

NOTE CIRCULAIRE N° 717
RELATIVE AU
CODE GENERAL DES IMPOTS

LIVRE I :

- **Titre V : dispositions communes**
- **2^{ème} partie : recouvrement**
- **3^{ème} partie : sanctions**

LIVRE II :

- **Procédures fiscales**

LIVRE III : autres droits et taxes

- **Droits de timbre**
- **Taxe spéciale annuelle sur les véhicules automobiles**

TITRE V

DISPOSITIONS COMMUNES

CHAPITRE PREMIER

DISPOSITION COMMUNE A L'IMPOT SUR LES SOCIETES ET A L'IMPOT SUR LE REVENU : LA COTISATION MINIMALE

En vertu des dispositions de l'article 144 du C.G.I., la cotisation minimale est un minimum d'imposition que les contribuables soumis à l'I.S. ou à l'I.R./revenus professionnels et profits fonciers sont tenus de verser, même en l'absence de bénéfice.

Ainsi, pour les contribuables soumis à l'impôt sur les sociétés, le montant de l'impôt dû par les sociétés, autres que les sociétés non résidentes imposées forfaitairement conformément aux dispositions de l'article 16 du C.G.I., ne peut être inférieur pour chaque exercice, quel que soit le résultat fiscal de la société concernée à une cotisation minimale.

De même, les contribuables disposant de revenus professionnels soumis à l'I.R. selon le régime du R.N.R. ou du R.N.S. sont également soumis à une cotisation minimale au titre de leurs revenus professionnels se rapportant à l'année précédente. Ne sont donc pas passibles de ladite cotisation les personnes imposées d'après le régime du bénéfice forfaitaire.

Enfin, l'article 144-II du C.G.I. a prévu une cotisation minimale en matière de profits fonciers.

SECTION I.- COTISATION MINIMALE EN MATIÈRE DE D'I.S. ET D'I.R./ REVENUS PROFESSIONNELS

I.- BASE DE CALCUL DE LA COTISATION MINIMALE

Conformément aux dispositions de l'article 144-I-B du C.G.I., la base de calcul de la cotisation minimale est constituée par le montant hors T.V.A., des produits suivants :

1- le chiffre d'affaires, constitué par:

- les recettes et les créances acquises se rapportant aux produits livrés, aux services rendus et aux travaux immobiliers réalisés, visés à l'article 9 (I-A-1°) du C.G.I. ;
- et les autres produits d'exploitation visés à l'article 9 (I-A-5°) du C.G.I.

2- les produits financiers visés à l'article 9 (I-B-1°-2° et 3°) du C.G.I., à savoir :

- les produits des titres de participation et autres titres immobilisés ;
- les gains de change ;
- les intérêts courus et autres produits financiers.

N.B. : Les écarts de conversion passifs ne sont pas inclus dans la base de calcul de la cotisation minimale.

3- les subventions et dons reçus de l'Etat, des collectivités locales et des tiers figurant parmi les produits d'exploitation ou les produits non courants visés à l'article 9 du C.G.I., à savoir :

- les subventions d'exploitation (article 9- I- A- 4° du C.G.I.) ;
- les subventions d'équilibre (article 9- I- C- 2° du C.G.I.) ;
- et les autres produits non courants, y compris les dégrèvements obtenus de l'administration au titre des impôts déductibles (article 9- I- C- 4° du C.G.I).

Les dons et les subventions d'exploitation et d'équilibre reçus sont rapportés à l'exercice au cours duquel ils ont été perçus.

Lorsqu'un contribuable exerce une activité bénéficiant de l'application d'un taux réduit., tous les produits soumis à la C.M et afférents à ladite activité sont retenus pour le calcul de la cotisation minimale.

II.- EXONÉRATION DE LA COTISATION MINIMALE

Les dispositions de l'article 144-C-1° du C.G.I. précisent qu'en matière d'IS, les sociétés autres que les sociétés concessionnaires de service public, sont exonérées de la cotisation minimale telle que prévue ci-dessus pendant les trente-six (36) premiers mois suivant la date du début de leur exploitation.

Cette exonération cesse d'être appliquée à l'expiration des soixante (60) premiers mois qui suivent la date de constitution des sociétés concernées.

En ce qui concerne l'I.R./revenus professionnels, les dispositions de l'article 144-C-2° du C.G.I. précisent que les contribuables soumis à cet impôt sont exonérés de la cotisation minimale pendant les trois (3) premiers exercices comptables suivant la date du début de l'activité professionnelle.

En cas de reprise de la même activité, après une cession ou cessation, partielle ou totale, le contribuable soumis à l'I.R./revenus professionnels qui a déjà bénéficié de l'exonération précitée ne peut prétendre à une nouvelle période d'exonération.

Pour, les contribuables totalement exonérées de l'I.S. ou de l'I.R./revenus professionnels, soit de manière permanente soit de manière temporaire, bénéficient également, selon le cas, de l'exonération totale de la cotisation minimale.

III.- TAUX DE LA COTISATION MINIMALE

Les dispositions de l'article 144-I-D du C.G.I. précisent que le taux de la cotisation minimale est égal à 0,50 % de la base visée au I ci-dessus.

Ce taux est ramené à 0,25 % pour les opérations effectuées par les entreprises commerciales au titre des ventes portant sur :

1. Les produits pétroliers ;
2. Le gaz ;
3. Le beurre ;
4. L'huile ;
5. Le sucre,
6. La farine ;
7. L'eau ;
8. L'électricité.

Par ailleurs, il convient de préciser que le taux de 0,25% précité s'applique aussi bien aux entreprises qui font le commerce des produits cités ci-dessus qu'aux entreprises industrielles qui font la production desdits produits.

Pour les contribuables soumis à l'I.R./revenus professionnels exerçant les professions définies aux articles 89 (I- 12°) et 91 (VI- 1°) du C.G.I., le taux de la cotisation minimale est fixé à 6%.

Les professions concernées sont celles exercées par les contribuables suivants :

- les avocats, interprètes, notaires, adoul, huissiers de justice ;
- les architectes, métreur-vérificateurs, géomètres, topographes, arpenteurs, ingénieurs conseil et experts en toute matière, et les vétérinaires;
- les médecins, médecins dentistes, masseurs kinésithérapeutes, orthoptistes, orthophonistes, infirmiers, herboristes, sage-femmes, exploitants de cliniques, maisons de santé ou de traitement et exploitants de laboratoires d'analyses médicales.

IV.- MINIMUM DE LA COTISATION MINIMALE

Pour les contribuables soumis à l'I.S., le montant de la cotisation minimale, même en l'absence de chiffre d'affaires, ne peut être inférieur à mille cinq cent (1.500) dirhams en application des dispositions du dernier alinéa de l'article 144-I-D du C.G.I.

Le paiement du minimum de mille cinq cent (1 500) dirhams de la cotisation minimale dû au titre des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2010, doit se faire en un seul versement, avant l'expiration du 3^{ème} mois suivant la date d'ouverture de l'exercice comptable en cours¹.

V.- EXEMPLE DE CALCUL DE LA COTISATION MINIMALE

A- EN MATIERE D'IMPOT SUR LES SOCIETES

La société "X" S.A. ayant une activité commerciale et dont l'exercice comptable coïncide avec l'année civile, a souscrit en 2010 au titre de l'exercice 2009 (01/01/09 au 31/12/09) la déclaration de son résultat fiscal faisant état des éléments ci-après :

¹ Article 7 - II (8°) de la loi de finances n° 48-09 pour l'année budgétaire 2010.

CA H.T : 42.520.000 DH constitué comme suit :

- Sucre	8.000.000 DH
- Huile.....	6.000.000 DH
- Farine.....	11.800.000 DH
- Beurre	6.000.000 DH
- Autre produits alimentaires.....	10.460.000 DH
- Autres produits d'exploitation	260.000 DH
Résultat fiscal.....	= 180.000 DH

L'impôt correspondant :

(180.000 x 30 %) = 54.000 DH

Montant des acomptes provisionnels versés au cours de 2009 :

27 000 X4 = 108 000 DH

Cotisation minimale.

* Produits soumis au taux normal de 0,50% :

(10.460.000 + 260.000) x 0,50 % = 53.600 DH

* Produits soumis au taux réduit de 0,25 % :

(8.000.000 + 6.000.000 + 11.800.000 + 6.000.000) x 0,25 % =

31.800.000 x 0,25 % = 79.500 DH

Montant de la C.M. exigible :

53.600 + 79.500 = 133.100 DH

Le montant de la cotisation minimale étant supérieur à l'impôt et aux acomptes provisionnels versés par la société au titre de l'exercice 2009, la société doit régulariser sa situation fiscale en acquittant au plus tard le 31/03/2010, le reliquat de l'impôt dont elle reste redevable, soit :

Reliquat I.S. = (133.100 - 108.000) = 25.100 DH

Au cours de l'exercice 2010, elle doit verser les acomptes provisionnels calculés par référence à la cotisation minimale exigible de 133.100 DH.

B- EN MATIÈRE D'IMPÔT SUR LE REVENU

Plusieurs cas peuvent se présenter :

1- Cas d'exercice d'une seule activité

Dans ce cas, la cotisation minimale est calculée d'après le taux correspondant à l'activité exercée. Ce taux est appliqué à la base de la cotisation minimale définie au I ci-dessus.

2- Cas d'exercice de plusieurs activités

Il est appliqué au chiffre d'affaires de chaque activité le taux de la cotisation minimale qui lui correspond. Quant aux produits financiers, dons et subventions, ils sont soumis à la cotisation minimale d'après le taux applicable à l'activité principale.

Lorsqu'un contribuable exerce des activités relevant de deux taux de la cotisation minimale et dont certaines sont totalement exonérées ou bénéficiant du taux réduit, le calcul de cette dernière s'effectue comme suit :

- il est appliqué au chiffre d'affaires de chaque catégorie d'activité imposable le taux de la cotisation minimale qui lui correspond ;
- les autres produits visés à l'article 9-I-A-5° du C.G.I ainsi que les produits financiers, les subventions et dons reçus et les autres produits non courants visés à l'article 9- I- C- 4° dudit Code sont soumis au taux correspondant à l'activité principale.

Ainsi, la cotisation minimale exigible est égale à la somme des cotisations minimales partielles.

3- Cas d'extension d'une activité impliquant une nouvelle inscription à la taxe professionnelle

Lorsqu'un contribuable procède à l'extension de son activité impliquant une nouvelle inscription à la taxe professionnelle, l'exonération de la cotisation minimale s'applique au titre de l'extension pendant les trois (3) premiers exercices comptables suivant la date d'inscription à cette taxe.

VI- IMPUTATION ET SUIVI DU CRÉDIT DE LA COTISATION MINIMALE

Selon les dispositions de l'article 144-I-E du C.G.I., la cotisation minimale acquittée au titre d'un exercice déficitaire ainsi que la partie de la cotisation minimale qui excède le montant de l'impôt acquitté au titre d'un exercice, sont imputées sur le montant de l'impôt qui excède celui de la cotisation minimale exigible au titre de l'exercice suivant.

A défaut de cet excédent, ou en cas d'excédent insuffisant pour que l'imputation puisse être opérée en totalité ou en partie, le reliquat de la cotisation minimale peut être déduit de l'excédent de l'I.S ou de l'I.R./revenus professionnels dus au titre des exercices suivants jusqu'au troisième exercice qui suit l'exercice déficitaire où celui au titre duquel le montant de ladite cotisation excède celui de l'impôt.

En matière d'I.R./revenus professionnels, la cotisation minimale acquittée au titre d'un exercice déficitaire ainsi que la partie de la cotisation qui excède le montant de l'impôt acquitté au titre d'un exercice donné, sont imputées sur le montant de l'impôt correspondant au revenu professionnel qui excède celui de la cotisation minimale exigible au titre de l'exercice suivant.

A défaut de cet excédent, ou en cas d'excédent insuffisant pour que l'imputation puisse être opérée en totalité ou en partie, le reliquat de la cotisation minimale peut être déduit du montant de l'impôt correspondant au revenu professionnel, au titre des exercices suivants jusqu'au troisième exercice qui suit l'exercice déficitaire ou celui au titre duquel le montant de ladite cotisation excède celui de l'impôt.

Pour imputer la cotisation minimale sur l'I.R. dans la limite de la fraction de cet impôt correspondant au revenu professionnel, il convient de déterminer :

- le montant de l'I.R. global, en tenant compte des déductions pour charges de famille ;
- la fraction du montant de l'I.R. global correspondant aux revenus professionnels ;
- le montant de la cotisation minimale ;
- l'excédent de l'IR professionnel sur la cotisation minimale.

La cotisation minimale est imputable sur le montant de l'I.R. jusqu'au troisième exercice qui suit l'exercice déficitaire où celui au titre duquel le montant de ladite cotisation excède celui de l'impôt. Toutefois, lorsque la fraction du montant de l'I.R. correspondant au revenu professionnel du contribuable s'avère inférieure au montant de la cotisation minimale, la différence reste acquise au Trésor après le troisième exercice.

Les entreprises déficitaires qui paient la cotisation minimale, ne perdent pas le droit d'imputer leur déficit sur les bénéfices éventuels des quatre (4) exercices suivants, conformément aux dispositions des articles 12 et 37 du C.G.I.

A- EXEMPLES D'IMPUTATION DE LA COTISATION MINIMALE EN MATIÈRE D'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

Exemple n°1 :

Le résultat fiscal de l'exercice N + 1 permet l'imputation totale du crédit d'impôt constitué par la cotisation minimale de l'exercice précédent (N).

Les déclarations souscrites au titre des exercices N et N + 1 par la société commerciale "A" se présentent comme suit :

Exercice N

- C.A. H.T : 19.200.000 DH
- Résultat fiscal : - 450.000 DH
- Cotisation minimale : 96.000 DH
- I.S. = 0

Exercice N + 1

- C.A. H.T : 30.000.000 DH
- Résultat fiscal : 850.000 DH²
- Cotisation minimale : 150.000 DH
- I.S. = 255 000 DH³

Au titre de l'exercice N + 1 , la société procède à l'imputation du crédit de la C.M. de l'exercice N et acquitte au Trésor un impôt supplémentaire de 9.000 soit :

- I.S. de l'ex. N + 1 255 000 DH
- Cotisation minimale ex. N + 1 150.000 DH

² Après imputation du report déficitaire de l'exercice N.

³ L'impôt sur les sociétés est calculé au taux de 30%.

- Excédent de l'I.S. sur C.M.105 000 DH
- Crédit de C.M. de l'ex. N- 96.000 DH
- Impôt à payer en sus de la C.M.9 000 DH

Exemple n° 2 :

Le résultat des exercices suivants ne permet pas l'imputation totale de la C.M. :

Exercice	Base de la C.M.	C.M.	Résultat fiscal	I.S. correspondant⁴
N	38.500.000	192.500	- 110.000	Néant
N + 1	49.700.000	248.500	240.000	72 000
N + 2	65.540.000	327.700	1.760.000	528 000
N + 3	90.850.000	454.250	1.833.334	550.000

⁴ L'impôt sur les sociétés est calculé au taux de 30%.

ETAT DU SUIVI DE COTISATION MINIMALE

Exerc (1)	I.S. (2)	C.M. (3)	Excédent I.S./ CM (4)	Excédent C.M./I.S (5)	a): Ex N-3 Ex N-2 Ex N-1 Ex N				I.S. dû après imputation C.M. (10)	Total Acomptes versés (11)	Complément I.S. à verser (12)	Trop versé
					b): Crédits de C.M. imputés							
					c): Crédits de C.M. à reporter (6) (7) (8) (9)							
N	-	192.500	-	192.500	N-3	N-2	N-1	N	192.500	192.500		
					-	-	-	c) 192.500				
N+1	72 000	248.500		176500	N-2	N-1	N	N+1	248 500	192.500	+ 56000	
							c) 192500	c) 176500				
N+2	528000	327700	200 300		N-1	N	N+1	N+2	327 700	48.500	+ 79 200	
						b) 192500	b)7 800					
							c) 168700					
N+3	550000	454250	95 750		N	N+1	N+2	N+3	454 250	528000		73750
						b) 95 750						
						c) 72 950						

I.S. = Résultat. Fiscal. x Taux ; (10) = (2) - (b6+ b7 + b8) si IS > CM ; (12) = (10) - (11)

(10) = (3) - si CM > IS ; (13) = (11) - (10)

La cotisation minimale acquittée au titre de l'exercice N (exercice déficitaire) est imputable sur l'excédent de l'impôt de l'exercice N + 1 sur la cotisation minimale dudit exercice.

Or, au titre de l'exercice N + 1, la société a déclaré un résultat insuffisant qui ne permet pas l'imputation totale. Aussi, l'imputation de la cotisation minimale de l'exercice N est reportée à l'exercice N + 2.

Exercice N + 1 :

Le résultat fiscal de l'exercice N + 1 enregistre un bénéfice de 240.000 DH. L'impôt afférent à ce bénéfice et découlant de l'application du taux d'impôt en vigueur, reste inférieur à la cotisation minimale dudit exercice soit:

- C.M= 248.500 DH
- Impôt (240.000 X 30 %) = 72 000 DH
- Excédent de CM/IS.....=176 500 DH

A la clôture de l'exercice N + 1, la société dispose d'un crédit de C.M. d'un montant de 369 000 DH soit :

- Crédit de C.M. exercice N..... 192.500 DH
- Crédit de C.M. exercice N + 1 176 500 DH

Total du crédit de C.M. reportable : 369 000 DH

Exercice N + 2 :

L'I.S. de l'exercice s'avère supérieur au montant de la C.M. correspondante, soit :

- I.S. (1.760.000 X **30 %**)..... 528 000 DH
- C.M. 327.700 DH
- Excédent I.S./C.M. 200 300 DH

La société procède à l'imputation des crédits de C.M. reportables :

- Excédent de l'I.S.200 300 DH
- Crédit de C.M. de l'ex. N -192.500 DH
- Crédit de C.M. de l'ex. N + 1.....- 176 500 DH
- Crédit de C.M. de l'ex. N + 1 reportable à la clôture
de l'exercice N + 2 =-168 700 DH

Exercice N + 3 :

L'I.S. de l'exercice s'avère supérieur à la C.M. correspondante soit :

- I.S. (1.833.334 X 30 %)..... 550 000 DH
- C.M. -454.250 DH
- Excédent d'I.S./C.M. 95 750 DH

La société procède à l'imputation du reliquat du crédit de la C.M. restant acquis sur la C.M. de l'exercice N + 1, soit 168.700 DH .

Le crédit de la CM reportable se calcul comme suit :

- Excédent I.S. / C.M. de l'ex. N + 3. 95 750 DH
- Crédit sur C.M. de l'ex. N + 1 -168.700 DH
- Crédit de la C.M. reportable à la clôture de l'exercice N+3 ... 72 950 DH

B- EXEMPLE D'IMPUTATION DE LA COTISATION MINIMALE EN MATIÈRE D'IMPÔT SUR LE REVENU

M. « B » exerçant l'activité de marchand droguiste en gros, marié et ayant trois enfants à charge, a souscrit au titre des exercices N, N+1, N+2 et N+3 les déclarations du revenu global ci-après sachant que M. « B » est :

Exercices	Revenu global	Base de calcul de la CM
N	72 000	3.600.000
N+1	192 000	9.000.000
N+2	282 000	10.400.000
N+3	332 000	10.800.000

Etat des déclarations

Exercices	Revenu professionnel		Revenu net foncier	I.R. acquitté		
	C.M. acquittée	Résultat net fiscal		I.R./ revenu professionnel	I.R./ revenu foncier	total
N	18 000	Déficit	72 000	18 000	6 160	24 160
N+1	45 000	120 000	72 000	45 000	17 670	62 670
N+2	52 000	210 000	72 000	52 000	20 763	72 763
N+3	54 000	260 000	72 000	54 000	21 757	75 757

Etat du suivi de la cotisation minimale

Exercices	C.M. acquittée	Fraction de l'I.R. correspondant au revenu professionnel	Excédent de l'I.R./C.M.	C.M. ou fraction de C.M. ouvrant droit à un crédit d'impôt	Crédit de la C.M. imputé au titre de l'exercice	Crédit reportable à la fin d'exercice
N	18 000	0	0	18 000	0	18 000
N+1	45 000	29 450	0	15 550	0	33 550
N+2	52 000	60 557	8557	0	8 557	24 993
N+3	54 000	78 563	24 563	0	24 563	430

1) Exercice N

- Revenu global	72 000 DH
- I.R : $(72\ 000 \times 30\ \%^5) - 14\ 000^6 =$	7 600 DH
- Réduction pour charge de famille : $360 \times 4 =$	1 440 DH
- l'I.R. exigible s'élève à : $7\ 600 - 1\ 400 =$	6 160 DH
- I.R. / Revenu foncier :	6 160 DH
- I.R./revenu professionnel (C.M.) =	18 000 DH
- Total	24 160 DH
- I.R acquitté spontanément (C.M.) =	18 000 DH
- I.R émis par voie de rôle :	6 160 DH

Le contribuable bénéficie d'un crédit de C.M. imputable sur la fraction de l'I.R afférent au revenu professionnel de l'exercice N+1 qui excède la C.M. de cet exercice soit un crédit de 18 000 DH

2) Exercice N+1

- Revenu global :	192 000 DH
- I.R : $(192\ 000 \times 38\ \%) - 24\ 400 - 1440 =$	47 120 DH
- Fraction de l'I.R correspondant au revenu foncier	
$\frac{47\ 120 \times 72\ 000}{192\ 000} =$	17670 DH
- Fraction de l'I.R correspondant au revenu professionnel	
$47120 - 17670 =$	29 450 DH
- I.R exigible	
- I.R/Revenu foncier :	17 670 DH
- I.R/Revenu professionnel (C.M.) :	45 000 DH
- Total	62 670 DH
- I.R acquitté spontanément (C.M.) :	45 000 DH

⁵ Taux du barème applicable aux revenus acquis à compter du 01-01-2010

⁶ Somme à déduire

- I.R émis par voie de rôle : 17 670 DH

Au 31 décembre de l'année N+1, le contribuable dispose d'un cumul de crédit de C.M ventilé comme suit :

a - Crédit de C.M. de l'exercice N : 18 000 DH

b- Crédit de C.M. de l'exercice N+1 : 15 550 DH

Il est égal à la différence entre la fraction de l'I.R correspondant au revenu professionnel et la C.M versée soit :

$45\ 000 - 29\ 450 = 15\ 550$ DH

c- Total crédit de C.M. = 33 550 DH

3) Exercice N+2

- Revenu global : 252 000 DH

- I.R [(282 000 x 38 %)]- 24400 – 1440 = 81 320 DH

- Fraction de l'I.R correspondant au revenu foncier

$\frac{81\ 320 \times 72\ 000}{282\ 000} = 20\ 763$ DH

- Fraction de l'I.R correspondant au revenu professionnel

$81\ 320 - 20\ 763 = 60\ 557$ DH

- Excédent de l'I.R/Revenu professionnel sur la C.M. :

$60\ 557 - 52\ 000 = \dots\dots\dots 8\ 557$ DH

- Imputation du crédit de cotisation minimale de l'exercice N

$18\ 000 - 8\ 557 = 9\ 443$ DH

- Reliquat du crédit de la C.M. de l'exercice N = 9 443 DH

- Crédit de C.M. de l'exercice N+1 = 15 550 DH

Soit un crédit total de =.....24 993 DH

I.R exigible au titre de l'exercice N+2

- I.R/Revenu foncier : 20 763 DH

- I.R/Revenu professionnel (C.M) : 52 000 DH

- Total 72 763 DH

- I.R acquitté spontanément (C.M.) : 52 000 DH

L'excédent de l'I.R./Revenu professionnel sur la C.M a été absorbé par le crédit de la C.M de l'exercice N.

- I.R émis par voie de rôle : 20 763 DH

4) Exercice N+3

- Revenu global : 292 000 DH

- I.R : $(332\ 000 \times 38\ \% - 24\ 400) - 1440 =$ 100 320 DH

- I.R afférent au revenu foncier

$\frac{100320 \times 72\ 000}{332\ 000} =$ 21 757 DH

- I.R afférent au revenu professionnel

$100320 - 21757 =$ 78 563 DH

- Excédent de l'I.R sur la cotisation minimale

$78\ 563 - 54\ 000 =$ 24 563 DH

- Imputation du crédit de cotisation minimale :

a- Reliquat du crédit de C.M. Exercice N 9 443 DH

b- Crédit de C.M. Exercice N+1 15 550 DH

c- Reliquat du crédit de C.M. Exercice N+1 430 DH

Ce reliquat peut être imputé sur l'excédent de l'I.R professionnel sur la C.M au titre de l'exercice N+4.

I.R exigible au titre de l'exercice N+3 s'élève à :

- I.R/Revenu foncier : 21 757 DH

- I.R/Revenu professionnel(C.M) :..... 54 000 DH

- Total 75 757 DH

- I.R acquitté spontanément 54 000 DH

L'excédent de l'I.R./Revenu professionnel sur la C.M a été absorbé par le crédit de la C.M de l'exercice N et une partie du crédit de l'exercice N+1.

- I.R émis par voie.....21 757 DH

SECTION II.- COTISATION MINIMALE EN MATIÈRE DE PROFIT FONCIER

En vertu des dispositions de l'article 73 du C.G.I., le taux de l'impôt sur le revenu appliqué aux profits fonciers est fixé à 20 %.

Toutefois et conformément aux dispositions de l'article 144-II du C.G.I., le montant de l'impôt ne peut être inférieur à une cotisation minimale de 3 % du prix de cession, tel que défini à l'article 65 du C.G.I., même en l'absence de profit.

De ce fait, les cessions immobilières imposables telles que visées à l'article 61-II du C.G.I., qu'elles dégagent ou non un profit, donnent lieu à la perception d'un minimum d'imposition déterminé par application du taux de 3 % au prix de cession, lorsque le montant de l'impôt calculé au taux de 20 % sur le profit foncier réalisé lui est inférieur.

CHAPITRE II

OBLIGATIONS DES CONTRIBUABLES EN MATIERE D'IMPOT SUR LES SOCIETES, D'IMPOT SUR LE REVENU ET DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

SECTION I.- OBLIGATIONS COMPTABLES

En vertu des dispositions de l'article 145-I du C.G.I, les contribuables doivent tenir une comptabilité conformément à la législation et la réglementation en vigueur, de manière à permettre à l'Administration d'exercer les contrôles prévus par le C.G.I.

I.- OBLIGATIONS COMPTABLES DES ENTREPRISES RÉSIDENTES

Les obligations d'ordre comptables s'entendent de la tenue et de l'organisation d'une comptabilité régulière et conforme à la législation en vigueur, ainsi que la présentation d'un certain nombre de documents et livres prescrits par la loi.

A- TENUE DE LA COMPTABILITÉ

Les contribuables soumis à l'I.S. ou à l'I.R./revenus professionnels, qu'ils soient assujettis ou non à la T.V.A., sont tenus à un certain nombre d'obligations comptables émanant des prescriptions des articles 145, 146 et 147 du C.G.I. et des autres dispositions de la législation et la réglementation en vigueur, notamment la loi n° 9-88 relative aux obligations comptables des commerçants, la loi 15-95 formant code de commerce, etc.

Ces différentes dispositions légales prévoient les conditions dans lesquelles une comptabilité doit être tenue et organisée de manière à permettre à l'Administration d'exercer le contrôle fiscal.

De même, en vertu des dispositions de l'article 23 de la loi comptable n° 9-88 précitée, l'administration fiscale peut rejeter les comptabilités qui ne sont pas tenues dans les formes qu'elle prescrit et suivant les tableaux qui y sont annexés.

Selon la loi n° 9-88 susvisée, toute personne physique ou morale ayant la qualité de commerçant au sens du code de commerce doit :

- procéder à l'enregistrement comptable des mouvements affectant son patrimoine ;
- contrôler l'existence et la valeur des éléments actifs et passifs du patrimoine, par inventaire, au moins une fois par exercice, à la fin de celui-ci ;
- établir des états de synthèse, annuels ou périodiques, sincères, faisant état du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'exploitation à la clôture de l'exercice, au vu des enregistrements comptables retracés dans le livre-journal, le grand-livre et le livre d'inventaire.

Ces états de synthèse comprennent le bilan, le compte de produits et charges (C.P.C.), l'état des soldes de gestion (E.S.G.), le tableau de financement (T.F.) et l'état des informations complémentaires (E.T.I.C).

Aux termes des dispositions de l'article 21 de la loi 9-88 susvisée, les personnes dont le chiffre d'affaires annuel est inférieur ou égal à dix millions de dirhams (10 000 000 DH⁷) sont dispensées de l'établissement de l'état des soldes de gestion, du tableau de financement et de l'état des informations complémentaires.

Toutefois, les dispositions de l'article premier de la loi n° 9-88 relative aux obligations comptables des commerçants tel qu'il a été modifié par l'article 1^{er} de la loi n° 44-03 du 14 février 2006⁸, les personnes physiques dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas deux millions de dirhams (2.000.000 DH), à l'exception des agents d'assurances, sont autorisés à tenir une comptabilité simplifiée.

En matière d'enregistrement comptable, ces personnes peuvent :

- **procéder à l'enregistrement chronologique et global, jour par jour, des opérations à leur date d'encaissement ou de décaissement ;**
- **enregistrer globalement les créances et les dettes à la clôture de l'exercice sur une liste sommaire mentionnant l'identité des clients et des fournisseurs et le montant de leurs dettes;**
- **enregistrer, en cas de nécessité, les menues dépenses sur la base de pièces justificatives internes signées par le commerçant concerné.**
- **procéder à la centralisation des écritures portées sur les journaux auxiliaires une fois par exercice à la clôture de ce dernier au lieu de les centraliser une fois par mois.**

L'organisation de la transcription comptable est conçue selon le plan des comptes du code général de normalisation comptable (C.G.N.C.). Cependant et selon des spécificités afférentes à certaines professions, il est possible de recourir à des plans comptables professionnels spécifiques pour permettre une adéquation de la transcription comptable avec les normes de la profession (Etablissements de crédit, Sociétés d'assurances, Organismes de placements collectif en valeurs mobilières (O.P.C.V.M.), Fonds de placement collectif en titrisation (F.P.C.T.), Coopératives ...).

⁷ Ce seuil relevé de 7.500.000 DH à 10.000.000 de DH est applicable aux exercices ouverts à compter du 1/1/2007 (B.O. du 27/02/2006)

⁸ Dahir n° 1-05-211 du 15 moharrem 1427 (14 février 2006) portant promulgation de la loi n° 44-03 modifiant la loi n° 9-88 relative aux obligations comptables des commerçants (bulletin officiel n° 5404 du 16 mars 2006))

B- ORGANISATION DE LA COMPTABILITÉ

Pour faciliter l'opération de recherche et de contrôle de la comptabilité de l'entreprise, l'Administration doit être en mesure de connaître à tout instant :

- la liste des registres, livres et journaux utilisés et documents obligatoires ;
- les règles d'enregistrement des opérations ;
- la définition exacte de la méthode comptable choisie.

Ainsi, la comptabilité doit être organisée de sorte à permettre le contrôle des opérations réalisées par l'entreprise. Cette organisation doit garantir :

- ✓ la rapidité de l'enregistrement des opérations au fur et à mesure de leur intervention ;
- ✓ la présentation méthodique de l'enregistrement comptable permettant à l'entreprise d'avoir une comptabilité adaptée à la nature et aux conditions de l'exercice de son activité et comportant toutes les subdivisions logiquement nécessaires.
- ✓ l'enregistrement individualisé des opérations sur les journaux appropriés compte tenu des considérations suivantes :
 - ❖ une écriture comptable ne peut être passée qu'au vu d'une pièce justificative probante ;
 - ❖ tout enregistrement comptable doit préciser l'origine, le contenu et l'imputation du mouvement ainsi que les références de la pièce justificative qui l'appuie ;
 - ❖ les pièces justificatives justifiant les écritures comptables doivent être classées suivant un ordre propre à faciliter leur contrôle ou la vérification des écritures comptables.

Lorsque la comptabilité est tenue par des moyens informatiques, la société doit consentir aux agents toutes facilités pour l'exercice du contrôle et l'analyse des données enregistrées.

En effet, l'organisation du système de traitement doit garantir toutes les possibilités d'un contrôle fiscal éventuel.

Le système de traitement doit permettre la production sur papier ou éventuellement sur tout support offrant les conditions de garantie et de conservation définies en matière de preuve, des états périodiques numérotés et datés récapitulants dans un ordre chronologique toutes les données qui y sont enregistrées sous une forme interdisant toute insertion intercalaire ainsi que toute suppression ou addition ultérieure.

L'origine, le contenu et l'imputation de chaque donnée doivent être indiqués clairement. En outre, chaque donnée doit s'appuyer sur une pièce justificative constituée par un document écrit.

De même, les données qui sont prises en charge par un procédé électronique qui, en cas d'incident ne laisserait aucune trace, doivent être constatées par un document écrit directement intelligible.

En cas de vérification, les données définies ci-dessus doivent permettre de reconstituer les éléments des comptes, les états et renseignements et de retrouver les données initiales.

C'est ainsi que le solde d'un compte doit pouvoir être justifié par un relevé des écritures comportant chacune une référence permettant l'identification des données correspondantes.

L'exercice du contrôle dévolu à l'administration comporte nécessairement l'accès à la documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements en vue de procéder notamment aux tests nécessaires.

Les procédures de traitement automatisées des comptabilités doivent être organisées de manière à permettre de contrôler si les exigences de sécurité et de fiabilité, requises en la matière, ont bien été respectées.

Par ailleurs, et en vertu de l'article 4 de la loi n°9-88 relative aux obligations comptables des commerçants, les personnes dont le chiffre d'affaires annuel est supérieur à 10.000.000⁹ DH doivent établir un manuel qui a pour objet de décrire l'organisation comptable de leur entreprise.

Les entreprises, et quel que soit le système choisi, doivent obligatoirement tenir certains livres, soit en application des dispositions de la loi comptable, soit en vertu de certaines décisions administratives, soit pour le besoin de la gestion, soit enfin du fait des contraintes du système comptable choisi.

C- DOCUMENTS ET LIVRES OBLIGATOIRES

Certains documents sont prévus obligatoirement par la loi n° 9-88 relative aux obligations comptables des commerçants, d'autres, sont prévus par des textes particuliers et concernent des activités et professions spécifiques.

1- Documents obligatoires prévus par la loi comptable

Il s'agit des documents suivants :

- livre journal ;
- grand livre ;
- et livres d'inventaires.

⁹ Ce seuil relevé de 7.500.000 DH à 10 000 000 de DH., est applicable aux exercices ouverts à compter du 1/1/2007 (B.O. du 27/02/2006)

a- Livre - journal

Ce document doit enregistrer toutes les opérations affectant l'actif et le passif de l'entreprise opération par opération, soit jour par jour, soit en récapitulatif, au moins, mensuellement, les totaux de ces opérations à la condition, dans ce cas, de conserver tous documents permettant d'en vérifier le détail jour par jour.

Le livre journal peut être détaillé en autant de registres dénommés journaux auxiliaires que l'importance ou les besoins de l'entreprise l'exigent.

D'autre part, ce livre doit être coté et paraphé par le juge du tribunal compétent. Cette formalité permet d'éviter les reconstitutions abusives de ce document dont la tenue doit être sincère pour traduire l'observation dans le temps des opérations réalisées par l'entreprise. C'est ainsi que l'article 22 de la loi n° 9-88 précitée dispose que ce document doit être tenu sans blanc ni altération d'aucune sorte. Les erreurs doivent être rectifiées par des écritures spéciales telles que la contre-passation des écritures.

Toutefois, les personnes qui tiennent une comptabilité super simplifiée conformément aux dispositions de la loi n° 44-03 modifiant la loi n° 9-88 précitée, sont dispensées de faire coter et parapher par le greffier du tribunal compétent le livre-journal et le livre d'inventaire, à condition de conserver lesdits livres ainsi que le bilan et le compte de produits et charges pendant dix ans.

b- Grand livre

C'est un registre qui permet l'enregistrement et la centralisation des écritures du livre journal selon le plan de comptes de l'entreprise.

A l'instar du livre journal, le grand livre peut être détaillé en autant de registres subséquents dénommés livres auxiliaires que l'importance ou les besoins de l'entreprise l'exigent.

Toutefois, les personnes qui tiennent une comptabilité super simplifiée conformément aux dispositions de la loi n° 44-03 modifiant la loi n° 9-88 précitée, sont dispensées de la tenue du grand-livre si la balance récapitulative des comptes peut être établie directement du livre journal.

c- Livre d'inventaire

Coté et paraphé par le juge du tribunal compétent avant son utilisation, ce document doit contenir un état estimatif et descriptif, des éléments actifs et passifs de l'entreprise.

Concernant les stocks en particulier, le C.G.I. prévoit, dans son article 145-II, que les contribuables sont tenus d'établir, à la fin de chaque exercice comptable, des inventaires détaillés, en quantités et en valeurs, des marchandises, des produits divers, des emballages ainsi que des matières consommables qu'ils achètent en vue de la revente ou pour les besoins de l'exploitation.

Toutefois, sur le plan fiscal, il est admis que l'entreprise n'est pas tenue de transcrire le détail de ses stocks sur le livre d'inventaire, à la condition toutefois, que des états détaillant en quantité et en valeur les biens en stock soient établis et présentés à l'appui des montants figurant sur le bilan de l'entreprise.

2- Livres spéciaux obligatoires

Ce sont des documents que seuls certains commerçants sont astreints à tenir. Il s'agit notamment:

- du registre des bijoutiers ;
- du répertoire des transitaires ;
- du registre de l'Office national interprofessionnel des céréales et légumineuses (O.N.I.C.L.) ;
- du livre de paie

a- Registre de la garantie des bijoutiers

Institué par le dahir du 13 rebia 1344 (1er octobre 1925)¹⁰ relatif au contrôle des matières de platine, d'or et d'argent, le registre de la garantie des bijoutiers doit être obligatoirement tenu par les marchands et les fabricants bijoutiers.

b- Répertoires des transitaires agréés en douanes

Prescrits par le dahir du 13 jourmada I 1351 (15 septembre 1932) relatif à la répression des fraudes en matière de douanes et impôts intérieurs¹¹, ces répertoires doivent être obligatoirement tenus par les transitaires agréés.

c- Registre de l'Office National Interprofessionnel des Céréales et Légumineuses (O.N.I.C.L.)

Sa tenue est instituée par la réglementation en vigueur en la matière, notamment l'article 8 du décret n° 2-96-305 du 30 juin 1996 pris pour l'application de la loi n° 12-94 relative à l'O.N.I.C.L. et à l'organisation du marché des céréales et des légumineuses¹².

¹⁰ BO n° 678 du 20 octobre 1925.

¹¹ B.O n° 1045 du 04 novembre 1932.

¹² B.O. n° 4391 bis du 14 safar I 1417 (1^{er} juillet 1996).

d- Livre spécial de paie

Conformément aux dispositions de l'article 80 du C.G.I. l'entreprise qui emploie des salariés, doit tenir le livre de paie récapitulant les totaux des feuilles de paie. Cette obligation est également prévue à l'article 371 de la loi n°65-99 relative au code de travail.

L'arrêté du Ministre de l'emploi et de la formation professionnelle n° 347-05¹³ pris pour l'application de l'article 371 du Code de Travail précise que pour respecter les formes qui garantissent son authenticité, ce livre de paie doit :

- comprendre des feuilles numérotées comportant le cachet de l'inspection du travail ;
- être tenu sans blancs ni altérations d'aucune sorte ;
- être paraphé par l'agent chargé de l'inspection du travail.

D- PIÈCES JUSTIFICATIVES

Chaque écriture doit être appuyée par une pièce justificative datée et susceptible d'être présentée en cas de contrôle fiscal, en particulier, les pièces justifiant les achats de matières, de marchandises et les prestations de services concourant directement à l'exploitation.

La valeur probante de la comptabilité repose essentiellement sur le fait que les écritures portées dans les livres comptables soient corroborées par des pièces justificatives. Ces pièces justificatives peuvent se rapporter soit aux recettes soit aux dépenses.

1- Pièces justificatives de recettes

a- Obligation de facturation

En vertu de l'article 145-III du C.G.I., les contribuables relevant de l'I.S. ou de l'I.R. au titre de leurs revenus professionnels ainsi que ceux assujettis à la T.V.A. sont tenus de délivrer à leurs clients ou acheteurs des factures ou mémoires pré numérotés et tirés d'une série continue ou édités par un système informatique selon une série continue.

Ainsi, dans le cas d'entreprises disposant de plusieurs points de vente, chaque établissement peut utiliser des documents tirés d'une même série continue.

Il en est de même en ce qui concerne les factures, ou documents en tenant lieu, délivrés par les livreurs dans le cas des entreprises qui effectuent des tournées en vue de la vente directe de leurs produits.

¹³ Arrêté n° 347-05 du 29 Hijja 1425 (09 février 2005) fixant le modèle du livre de paie, B.O. n° 5300 du 17 mars 2005.

b- Contenu de la facture

A ce niveau, il y a lieu de distinguer entre le cas normal de vente ou de prestations de service rendues à des personnes agissant dans le cadre de leur activité professionnelle et un certain nombre de cas particuliers.

b-1- Cas normal

Aux termes des dispositions de l'article 145-III du C.G.I., les factures ou mémoires doivent mentionner, en sus des indications habituelles d'ordre commercial :

- l'identité du vendeur ;
- le numéro d'identification fiscale attribué par le service local des impôts, ainsi que le numéro d'article d'imposition à la taxe professionnelle;
- la date de l'opération ;
- les nom, prénom ou raison sociale et adresse des acheteurs ou clients;
- les prix, quantité et nature des marchandises vendues, des travaux exécutés ou des services rendus ;
- d'une manière distincte, le montant de la T.V.A. réclamée en sus du prix ou comprise dans le prix ;
- les références et le mode de paiement se rapportant à ces factures ou mémoires ;
- et tous autres renseignements prescrits par les dispositions légales.

b-2- Cas particuliers

Il s'agit des tickets de caisse délivrés aux particuliers, des factures délivrées par les cliniques, de ventes en tournées, des opérations exonérées, des opérations et factures annulées et des bons de livraison.

b-2-1- Cas de ventes de tickets de caisse

En vertu des dispositions de l'article 145-III du C.G.I., lorsqu'il s'agit de vente de produits ou de marchandises par les entreprises à des particuliers, le ticket de caisse peut tenir lieu de facture. Mais cette pratique s'applique exclusivement aux sociétés commerciales dont le chiffre d'affaires est constitué en totalité par des ventes au détail et à la condition que :

- -ces ventes soient faites directement à des consommateurs ;
- -la non délivrance de facture soit effectivement une pratique courante dans les usages de ce commerce (alimentation, habillement, boissons, journaux, tabac, etc.).

Il s'ensuit donc que la facturation devient obligatoire dès lors que la vente au détail ne remplit pas l'une des conditions précitées.

Le ticket de caisse doit comporter au moins les indications suivantes :

- la date de l'opération ;
- l'identification du vendeur ou du prestataire de services ;
- la désignation du produit ou du service ;
- la quantité et le prix de vente avec mention, le cas échéant, de la taxe sur la valeur ajoutée.

Lorsqu'il s'agit de prestations de service rendues par des assujettis à des particuliers, il leur est fait obligation de leur délivrer des factures ou mémoires.

Pour l'application de la disposition concernant les prestations de services, il sera tenu compte des spécificités de certaines professions tels que les établissements hôteliers (le ticket est valable pour les recettes du bar et non pour la restauration ou l'hébergement), les entreprises de transport de voyageurs (le billet de transport tient lieu de facture) etc.

b-2-2- Cas des cliniques et établissements assimilés

Le C.G.I dispose dans son article 145-IV que les cliniques et établissements assimilés sont tenus de délivrer à leurs patients des factures comportant le montant global des honoraires et autres rémunérations de même nature qui leur sont versés par lesdits patients, avec indication de :

- la part des honoraires et rémunérations revenant à la clinique ou à l'établissement et devant faire partie de leur chiffre d'affaires imposable ;
- la part des honoraires et rémunérations revenant aux médecins pour les actes médicaux ou chirurgicaux effectués par eux dans lesdits cliniques ou établissements.

b-2-3- Cas des ventes en tournées

En vertu des dispositions de l'article 145-V du C.G.I., les contribuables qui pratiquent des tournées en vue de la vente directe de leurs produits à des clients soumis à la taxe professionnelle, doivent mentionner sur les factures ou les documents en tenant lieu qu'ils délivrent à leurs clients, le numéro d'inscription desdits clients au rôle de la taxe professionnelle.

b-2-4- Cas d'opérations exonérée

En cas d'opérations exonérées de la T.V.A., avec ou sans droit à déduction, ainsi que des opérations bénéficiant du régime suspensif en matière de T.V.A., la mention de la taxe est remplacée par l'indication de l'exonération (article 91 ou 92 du C.G.I.) ou du régime suspensif (article 94 du C.G.I) sous lesquels ces opérations sont réalisées.

b-2-5- Cas d'opérations annulées

En cas d'opérations annulées, résiliées ou faisant l'objet d'un rabais, le redevable doit délivrer à son acheteur ou client :

- soit une facture nouvelle annulant et remplaçant la facture initiale et portant la référence exacte de cette dernière ;
- soit une note d'avoir portant référence de la facture initiale et faisant état du montant du rabais hors taxe ainsi que la T.V.A. y afférente.

b-2-6- Cas de facture annulée

Lorsque la facture est annulée avant sa délivrance à l'acheteur ou au client, l'original doit être conservé par le vendeur ou le prestataire.

b-2-7- Cas des bons de livraison

Lorsque la société fait usage des bons de livraison, les factures doivent comporter les numéros et les dates desdits bons.

2- Pièces justificatives des dépenses

En vertu des dispositions de l'article 146 du C.G.I., tout achat de biens ou services effectué par un contribuable auprès d'un fournisseur soumis à la taxe professionnelle doit être justifié par une facture régulière ou toute autre pièce probante établie au nom de l'intéressé.

Par document en tenant lieu, ou tout autre pièce probante on entend tout écrit dressé par une personne physique ou morale pour constater les conditions de vente des produits, denrées ou marchandises, des services rendus et des travaux exécutés.

Ces écrits sont authentifiés et valent factures. Ils doivent être établis en double exemplaire. L'original est remis au client et le double est conservé par le vendeur ou le prestataire de services.

La facture ou le document en tenant lieu doit comporter les mêmes indications que celles citées au b-1 ci-dessus.

Pour les achats ou les approvisionnements et les prestations effectués auprès des fournisseurs non soumis à la taxe professionnelle et qui ne délivrent pas de factures, l'entreprise doit établir un ordre de dépense sur lequel elle doit préciser :

- le nom et l'adresse du fournisseur ;
- le n° de la C.N.I. du fournisseur ;
- les modalités de règlement de l'achat ou de l'approvisionnement.

II- OBLIGATIONS COMPTABLES PARTICULIÈRES DES CONTRIBUABLES SOUMIS À L'I.R. SELON LE R.N.S.

Les différences entre le régime du R.N.S. et le R.N.R. se situent :

- au regard des règles d'assiette de l'impôt, en ce sens que sous le R.N.S. le contribuable ne peut ni constituer des provisions en franchise d'impôt ni prétendre au bénéfice du report déficitaire ;
- au regard des obligations déclaratives et comptables en ce sens que le contribuable est autorisé à :
 - tenir une comptabilité simplifiée ;
 - produire un compte de résultat abrégé.

A- TENUE ET ORGANISATION DE LA COMPTABILITÉ SIMPLIFIÉE

Le contribuable est autorisé à avoir un registre ou plusieurs registres tenus régulièrement et sur lesquels sont enregistrées toutes les sommes perçues au titre des ventes, des travaux et de services effectués, ainsi que celles qui sont versées au titre des achats, des frais de personnel et des autres charges d'exploitation.

Il s'agit d'un allègement des règles et procédures comptables en ce sens que le contribuable est dispensé de l'obligation de la tenue du livre journal coté et paraphé.

Cependant, les contribuables ayant opté pour le régime du R.N.S. doivent observer un certain nombre d'obligations.

1-Organisation comptable

Le contribuable est tenu de délivrer à ses clients des factures ou des tickets de caisse ou reçus dont les doubles sont conservés pendant les dix (10) années suivant celle de leur établissement. A cet effet, il importe de préciser que les règles régissant la délivrance des factures, prévues pour le cas du régime du R.N.R. sont également applicables pour le régime simplifié.

D'un autre côté, les dispositions de l'article 145- VI du C.G.I. permettent au contribuable ayant opté pour le régime du R.N.S. de tenir une comptabilité de trésorerie enregistrant journallement le détail des encaissements et décaissements en mentionnant obligatoirement le mode de règlement et la nature de l'opération réalisée. Cette comptabilité doit retracer l'ensemble des mouvements de trésorerie même si ces mouvements n'affectent pas directement le résultat, (apports et prélèvements de l'exploitant, virements de fonds, acquisitions ou cessions d'immobilisations, prêts et emprunts, etc.).

Toutefois, le contribuable doit obligatoirement constater d'une façon extra comptable, ses créances et dettes de fin d'exercice et procéder au recensement et à l'évaluation de ses stocks et travaux en cours ainsi qu'à l'inventaire des valeurs immobilisées de son actif.

La constatation des dettes et créances a pour but de sauvegarder le principe fondamental de l'annualité de l'impôt. Les produits et les charges d'exploitation résultant du journal de trésorerie sont réajustés, compte tenu de la variation des dettes et créances d'exploitation et des comptes de rattachement du début et de fin d'exercice.

Exemple :

Achats

- Achats payés au cours de l'exercice clos d'après le journal trésorerie 1.200.000 DH
 - fournisseurs au 1^{er} janvier de l'exercice..... -230 000 DH
 - fournisseurs au 31 décembre de l'exercice (achats non encore payés) +450 000 DH
- Achats de l'exercice.1 420 000 DH

Ventes

- ventes d'après le journal de trésorerie.1 650 000 DH
 - clients débiteurs au début de l'exercice. - 450 000 DH
 - clients créditeurs au début de l'exercice. + 150 000 DH
 - clients débiteurs de fin d'exercice. + 400 000 DH
 - clients créditeurs de fin d'exercice..... - 100 000 DH
- Chiffre d'affaires de l'exercice.....1 650 000 DH

Charges d'exploitation : honoraires

- honoraires d'après le journal trésorerie. 15 000 DH
 - charges de l'exercice précédent réglées au cours de l'exercice clos.-12 000 DH
 - frais de l'exercice non encore payés..... + 18 000 DH
- Total des honoraires. 21 000 DH

2-Evaluation des stocks

Les stocks des produits et marchandises sont évalués au prix de revient ou au cours du jour si ce dernier lui est inférieur et les travaux en cours sont évalués au prix de revient.

Cependant, il est admis par l'administration que le contribuable qui le désire d'évaluer les stocks suivant la méthode forfaitaire. Selon cette méthode le coût de revient est déterminé en appliquant aux prix de vente à la date de la clôture de l'exercice un abattement correspondant à la marge brute moyenne pratiquée par le contribuable, à partir des données de l'exercice précédent ou dans le cas d'un début d'activité à partir des données de l'exercice considéré.

Exemple

Le bénéfice brut résultant de la déclaration souscrite au titre de l'exercice « N » par le contribuable X, s'élève à :

25 % (ventes + stock final) - (Achats + stock d'entrée).

Pour l'évaluation de son stock final de l'exercice n + 1, ce contribuable peut, s'il le désire, évaluer son stock sur la base du prix de vente de fin d'exercice assorti d'un abattement de 25 % soit :

Etat d'inventaire au 31 décembre de l'exercice N+1

Désignation	Quantité	Prix de vente de l'exercice N+1	Stock au prix de vente	Abattement correspondant à la marge brute de l'exercice N	Stock au prix de revient
Chemise Réf AN	1 000	100	100 000	25 %	75 000
Chemise Réf AY	2 000	200	400 000	25 %	300 000
Chemise Réf AX	4 000	150	600 000	25%	450 000
TOTAL	7 000		1 100 000	275 000	825 000

3-Déduction des annuités d'amortissement

Conformément aux dispositions de l'article 145-VI du C.G.I., le contribuable soumis au régime du RNS est tenu d'avoir un registre pour l'inscription des biens d'exploitation amortissables. Ce registre, dont les pages sont numérotées doit être obligatoirement visé par le service local d'assiette avant son utilisation.

La déduction des annuités d'amortissement est admise à condition que ces annuités soient inscrites sur le registre précité qui doit comporter en outre pour chacun des éléments amortissables :

- la nature, l'affectation et le lieu d'utilisation ;
- les références de la facture d'achat ou de l'acte d'acquisition ;
- le prix de revient ;
- le taux d'amortissement ;
- le montant de l'annuité déduite à la fin de chaque exercice ;
- la valeur nette d'amortissement après chaque déduction.

B- COMPTE DE RÉSULTAT ABRÉGÉ

Les pièces annexes devant accompagner la déclaration du résultat fiscal pour les contribuables relevant du régime du R.N.S. sont les suivantes :

- un tableau du résultat net simplifié ;

- un état récapitulatif des immobilisations amortissables et des dotations aux amortissements pratiquées au titre de l'exercice ;
- un état des dettes et des créances d'exploitation et comptes de rattachement.

III.- OBLIGATIONS COMPTABLES DES ENTREPRISES NON RÉSIDENTES

Deux cas peuvent se présenter :

- le cas d'un établissement d'une société non résidente ;
- et le cas des sociétés non résidentes ayant opté pour l'imposition forfaitaire.

A- CAS D'UN ETABLISSEMENT D'UNE SOCIETE NON RESIDENTE

Les entreprises dont le siège est situé à l'étranger et qui exercent une activité permanente par le biais d'un établissement situé au Maroc sont soumises aux mêmes règles et obligations comptables prévues pour les entreprises marocaines.

En effet, l'article 147 du C.G.I fait obligation à ces entreprises de tenir, au lieu de leur établissement principal au Maroc, la comptabilité de l'ensemble des opérations effectuées au Maroc conformément à la législation en vigueur.

Cette comptabilité devra être tenue et organisée de manière à permettre à l'administration fiscale de procéder aux contrôles des déclarations fiscales de la société.

Les écritures comptables doivent être appuyées des pièces et factures justifiant l'authenticité des opérations réalisées.

L'article 147- I du C.G.I. précité précise que le livre journal et le livre d'inventaire doivent être cotés et paraphés par le tribunal de commerce ou, à défaut, visés par le chef du service local des impôts.

B- CAS DES SOCIETES NON RESIDENTES AYANT OPTÉ POUR L'IMPOSITION FORFAITAIRE

En vertu des dispositions de l'article 147- II du C.G.I. les sociétés non résidentes ayant opté pour l'imposition forfaitaire en matière d'I.S. (article 16 du C.G.I.), doivent tenir :

- un registre des encaissements et des transferts ;

- un registre, visé par l'inspecteur du travail, des salaires payés au personnel marocain et étranger, y compris les charges sociales y afférentes ;
- un registre des honoraires, commissions, courtages et autres rémunérations similaires alloués à des tiers, au Maroc ou à l'étranger.

SECTION II- OBLIGATIONS DECLARATIVES

Outre les obligations déclaratives spécifiques prévues pour chaque impôt, les contribuables, qu'ils soient imposables à l'I.S. ou à l'I.R./revenus professionnels ou qu'ils en soient exonérés, sont astreints aux obligations déclaratives découlant des dispositions législatives suivantes:

- article 148 du C.G.I. pour la déclaration d'existence ;
- article 149 du C.G.I. pour la déclaration de transfert de siège social ou de changement de résidence ;
- article 150-I du C.G.I. pour la déclaration de cessation, cession, fusion, scission ou transformation de sociétés ;
- article 150-II du C.G.I. pour la déclaration de cessation totale d'activité suivie de liquidation ;
- article 150-III du C.G.I. pour la déclaration à produire en cas d'ouverture de la procédure de redressement ou de liquidation judiciaire ;
- article 151-I du C.G.I. pour la déclaration des rémunérations versées à des tiers ;
- article 151-II et III du C.G.I. pour la déclaration des honoraires et autres rémunérations perçus par les médecins pour les actes chirurgicaux ou médicaux effectués dans les cliniques ;
- article 152 du C.G.I. pour la déclaration des produits des actions, parts sociales et revenus assimilés ;
- article 153 du C.G.I. pour la déclaration des produits de placements à revenu fixe ;
- article 154 du C.G.I. pour la déclaration des rémunérations versées à des personnes non résidentes ;
- article 155 du C.G.I. pour ce qui est de la télédéclaration.

Pour chaque type de déclaration, il importe d'examiner successivement :

- la forme et le destinataire de la déclaration ;
- le contenu et le cas échéant, les pièces à joindre à la déclaration ;
- le délai de production de la déclaration.

I.- DECLARATION D'EXISTENCE

En vertu des dispositions de l'article 148 du C.G.I, les contribuables, qu'ils soient imposables à l'I.S. ou à l'I.R. au titre de revenus professionnels ou qu'ils en soient exonérés, sont tenus de déclarer leur existence à l'Administration fiscale.

Cette déclaration d'existence est valable également pour l'assujettissement à la TVA conformément aux dispositions de l'article 109 du CGI.

A- DESTINATAIRE ET FORME DE LA DÉCLARATION

La déclaration d'existence doit être adressée par les contribuables au service local des impôts du lieu de leur siège social ou de leur principal établissement au Maroc ou de leur domicile fiscal. Cette déclaration peut être :

- soit adressée par lettre recommandée avec accusé de réception ;
- soit remise contre récépissé.

Cette déclaration doit être souscrite par écrit sur ou d'après un imprimé modèle établi par l'Administration.

B- CONTENU DE LA DÉCLARATION

Le contenu de la déclaration d'existence diffère selon que le contribuable concerné est soumis à l'I.S. ou à l'I.R./revenus professionnels

1- Sociétés de droit marocain

Conformément aux dispositions de l'article 148-II du C.G.I., la déclaration d'existence des sociétés de droit marocain soumises à l'I.S. doit comporter les indications suivantes :

- la forme juridique, la raison sociale et le lieu du siège social de la société ;
- le lieu de tous les établissements et succursales de la société situés au Maroc, et, le cas échéant, à l'étranger ;
- le numéro de téléphone du siège social et, le cas échéant, celui du principal établissement au Maroc ;
- les professions et activités exercées dans chaque établissement et succursale mentionnés dans la déclaration ;
- les numéros d'inscription au registre du commerce, à la caisse nationale de sécurité sociale et, le cas échéant, à la taxe professionnelle ;
- les nom et prénoms, la qualité et l'adresse des dirigeants ou représentants de la société habilités à agir au nom de celle-ci ;
- les noms et prénoms ou la raison sociale ainsi que l'adresse de la personne physique ou morale qui s'est chargée des formalités de constitution ;
- la mention, le cas échéant, de l'option pour :

- l'imposition à l'I.S. en ce qui concerne les sociétés visées à l'article 2-II du C.G.I. à savoir, les sociétés en nom collectif et les sociétés en commandite simple constituées au Maroc et ne comprenant que des personnes physiques, ainsi que les sociétés en participation ;
- l'assujettissement à la TVA tel que prévu à l'article 90 du C.G.I.

La déclaration d'existence doit être accompagnée des statuts de la société et de la liste des actionnaires fondateurs.

2- Sociétés non résidentes

Conformément aux dispositions de l'article 148-III du C.G.I., la déclaration d'existence des sociétés non résidentes doit comporter les indications suivantes :

- la raison sociale et le lieu du siège social de la société ;
- le numéro de téléphone du siège social et, le cas échéant, celui du principal établissement au Maroc ;
- les professions et activités exercées dans chaque établissement et succursale mentionnés dans la déclaration ;
- le lieu de tous les établissements et succursales de la société situés au Maroc ;
- les noms et prénoms ou la raison sociale, la profession ou l'activité ainsi que l'adresse de la personne physique ou morale résidente au Maroc, accréditée auprès de l'administration fiscale ;
- la mention, le cas échéant, de l'option pour l'imposition forfaitaire en matière d'impôt sur les sociétés, telle que prévu au 1^{er} alinéa de l'article 16 du C.G.I.

3- Contribuables personnes physiques ou sociétés et autres groupements soumis à l'I.R.

Selon les dispositions de l'article 148-IV du C.G.I., lorsqu'il s'agit d'un contribuable personne physique ou de sociétés et autres groupements soumis à l'I.R. ayant des revenus professionnels, la déclaration d'existence doit comporter :

- les noms, prénoms et domicile fiscal et, s'il s'agit d'une société, la forme juridique, la raison sociale et le siège social ;
- la nature des activités auxquelles le contribuable se livre ;
- l'emplacement de ses établissements ;
- la nature des produits qu'il obtient ou fabrique par lui-même ou par un tiers et, s'il y a lieu, celle des autres produits dont il fait le commerce ;
- la raison sociale, la désignation et le siège des entreprises, dont il dépend ou qui dépendent de lui ;
- la mention, le cas échéant, de l'option pour l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée.

C- DÉLAI DE LA DÉCLARATION

Conformément aux dispositions de l'article 148-I du C.G.I., pour déposer la déclaration d'existence, les contribuables disposent d'un délai maximum de trente (30) jours suivant la date :

- de leur constitution, s'il s'agit de sociétés de droit marocain ;
- de leur installation, s'il s'agit d'une entreprise non résidente ;
- de leur début d'activité, s'il s'agit de personnes physiques ou de groupements de personnes physiques, ayant des revenus professionnels.

II.- DECLARATION DE TRANSFERT DE SIEGE SOCIAL OU DE CHANGEMENT DE RESIDENCE

Selon l'article 149 du C.G.I., les entreprises, qu'elles soient imposables à l'I.S. ou à l'I.R. ou à la T.V.A. ou qu'elles en soient exonérées, doivent aviser l'Administration fiscale, chaque fois qu'elles procèdent :

- au transfert de leur siège social ou de leur établissement principal situé au Maroc ;
- au changement de leur domicile fiscal ou du lieu de leur principal établissement.

A- DESTINATAIRE ET FORME DE LA DÉCLARATION

Le transfert ou le changement précité doit être porté à la connaissance de l'inspecteur des impôts du lieu où les entreprises étaient initialement imposées, à travers soit :

- l'envoi d'une lettre recommandée avec accusé de réception ou sa remise en mains propres contre récépissé ;
- la souscription d'une déclaration établie sur ou d'après un imprimé modèle de l'administration.

B- CONTENU DE LA DÉCLARATION

Outre les renseignements relatifs à l'identité de l'entreprise, cette déclaration doit comporter :

- les anciennes adresses du siège social, du domicile fiscal ou du principal établissement ;
- l'adresse du nouveau siège social, du nouveau domicile fiscal ou du nouveau principal établissement ;
- la date du transfert.

C- DÉLAI DE LA DÉCLARATION

Conformément aux dispositions de l'article 149 du C.G.I., la déclaration de transfert de siège social ou changement de résidence doit être produite dans les trente (30) jours qui suivent la date du transfert ou du changement.

A défaut, le contribuable est notifié et imposé à la dernière adresse connue par l'administration fiscale.

III.- DECLARATION DE CESSATION, CESSION, FUSION, SCISSION OU TRANSFORMATION DE L'ENTREPRISE

En vertu des dispositions de l'article 150 du C.G.I., les contribuables, qu'ils soient imposables à l'I.S. ou à l'I.R. ou qu'ils en soient exonérés, doivent aviser l'Administration fiscale des changements intervenus dans la vie de leurs entreprises (cessation, cession, fusion, scission ou transformation).

En matière de T.V.A. ladite déclaration est prévue à l'article 114 du C.G.I.

A- FORME DE LA DÉCLARATION

1- Les entreprises soumises à l'I.S.

En cas de cessation totale d'activité, de cession, de fusion, de scission ou de transformation de la forme juridique entraînant leur exclusion du domaine de l'I.S. ou la création d'une personne morale nouvelle, l'entreprise doit souscrire :

- la déclaration du résultat fiscal de la dernière période d'activité ;
- et, le cas échéant, la déclaration de résultat de l'exercice comptable précédant cette période.

A noter que les dispositions de l'article 7 de la loi n° 17-95 relative aux sociétés anonymes et de l'article 2 de la loi n° 5-96 sur les sociétés en nom collectif, la société en commandite simple, la société en commandite par actions, la société à responsabilité limitée et la société en participation prévoient que 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. Il en est de même de la prorogation d'une société.

2- Les contribuables soumis à l'I.R. au titre d'une activité professionnelle

Lorsque les contribuables soumis à l'I.R. cessent l'exercice de leur activité professionnelle, ou lorsqu'ils cèdent tout ou partie de leur entreprise ou de leur clientèle ou lorsqu'ils en font apport à une société relevant ou non de l'I.S., ils doivent souscrire :

- la déclaration de cessation ou cession ;

- et l'inventaire des biens, conforme à l'imprimé modèle établi par l'administration.

Les contribuables doivent joindre à ces documents, s'il y a lieu, une copie certifiée conforme de l'acte de cession des biens précités.

B- CONTENU DE LA DÉCLARATION

Outre les renseignements relatifs à l'identité de l'entreprise, la déclaration de cessation, cession, fusion, scission ou transformation doit indiquer :

- la nature et la date de l'évènement intervenu (cession, cessation, etc.);
- l'identité du cessionnaire (nom ou raison sociale, adresse ou lieu d'établissement du siège social).

C- DÉLAI DE LA DÉCLARATION

La déclaration de cessation, cession, fusion, scission ou transformation de l'entreprise, produite tant par les entreprises soumises à l'I.S., que par les contribuables soumis à l'I.R. au titre d'une activité professionnelle, doit être souscrite dans un délai de quarante cinq (45) jours à compter de la date de réalisation des changements en question (cessation, cession, fusion, scission ou transformation).

D- CAS DES ENTREPRISES OBJET DE CESSATION TOTALE SUIVIE DE LIQUIDATION

En vertu de l'article 150-II du C.G.I., lorsque la cessation totale d'activité est suivie de liquidation, le liquidateur ou le syndic est tenu de souscrire :

- pendant la liquidation : une déclaration des résultats provisoires obtenus au cours de chaque période de douze (12) mois, à compter de la date de cessation, et ce dans les délais prévus à l'article 20 et dans les délais de déclaration prévus à l'article 82 du C.G.I., respectivement pour l'impôt sur les sociétés et l'impôt sur le revenu ;
- dans les quarante cinq (45) jours suivant la clôture des opérations de liquidation : la déclaration du résultat final qui doit indiquer le lieu de conservation des documents comptables de la société liquidée.

Il est à signaler que la déclaration du résultat fiscal de la dernière période d'activité doit comporter, outre les mentions habituelles, les nom, prénom et adresse du liquidateur ou du syndic, ainsi que la nature et l'étendue des pouvoirs qui lui ont été conférés.

E- CAS DES ENTREPRISES OBJET DE REDRESSEMENT OU DE LIQUIDATION JUDICIAIRE

L'article 150-III du C.G.I. prévoit l'obligation pour toute entreprise qui veut demander l'ouverture de la procédure de redressement ou de liquidation judiciaire de produire une déclaration à ce sujet, au service d'assiette du lieu d'imposition, préalablement au dépôt de sa demande auprès du secrétariat greffe du tribunal compétent.

Le défaut de souscription de la déclaration précitée auprès du service d'assiette, rend inopposable à l'administration fiscale la forclusion des droits se rattachant à la période antérieure à l'ouverture de la procédure de redressement ou de liquidation judiciaire.

IV.- DECLARATION DES REMUNERATIONS VERSEES A DES TIERS

En application des dispositions de l'article 151 du C.G.I, les entreprises exerçant une activité au Maroc, y compris les sociétés non résidentes ayant opté pour l'imposition forfaitaire, doivent souscrire une déclaration des sommes comptabilisées au cours de l'exercice comptable précédent au titre des rémunérations allouées à des tiers.

Cette déclaration porte sur les sommes allouées à des contribuables inscrits à la taxe professionnelle, à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu au titre des honoraires, commissions, courtages et autres rémunérations de même nature ou des rabais, remises et ristournes accordés après facturation.

A- FORME ET CONTENU DE LA DÉCLARATION

La déclaration dont il est délivré récépissé est établie sur ou d'après un imprimé- modèle de l'administration. Cette déclaration contient les indications relatives à l'identification des bénéficiaires, à la nature et au montant des sommes allouées.

1- Rémunérations concernées

Il s'agit des sommes allouées à des contribuables inscrits à la taxe professionnelle, à l'I.S. ou à l'I.R. au titre d'honoraires, de commissions, de courtages, de rabais, de remises, de ristournes accordés après facturation ainsi que des autres rémunérations similaires.

Par sommes allouées, il convient d'entendre les sommes comptabilisées au cours de l'exercice comptable précédent. Ces sommes doivent donc avoir fait l'objet soit de notes de crédit ou de factures d'avoir émises par la société débitrice, soit de factures ou de notes de commissions ou d'honoraires reçues et comptabilisées par cette dernière.

a- Honoraires

Ce sont les sommes allouées, en rémunération de services rendus, à des personnes exerçant des professions libérales notamment :

- les comptables, les experts comptables, les conseillers fiscaux ;
- les avocats et conseillers juridiques ;
- les médecins, les chirurgiens, dentistes, vétérinaires, etc.
- les laboratoires d'analyses médicales et autres ;
- les bureaux d'études ;
- les architectes, les géomètres, topographes, dessinateurs etc.
- les professeurs libres ;
- les notaires.

b- Commissions, courtages et autres rémunérations similaires

Ce sont des sommes proportionnelles aux affaires traitées, allouées aux représentants de commerce, gérants d'immeubles, et agents d'affaires, de contentieux ou de publicité.

c- Rabais, remises et ristournes accordés (R.R.R.A) après facturation

Ce sont des réductions consenties, hors factures, par les entreprises de vente en gros ou en demi-gros à leurs clients commerçants et allouées à ces derniers soit périodiquement par avis de crédit, soit sous forme de réductions gratuites et hors facture sur le paiement de marchandises de même nature que celles déjà livrées et facturées.

Par conséquent, la déclaration est obligatoire :

- lorsque la ristourne concernant un achat déterminé, est imputée sur la facture relative à l'achat ultérieur ;
- lorsque les R.R.R.A. figurent sur des relevés périodiques à condition que les factures indiquent d'une manière apparente, qu'elles feront l'objet de relevés périodiques sur lesquels seront imputées les ristournes ;
- pour les avoirs de toute nature accordés à l'entreprise pour quelque motif que ce soit à l'exclusion des avoirs pour retour de marchandises et pour annulation de factures.

d- Autres rémunérations similaires

Les autres rémunérations, quelle que soit leur dénomination, doivent s'entendre d'une manière générale des versements qui sont de même nature que les honoraires, les commissions et les courtages.

Parmi les rémunérations qui doivent être déclarées figurent notamment les règlements d'échantillonnage et d'analyse, les versements opérés lors des visites de contrôle technique effectuées par certains organismes (laboratoire public d'études et d'essai etc.).

Par contre, les sommes allouées à titre de prix de transport, de façon d'entretien, de réparation et d'opérations de banque, n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 151 du C.G.I..

2- Contenu de la déclaration

Conformément aux dispositions de l'article 151-I du C.G.I., la déclaration doit porter, pour chaque bénéficiaire, les indications suivantes :

- les nom, prénoms ou raison sociale ;
- la profession ou nature de l'activité et l'adresse ;
- le numéro d'inscription à la taxe professionnelle ou l'identification à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu ;
- le numéro d'inscription à la caisse nationale de sécurité sociale ;
- le montant, par catégorie, des sommes allouées au titre des :
 - honoraires ;
 - commissions, courtages et autres rémunérations similaires ;
 - rabais, remises et ristournes accordés après facturation.

3- Cas particulier de la déclaration effectuée par les cliniques concernant les honoraires des médecins

En vertu des dispositions de l'article 151-II et III du C.G.I., les cliniques sont soumises à des obligations déclaratives, lorsqu'elles versent à des médecins ne faisant pas partie de leur personnel médical permanent des honoraires et autres rémunérations de même nature pour des actes médicaux ou chirurgicaux qui y sont effectués ou lorsque des médecins soumis à la taxe professionnelle effectuent dans lesdites cliniques des actes chirurgicaux et médicaux.

a- Médecins soumis à la taxe professionnelle

Pour les honoraires versés à des médecins soumis **à la taxe professionnelle**, les cliniques et établissements assimilés sont tenus de produire une déclaration annuelle relative aux actes chirurgicaux ou médicaux que ces médecins y effectuent, conformément aux dispositions de l'article 151-II du C.G.I.

La déclaration dont il est délivré récépissé, doit être établie sur ou d'après un imprimé modèle de l'administration et contenir, par médecin, les indications suivantes:

- les nom, prénom et adresse professionnelle ;
- la spécialité ;
- le numéro d'identification fiscale ;
- le nombre global annuel des actes médicaux ou chirurgicaux effectués par le médecin, relevant de la lettre clé "K".

b- Médecins non soumis à la taxe professionnelle

Pour les médecins non soumis à la taxe professionnelle, les cliniques et établissements assimilés sont tenus de produire une déclaration annuelle relative aux honoraires et rémunérations qui leur sont versées, conformément aux dispositions de l'article 151-III du C.G.I.

La déclaration dont il est délivré récépissé, doit être établie sur ou d'après un imprimé modèle de l'administration et contenir, par médecin les indications suivantes:

- les nom, prénom et adresse personnelle ;
- la spécialité ;
- le lieu de travail et, le cas échéant, le numéro d'identification fiscale ;
- le nombre global annuel des actes médicaux ou chirurgicaux effectués par le médecin, relevant de la lettre clé "K".

B- DÉLAI DE DÉCLARATION

La déclaration des rémunérations versées à des tiers, y compris la déclaration des honoraires des médecins souscrites par les cliniques, doit être produite en même temps que les déclarations prévues par les articles 20, 82, 85 et 150 du C.G.I. Ainsi, ces déclarations doivent parvenir au service local des impôts du lieu du siège social ou du principal établissement au Maroc ou du domicile fiscal :

- dans les trois (3) mois qui suivent la date de clôture de chaque exercice comptable ou période d'imposition, en ce qui concerne les sociétés soumises à l'I.S., en activité ou en liquidation prolongée ;
- avant le 1er avril de chaque année pour les contribuables soumis à l'I.R. ;
- avant le 1^{er} avril de chaque année, en ce qui concerne les sociétés étrangères ayant opté, en matière d'IS, pour l'imposition forfaitaire ;
- dans le délai de trente (30) jours avant la date du départ pour les contribuables qui cessent d'avoir au Maroc leur domicile fiscal ou dans les trois (3) mois qui suivent le décès pour les ayants droits du de cujus pour les contribuables soumis à l'impôt sur le revenu ;
- dans un délai de quarante cinq (45) jours à compter :
 - ❖ de la date de réalisation de la cessation totale d'activité, de la fusion, scission ou transformation de la forme juridique de la société entraînant son exclusion du domaine de l'IS ou la création d'une personne morale nouvelle ;
 - ❖ ou de la date de la cessation de l'exercice de l'activité professionnelle, ou de la cession totale ou partielle d'entreprise ou de clientèle ou en cas d'apport à une société relevant ou non de l'IS, quant il s'agit de contribuables soumis à l'IR.

V.- DECLARATION DES PRODUITS DES ACTIONS, PARTS SOCIALES ET REVENUS ASSIMILES

En vertu de l'article 152 du C.G.I., les contribuables qui versent, mettent à la disposition ou inscrivent en compte, de personnes physiques ou morales, des produits des actions, parts sociales et revenus assimilés et bénéfiques des établissements des sociétés non résidentes doivent souscrire une déclaration des produits des actions, parts sociales et revenus assimilés.

A- FORME ET DESTINATAIRE DE LA DÉCLARATION

La déclaration des produits des actions, parts sociales et revenus assimilés, effectuée sur ou d'après un imprimé- modèle établi par l'administration, doit être adressée par les contribuables par lettre recommandée avec accusé de réception ou remise contre récépissé à l'inspecteur des impôts du lieu de leur siège social ou principal établissement au Maroc.

B- CONTENU DE LA DÉCLARATION

1- Produits concernés

Les produits devant faire l'objet de la déclaration des produits des actions, parts sociales et revenus assimilés sont ceux visés à l'article 13 du C.G.I. Il s'agit :

- des produits provenant de la distribution de bénéfices par les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés (dividendes, intérêts du capital et autres produits de participations similaires, boni de liquidation, réserves mises en distribution, etc.) ;
- des dividendes et autres produits de participation similaires distribués par les sociétés installées dans les zones franches d'exportation et provenant d'activités exercées dans lesdites zones, lorsqu'ils sont versés à des résidents ;
- des revenus et autres rémunérations alloués aux membres non résidents du conseil d'administration ou du conseil de surveillance des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés ;
- des bénéfices distribués des établissements de sociétés non résidentes ;
- des produits distribués en tant que dividendes par les organismes de placement collectif en valeurs mobilières (O.P.C.V.M.) ;
- des produits distribués en tant que dividendes par les organismes de placements en capital-risque (O.P.C.R.) ;
- des bénéfices distribués par les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés sur option.

2- Contenu de la déclaration

La déclaration des produits des actions, parts sociales et revenus assimilés doit comporter les renseignements suivants :

- l'identité de la partie versante :
 - nom ou raison sociale ;
 - profession ou nature de l'activité ;
 - adresse ;
 - numéro d'identification à la taxe professionnelle ;
- la raison sociale et l'adresse de l'organisme financier intervenant dans le paiement ;
- les éléments chiffrés de l'imposition :
 - date et montant des paiements ;
 - montant de l'impôt ;
- le mois au cours duquel la retenue à la source sur les produits des actions, parts sociales et revenus assimilés, prévue à l'article 158 du C.G.I. a été opérée, l'adresse et l'activité de la société débitrice, le montant global distribué par ladite société, ainsi que le montant de l'impôt correspondant.

A cette déclaration, doivent être jointes les attestations de propriété de titres, prévues à l'article 6 (I-C-1^o) du C.G.I.

C- DÉLAI DE LA DÉCLARATION

Les contribuables doivent adresser la déclaration des produits des actions, parts sociales et revenus assimilés à l'inspecteur des impôts du lieu de leur siège social, ou de leur principal établissement au Maroc, avant le 1er avril de chaque année.

VI.- DECLARATION DES PRODUITS DE PLACEMENTS A REVENU FIXE

En vertu de l'article 153 du C.G.I., les contribuables qui versent, mettent à la disposition ou inscrivent en compte des personnes physiques ou morales, des produits de placements à revenu fixe doivent souscrire une déclaration des produits de placements à revenu fixe.

A- FORME ET DESTINATAIRE DE LA DÉCLARATION

La déclaration des produits de placements à revenu fixe, effectuée sur ou d'après un imprimé- modèle établi par l'administration, doit être adressée par les contribuables par lettre recommandée avec accusé de réception ou remise contre récépissé à l'inspecteur des impôts du lieu de leur siège social ou de leur principal établissement au Maroc.

B- CONTENU DE LA DÉCLARATION

Les produits devant faire l'objet de la déclaration des produits de placements à revenu fixe sont les intérêts et autres produits similaires visés à l'article 14 du C.G.I:

- des obligations, bons de caisse et autres titres d'emprunts émis par toute personne morale ou physique (cas des créances hypothécaires, privilégiées et chirographaires, des cautionnements en numéraire, des bons du Trésor, des titres des organismes de placement collectif en valeurs mobilières (O.P.C.V.M.), etc.)
- des dépôts à terme ou à vue auprès des établissements de crédit et organismes assimilés ou tout autre organisme ;
- des prêts et avances consentis par des personnes physiques ou morales, autres que les établissements de crédits et organisme assimilés, à toute autre personne passible de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu selon le régime du résultat net réel ;
- des prêts consentis, par l'intermédiaire des établissements de crédit et organismes assimilés, par des sociétés et autres personnes physiques ou morales à d'autres personnes ;
- des opérations de pension, telles que prévues par la loi n° 24-01 régissant les opérations de pension.

La déclaration des produits de placements à revenu fixe, comporte les mêmes renseignements que la déclaration des produits des actions, parts sociales et revenus assimilés citée au V-B ci-dessus.

C- DÉLAI DE LA DÉCLARATION

A l'instar de la déclaration des produits des actions, parts sociales et revenus assimilés, la déclaration des produits de placements à revenu fixe doit être souscrite avant le 1er avril de chaque année.

VII.- DECLARATION DES REMUNERATIONS VERSEES A DES PERSONNES NON RESIDENTES

En application des dispositions de l'article 154 du C.G.I., les contribuables résidents ou ayant une profession au Maroc et payant ou intervenant dans le paiement à des personnes non résidentes des rémunérations énumérées à l'article 15 du C.G.I doivent souscrire une déclaration des rémunérations versées, mises à la disposition ou inscrites en compte de ces personnes non résidentes.

A- FORME ET DESTINATAIRE DE LA DÉCLARATION

La déclaration des rémunérations versées à des personnes non résidentes, établie sur ou d'après un imprimé modèle de l'Administration, doit être adressée par lettre recommandée avec accusé de réception ou remise, contre récépissé, à l'inspecteur des impôts du lieu du domicile fiscal ou du principal établissement de la personne déclarante.

B- CONTENU DE LA DÉCLARATION

Les produits bruts devant faire l'objet de la déclaration des rémunérations versées à des personnes non résidentes sont ceux visés par l'article 15 du C.G.I, soit :

- les redevances pour l'usage ou le droit à usage de droits d'auteur sur des oeuvres littéraires, artistiques ou scientifiques y compris les films cinématographiques et de télévision ;
- les redevances pour la concession de licence d'exploitation de brevets, dessins et modèles, plans, formules et procédés secrets, de marques de fabrique ou de commerce ;
- les rémunérations pour la fourniture d'informations scientifiques, techniques ou autres et pour des travaux d'études effectués au Maroc ou à l'étranger ;
- les rémunérations pour l'assistance technique ou pour la prestation de personnel mis à la disposition d'entreprises domiciliées ou exerçant leur activité au Maroc ;
- les rémunérations pour l'exploitation, l'organisation ou l'exercice d'activités artistiques ou sportives et autres rémunérations analogues ;
- les droits de location et des rémunérations analogues versées pour l'usage ou le droit à usage d'équipements de toute nature ;
- les intérêts de prêts et autres placements à revenu fixe à l'exclusion de ceux énumérés aux articles 6(I-C-3°) et 45 du C.G.I.,
- les rémunérations pour le transport routier de personnes ou de marchandises effectué du Maroc vers l'étranger, pour la partie du prix correspondant au trajet parcouru au Maroc ;
- les commissions et honoraires ;
- les rémunérations des prestations de toute nature utilisées au Maroc ou fournies par des personnes non résidentes.

Conformément aux dispositions de l'article 154 du C.G.I., la déclaration des rémunérations versées à des personnes non résidentes doit comporter les renseignements suivants :

- la nature et le montant des paiements, passibles ou exonérés de l'impôt qu'ils ont effectués ;
- le montant des retenues y afférentes ;
- la désignation des personnes bénéficiaires des paiements passibles de l'impôt.

C- DÉLAI DE LA DÉCLARATION

La déclaration des rémunérations versées à des personnes non résidentes doit être produite en même temps que la déclaration du résultat fiscal ou de revenu global, soit dans les trois (3) mois qui suivent la date de clôture de chaque exercice comptable pour les contribuables soumis à l'I.S., et avant le 1er avril de chaque année pour ceux soumis à l'I.R./revenus professionnels (RNR et RNS).

VIII.- La télédéclaration

Les dispositions de l'article 155 du C.G.I. prévoient la possibilité pour les contribuables soumis à l'I.S., l'I.R., et à la T.V.A. de souscrire auprès de l'administration fiscale par procédés électroniques, les déclarations du résultat fiscal, du revenu global et de chiffre d'affaires dans les conditions et selon les modalités fixées par arrêté du Ministre chargé des finances¹⁴.

Pour les droits d'enregistrements= et de timbre, l'article 155 précité prévoit également que la formalité peut être accomplie par procédé électronique dans les conditions fixées par arrêté du Ministre chargé des finances.

A- TELEDECLARATION EN MATIERE D'I.S., D'I.R. ET DE T.V.A.

1- ENTREPRISES CONCERNÉES

L'adhésion à ce service se matérialise par la signature d'un contrat d'adhésion entre l'entreprise et l'administration fiscale précisant le type d'impôt concerné et le ou les comptes bancaires de l'entreprise.

Toutefois, et dans le cadre de l'amélioration de la gestion de l'impôt, l'article 7 de la loi de finances pour l'année budgétaire 2009 a institué l'obligation de télé déclaration de manière progressive.

Ainsi, les dispositions des articles 155 et 169 du C.G.I. relatives à la télé déclaration et au télépaiement sont complétées par des mesures visant l'institution progressive pour les entreprises de l'obligation de télédéclaration selon le schéma suivant :

- à compter du 1^{er} janvier 2010 pour les entreprises dont le chiffre d'affaires annuel est égal ou supérieur à 100 millions de dirhams, hors T.V.A. ;
- à compter du 1^{er} janvier 2011 pour les entreprises dont le chiffre d'affaires annuel est égal ou supérieur à 50 millions de dirhams, hors T.V.A.

¹⁴ Dispositif institué par la loi de Finances pour l'année budgétaire 2005, pour permettre aux contribuables de déclarer et de payer leurs impôts par voie électronique.

Pour les contribuables soumis à la T.V.A., la télédéclaration doit être accompagnée des versements de la taxe tels que prévus par le C.G.I.

2- PORTÉE DE LA TÉLÉ DÉCLARATION

Conformément à l'article 155 du C.G.I., les déclarations effectuées par procédé électronique ont les mêmes effets juridiques que les déclarations du résultat fiscal, du revenu global et du chiffre d'affaires souscrites par écrit sur ou d'après un imprimé modèle de l'administration.

B- ACCOMPLISSEMENT DE LA FORMALITE DE L'ENREGISTREMENT ET DE TIMBRE EN LIGNE

L'article 7 de la loi de finances n° 43-10 pour l'année 2011 a complété l'article 155 précité par des dispositions qui prévoient que pour les droits d'enregistrement et de timbre :

- la formalité peut également être accomplie par procédé électronique, dans les conditions fixées par arrêté du Ministre chargé des finances ;
- cette formalité produit les mêmes effets juridiques que la formalité d'enregistrement accomplie sur les actes établis sur support papier.

Ce dispositif sera mis en place progressivement. A cet effet, un arrêté du Ministre chargé des finances fixera les conditions et modalités de sa mise en oeuvre, notamment :

- la demande d'adhésion pour bénéficier des services de téléenregistrement des actes ;
- la liquidation du montant des droits d'enregistrement et de timbre sur les actes présentés par voie électronique ;
- le paiement de ces droits et la délivrance des quittances par le même procédé, etc.

Ces mesures s'inscrivent dans le cadre de :

- ✓ la modernisation et la simplification du système fiscal ;
- ✓ l'accélération de l'accomplissement de la formalité d'enregistrement des actes;
- ✓ l'harmonisation avec la procédure de télédéclaration, prévue par le même article 155 en matière d'I.S., d'I.R. et de T.V.A. ;
- ✓ la mise en oeuvre des dispositions de la loi n° 53-05 relative à l'échange électronique des données juridiques.

SECTION III: OBLIGATIONS DE RETENUE A LA SOURCE

Les articles 156 à 160 du C.G.I. prévoient l'obligation d'effectuer la retenue à la source de l'impôt dans les cas suivants :

1. la retenue à la source par les employeurs et les débirentiers sur les salaires et rentes viagères ;
2. la retenue à la source sur les honoraires versés aux médecins non soumis à la taxe professionnelle ;
3. la retenue à la source sur les produits des actions, parts sociales et revenus assimilés ;
4. la retenue à la source sur les produits de placements à revenu fixe ;
5. la retenue à la source sur les produits bruts perçus par les personnes physiques ou morales non résidentes.

Concernant l'obligation de retenue à la source en matière d'IR afférent aux profits sur cession de valeurs mobilières et de titres de capital et de créances inscrits en comptes titres auprès des intermédiaires financiers habilités teneurs de comptes titres, elle est traitée au niveau du Chapitre II de la 2^{ème} Partie du CGI relative au recouvrement par voie de retenue à la source.

Les personnes chargées d'opérer les retenues citées ci-dessus sont astreintes aux obligations suivantes :

- effectuer la retenue à la source ;
- et verser au Trésor le montant de la retenue.

❖ **RETENUE À LA SOURCE PAR LES EMPLOYEURS ET LES DÉBIRENTIERS SUR LES SALAIRES ET RENTES VIAGÈRES**

A- CAS GÉNÉRAL

Conformément aux dispositions de l'article 156-I du C.G.I., la retenue à la source au titre des revenus salariaux définis à l'article 56 du C.G.I. doit être opérée par l'employeur ou le débirentier domicilié ou établi au Maroc. Cette retenue est faite pour le compte du Trésor, sur chaque paiement effectué.

Les traitements publics donnent lieu à la retenue opérée par l'administration sur le montant des sommes assujetties et ordonnancées.

Les pensions servies par l'Etat et les pensions ou rentes viagères payées aux caisses des comptables publics et celles servies par les collectivités publiques ou pour leur compte, donnent lieu à la retenue opérée par les comptables payeurs sur les sommes versées aux titulaires.

Les rémunérations et les indemnités, occasionnelles ou non occasionnelles, imposables au titre des revenus salariaux prévus à l'article 56 du C.G.I. et qui sont versées par des entreprises ou organismes à des personnes ne faisant pas partie de leur personnel salarié, sont passibles d'une retenue à la source au taux non libératoire de 30% prévu à l'article 73 (II- G- 1^o) du C.G.I.

Toutefois, les revenus visés à l'alinéa précédent qui sont versés par des établissements publics ou privés d'enseignement ou de formation professionnelle aux personnes qui remplissent une fonction d'enseignant et ne faisant pas partie de leur personnel permanent, sont soumis à une retenue à la source au taux libératoire de 17% prévu à l'article 73-II-D du C.G.I.

La retenue à la source sur les rémunérations occasionnelles ou non occasionnelles et sur celles versées par les établissements publics ou privés d'enseignement ou de formation professionnelle susvisés est appliquée sur le montant brut des rémunérations et des indemnités, sans aucune déduction. Les sommes prélevées à la source sont perçues et versées au Trésor dans les conditions prévues aux articles 80 et 174-I du C.G.I.

B- CAS PARTICULIERS

1- Cas des cachets des artistes

Le montant brut des cachets octroyés aux artistes exerçant à titre individuel ou constitués en troupes visés à l'article 60-II du C.G.I., est soumis à la retenue à la source au taux non libératoire de 30% prévu à l'article 73 (II- G-4°) du C.G.I après abattement de 40%. Cette retenue est liquidée et versée dans les conditions prévues aux articles 80, 156 et 174- I du C.G.I.

2- Cas des pourboires

Les employeurs sont tenus d'effectuer la retenue à la source sur les pourboires remis par les clients, dans les conditions prévues à l'article 58-II-A du C.G.I.

3- Cas des voyageurs représentants placiers (V.R.P.)

Les employeurs sont tenus d'effectuer la retenue à la source sur les rémunérations versées aux voyageurs, représentants et placiers de commerce ou d'industrie, dans les conditions prévues à l'article 58-II-B du C.G.I.

II.- RETENUE À LA SOURCE SUR LES HONORAIRES VERSÉS AUX MÉDECINS NON SOUMIS À LA TAXE PROFESSIONNELLE

Les cliniques et établissements assimilés sont tenus en ce qui concerne les médecins non soumis à la taxe professionnelle qui y effectuent des actes médicaux ou chirurgicaux, à l'obligation de retenue à la source sur lesdits honoraires conformément aux dispositions de l'article 157 du C.G.I.

Ainsi, en vertu des dispositions de cet article, les cliniques et établissements assimilés sont tenus d'opérer, pour le compte du Trésor, une retenue à la source sur les honoraires et rémunérations versés aux médecins non soumis à la taxe professionnelle qui y effectuent des actes médicaux ou chirurgicaux.

Le taux de la retenue à la source sur les honoraires et rémunérations versés aux médecins non soumis à la taxe professionnelle, au titre des actes chirurgicaux, est de 30 % libératoire de l'I.R. alors que ce taux est non libératoire pour les actes médicaux.

III.- RETENUE À LA SOURCE SUR LES PRODUITS DES ACTIONS, PARTS SOCIALES ET REVENUS ASSIMILÉS

La retenue à la source sur les produits des actions, parts sociales et revenus assimilés est établie sur les produits énumérés à l'article 13 du C.G.I.

En application des dispositions de l'article 158 du C.G.I., ces retenues à la source sur les produits des actions, parts sociales et revenus assimilés doivent être opérées, pour le compte du trésor, par les établissements de crédit, publics et privés, les sociétés et établissements qui versent, mettent à la disposition ou inscrivent en compte des bénéficiaires lesdits revenus.

A- FAIT GÉNÉRATEUR ET BASE DE LA RETENUE

La retenue à la source sur les produits des actions, parts sociales et revenus assimilés au titre de l'I.S. ou de l'I.R. est effectuée lors de l'encaissement, de la mise à la disposition ou de l'inscription au compte du bénéficiaire.

La retenue à la source au titre des impôts sus-visés est opérée pour le compte du Trésor sur le montant brut des produits assujettis. Néanmoins, les agios ainsi que les frais d'encaissement, de tenue de compte ou de garde sont considérés comme charges d'exploitation.

B- PERSONNES CHARGÉES D'OPÉRER LA RETENUE À LA SOURCE

Les personnes chargées d'effectuer la retenue à la source sont :

- les sociétés débitrices des produits d'actions ou parts sociales et revenus assimilés ou les établissements bancaires délégués par elles pour assurer le paiement desdits produits en leur lieu et place ;
- les banques chargées d'effectuer le transfert à l'étranger des bénéfices des établissements des sociétés étrangères établis au Maroc.

IV- RETENUE À LA SOURCE SUR LES PRODUITS DE PLACEMENT À REVENU FIXE

A- FAIT GÉNÉRATEUR

La retenue à la source sur les produits de placement à revenu fixe au titre de l'I.S. ou de l'I.R. est effectuée lors de l'encaissement, de la mise à la disposition ou de l'inscription au compte du bénéficiaire.

B- PERSONNES CHARGÉES D'EFFECTUER LA RETENUE À LA SOURCE

Les personnes chargées d'effectuer la retenue à la source sont :

- les sociétés débitrices des produits de placement à revenu fixe ou les établissements de crédit délégués par elles pour assurer le paiement desdits produits en leur lieu et place ;

- les comptables publics, les établissements de crédit publics et privés, les sociétés et entreprises qui servent les intérêts et autres produits similaires ;
- les établissements de crédit qui collectent pour le compte du trésor lors du versement des intérêts et autres produits similaires sur les prêts consentis par leur intermédiaire, par des personnes physiques ou morales à d'autres personnes.

C- IMPUTATION ET RESTITUTION DE L'IMPÔT RETENU A LA SOURCE AU TITRE DES PRODUITS DE PLACEMENTS A REVENU FIXE

1- Modalités d'imputation

Les modalités d'imputation de la retenue à la source opérée au taux de 20% au titre des intérêts et autres produits similaires et éventuellement sa restitution varient selon le régime d'imposition des bénéficiaires desdits intérêts et autres produits similaires.

a- Impôt sur les sociétés

Le montant de la retenue à la source prélevé sur les produits de placement à revenu fixe est imputable sur le montant des acomptes provisionnels et éventuellement sur le reliquat de l'impôt sur les sociétés de l'exercice au cours duquel la retenue a été opérée.

b- Impôt sur le revenu

b-1- Intérêts et autres produits similaires déclarés dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers

La retenue à la source au taux de 20% est imputable sur le montant de l'I.R. due au titre du revenu de l'année de l'encaissement ou de l'inscription en compte. Lesdits intérêts et autres produits similaires doivent être déclarés pour leur montant brut.

Cependant, le montant de la retenue à la source calculé au taux de 30% est libératoire. Dans ce cas, les bénéficiaires sont dispensés de déclarer ces produits en fin d'année.

b-2- Intérêts et autres produits similaires déclarés dans la catégorie des revenus professionnels

Lorsque les intérêts et autres produits similaires rémunèrent des placements figurant à l'actif soit d'entreprises relevant du régime du R.N.R. ou celui du R.N.S., soit de sociétés soumises à l'impôt sur le revenu, lesdits intérêts et autres produits similaires doivent être compris dans les produits, pour leur montant brut, de l'exercice de leur échéance.

Le montant de la retenue à la source au taux de 20 % correspondant, est imputable sur le montant de la cotisation minimale due au titre de l'exercice de l'échéance des intérêts et autres produits similaires sus -visés. S'il subsiste un reliquat, celui-ci est imputé sur le montant de l'I.R restant dû.

2- Conditions d'imputation

L'imputation est subordonnée à la condition que la déclaration souscrite au titre de l'I.R. ou de l'I.S. soit accompagnée de la copie de l'avis de crédit, décompte ou attestation établis par les établissements de crédit, par les sociétés et par les entreprises qui versent les intérêts et autres produits similaires.

Ces avis de crédit, décomptes ou attestation doivent mentionner :

- l'établissement de crédit, la société ou l'entreprise qui a servi ou versé les intérêts et autres produits similaires ;
- la date du paiement ou de l'inscription en compte ;
- les nom et prénoms ou raison sociale du bénéficiaire (les autres éléments de l'identité sont à reproduire uniquement sur la déclaration annuelle) ;
- le numéro de la carte nationale d'identité ou de la carte d'étranger et pour les sociétés celui du registre de commerce ;
- l'identifiant fiscal relatif à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés ;
- le montant brut des intérêts et autres produits similaires servis ou versés ;
- le taux et le montant de la retenue à la source.

Les avis de crédit ,les décomptes et les attestations qui ne mentionnent pas la totalité des renseignements visés ci-dessus ne peuvent ouvrir droit à l'imputation de la retenue à la source ou, éventuellement, à sa restitution.

3- Restitution

Lorsque le montant de la retenue à la source en matière d'I.R s'avère supérieur à celui de la cotisation minimale due au titre d'une année donnée, le trop perçu est alors restitué à l'intéressé. La déclaration du revenu global vaut demande de restitution.

Il en de même en ce qui concerne l'I.S., l'excédent du montant de la retenue au titre des intérêts et autres produits similaires, échus au cours d'un exercice comptable déterminé, sur celui de l'I.S. dû au titre dudit exercice, est restitué d'office. La déclaration de la société vaut demande de restitution.

Toutefois, en vertu des dispositions du deuxième alinéa du paragraphe II de l'article 159 du C.G.I., les personnes totalement exonérées ou hors champ d'application de l'I.S. ne peuvent prétendre au droit de restitution de la retenue à la source.

V.-RETENUE A LA SOURCE SUR LES PRODUITS PERÇUS PAR LES PERSONNES PHYSIQUES OU MORALES NON RÉSIDENTES

La retenue à la source constitue un impôt dû par les personnes physiques ou morales non résidentes bénéficiaires de rémunérations de source marocaine visées à l'article 15 du C.G.I.

Ainsi, en vertu des dispositions de l'article 160 du C.G.I., la retenue à la source sur les produits bruts, énumérés à l'article 15 du C.G.I. versés, mis à la disposition ou inscrits en comptes des personnes physiques ou morales non résidentes doit être opérée pour le compte du Trésor, par les contribuables payant ou intervenant dans le paiement desdits produits.

Lorsque la personne physique ou morale non résidente est payée par un tiers non résident, l'impôt est dû par l'entreprise ou l'organisme client au Maroc.

Les personnes tenues d'opérer la retenue à la source sur les produits perçus par les sociétés non résidentes sont :

- les personnes physiques ou morales résidentes ou ayant une activité au Maroc et qui payent ou interviennent dans le paiement, à des sociétés non résidentes, des rémunérations passibles de la retenue ;
- les entreprises ou les organismes clients au Maroc de sociétés non résidentes payées par des tiers non résidents, dans le cadre d'un financement extérieur.

A- PERSONNES PHYSIQUES OU MORALES RESIDENTES OU AYANT UNE ACTIVITE AU MAROC

Les personnes physiques ou morales concernées sont notamment :

- les personnes physiques résidentes au Maroc et soumises à l'I.R./revenus professionnels, quelle que soit l'activité exercée ;
- les sociétés passibles de l'I.S. qu'il s'agisse de sociétés de droit privé, d'établissements publics et autres personnes morales se livrant ou non à une exploitation ou à des opérations à caractère lucratif ;
- les administrations de l'Etat ;
- les sociétés de fait ;
- les sociétés civiles immobilières ;
- et les sociétés en participation, les sociétés en nom collectif et les sociétés en commandite simple qu'elles soient soumises à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu.

Ainsi, toute personne morale ou physiques payant ou intervenant dans le paiement des rémunérations assujetties à des sociétés non résidentes est tenue d'opérer la retenue quelle que soit sa situation au regard de l'impôt .

B - ENTREPRISES OU ORGANISMES CLIENTS AU MAROC

Lorsque la personne physique ou morale non résidente est payée par un tiers non résident, l'impôt est dû par l'entreprise ou l'organisme client au Maroc conformément aux dispositions de l'article 160-II du C.G.I.

Les rémunérations perçues à ce titre par le tiers non résident entrent dans le champ d'application de la retenue à la source.

A cet effet, l'article 160-II du C.G.I. a prévu pour le cas d'espèce, que la retenue à la source est due par l'entreprise ou l'organisme client au Maroc. Cette entreprise ou cet organisme pourrait donc être une administration de l'Etat, un organisme ou une collectivité publique.

La retenue à la source est opérée sur chaque versement, mise à la disposition ou inscription en comptes effectués. La base de calcul est constituée par le montant brut des rémunérations payées, hors T.V.A. étant entendu que le montant perçu par le tiers non résident représente la rémunération nette d'impôt

Enfin, le taux de la retenue est égal à 10 % sauf dérogation prévue par les conventions fiscales conclues entre le Maroc et certains pays étrangers.

CHAPITRE III

IMPOSITION DES PLUS-VALUES CONSTATEES OU REALISEES A L'OCCASION DES CESSIONS, RETRAITS, CESSATIONS, FUSIONS ET TRANSFORMATION DE LA FORME JURIDIQUE DES SOCIETES

Les plus-values sur les cessions et retraits des éléments de l'actif immobilisé représentent la différence entre d'une part, le prix de cession ou la valeur vénale à la date de la cession ou du retrait et d'autre part, la valeur nette d'amortissement compte tenu des amortissements fiscalement déduits.

Il y a lieu de rappeler que le résultat fiscal comprend outre les produits d'exploitation:

- les indemnités perçues pour le transfert de la clientèle ou la cessation de l'exercice de l'activité, considérées comme des plus-values de cession en vertu des dispositions de l'article 161-II du C.G.I. ;
- les plus-values réalisés sur les cessions d'éléments quelconques de l'actif soit en cours, soit en fin d'exploitation ;
- les plus-values constatées à l'occasion du retrait d'un ou plusieurs éléments de l'actif ;
- les primes de fusion réalisées par les sociétés absorbantes et correspondant aux plus-values sur leurs participations dans les sociétés absorbées ;
- les plus-values dégagées sur l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé et des titres de participation à la suite d'absorption ou de fusion de sociétés.

SECTION I - PLUS-VALUES CONSTATÉES OU RÉALISÉES EN COURS OU EN FIN D'EXPLOITATION

I- DÉFINITIONS

A- PLUS-VALUE ET MOINS-VALUE

La plus-value est la différence positive entre la valeur évaluée d'un bien retiré de l'actif immobilisé et sa valeur nette comptable à la date de la cession ou du retrait.

Lorsque cette différence est négative elle constitue une moins-value.

B- VALEUR COMPTABLE

La valeur nette d'amortissement est la valeur nette de l'élément, telle qu'elle figure en comptabilité. Cette valeur est égale au coût de revient diminué, le cas échéant, du total des amortissements antérieurement pratiqués et admis en déduction pour la détermination du résultat fiscal.

A cet égard, il convient de souligner que la valeur comptable à prendre en considération ne saurait être atténuée du montant des provisions pour dépréciation éventuellement constituées, lesquelles doivent être rapportées intégralement au crédit du compte "Reprises sur amortissements et provisions".

Enfin, à titre de rappel, il est précisé que l'actif immobilisé comprend les éléments stables de la société, qu'ils soient corporels (immeubles, matériel, mobilier, titres de participation...) ou incorporels (fonds de commerce, brevets, marques de fabrique, etc), à l'exclusion des éléments circulants (marchandises, immeubles destinés à la revente dans le cadre d'une activité de spéculation ou de promotion immobilières, matières premières, approvisionnements etc...) et dont la cession dégage un bénéfice ou une perte d'exploitation.

C- INDEMNITÉS DE CESSATION ET DE TRANSFERT

Il s'agit de toute somme que la société perçoit en contrepartie du transfert de la clientèle ou en réparation des pertes ou du préjudice subis suite à la cessation de l'exercice de l'activité.

II.- OPÉRATIONS GÉNÉRATRICES DE PLUS-VALUES

Les plus-values imposables sont celles qui sont constatées ou réalisées, et qui se traduisent pratiquement par la sortie de l'actif de l'entreprise de l'élément générateur de la plus-value. Les plus-values peuvent être réalisées dans le cadre de différentes opérations, soit en cours soit en fin d'exploitation.

A titre d'exemple, on peut citer les opérations suivantes :

➤ En cours d'exploitation :

- la cession totale ou partielle d'entreprise ;
- la cession d'éléments corporels ou incorporels ;
- l'échange avec ou sans soulte d'éléments corporels ou incorporels ;
- la donation d'éléments corporels ou incorporels ;
- le retrait d'éléments corporels ou incorporels ;
- l'expropriation totale ou partielle ;
- l'apport total ou partiel d'éléments corporels ou incorporels en société.

➤ En fin d'exploitation :

- la dissolution et la liquidation de l'entreprise ;
- la transformation de la forme juridique de l'entreprise entraînant son exclusion, selon le cas, de l'I.S. ou de l'I.R., ou la création d'une personne morale nouvelle ;
- la fusion de sociétés ;
- la scission de sociétés ;
- le transfert du siège de l'entreprise à l'étranger ;

- la cessation totale et définitive des activités des établissements des entreprises non résidentes au Maroc.

A noter, à cet égard, que les indemnités d'assurance perçues à la suite de sinistres, ne revêtent pas le caractère de profits et par conséquent ne sont pas considérées comme des plus-values.

SECTION II-REGIME D'IMPOSITIONN DES PLUS-VALUES RÉALISÉES OU CONSTATÉES EN COURS OU EN FIN D'EXPLOITATION

I.- PRINCIPALES CARACTÉRISTIQUES

Les principales caractéristiques de la taxation des plus-values constatées ou réalisées en cours ou en fin d'exploitation sont les suivantes :

- les plus-values et moins-values, sont rattachées à l'exercice de leur constatation;
- en cas d'évaluation par l'administration de la valeur de retrait ou de cession d'un élément de l'actif immobilisé en cours d'exploitation, la procédure de rectification normale prévue à l'article 220 du C.G.I. est applicable ;
- en cas d'évaluation par l'administration de la valeur de retrait ou de cession d'un élément de l'actif immobilisé en fin d'exploitation, la procédure de rectification accélérée prévue à l'article 221 du C.G.I. est applicable;
- les indemnités perçues en contrepartie de la cessation de l'exercice de l'activité ou du transfert de la clientèle, sont assimilées à des plus-values de cession (article 161-II).

II.- MODALITÉS D'IMPOSITION DES PLUS-VALUES CONSTATÉES OU RÉALISÉS EN COURS OU EN FIN D'EXPLOITATION

A cet égard, il y a lieu de distinguer entre la situation d'avant et d'après le 1er janvier 2009.

A- AVANT LE 1^{ER} JANVIER 2009

1- Abattements au titre des plus-values

a- Cas normal

En vertu des dispositions du paragraphe I de l'article 161 du C.G.I. avant son abrogation par la loi de finances pour l'année 2009, les plus-values réalisées ou constatées par une entreprise qui, en cours ou en fin d'exploitation ou en cas de cession partielle d'entreprise, procède à des retraits ou à des cessions d'éléments corporels ou incorporels de l'actif immobilisé ou perçoit des indemnités en contrepartie de la cessation de l'exercice de l'activité ou du transfert de la clientèle bénéficient d'abattements appliqués sur la plus-value nette globale constatée ou réalisée ou sur l'indemnité perçue.

Les plus-values constatées en cours ou en fin d'exploitation bénéficient d'abattements spécifiques, déterminés compte tenu de la durée de détention des biens dans l'actif de l'entreprise.

Les abattements sont appliqués sur le montant net global des plus-values et indemnités.

Par montant net global des plus-values, il convient d'entendre le résultat obtenu par la différence entre :

- d'une part la somme des plus-values constatées ou réalisées ;
- et d'autre part la somme des moins-values constatées et des pertes subies.

Le taux de l'abattement à appliquer est :

- nul, si le délai écoulé entre la date d'acquisition de chaque élément retiré de l'actif ou cédé et celle de son retrait ou de cession, est inférieur ou égal à deux (2) ans;
- 25 %, si le délai écoulé entre la date d'acquisition de chaque élément retiré de l'actif ou cédé et celle de son retrait ou de sa cession, est supérieur à deux (2) ans et inférieur ou égal à quatre (4) ans ;
- 50 %, si ce délai est supérieur à quatre (4) ans.

Toutefois, cet abattement ne s'applique pas aux plus-values résultant de la cession ou du retrait des terrains nus quelle que soit leur affectation.

Par terrain nu, il y a lieu d'entendre tout terrain ne comportant aucune construction ou comportant des constructions destinées à être démolies¹⁵.

Si l'application des abattements suivant les taux indiqués ci-dessus ne semble pas comporter de difficulté particulière dans les cas de retrait ou de cession d'éléments à des valeurs supérieures à leur valeur comptable, elle paraît cependant plus délicate à mettre en oeuvre dans les cas :

- de retraits ou de cessions multiples effectués au cours d'un même exercice comportant à la fois des plus-values et d'autre part des moins-values ;
- de cession ou retrait de plusieurs éléments à un prix forfaitaire ou une valeur globale.

b- Cas des cessions multiples

Les plus-values et les moins-values sont déterminées élément par élément. L'abattement pondéré est calculé comme suit :

¹⁵ Note circulaire n° 670 du 19 septembre 1985.

1) Détermination de la plus-value nette avant abattement (Pn)

La somme des plus-values brutes (PB) – la somme des moins-values (M) = Pn

$$PB - M = Pn$$

2) Détermination des abattements bruts (AB)

Les abattements sont déterminés compte tenu de la durée de détention de chaque élément cédé pris de façon isolée. Ensuite il est procédé à la somme de tous les abattements (AB).

3) Détermination de l'abattement pondéré (Ap)

L'abattement pondéré applicable pour la détermination de la plus-value nette imposable qui est égale à l'abattement brut (AB) multiplié par le rapport entre la plus-value nette (Pn) et la plus-value brute (PB) soit :

$$A_p = AB \times \frac{P_n}{P_b}$$

4) Exemple

Au cours de l'exercice 2008, l'entreprise a réalisé les cessions d'éléments immobilisés suivants :

Prix d'Achat	Date d'achat	Amortissements cumulés	V.N.C.	Prix de cession	Plus-value P.B.	Moins-value M	Abattement	Montant abattement AB
20 000	02/05/03	12 000	8 000	15 000	7 000	--	50%	3 500
100 000	03/06/02	100 000	- 0 -	30 000	30 000	--	50%	15 000
80 000	15/02/07	60 000	20 000	10 000	--	- 10 000	--	--
250 000	22/09/01	200 000	50 000	110 000	60 000	--	50%	30 000
Total					97 000	- 10 000		48 500

- Détermination de la plus-value nette avant abattement (Pn)

$$PB - M = Pn$$

$$97\ 000 - 10\ 000 = 87\ 000\ \text{DH}$$

- Abattement brut (AB) = 48 500 DH

- Abattement pondéré (Ap)

$$A_p = AB \times \frac{P_n}{P_b} = 48\ 500 \times \frac{87\ 000}{97\ 000}$$

$$= 48\ 500 \times 0,896 = 43\ 456\ \text{DH}$$

Plus-value nette après abattement :

$$87\ 000 - 43\ 456 = 43\ 544\ \text{DH}$$

Le bénéfice des abattements prévus à l'article 161-I du C.G.I. est subordonné à la condition que l'entreprise procède à la ventilation élément par élément du produit global de la cession.

L'observation de cette obligation entraîne pour l'entreprise, la taxation de la totalité de la plus-value sans aucun abattement.

Les modalités de détermination de la plus-value nette globale, indiquées ci-dessus, trouvent leur pleine application dans les cas de cessation partielle, retraits ou cessions multiples d'éléments de l'actif immobilisé.

Il en est ainsi notamment lorsque :

- les plus-values constatées ou réalisées relèvent de taux d'abattements différents ;
- et les moins-values subies donnent lieu à imputation sur les plus-values.

Lorsque les cessions et les retraits effectués au cours d'un même exercice dégagent à la fois des plus-values et des moins-values, les abattements se rapportant aux plus-values et déterminés élément par élément, sont pondérés en tenant compte du rapport existant entre :

- le montant brut des plus-values avant compensation des moins-values ;
- et le montant du profit net obtenu après cette compensation;

Enfin, les plus-values réalisées en cours ou en fin d'exploitation peuvent être éligibles à l'exonération totale sous condition de réemploi du produit global des cessions effectuées.

B- APRÈS LE 1^{ER} JANVIER 2009

Les dispositions de l'article 161- I du C.G.I précitées sont abrogées par l'article 7 de la loi de finances pour l'année budgétaire 2009¹⁶.

Ainsi, les abattements prévus à l'article 161- I précité ne sont plus applicables aux plus-values réalisées ou constatées par les entreprises, en cours ou en fin d'exploitation, suite à la cession ou au retrait d'éléments corporels ou incorporels de l'actif immobilisé.

Il s'ensuit, que les plus-values susvisées sont soumises à l'I.S. et l'I.R dans les conditions de droit commun, conformément aux dispositions des articles 9 (I- C- 1°) , 34 (I- II) et 40 (I- 1°) du C.G.I.

Cette mesure est applicable aux plus-values réalisées ou constatées à compter du 1^{er} janvier 2009, conformément aux dispositions de l'article 7 (VI-11) de la loi de finances pour l'année budgétaire 2009 précitée.

¹⁶ Loi de finances n° 40-08 pour l'année budgétaire 2009 (B.O. n° 5695 bis du 31 décembre 2008).

C- CAS D'OPTION POUR LE RÉINVESTISSEMENT DU PRODUIT GLOBAL DES CESSIONS

A cet égard, il y a lieu de distinguer entre la situation d'avant et d'après le 1er janvier 2008.

1- Avant le 1^{er} janvier 2008

a- Portée de l'option

L'entreprise qui, en cours d'exploitation ou à l'occasion de cessation partielle d'activité, procède à des cessions d'éléments corporels ou incorporels de l'actif immobilisé, peut bénéficier, sur option, de l'exonération totale de l'impôt au titre des plus-values ainsi réalisées.

Cette option est subordonnée à l'engagement de la société par écrit à réinvestir en biens d'équipement le produit global des cessions effectuées (y compris le montant des indemnités perçues) au cours d'un même exercice comptable dans le délai maximum de trois (3) années suivant la date de clôture de cet exercice.

L'option n'est ouverte qu'en cours d'exploitation et l'exonération ne s'applique qu'aux plus-values de cession et aux indemnités de transfert de la clientèle y assimilées.

Les plus-values constatées à l'occasion de retraits ou de cessions à titre gratuit ne sont pas éligibles à l'exonération. Néanmoins, elles bénéficient de l'application des abattements prévus au paragraphe I de l'article 161 avant son abrogation par la loi de finances pour l'année 2009.

Lorsque l'entreprise a procédé à un échange d'éléments sans, il convient de conclure à une opération concomitante de cession-réinvestissement bénéficiant, par conséquent de l'exonération totale de l'impôt.

Dans le cas où l'entreprise procède à un échange moyennant une soulte à son avantage, elle peut alors opter pour l'exonération à la condition qu'elle s'engage à réinvestir à hauteur du montant de la soulte qu'elle a reçue.

b- Conditions de l'option pour l'exonération

Le bénéfice de l'exonération est conditionné par :

- la souscription d'un engagement écrit dans le délai de trois (3) mois de déclaration des résultats de l'exercice concerné ;
- le réinvestissement dans l'une des catégories d'immobilisations suivantes :
 - ❖ les biens d'équipement (**le matériel de bureau et les logiciels sont exclus**) ;

- ❖ les constructions destinées à l'exploitation professionnelle de la société ;
- le montant du réinvestissement ne peut être inférieur au montant du produit global des cessions effectuées ;
- le réinvestissement du produit global des cessions effectuées au cours d'un même exercice comptable doit être réalisé dans un délai maximum de trois (3) années suivant la date de clôture de l'exercice de la cession;
- l'entreprise doit garder les biens acquis en emploi dans son actif pendant un délai de (5) cinq ans qui court à compter de la date de leur acquisition.

Il est à noter que le réinvestissement en terrain nu n'est pas admis.

En cas de non réinvestissement dans le délai sus-visé du produit des cessions, la plus-value nette globale indûment exonérée est rapportée, après application des abattements précités, au résultat de l'exercice comptable au cours duquel la ou les cessions ont eu lieu et les compléments des droits sont alors assortis des majorations et pénalités prévues aux articles 184 et 208 du C.G.I.

Il en est de même en cas d'insuffisance de réinvestissement dans le délai prescrit ou de non conservation pendant les cinq (5) ans. Ainsi, la plus-value nette globale des cessions est imposée dans les mêmes conditions que ci-dessus, mais au prorata du montant du produit global des cessions non réinvesti ou non conservé.

Si l'exercice de cession est prescrit, la régularisation se fait au titre du 1er exercice non prescrit.

2- Après le 1^{er} janvier 2008

L'option pour le réinvestissement du produit global des cession a été abrogée par l'article 8 de la loi de finances n° 38-07 pour l'année budgétaire 2008. Ainsi, à compter du 1er janvier 2008, les sociétés n'ont plus la possibilité d'opter pour le réinvestissement du produit global des cessions et par conséquent ne peuvent plus bénéficier de l'exonération totale de la plus-value réalisée suite à la cession d'éléments de leur actif immobilisé.

Cette nouvelle mesure s'applique aux plus-values réalisées au titre des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2008.

Toutefois, pour les exercices antérieurs au 1er janvier 2008, et pour les besoins d'assiette, de contrôle et de réclamation¹⁷, les anciennes dispositions fiscales demeurent applicables.

¹⁷ Article 8- V de la loi de finances n° 38-07 pour l'année budgétaire 2008.

IV.- RÉGIME TRANSITOIRE RELATIF À L'IMPOSITION DES PLUS-VALUES CONSTATÉES OU RÉALISÉES EN COURS OU EN FIN D'EXPLOITATION SUR LES CESSIONS OU LES RETRAITS DE TITRES DE PARTICIPATION

Conformément aux dispositions de l'article 247-IX du C.G.I., il convient de signaler qu'à titre transitoire et par dérogation aux dispositions de l'article 161 – I du C.G.I., les plus-values constatées ou réalisées en cours ou en fin d'exploitation sur les cessions ou les retraits de titres de participation par les entreprises soumises à l'I.S., bénéficient des abattements précités pour une période de deux ans allant du 1^{er} janvier 2006 au 31 décembre 2007.

En vertu des dispositions de l'article 355 de la loi n° 66-537 du 24 juillet 1996 sur les sociétés anonymes, par titres de participation, il faut entendre les titres dont la possession représente une proportion comprise entre 10 et 50% de son capital.

V.- RÉGIME PARTICULIER DE TRANSFORMATION DES ÉTABLISSEMENTS PUBLICS EN SOCIÉTÉS ANONYMES

Dans le but d'accompagner le processus de transformation des établissements publics en sociétés anonymes (S.A.), les dispositions de l'article 161 du C.G.I. ont été complétées par un paragraphe IV¹⁸ qui permet de réaliser l'opération de transformation précitée sans aucune incidence fiscale.

Ainsi, l'opération de transformation d'un établissement public en S.A. est sans incidence fiscale lorsque le bilan de clôture du dernier exercice comptable de l'établissement concerné est identique au bilan d'ouverture du premier exercice comptable de la S.A. nouvellement créée.

Cette mesure s'applique aux transformations des établissements publics effectuées à compter du 1^{er} janvier 2008.

SECTION III- GENERALITES SUR LES FUSIONS DE SOCIÉTÉS

I.- DEFINITION DES FUSIONS

La fusion peut être définie comme étant la réunion de deux ou plusieurs sociétés en une seule. Par cette opération de concentration, la société absorbante prend en charge la totalité de l'actif et du passif de la ou des sociétés absorbées.

La fusion peut être réalisée selon deux (2) modalités différentes :

a) Fusion par voie de création d'une société nouvelle qui absorbe deux ou plusieurs sociétés anciennes ;

¹⁸ Article 8 de la loi de finances n°38-07 pour l'année budgétaire 2008.

b) Fusion par l'absorption d'une ou plusieurs sociétés préexistantes par une société préexistante accompagnée ou non d'une augmentation de capital.

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

II- PROCÉDURE DES FUSIONS

Toute fusion est pratiquement précédée d'une convention entre les sociétés qui doivent se réunir ou se confondre. Cette convention est généralement appelée "traité d'apport fusion". Il s'agit d'un acte sous condition suspensive qui expose les principes de l'opération et qui est signé par les dirigeants légaux dûment habilités des sociétés fusionnées (gérants, délégués des conseils d'administration).

Le traité d'apport fusion est ensuite soumis à l'assemblée générale extraordinaire des sociétés fusionnées et éventuellement de la société absorbante, en cas de fusion réalisée par absorption par une société préexistante.

Du point de vue juridique, la fusion se traduit donc par :

- la dissolution d'une ou plusieurs sociétés;
- la création d'une société nouvelle ou l'augmentation éventuelle du capital d'une société ancienne.

En revanche, bien qu'il y ait dissolution, il n'y a pas à proprement parler de liquidation. En effet, la société absorbante prend en charge la totalité de l'actif et du passif des sociétés absorbées et distribue aux actionnaires de la société absorbée des actions ou parts d'apport correspondant à leurs droits.

Ainsi, la fusion se traduit par la dissolution sans liquidation de la société absorbée qui disparaît et la transmission universelle de son patrimoine à la société absorbante.

Les modalités de fusion et de scission sont réglementées par les articles 222 à 242 de la loi n° 17-95 relative aux sociétés anonymes.

III- PRIMES DE FUSION

Lorsque la fusion est réalisée par voie d'absorption par une société préexistante, la rémunération des apports est effectuée par la remise aux actionnaires de la ou des sociétés fusionnées, d'actions de la société absorbante. Le plus souvent, la valeur nominale des actions de la société absorbante ne correspond pas à leur valeur réelle.

D'une manière générale, en cas d'augmentation de capital et lorsque la valeur nominale est inférieure à la valeur réelle des titres, on exige des souscripteurs un supplément de versement appelé "prime d'augmentation de capital", afin de rétablir l'égalité entre les anciens actionnaires et les nouveaux. Cette situation se retrouve en cas de fusion.

En effet, les actionnaires de la ou des sociétés fusionnées reçoivent des titres de la société absorbante en fonction de la valeur réelle de ces titres et non pas en fonction de leur valeur nominale. L'augmentation de capital sera donc inférieure au montant de l'apport des sociétés fusionnées. La différence est inscrite à un compte au passif appelé "prime de fusion".

IV.- RÉALISATION DES FUSIONS

A- CHRONOLOGIE DU PROCESSUS DES OPÉRATIONS DE FUSION

DATE	DUREE MINIMUM DE JOURS	EVENEMENT
	N/A	Evaluations des sociétés participantes et détermination de la parité d'échange.
	N/A	Arrêté des termes et rédaction du projet de fusion ou scission
	N/A	Signature du projet de fusion ou de scission
J-45	45	Communication du projet de fusion ou de scission aux commissaires aux comptes de chaque société par le conseil d'administration ou le directoire (cas fusion entre SA) et au CDVM.
		Communication le cas échéant, du projet du traité au commissaire aux apports devant être désigné par le Tribunal en cas de fusion- absorption entre sociétés autres que des SA.
J-30	N/A (Opérations entre SA)	Etablissement d'un rapport écrit afférent au projet de fusion : - par le conseil d'administration ou directoire de chaque société - Par les commissaires aux comptes de chaque société
J-30	30	Dépôt du projet de fusion au greffe du tribunal du siège social des sociétés qui participent à l'opération.
J-30	30	Insertion d'un avis relatif au projet de fusion dans un journal d'annonces légales et au bulletin officiel (pour les sociétés anonymes qui font appel à l'épargne public)
	30 (Opérations entre SA)	Ouverture du délai d'opposition des créanciers au projet de fusion (30 jours à compter de la dernière insertion de l'avis mentionné ci-dessus)
	30 (Opérations entre SA)	Mise à disposition des actionnaires par le conseil d'administration de chaque société, au siège social des documents suivants : - Projet de fusion

		<ul style="list-style-type: none"> - Rapport du conseil d'administration ou du directoire - Rapport des commissaires aux comptes - Etats de synthèse approuvés et rapports de gestion des trois derniers exercices - Le cas échéant, état comptable arrêté à une date antérieure de moins trois mois à la date du projet de fusion si projet daté après six mois du début de l'exercice de l'absorbée
J-15	15	Insertion dans un journal d'annonces légales et au bulletin officiel de l'avis de convocation de l'A.G.E. à l'effet de se prononcer sur le projet de fusion.
J	0	Réunion des AGE et approbation du projet de fusion (dans la société bénéficiaire des apports, approbation des apports et des avantages particuliers)
J+31	30	Dépôt du P.V. de l'A.G.E., contenant la décision d'approbation du projet de fusion ou de scission au greffe du tribunal du siège social des sociétés participant à la fusion.
	30	Publicité de : <ul style="list-style-type: none"> - La dissolution de la société absorbée - L'augmentation de capital de la société bénéficiaire des apports. Et demande d'inscription modificative au registre du commerce se traduisant par : <ul style="list-style-type: none"> - Radiation de la société absorbée - Modification des statuts de la société bénéficiaire des apports.
	0	Réunion des AGE et approbation du projet de fusion (dans la société bénéficiaire des apports, approbation des apports et des avantages particuliers)
J+31	30	Dépôt du P.V. de l'A.G.E., contenant la décision d'approbation du projet de fusion ou de scission au greffe du tribunal du siège social des sociétés participant à la fusion.
	30	Publicité de : <ul style="list-style-type: none"> - La dissolution de la société absorbée - L'augmentation de capital de la société bénéficiaire des apports. Et demande d'inscription modificative au registre du commerce se traduisant par : <ul style="list-style-type: none"> - Radiation de la société absorbée - Modification des statuts de la société bénéficiaire des apports.
J+30 J+45	30 45	- Dépôt de la déclaration de cessation d'activité (articles 114 pour la TVA et 150 pour l'IS du C.G.I.)

B- CONDITIONS FINANCIÈRES DE LA FUSION

Pour déterminer les conditions financières de l'opération de fusion, il est possible d'appliquer les méthodes pratiquées en cas d'apports en nature à savoir :

- évaluation des biens à leur valeur vénale ;
- évaluation des titres à attribuer en rémunération des apports ;
- division de la valeur nette des biens apportés par la valeur réelle des actions ou des parts sociales de la société bénéficiaire des apports.

Mais, cette méthode ne correspond pas parfaitement à la finalité des fusions chaque fois que celles-ci ont pour but d'obtenir une amélioration de la rentabilité économique des entreprises fusionnées.

On a souvent recours, pour déterminer, aussi exactement que possible, la valeur économique des entreprises en cause à d'autres critères tels que le volume de production, la rentabilité, le cours de bourse, les perspectives d'avenir etc.

C- ÉVALUATION DES SOCIÉTÉS FUSIONNÉES

L'évaluation porte obligatoirement sur la valeur des sociétés prises dans leur ensemble et non sur les éléments individualisés.

Les méthodes d'évaluation sont multiples et souvent elles combinent, de façon variable, la valeur intrinsèque ou mathématique (valeur vénale du patrimoine de la société), la valeur liquidative (valeur mathématique diminuée des frais et impôts qu'entraînerait la liquidation de la société), la valeur de rendement (capitalisation à des taux à déterminer, soit de la marge brute d'autofinancement de la société, soit du bénéfice net, soit du dividende moyen distribué par la société) et la valeur boursière.

Pour ces évaluations, il est fait abstraction, pour le critère de rentabilité, des éléments exceptionnels tels que les profits ou pertes de cession non répétitifs (exceptionnels).

D- DÉTERMINATION DES PARITÉS D'ÉCHANGE

La parité d'échange sert de base à la rémunération des apports précédemment évalués et par là l'attribution des actions. D'où la nécessité de l'évaluation des deux sociétés.

Au-delà de l'évaluation, la parité est déterminée généralement par pesée comparative de la valeur de chaque société par rapport à l'autre. Elle diffère, ainsi, de l'évaluation des apports en raison de la prise en compte des éléments extra-comptables et non quantifiables.

La valeur globale de chaque société résultant de la combinaison des différents critères d'estimation adoptés est divisée par le nombre d'actions ou de parts composant le capital de telle sorte que soit déterminée une valeur unitaire de chaque titre.

Le rapprochement de ces valeurs unitaires donne une parité théorique d'échange des titres.

De la parité retenue résulte le nombre d'actions nouvelles émises par la société absorbante ou nouvelle en vue de leur attribution aux actionnaires de la société fusionnée.

Le rapport d'échange ne peut pas contenir de virgule. Dans le cas contraire il est possible d'arrondir par convention les rapports de parité ou d'envisager le versement d'une soulte.

E- PRIME DE FUSION

Chaque fois que la valeur réelle des actions de la société absorbante excède leur valeur nominale, la différence des biens reçus en apport et le montant de l'augmentation du capital de la société absorbante doivent être portés au passif du bilan au compte de "prime de fusion".

F- CAS PARTICULIERS : EXISTENCE DE PARTICIPATIONS ENTRE LES SOCIÉTÉS FUSIONNÉES

Il est fréquent que la société qui envisage de réaliser l'opération de fusion détienne une participation dans l'une des sociétés avec lesquelles elle envisage de fusionner. Il s'agit le plus souvent de la société absorbante. Mais l'inverse peut également se présenter.

1- Cas où la société absorbante détient une participation dans la société absorbée

Il arrive souvent que la société absorbante détienne déjà une participation dans le capital de la société absorbée.

Dans ce cas, la société absorbante a une double qualité :

- d'une part elle reçoit l'apport de la société absorbée qu'elle doit rémunérer par une attribution d'actions nouvelles;
- d'autre part, en tant que membre de la société absorbée, elle est appelée à recevoir un actif net dont une fraction correspond à ses propres droits (donc une fraction de ses propres actions).

La plus-value nette correspondant à la participation de la société absorbante dans la société absorbée constitue alors une prime de fusion complémentaire.

2- Cas où la société absorbée détient une participation dans la société absorbante

Ce cas va être illustré par un exemple chiffré.

Soit une société "A" au capital de 4.000.000 DH divisé en 40.000 actions de 100 DH dont la valeur réelle est de 200 DH et une société "B" au capital de 2.000.000 DH divisé en 10.000 actions de 200 DH valant 400 DH.

Dans le portefeuille de la société "B" figure 4.000 actions de la société "A", évaluées à 800.000 DH.

Le rapport d'échange s'établit comme suit :

Action "A" = 200 = 1

Action "B" = 400 = 2

Soit deux actions de la société "A" pour une action de la société "B".

La société "A" va donc créer $10.000 \times 2 = 20.000$ actions nouvelles qui seront attribuées aux actionnaires de la société "B" dans une augmentation de capital de :

$100 \text{ DH} \times 20.000 = \dots\dots\dots 2.000.000 \text{ de DH}$

Une prime de fusion de $(200 \text{ DH} \times 20.000) - (100 \text{ DH} \times 20.000) = 2.000.000 \text{ DH}$.

Toutefois, comme la société "A" ne peut pas détenir ses propres actions, elle doit supprimer de son actif les 4.000 actions "A" qui lui ont été apportées par la société "B" pour une valeur de 800.000 DH.

Pour cela, elle réduit immédiatement son capital de 400.000 DH ($100 \text{ DH} \times 4.000$) soit la valeur nominale, et impute sur la prime de fusion la différence entre la valeur d'apport et la valeur nominale des actions annulées soit :

$800.000 - 400.000 = 400.000 \text{ DH}$.

En définitive, le capital social est seulement augmenté de $2.000.000 - 400.000 = 1.600.000 \text{ DH}$.

La prime de fusion est de $2.000.000 - 400.000 = 1.600.000 \text{ DH}$.

3- Cas où les sociétés absorbées et absorbantes détiennent des participations réciproques

Dans ce cas on applique cumulativement les procédés indiqués ci-dessus c'est -à-dire une fusion renonciation et une réduction de capital pour éviter que la société absorbante ne devienne propriétaire de ses propres actions.

Exemple :

Soit la société "A" au capital de 4.000.000 DH divisé en 40.000 actions de 100 DH chacune. Dans le portefeuille de la société "A" figurent 5.000 actions de 200 DH de la société "B" achetées à 1.250.000 DH.

La société "B" a un capital de 3.000.000 DH divisé en 15.000 actions de 200 DH. Cette société détient 5.000 actions de la société "A".

La société "A" doit absorber la société "B". Par hypothèse, l'actif net de la société "A", après déduction du passif réel, mais sans tenir compte de la valeur de sa participation dans la société "B" a été estimé à 6.000.000 DH.

Par ailleurs, l'actif net de la société "B" après déduction du passif mais sans tenir compte de la valeur de sa participation dans la société "A" a été estimé à 5.000.000 DH.

En désignant par "a" la valeur unitaire des actions de la société "A" et par "b" celle des actions de la société "B", l'actif net de chacune des sociétés après réévaluation de sa participation dans l'autre s'établit à :

- ✓ Société "A" = 6.000.000 + 5.000 "b" = 40.000 "a" ;
- ✓ Société "B" = 5.000.000 + 5.000 "a" = 15.000 "b".

Soit :

$$40 a = 6.000 + 5 b$$

$$15 b = 5.000 + 5 a$$

$$a = \frac{6.000}{40} + \frac{5 b}{40}$$

$$a = 150 + \frac{b}{8}$$

$$15 b = 5.000 + 5 \left(150 + \frac{b}{8}\right)$$

$$= 5.750 + \frac{5 b}{8}$$

$$120 b = 46.000 + 5 b$$

$$115 b = 46.000$$

$$b = \frac{46.000}{115} = 400 \text{ DH}$$

$$40 a = 6.000 + 5 (400)$$
$$= 6.000 + 2.000$$

$$a = \frac{8.000}{40} = 200 \text{ DH}$$

Le rapport d'échange s'établit comme suit :

$$\text{Action A} = 200 = 1$$

$$\text{Action B} = 400 = 2$$

L'actif net de la société A vaut : $200 \times 40.000 = 8.000.000$ DH.

L'actif net de B vaut : $400 \times 15.000 = 6.000.000$ DH.

Soit une action de la société "B" contre 2 actions de la société "A".

La société "A" doit donc créer 30.000 actions nouvelles au titre de la fusion soit (15.000×2) dont 10.000 devaient lui revenir puisqu'elle détient 5.000 actions de la société "B". Elle renonce à ces 10.000 actions et se limite à créer 80.000 actions nouvelles qui seront attribuées aux actionnaires de la société "B" autres qu'elle même.

La société A reçoit donc un apport global porté à l'actif pour une valeur de 6.000.000 de DH

La contrepartie au passif est :

Annulation des titres B pour leur valeur d'acquisition : 1.250.000 DH

Augmentation de capital : $100 \text{ DH} \times 20.000 = \dots\dots\dots 2.000.000$ DH

Prime de fusion = 2.750.000 de DH

La prime de fusion comprend :

1^{er} élément :

Profit sur participation dans le capital de la société B $(1)/3$

$$2.000.000 - 1.250.000 = 750.000 \text{ de DH}$$

2^{ème} élément:

Prime de fusion proprement dite = 2.000.000 de DH

Toutefois, la société "A" va trouver dans l'actif apporté par la société "B" 5.000 de ses propres actions évaluées à 1.000.000 DH qu'elle doit annuler.

Elle va donc réduire son capital de $100 \text{ DH} \times 5.000$ soit 500.000 DH.

La différence, soit :

$1.000.000 \text{ DH} - 500.000 = 500.000 \text{ DH}$ sera imputée sur la prime de fusion.

En définitive, le capital sera augmenté de :

$4.000.000 - 2.000.000 = 2.000.000 \text{ DH}$ avec une prime de fusion de :

$$(2.000.000 + 750.000) - 500.000 = 2.250.000 \text{ DH.}$$

SECTION IV- REGIMES FISCAUX DE FUSIONS DE SOCIÉTÉS

Il existe trois (3) régimes d'imposition des fusions de sociétés :

- le régime de droit commun ;
- le régime particulier ;
- et le régime dérogatoire.

Toutefois, la fusion est à distinguer de l'apport partiel d'actif et de la scission.

A- REGIME DE DROIT COMMUN DE FUSION DE SOCIETES

Dans le cadre du régime de droit commun, la fusion de sociétés est considérée comme la cession des entreprises fusionnées, lorsqu'elle est réalisée par voie de création d'une société nouvelle, et comme la cession de l'actif de la ou des sociétés absorbées lorsque la fusion est réalisée par voie d'apport à une société déjà existante.

La fusion donne lieu dans ce cas, conformément aux dispositions de l'article 150 du C.G.I., à l'imposition immédiate au nom des sociétés absorbées ou fusionnées, en sus du bénéfice d'exploitation proprement dit :

- des plus-values nettes résultant pour les sociétés absorbées (dissoutes), de l'apport de leur actif à la société absorbante ou nouvelle, pour une valeur supérieure à sa valeur comptable;
- des divers éléments du bénéfice dont l'imposition a été différée telles que les provisions régulièrement constituées conformément aux dispositions de l'article 10 du C.G.I. et ayant conservant leur objet.
- des autres résultats réalisés;
- et enfin de la prime de fusion réalisée par la société absorbante et correspondant à la plus-value dégagée sur sa participation dans la société absorbée.

Il y a lieu de préciser que la prime de fusion correspondant à la différence entre la valeur réelle de l'apport de la société absorbée et la valeur des actions ou parts attribuées aux associés de ladite société par la société absorbante n'est pas imposable à l'IS, du fait qu'elle est assimilée à une prime d'émission en faveur des actionnaires de la société absorbante en contrepartie du supplément de valeur acquis par le patrimoine de cette dernière société.

Enfin, étant considérée comme une cessation d'activité, les sociétés fusionnées sont tenues de déposer la déclaration de cessation dans les quarante cinq (45) jours à compter de la date de la fusion.

B- REGIME PARTICULIER DE FUSION DE SOCIETES

L'article 162 du C.G.I. prévoit, en faveur des fusions de sociétés, un régime particulier tendant à atténuer les conséquences de la dissolution de la société en considérant la société absorbante ou nouvelle née de la fusion comme la continuatrice de la société absorbée ou des sociétés fusionnées.

Il convient de rappeler que l'article 162 précité accorde le bénéfice du régime particulier aux fusions de sociétés comportant l'apport de la totalité de l'actif et du passif, c'est à dire de l'universalité des biens composant l'actif de la société absorbée ou des sociétés fusionnées.

Les avantages prévus par l'article 162 du C.G.I en matière d'I.S. en faveur de la société absorbée sont les suivants:

- la non imposition de la plus-value afférente aux éléments amortissables ;
- la non imposition de la plus-value se rapportant aux éléments non amortissables (terrains, fonds de commerce.....) ;
- la non imposition de la plus value sur les titres de participation;
- la non imposition des provisions ayant conservé leur objet ;
- le transfert du stock à sa valeur d'origine à la société absorbante.

1- Évaluation des éléments de stock en cas de fusion

Afin d'encourager la concentration des sociétés, les dispositions de l'article 162 du C.G.I. ont été complétées par un paragraphe III¹⁹ pour préciser que les éléments du stock de la société absorbée transférés à la société absorbante peuvent être évalués, sur option, soit à leur valeur d'origine soit au prix du marché. Les modalités de l'exercice de cette opération sont fixées par le décret d'application n° 2.08.215 du 3 jourmada II 1430 (28 mai 2009).

Ce décret prévoit que les sociétés absorbantes ayant opté pour l'évaluation des éléments du stock selon cette valeur d'origine doivent produire :

- 1- un état détaillé des éléments évalués à joindre à la convention de fusion. Cet état doit faire ressortir la nature, la quantité, la superficie ou le volume de ces éléments, leur année d'acquisition ainsi que leur valeur d'origine ;
- 2- un état de suivi des éléments évalués à joindre aux pièces annexes devant accompagner la déclaration du résultat fiscal de la société absorbante prévue à l'article 20-I du C. G. I. précité. Cet état doit faire ressortir :
 - le stock initial ;
 - les sorties de stocks au cours de l'exercice et leur affectation ;

¹⁹ Article 8 de la loi de finances n°38-07 pour l'année budgétaire 2008.

- le stock final en fin d'exercice.

De même l'article 3 dudit décret prévoit que les sociétés absorbantes ayant opté pour l'évaluation des éléments du stock selon le prix du marché doivent produire en plus des états prévus à l'article premier dudit décret, une note explicative faisant ressortir le mode d'évaluation de ces éléments.

Néanmoins, au cas où les éléments transférés n'ont pas été inscrits dans un compte de stock, l'imposition est émise au nom de la société absorbante au titre du produit supposé découler de l'évaluation de ces éléments sur la base du prix du marché au moment de la fusion. Cette imposition est émise au titre de l'exercice durant lequel a eu lieu le changement d'affectation sous réserve de la pénalité et des majorations prévue aux articles 186 et 208 du C.G.I.

Au cas où cet exercice est prescrit, la régularisation est opérée sur le premier exercice de la période non prescrite conformément aux dispositions de l'article 232-7° du C.G.I.

2- Détermination de la plus-value de fusion

a- La fusion est réalisée par voie de création d'une société nouvelle

Dans ce cas de fusion, chacune des sociétés absorbées reçoit en rémunération de son apport net des actions ou des parts sociales de la société nouvelle.

La plus-value réalisée ou la moins-value subie par chacune des sociétés fusionnées est dégagée par la différence entre :

- la valeur réelle des actions ou des parts sociales émises par la société nouvelle en contrepartie de l'apport effectué par la société fusionnée, net du passif exigible ;
- la valeur nette comptable de cet apport telle que celle-ci ressort de la comptabilité de la société fusionnée.

Par valeur à retenir dans ce calcul en ce qui concerne les titres remis à la société fusionnée, il faut entendre l'estimation nette attribuée dans le bilan de la société nouvelle aux biens apportés.

Ce gain correspond à la différence entre la valeur pour laquelle les éléments d'actif non immobilisé apportés auront été repris par la société nouvelle et celle pour laquelle ils étaient comptabilisés chez la société absorbée. Il constitue donc un bénéfice réalisé sur des valeurs d'exploitation imposable selon le régime de droit commun.

b- La fusion est réalisée par voie d'apport à une société préexistante

Lorsque la société absorbante est déjà propriétaire d'un lot d'actions ou de parts de la société absorbée (cas le plus fréquent), l'opération de fusion entraîne pour la société absorbante :

- une augmentation de capital par l'émission des actions ou de parts nécessaires pour remplir de leurs droits les actionnaires ou les associés, autres qu'elle-même, de la société absorbée ;
- la constitution à son passif d'une réserve appelée "prime de fusion" destinée à compenser le surplus de l'accroissement de son actif.

La valeur réelle des actions ou parts nouvellement émises ne représentent qu'une fraction de celle de l'actif net apporté.

Comme dans le cas précédent, la plus-value nette de fusion réalisée par la société absorbée apparaît :

- sur l'état des évaluations établi avant fusion ;
- dans les écritures comptables de ladite société ;
- sur les états de synthèse qu'elle établit (Bilan et compte de résultats).

3- Sort fiscal de la prime de fusion

Comme indiqué ci-dessus, la société absorbante détenant une participation dans la société absorbée compense le surplus d'apport net rémunéré par la remise d'actions ou de parts sociales aux actionnaires ou associés autres qu'elle même de la société dissoute (absorbée) par la constitution de la prime de fusion.

Cette prime qui apparaît au passif du bilan²⁰ de la société absorbante peut être constituée de deux éléments de nature bien distincte :

➤ Le premier élément de la prime de fusion est égal :

Au montant de la différence entre :

- ❖ la valeur réelle à la date de la fusion des titres correspondant à la participation de la société absorbante dans la société absorbée ;
- ❖ et la valeur comptable pour laquelle ces mêmes titres figuraient au bilan de la société absorbante.

Cette différence correspond en fait à la part de la société absorbante dans la plus-value globale accumulée par l'actif net de la société absorbée.

➤ Le second élément de la prime de fusion est égal :

²⁰ Compte n° 112 du PCGM

Au montant de la différence entre :

- ❖ la valeur d'apport de la fraction de l'actif net de la société absorbée correspondant aux droits des actionnaires ou associés autres que la société absorbante ;
- ❖ et le montant nominal des actions nouvelles remises à ces actionnaires pour les remplir de leurs droits.

Sur le plan fiscal, ce second élément de la prime de fusion n'est pas imposable à l'I.S. Il est en effet assimilé à une prime d'émission exigée des nouveaux actionnaires ou associés de la société absorbante en contrepartie des réserves déjà constituées par cette dernière et de la plus-value déjà acquise par son patrimoine social.

4- Obligations fiscales de la société absorbante

L'exonération de l'I.S. dont peuvent bénéficier les sociétés absorbées est subordonnée à des conditions précises que la société absorbante ou née de la fusion doit s'engager à remplir.

a- Conditions de forme

La société absorbante ou née de la fusion doit déposer auprès du service local d'assiette des impôts dont dépendent la ou les sociétés absorbées en double exemplaire et dans un délai de trente (30) jours suivant la date de l'acte de fusion légalement approuvé , une déclaration écrite accompagnée :

1) d'un état récapitulatif des éléments apportés comportant tous les détails des plus-values réalisées ou moins-values subies et dégageant la plus-value nette qui ne sera pas imposée chez la ou les sociétés **absorbées** et dont la charge de l'impôt correspondant est transférée à la société absorbante ou née de la fusion ;

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

3) de l'acte de fusion dans lequel la société absorbante ou née de la fusion prend les trois engagements ci-après étudiés dans les conditions de fond.

b- Conditions de fond

La société absorbante ou née de la fusion doit s'engager dans l'acte de fusion à :

- Reprendre à son passif pour leur montant intégral, les provisions régulièrement constituées dans les conditions prévues à l'article 9 (I-F-2°) du C.G.I., qui conservent encore leur objet et dont l'imposition est différée lors de la fusion.

Étant précisé qu'aucune obligation n'incombe à la société absorbante ou née de la fusion en ce qui concerne les provisions pour dépréciation constituées par la société absorbée puisqu'elle doit comptabiliser les éléments apportés pour leur valeur d'apport ;

- Réintégrer dans ses bénéfices imposables la plus-value nette réalisée par chacune des sociétés fusionnées sur l'apport :
 - soit de l'ensemble des titres de participation et des éléments de l'actif immobilisé lorsque, parmi ces éléments, figurent des terrains construits ou non dont la valeur d'apport est égale ou supérieure à 75 % de la valeur globale de l'actif net immobilisé de la société concernée.

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

- soit, uniquement, des titres de participation et des éléments amortissables lorsque la proportion de 75 % n'est pas atteinte.

Dans ce cas, la plus-values nette précitée est réintégrée dans le résultat fiscal, par fractions égales, sur une période maximale de dix (10) ans, et la valeur d'apport des éléments concernés par cette réintégration est prise en considération pour le calcul des amortissements, des plus-values ultérieurs.

- Ajouter aux plus-values constatés ou réalisés ultérieurement à l'occasion du retrait ou de la cession des éléments non amortissables les plus-values qui ont été réalisées par la société fusionnée et dont l'imposition a été différée.

c- Cas particuliers

c-1- Cas des sociétés fusionnées dont l'apport comprend des terrains construits ou non dont la valeur d'apport est égale ou supérieure à 75 % de la valeur globale de l'actif net immobilisé.

Lorsque parmi les éléments de l'actif immobilisé apportés à la société absorbante ou née de la fusion figurent des terrains construits ou non dont la valeur d'apport est égale ou supérieure à 75 % de la valeur globale de l'actif net immobilisé de la société fusionnée, la plus-value nette est réintégrée au résultat du premier exercice comptable clos après la fusion.

Par valeur globale de l'actif net immobilisé, il convient d'entendre la valeur nette comptable de l'actif immobilisé de la société apporteuse à la date de l'apport.

Quant aux terrains visés, il convient de préciser qu'il s'agit des terrains autres que ceux situés hors du périmètre urbain et affectés à l'exploitation de mines, carrières ou sablières.

Par contre, doivent participer à la proportion de 75 % susvisée tous les autres terrains quelles que soient leur affectation (bâties, à bâtir, à usage commercial, industriel, agricole, etc.) et leur situation (à l'intérieur ou à l'extérieur du périmètre urbain).

Dans ce cas, la société absorbante ou née de la fusion doit rapporter au résultat de son premier exercice clos après la fusion la plus-value nette réalisée par la société fusionnée sur l'ensemble :

- de ses titres de participation ;
- des éléments de son actif immobilisé; apportés.

c-2- Cas des sociétés fusionnées dont l'apport ne comprend pas de terrains construits ou non ou dont la valeur d'apport est inférieure à 75 % de la valeur globale de l'actif net immobilisé.

Parmi les éléments de l'actif apporté à la société absorbante ou née de la fusion peuvent figurer :

- des titres de participation ;
- des éléments amortissables ;
- des éléments non amortissables ;
- des terrains construits ou non dont la valeur d'apport est inférieure à 75 % de la valeur globale de l'actif net immobilisé de la société fusionnée.

Dans ce cas, le traitement fiscal des plus-values nette de fusion est différencié selon qu'ils se rapportent à :

- des titres de participation et des éléments amortissables d'une part ;
- des éléments non amortissables d'autre part.

c-2-1- Plus-value nette de fusion réalisée sur titres de participation et éléments amortissables

Dans ce cas, la plus-value réalisée par la société fusionnée sur les titres de participation ainsi que les éléments amortissables est réintégrée dans le résultat fiscal de la société absorbante ou née de la fusion par fractions

égales sur une période maximale de dix (10) ans. Cette période ne peut être inférieure à deux ans.

Toutefois, lorsqu'un de ces éléments est cédé ou retiré avant l'expiration de ladite période de dix (10) ans, la plus-value réalisée par la société absorbante ou née de la fusion doit être augmentée du reliquat de la plus-value de fusion correspondant à l'élément cédé ou retiré et non encore réintégré à la date de la sortie dudit élément.

A cet égard, il est précisé que la valeur d'apport des éléments concernés par cette réintégration est prise en considération chez la société absorbante ou née de la fusion pour le calcul des amortissements et des plus-values ultérieures.

c-2- 2- Plus-value nette de fusion réalisée sur éléments non amortissables

L'imposition des plus-values réalisées par la société fusionnée à l'occasion de l'apport des éléments de l'actif immobilisé non amortissables (éléments incorporels du fonds de commerce, terrains construits ou non y compris ceux affectés à l'exploitation minière, etc.) est différée jusqu'à la cession ou le retrait ultérieurs desdits éléments par la société absorbante ou née de la fusion.

En contrepartie, celle-ci doit ajouter aux plus-values constatées ou réalisés à la suite du retrait ou de la cession, le profit de fusion correspondant, réalisé par la société fusionnée et dont l'imposition avait été différé.

Lorsque la taxation de la plus-value nette réalisé par la société fusionnée est différée en application des dispositions du paragraphe II de l'article 164, la société absorbante doit produire à l'appui de ses déclarations fiscales des exercices clos postérieurement à la date de l'opération de fusion, un état récapitulatif faisant ressortir :

a) le montant des plus-values nettes réalisées par la société fusionnée sur l'apport des éléments de l'actif immobilisé et des titres de participation ;

b) la fraction de ces plus-values réintégré à son propre résultat dans les conditions prévues à l'article 162 du C.G.I. ;

c) le solde de ces plus-values à la clôture de chaque exercice compris dans la période d'étalement prévue à l'article 162 précité.

Cet état, conforme au modèle établi par l'administration devra comporter une répartition des plus-values dont l'imposition est différée ou étalée par catégorie d'immobilisation :

- fonds de commerce ;
- autres éléments incorporels ;
- terrains ;
- titres de participation ;

- éléments amortissables.

c- 3 – Cas de rétroactivité de la fusion

L'article 225 de la loi n° 17-95 relative aux sociétés anonymes prévoit que la fusion prend effet :

- en cas de création d'une ou plusieurs sociétés nouvelles, à la date d'immatriculation au registre de commerce de la nouvelle société ou de la dernière d'entre elles ;
- dans les autres cas, à la date de la dernière assemblée générale ayant approuvé l'opération sauf si le contrat prévoit que l'opération prend effet à une autre date, laquelle ne doit pas être ni postérieure à la date de clôture de l'exercice en cours de la ou des sociétés bénéficiaires ni antérieure à la date de clôture du dernier exercice clos de la ou des sociétés qui transmettent leur patrimoine.

Ainsi, lorsque le projet de fusion comporte une clause particulière qui fait remonter l'effet de cette fusion à une date antérieure à la date d'approbation du contrat de fusion, il est admis fiscalement que le résultat d'exploitation réalisé par la société absorbée au titre de l'exercice de ladite fusion soit rattaché au résultat fiscal propre de la société absorbante à condition que :

- la date d'effet de la fusion ne remonte pas au-delà du 1er jour de l'exercice au cours duquel l'opération de fusion est intervenue;
- pour la détermination de son résultat fiscal, la société absorbée ne comptabilise pas en franchise d'impôt la dotation d'amortissement pour les éléments apportés, dès lors que cet amortissement est opéré par la société absorbante sur la base des valeurs d'apport.

A noter, qu'à partir de la date de la fusion fixée dans la convention de fusion, les opérations réalisées par la société absorbée ou fusionnée sont réputées faites pour le compte de la société absorbante ou nouvelle. L'administration admet dans ce cas le transfert du résultat bénéficiaire ou déficitaire de la période intercalaire, sans que la société fusionnée puisse pratiquer des amortissements au cours de cette période.

c-4 - Cas où la société fusionnée constitue une provision pour l'impôt afférent aux plus-values réalisées par elle, avec option pour l'étalement de l'imposition

Dans ce cas, et partant du principe que la constitution de cette provision a pour effet d'augmenter le passif exigible pris en charge par la société absorbante, la réintégration de la plus-value réalisée par la société absorbée, au résultat de la société absorbante peut se concrétiser par :

- soit un impôt inférieur au montant provisionné par la société absorbée;
- soit un impôt égal à celui provisionné.

Dans le cas où l'impôt provisionné par la société absorbée est inférieur à celui résultant de la réintégration, la différence est considérée fiscalement comme plus-value exceptionnelle à rattacher au résultat fiscal de la société absorbante.

Dans le cas contraire, la moins-value exceptionnelle n'est pas déductible parce qu'elle se rapporte à un impôt non déductible qui est l'impôt sur les sociétés.

5- Sanction en cas d'option hors délai ou d'absence des pièces annexes

Si la déclaration prévue à l'article 162-II-A du C.G.I. n'est pas déposée dans le délai de trente (30) jours ou si cette déclaration n'est pas accompagnée de toutes les pièces annexes exigées, l'administration régularise la situation dans les conditions prévues à l'article 221 du C.G.I.

C- RÉGIME DEROGATOIRE DES FUSIONS ET DE SCISSION DE SOCIÉTÉS

1- Exposé du régime dérogatoire

Le nouveau régime prévu à l'article 247-XV du C.G.I. a repris les dispositions de l'article 162 du C.G.I. avec les modifications suivantes :

a) au lieu d'une imposition immédiate, la prime de fusion ou de scission (plus-value) réalisée par la société absorbante, correspondant à ses titres de participation dans la société absorbée (actions ou parts sociales) est exonérée ;

b) au lieu de l'étalement sur une période maximale de dix (10) ans, l'imposition des plus-values nettes réalisées sur l'apport des éléments amortissables à la société absorbante est étalée sur la durée d'amortissement chez ladite société ;

c) au lieu de l'étalement sur une période maximale de dix (10) ans, les plus-values latentes réalisées sur l'apport à la société absorbante des titres de participation détenus par la société absorbée dans d'autres sociétés, bénéficient chez la société absorbante d'un sursis d'imposition jusqu'à la cession ou le retrait de ces titres ;

d) au lieu de l'imposition immédiate, les plus-values latentes résultant de l'échange de titres détenus par les personnes physiques ou morales, dans la société absorbée par des titres de la société absorbante, bénéficient du sursis d'imposition jusqu'à leur retrait ou cession ultérieure ;

e) l'extension de ce nouveau régime particulier de fusion aux opérations de scissions totales, qui se traduisent par la dissolution de la société scindée et l'apport intégral des activités autonomes à d'autres sociétés (existantes ou nouvellement créées).

Dans le cadre de la politique d'encouragement des opérations de restructuration et de concentration des sociétés et afin d'améliorer leur compétitivité pour faire face à la concurrence internationale, l'article 7 de la loi de finances pour l'année budgétaire 2010 a complété l'article 247 du C.G.I., par un paragraphe XV qui prévoit un régime fiscal transitoire en faveur des opérations de fusion et de scission réalisées entre le 1^{er} janvier 2010 et le 31 décembre 2012.

Ce nouveau régime s'applique aux sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés obligatoirement ou sur option.

Il est rappelé que les sociétés peuvent opter à ce nouveau régime transitoire comme elles peuvent opter à l'un des régimes permanents prévus au C.G.I., à savoir celui de droit commun ou celui prévu à l'article 162 dudit code.

2- Opérations éligibles au régime dérogatoire

En plus des opérations de fusion de sociétés, la loi de finances pour l'année 2010 a étendu la bénéfice des dispositions du régime dérogatoire aux opérations de 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.

Cette opération se rapproche à la fois de la fusion et de l'apport partiel d'actif:

- comme dans le cas de fusion, une société (la société absorbée) est dissoute et liquidée ;
- cependant, comme dans le cas d'apport partiel d'actif, chacune des sociétés absorbantes ne prend en charge qu'une partie de l'actif et du passif de la société scindée.

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

Les opérations de scission éligibles au nouveau régime transitoire introduit par la loi de finances pour l'année 2010, s'entendent des opérations de scission totale qui se traduisent par la dissolution de la société scindée et l'apport aux sociétés absorbantes ou nées de la scission de l'intégralité des activités susceptibles d'une exploitation autonome.

3- Opérations non éligibles au régime dérogatoire

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

a- Apport partiel d'actif

On entend par apport partiel d'actif, l'opération par laquelle une société fait apport d'un ou plusieurs éléments de son actif à une autre société. A titre d'exemple, l'apport d'immobilisations corporelles (construction, matériel, mobilier, etc.) n'est pas éligible au nouveau régime transitoire introduit par la loi de finances pour l'année 2010. Cette opération est traitée fiscalement comme une cession d'éléments d'actif.

L'apport partiel peut être considéré comme une fusion incomplète. Comme son nom l'indique, il s'agit de l'opération par laquelle une société apporte à une autre, une partie de son actif et éventuellement de son passif, contre remise d'actions d'apport.

La différence essentielle entre la fusion et l'apport partiel d'actif réside dans le fait que dans le premier cas, au moins une société disparaît après l'opération de fusion, alors que dans le deuxième cas, la société apporteuse continue d'exister après l'opération d'apport partiel.

S'agissant d'opération n'entraînant pas la dissolution de la société apporteuse et que cette société n'a pas fait apport de la totalité de son actif et de son passif à une seule société, elle ne peut dès lors être considérée comme une fusion mais plutôt une opération de cession d'éléments d'actif en cours d'exploitation relevant des dispositions de l'article 161 du C.G.I.

b- Scission partielle d'actif

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

A noter qu'en matière d'impôt sur les sociétés, le C.G.I. ne prévoit aucun régime de faveur pour les opérations de scission. Ces opérations sont assimilées à une cessation d'activité, qui se traduit par une imposition immédiate des plus-values de cession, selon les conditions de droit commun.

4- Conditions d'éligibilité au régime dérogatoire des fusions et des scissions

Le bénéfice de ce régime transitoire est subordonné au respect d'un certain nombre de conditions.

Ainsi, la société, absorbante ou née de la fusion ou de la scission, doit déposer au service local des impôts dont dépendent la ou les sociétés fusionnées ou scindées, en double exemplaire et dans un délai de trente (30) jours suivant la date de l'acte de fusion ou de scission, une déclaration écrite accompagnée :

- ❖ d'un état récapitulatif des éléments apportés comportant tous les détails relatifs aux plus-values réalisées ou aux moins-values subies et dégageant la plus-value nette qui ne sera pas imposée chez la ou les sociétés fusionnées ou scindées ;
- ❖ d'un état concernant, pour chacune de ces sociétés, les provisions figurant au passif du bilan avec indication de celles qui n'ont pas fait l'objet de déduction fiscale ;
- ❖ de l'acte de fusion ou de scission dans lequel la société absorbante ou née de la fusion ou de la scission s'engage à :
 - reprendre, pour leur montant intégral, les provisions dont l'imposition est différée ;
 - réintégrer, dans ses bénéfices imposables, la plus-value nette réalisée par chacune des sociétés fusionnées ou scindées sur l'apport de l'ensemble des titres de participation et des éléments de l'actif immobilisé, lorsque ces sociétés possèdent des terrains construits ou non dont la valeur d'apport est égale ou supérieure à 75 % de la valeur globale de l'actif net immobilisé.

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

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

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

La valeur d'apport des éléments amortissables est retenue :

- comme base de calcul des amortissements des éléments apportés à la société absorbante ;
- comme valeur d'acquisition pour le calcul des plus-values réalisées ultérieurement à la date de la fusion, en cas de cession ou de retrait des éléments apportés par la société absorbée.
- ajouter aux plus-values constatées ou réalisées ultérieurement à l'occasion du retrait ou de la cession des éléments non

amortissables (terrains, fonds de commerce, etc.), les plus-values qui ont été réalisées par la société fusionnée ou scindée et dont l'imposition a été différée ;

De même, la société absorbante ne peut bénéficier de la déductibilité des provisions pour dépréciation pendant toute la durée de leur détention, des titres apportés par la société absorbée à la société absorbante ;

Enfin, la société absorbante doit se désister du droit au report de ses déficits cumulés figurant dans la déclaration fiscale du dernier exercice précédant la fusion ou la scission.

A noter que dans le cas de scission, chaque société bénéficiaire de l'apport doit respecter les conditions d'éligibilité citées ci-dessus.

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

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

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

6- Date d'effet et durée de validité du régime dérogatoire des fusions et des scissions

L'article 7 de la loi de finances pour l'année budgétaire 2010 a limité la durée d'application de ce dispositif aux actes de fusion ou de scission établis et légalement approuvés par les sociétés concernées durant la période allant du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2012.

SECTION V.- REGIME FISCAL DE L'APPORT DU PATRIMOINE PROFESSIONNEL D'UNE OU PLUSIEURS PERSONNES PHYSIQUES À UNE SOCIÉTÉ PASSIBLE DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

L'article 7 de la loi de finances pour l'année budgétaire 2010 a complété l'article 247 du C.G.I. par un paragraphe XVII qui prévoit en faveur des personnes physiques exerçant à titre individuel, en société de fait ou dans l'indivision, des mesures fiscales incitatives leur permettant d'adapter leur structure juridique aux exigences des mutations économiques et de renforcer leur compétitivité.

A- ENTREPRISES INDIVIDUELLES ELIGIBLES AU REGIME

Sont concernés par cette mesure, les personnes physiques exerçant à titre individuel, en société de fait ou dans l'indivision, une activité commerciale, industrielle, artisanale, de promotion immobilière ou de prestation de services et qui étaient soumises au titre de l'exercice 2009, à l'impôt sur le revenu selon le régime du résultat net réel ou celui du résultat net simplifié

Ces personnes bénéficient d'un régime fiscal dérogatoire et temporaire au titre des opérations d'apport du patrimoine universel des personnes susvisées, à une société anonyme (S.A) ou à responsabilité limitée (S.A.R.L) créée à cet effet, en prévoyant des avantages fiscaux en matière d'impôt sur le revenu.

B- ÉLÉMENTS CONSTITUTIFS DE L'APPORT

On distingue les éléments de l'actif et ceux du passif.

1- Éléments de l'actif

Ce sont les biens nécessaires à l'exercice par leur propriétaire d'une activité commerciale, industrielle, artisanale, de promotion immobilière ou de prestation de services.

Pour les contribuables soumis au régime du résultat net réel, l'identification des éléments constituant l'actif professionnel est assurée par le bilan de l'entreprise;

Pour les contribuables soumis au régime du R. N. S, les éléments constituant l'actif immobilisé sont identifiés à partir des états annexés à la déclaration du résultat fiscal, il s'agit de :

- l'état des immobilisations et des amortissements ;
- l'état des dotations aux amortissements.

2- Éléments du passif

Les éléments du passif qui seront pris en charge par la société bénéficiaire de l'apport devront être également inventoriés.

L'Administration fiscale n'impose pas de méthode particulière d'évaluation des éléments de l'actif et du passif objet de l'apport.

Les valeurs attribuées aux différents éléments constituant le patrimoine professionnel de l'entreprise apporteuse ne sont pas remises en cause ultérieurement par l'administration dès lors que la valeur attribuée à chaque élément est conforme au prix du marché.

B- AVANTAGE FISCAL ACCORDE

Les personnes physiques susvisées sont exonérées de l'impôt sur le revenu au titre de la plus-value nette réalisée à la suite de l'apport de l'ensemble des éléments de l'actif et du passif de leur entreprise à une société à responsabilité limitée ou à une société anonyme, à condition que ledit apport soit effectué entre le 1^{er} janvier et le 31 décembre 2010.

C- OBLIGATIONS FISCALES DE LA SOCIETE BENEFICIAIRE

L'avantage précité est accordé, sous réserve que la société bénéficiaire de l'apport dépose auprès de l'inspecteur des impôts du lieu du domicile fiscal ou du principal établissement de l'entreprise ayant procédé audit apport, dans un délai de trente (30) jours suivant la date de l'acte d'apport dûment approuvé, une déclaration en double exemplaire, comportant :

- l'identité complète des associés ou actionnaires ;
- la raison sociale, l'adresse du siège social, le numéro d'inscription au registre du commerce ainsi que le numéro d'identité fiscale de la société ayant reçu l'apport ;
- le montant et la répartition du capital social.

Cette déclaration est également accompagnée des documents suivants :

- un état récapitulatif comportant tous les éléments de détermination de la plus value nette imposable;
 - un état récapitulatif des valeurs transférées à la société et du passif pris en charge par cette dernière ;
 - un état concernant les provisions figurant au passif du bilan de l'entreprise ayant fait l'apport avec indication de celles qui n'ont pas fait l'objet de déduction fiscale ;
- l'acte d'apport dans lequel la société bénéficiaire de l'apport s'engage à :
- reprendre comptablement pour leur montant intégral les provisions dont l'imposition est différée ;
 - réintégrer dans ses bénéfices imposables, la plus value nette, par fractions égales sur une période de dix (10) ans. La valeur d'apport des éléments concernés par cette réintégration est prise en considération pour le calcul des amortissements et des plus-values ultérieures réalisées.

D- DUREE DE VALIDITE DU REGIME DEROGATOIRE

Les dispositions de l'article 7 de la loi de Finances pour l'année 2010, sont applicables pour les apports réalisés entre le 1er janvier et le 31 décembre 2010.

CHAPITRE IV DISPOSITIONS DIVERSES

SECTION I.- COMPUTATION DES DELAIS ET TAUX EN VIGUEUR

I.- COMPUTATION DES DÉLAIS

L'article 163-I du C.G.I. fixe les points de début et d'expiration des délais concernant les déclarations des impôts, droits et taxes comme suit :

- le jour du point de départ du délai n'est pas compté ;
- le dernier jour du délai est pris en compte.

Lorsque ces délais expirent un jour férié ou chômé légal, ils sont prorogés jusqu'au premier jour ouvrable suivant.

II.- TAUX EN VIGUEUR

Conformément aux dispositions de l'article 163-II du C.G.I., les impôts, droits et taxes sont calculés aux taux en vigueur à la date d'expiration des délais de déclaration prévus aux articles 20, 82, 83, 84, 85, 110, 111, 128, 150 et 155 du C.G.I.

Lorsque l'impôt est retenu à la source, l'impôt est calculé au taux en vigueur à la date de versement, de mise à la disposition ou d'inscription en compte des rémunérations et produits imposables.

III.- DISPOSITIONS FISCALES

Le C.G.I. prévoit dans son article 163-III que toute disposition fiscale doit être prévue par ledit code.

Par conséquent, toute nouvelle disposition fiscale doit être insérée dans le C.G.I. et non dans des textes particuliers.

SECTION II.- OCTROI DES AVANTAGES FISCAUX

I.- CONDITIONS PRÉALABLES

En vertu des dispositions de l'article 164-I²¹ du C.G.I., les entreprises doivent au préalable s'acquitter de leurs obligations en matière de déclarations et de paiement des impôts, droits et taxes exigibles pour pouvoir bénéficier des avantages et exonérations fiscales prévues par le C.G.I.

Les avantages et exonérations concernés sont ceux relatifs aux impôts, droits et taxes prévus par le C.G.I. à savoir l'I.S., l'I.R. la T.V.A. et les droits d'enregistrement et de timbre et la Taxe Spéciale Annuelle sur les Véhicules Automobiles (T.S.A.V.A).

²¹ Modification introduite par l'article 8 de la loi de finances n°38-07 pour l'année budgétaire 2008.

II.- CAS PARTICULIERS

A- Province de Tanger

En vertu des dispositions de l'article 164-II, du C.G.I., en cas d'infraction aux dispositions régissant l'assiette de l'I.S ou de l'I.R., les contrevenants perdent de plein droit le bénéfice du taux réduit ²²prévu aux articles 6 (I-D-2°) et 31 (I-C-2°) du C.G.I., relatifs à la province de Tanger, sans préjudice de l'application de la pénalité et des majorations prévues aux articles 184 et 208 du C.G.I.

Par infractions aux dispositions d'assiette visées par l'article 164-II du CGI, il y a lieu d'entendre uniquement les cas de fraude nettement caractérisée, telles que la dissimulation d'achats ou de ventes dont la preuve est établie par l'administration (factures d'achat ou de vente non comptabilisées) ou la comptabilisation d'opérations fictives (comptabilisation de factures ne correspondant pas à des opérations réelles).

Lorsque le cas de fraude nettement caractérisée est établi, le contrevenant perd de plein droit le bénéfice de la réduction précitée et c'est le taux de droit commun qui s'applique aussi bien à la base initiale déclarée qu'aux redressements résultant du contrôle fiscal, sous réserve de la déduction des droits déjà acquittés.

S'agissant des autres cas d'infraction aux dispositions régissant l'assiette des impôts, il y a lieu d'appliquer uniquement les sanctions de droit commun et les rectifications ne doivent pas se traduire dans ce cas par la remise en cause du bénéfice de la réduction prévue aux articles 6 (I- D- 2°) et 31 (I- C- 2°) du CGI

Les droits complémentaires ainsi que la pénalité et les majorations y afférentes sont immédiatement établis conformément aux dispositions de l'article 232-VIII du C.G.I.

B- Conventions conclues avec l'État

En vertu des dispositions de l'article 164-III²³ du C.G.I., les personnes physiques et morales qui n'ont pas respecté leurs obligations dans le cadre d'une convention précédente conclue avec l'État, sont exclues des avantages fiscaux susceptibles d'être obtenus en vertu d'une nouvelle convention.

SECTION III.- TRAITEMENT PREFERENTIEL DES ENTREPRISES

L'article 164 bis du C.G.I.²⁴ prévoit que les contribuables catégorisés qui sont en situation fiscale régulière, bénéficient d'un traitement préférentiel leur permettant d'avoir plus de facilités dans le traitement de leur dossier, à l'instar de ce qui est applicable par d'autres administrations, telle que l'Administration des Douanes et Impôts Indirects (A.D.I.I.).

²² Article 8 de la loi de finances n°38-07 pour l'année budgétaire 2008.

²³ Article 8 de la loi de finances n°38-07 pour l'année budgétaire 2008.

²⁴ Article rajouté par l'article 7 de la loi des finances n° 43-10 pour l'année budgétaire 2011.

Les modalités d'octroi du bénéfice de l'entreprise catégorisée sont fixées par voie réglementaire.

L'institution de ce traitement préférentiel au profit des contribuables catégorisés qui sont en situation fiscale régulière s'inscrit dans le cadre de la politique de simplification du système fiscal et d'amélioration des services rendus par l'administration fiscale aux contribuables.

SECTION IV.- NON CUMUL DES AVANTAGES

L'article 165 du C.G.I. a prévu le non cumul des avantages fiscaux dont peuvent bénéficier les entreprises installées dans les zones franches d'exportation, les banques offshore, les sociétés holding offshore et les entreprises installées dans les préfectures et provinces fixées par décret.

I.- ENTREPRISES INSTALLÉES DANS LES ZONES FRANCHES D'EXPORTATION

En vertu des dispositions de l'article 165-I du C.G.I., les avantages accordés aux entreprises installées dans les zones franches d'exportation en matière d'I.S., d'I.R., de T.V.A. et des D.E. sont exclusifs de tout autre avantage prévu par d'autres dispositions législatives en matière d'encouragement à l'investissement.

Les avantages dont il s'agit sont ceux prévus par les dispositions des articles 6 (I- C- 1^o et II- A- 1^o) et 19 (II- A) du C.G.I. en matière d'I.S., des articles 31- II- A et 68- III du C.G.I. en matière d'I.R., de l'article 92- I- 36^o du C.G.I. en matière de T.V.A. et de l'article 129- IV- 5^o du C.G.I. en matière de D.E.²⁵ à savoir :

1- Exonération des dividendes et autres produits de participation similaires versés, mis à la disposition ou inscrits en compte par des sociétés soumises ou exonérées de l'impôt sur les sociétés à des sociétés ayant leur siège social au Maroc et soumises audit impôt, à condition qu'elles fournissent à la société distributrice ou à l'établissement bancaire délégué une attestation de propriété de titres comportant le numéro de leur identification à l'impôt sur les sociétés.

Ces produits, sous réserve de l'application de la condition prévue ci-dessus, ainsi que ceux de source étrangère sont compris dans les produits financiers de la société bénéficiaire avec un abattement de 100%.

2- Exonération totale de l'IS durant les cinq (5) premiers exercices consécutifs à compter de la date du début de leur exploitation et imposition au taux de 8,75% pour les vingt (20) exercices consécutifs suivants.

²⁵ Avant le 01/01/2008, ces sociétés bénéficiaient également de l'application de l'impôt sur le revenu retenu à la source au taux réduit de 7,50 % pour les dividendes et autres produits de participation similaires distribués par les sociétés installées dans les zones franches d'exportation et provenant d'activités exercées dans lesdites zones, lorsqu'ils sont versés à des résidents (article 73-II-A, abrogé par l'article 8 de la loi de finances n°38-07 pour l'année budgétaire 2008). Ce taux était libératoire de l'impôt sur les sociétés (art 19-IV-A, abrogé par l'article 8 de la loi de finances n°38-07 pour l'année budgétaire 2008)

Toutefois, sont soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun, les sociétés qui exercent leurs activités dans lesdites zones dans le cadre d'un chantier de travaux de construction ou de montage.

3- Exonération totale des entreprises soumises à l'IR durant les cinq (5) premiers exercices consécutifs à compter de la date du début de leur exploitation et application d'un abattement de 80% pour les vingt (20) années consécutives suivantes.

Toutefois, sont soumises à l'I.R. dans les conditions de droit commun, les entreprises qui exercent leurs activités dans lesdites zones dans le cadre d'un chantier de travaux de construction ou de montage.

4- Exonération des dividendes et autres produits de participation similaires distribués par les sociétés installées dans les zones franches d'exportation et provenant d'activités exercées dans lesdites zones, lorsqu'ils sont versés à des non-résidents.

5- Exonération de la TVA des produits livrés et les prestations de services rendues aux zones franches d'exportation et provenant du territoire assujéti.

6- Exonération des droits d'enregistrement pour les actes de constitution et d'augmentation de capital des sociétés installées dans les zones franches d'exportation.

II.- BANQUES OFFSHORE ET LES SOCIÉTÉS HOLDING OFFSHORE

En vertu des dispositions de l'article 165-II du C.G.I., les avantages accordés aux banques offshore et aux sociétés holding offshore sont exclusifs de tout autre avantage prévu par d'autres dispositions législatives en matière d'encouragement à l'investissement.

Les avantages accordés aux banques offshore et aux sociétés holding offshore sont ceux prévus par les dispositions des articles 6 (I- C et II- C- 3° et 4°) et 19 (II-B , III- B et III- C) du C.G.I. en matière d'I.S., de l'article 92 (I- 27°- a) et b)) du C.G.I. en matière de T.V.A. et de l'article 129 (IV- 6°) du C.G.I. en matière de D.E. à savoir :

1- Exonération des dividendes distribués à leurs actionnaires par les banques Offshore.

2- Exonération des dividendes distribués par les sociétés holding offshore à leurs actionnaires, au prorata du chiffre d'affaires offshore correspondant aux prestations de services exonérées.

3- Imposition des banques offshore, en ce qui concerne leurs activités pour les quinze (15) premières années consécutives suivant la date de l'obtention de l'agrément, soit au taux spécifique de 10%, sur option, soit sur la base d'un impôt forfaitaire correspondant à la contre-valeur en dirhams de vingt cinq mille (25.000) dollars US par an sur option libératoire de tous autres impôts et taxes frappant les bénéfices ou les revenus de ces banques.

Après expiration du délai prévu à l'alinéa précédent les banques offshore sont soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun.

4- Imposition des sociétés holding offshore, en ce qui concerne leurs activités, pendant les quinze (15) premières années consécutives suivant la date de leur installation, sur la base d'un impôt forfaitaire correspondant à la contre-valeur en dirhams de cinq cent (500) dollars US par an libératoire de tous autres impôts et taxes frappant les bénéfices ou les revenus de ces sociétés et libératoire de tous autres impôts et taxes sur les bénéfices ou les revenus.

Après expiration du délai prévu à l'alinéa précédent, les sociétés holding offshore sont soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun.

5- Exonération en matière de TVA des banques offshore pour :

- les intérêts et commissions sur les opérations de prêt et de toutes autres prestations de service 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.

6- Exonération en matière de TVA des sociétés holding offshore pour les opérations faites par ces sociétés et effectuées au profit des banques offshore ou de personnes physiques ou morales non-résidentes 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 C.G.I.

7- Exonération des droits d'enregistrement pour les actes :

- de constitution et d'augmentation de capital des banques et des sociétés holding offshore,
- d'acquisition par lesdites banques et sociétés holding d'immeubles, nécessaires à l'établissement de leurs sièges, agences et succursales, sous réserve de la condition d'exonération prévue à l'article 130- VI du C.G.I.

III.- ENTREPRISES EXERÇANT LEURS ACTIVITÉS DANS LA PROVINCE DE TANGER OU DANS L'UNE DES PRÉFECTURES OU PROVINCES FIXÉES PAR DÉCRET (ZONING)

En vertu des dispositions de l'article 165- III²⁶ du C.G.I., l'application des taux de 17,50% et de 20% prévus respectivement aux articles 19 (II- C) et 73 (II- F- 7°) du C.G.I. aux entreprises qui exercent leurs activités dans la province de Tanger ou dans l'une des préfectures ou provinces qui sont fixées par décret n'est pas cumulable avec les provisions non courantes, notamment les amortissements dégressifs ou toute autre réduction accordée à certains secteurs d'activité.

Toutefois, si l'entreprise considère que l'application des avantages prévus en considération du secteur dont elle relève est plus avantageuse que l'application des taux précités dans le cadre du zoning, elle garde la possibilité de choisir le dispositif incitatif le plus avantageux.

NB.

Le taux de 17,50% est majoré de deux points et demi (2,5) pour chaque exercice ouvert durant la période allant du 1^{er} janvier 2011 au 31 décembre 2015. Au delà de cette dernière date, les dispositions des articles 6 (I-D-2° et II-C-1°-a)) et 7-VII du C.G.I. seront abrogées.

De même, le taux de 20% est majoré de deux points (2) par année durant la période allant du 1^{er} janvier 2011 au 31 décembre 2015. Au delà de cette dernière date, le barème visé à l'article 73-I du C.G.I. sera applicable et les dispositions de l'article 31 (I-C-2° et II-B-1°) du C.G.I. seront abrogées²⁶.

²⁶ Article 8 de la loi de finances n°38-07 pour l'année budgétaire 2008.

DEUXIEME PARTIE

REGLES DE RECOUVREMENT

TITRE I

DISPOSITIONS COMMUNES

CHAPITRE PREMIER

REGLES ET MODALITES

2

SECTION I.- CONDITIONS ET MODALITES DE RECOUVREMENT

Selon les dispositions de l'article 166 du C.G.I. le recouvrement des impôts, droits, taxes et autres créances dont le receveur de l'administration fiscale est chargé en vertu des lois et règlements en vigueur, est effectué dans les conditions et suivant les modalités prévues par la loi n° 15- 97 promulgué par le dahir n° 1-00-175 du 28 moharrem 1421 (3 mai 2000) formant code de recouvrement des créances publiques (C.R.C.P.).

Ainsi, aux termes de l'article premier de la loi n°15-97 précitée, "le recouvrement s'entend de l'ensemble des actions et opérations entreprises pour obtenir des redevables envers l'Etat, les collectivités locales et leurs groupements et les établissements publics, le règlement des créances mises à leur charge par les lois et règlements en vigueur ou résultant de jugements et arrêts ou de conventions".

A ce titre, il y a lieu de se référer aux commentaires prévus dans la note circulaire de la loi n° 15-97 susvisée pour ce qui est des définitions concernant notamment :

- les créances publiques ;
- les comptables publics chargés du recouvrement ;
- les modes du recouvrement ;
- les modalités et moyens de paiement ;
- les conditions d'imputation des paiements.

SECTION II.- ARRONDISSEMENT DU MONTANT DE L'IMPOT

Selon les dispositions de l'article 167 du C.G.I. le résultat fiscal, le revenu imposable, le chiffre d'affaires et les sommes et valeurs servant de base au calcul de l'impôt ou de la taxe sont arrondis à la dizaine de dirhams supérieure et le montant de chaque versement est arrondi au dirham supérieur

Exemple :

Une base imposable égale à 962.348 DH est arrondie à 962 350 DH. De même, une base imposable égale à 852 345,45 DH est arrondie à 852.350 DH.

Alors que pour un montant d'impôt égal à 26.953,30 DH, celui-ci est arrondi à 26.954 DH.

CHAPITRE II DISPOSITIONS DIVERSES

SECTION I.- PRIVILEGE DU TRESOR

En vertu des dispositions de l'article 168 du C.G.I., pour le recouvrement des impôts, droits, taxes et autres créances, le Trésor possède un privilège général sur les meubles et autres effets mobiliers appartenant aux contribuables en quelque lieu qu'ils se trouvent et s'exerce dans les conditions prévues par la loi n° 15-97 précitée formant code de recouvrement des créances publiques.

SECTION II.- TÉLÉPAIEMENT

Conformément aux dispositions de l'article 169 du C.G.I., les contribuables soumis à l'impôt peuvent effectuer auprès de l'administration fiscale par procédés électroniques les versements prévus par ledit code dans les conditions fixées par arrêté du Ministre chargé des finances.

Toutefois, les versements précités doivent être souscrits par procédés électroniques auprès de l'administration fiscale à compter du 1^{er} janvier 2010 par les entreprises dont le chiffre d'affaires est égal ou supérieur à cent (100) millions de dirhams et à compter du 1^{er} janvier 2011 par les entreprises dont le chiffre d'affaires est égal ou supérieur à cinquante (50) millions de dirhams, hors taxe sur la valeur ajoutée.²⁷

Ces télépaiements produisent les mêmes effets juridiques que les paiements prévus par le code précité.

Le système de télépaiement de l'impôt a été instauré par la loi de finances pour l'année budgétaire 2004 pour la TVA, par la loi de finances 2005 pour l'I.S., par la loi de finances 2006 pour l'I.R et par la loi de finances 2011 pour les D.E.T.. Il s'inscrit dans le cadre de la modernisation du système fiscal en vue de simplifier les obligations des entreprises de manière à leur permettre le paiement des impôts par voie électronique.

Ce dispositif va permettre aux entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés et à la taxe sur la valeur ajoutée de bénéficier d'un service global de télédéclaration et de télépaiement auprès du receveur de l'administration fiscale.

Les modalités d'application de ce régime sont fixées par arrêté du Ministre chargé des finances.

Les arrêtes déjà publiés sont :

- En ce qui concerne la TVA, c'est l'arrêté du ministre des finances et de la privatisation n° 2623-06 du 15 chaoual 1426 (7 novembre 2006) ;
- En ce qui concerne l'I.S., c'est l'arrêté du ministre de l'économie et des finances n° 1214.08 du 13 regeb 1429 (17 juillet 2008).

²⁷ Article 7 de la loi de finances n° 40-08 pour l'année budgétaire 2009.

TITRE II

DISPOSITIONS SPECIFIQUES

CHAPITRE PREMIER

RECouvreMENT DE L'IMPOT SUR LES SOCIETES

SECTION I.- RECouvreMENT DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS PAR L'ADMINISTRATION FISCALE

Le recouvrement de l'impôt sur les sociétés s'effectue à partir de 2005 auprès du receveur de l'administration fiscale²⁸.

Cette mesure s'inscrit dans le cadre de la modernisation du système fiscal marocain et des actions visant la réduction des coûts de gestion et un meilleur traitement des dossiers des sociétés, notamment en ce qui concerne :

- la gestion des restitutions des excédents de versement d'I.S. ;
- la réduction du contentieux découlant des régularisations faisant double emploi avec les versements spontanés effectués par les contribuables ;
- l'amélioration du traitement informatique des données ;
- le suivi des régularisations des retardataires.

A titre transitoire, et afin d'assurer le recouvrement de l'impôt sur les sociétés dans les meilleures conditions et pour permettre à l'administration fiscale de mettre en place la logistique nécessaire à cette opération, une mesure transitoire a été prévue par le paragraphe VII de l'article 12 de la L.F. n° 26-04 pour l'année budgétaire 2005 qui prévoyait, qu'à titre transitoire et par dérogation aux dispositions précitées, les sociétés tenues d'acquitter l'impôt sur les sociétés auprès du receveur de l'administration fiscale sont désignées par arrêté du Ministre chargé des finances.

Les sociétés non visées par cet arrêté continuent à verser l'impôt sur les sociétés dû auprès des perceptions relevant de la Trésorerie Générale du Royaume.

A signaler que l'arrêté n° 1214.08 en date du 17 juillet 2008 publié au B.O n° 5661 du 1^{er} septembre 2008, a prévu qu'à partir de cette date, les rôles émis à titre de régularisation concernant les sociétés visées par l'arrêté précité doivent être recouverts également par le receveur de l'Administration fiscale.

En revanche, les rôles de régularisations relatifs aux autres sociétés non visées par les dispositions de l'arrêté précité continuent à être recouverts par les percepteurs relevant de la Trésorerie Générale du Royaume.

²⁸Article 12 de la L.F n° 26 – 04 pour l'année budgétaire 2005.

Ainsi, les sociétés concernées doivent effectuer auprès du receveur de l'administration fiscale le versement :

- ✓ des acomptes provisionnels de l'exercice ;
- ✓ du complément d'impôt dû suite à la liquidation en fin d'exercice ;
- ✓ du montant de l'impôt dû par les sociétés étrangères ayant opté pour l'imposition forfaitaire ;
- ✓ de l'impôt retenu à la source :
 - sur les produits des actions, parts sociales et revenus assimilés visés à l'article 13 du C.G.I ;
 - sur les produits de placements à revenu fixe visés à l'article 14 du C.G.I;
 - sur les produits bruts versés, mis à la disposition ou inscrits en compte des personnes physiques ou morales non résidentes et visés à l'article 15 du C.G.I;
- ✓ de l'impôt établi par voie de rôle au titre des régularisations.

Il convient de rappeler que l'impôt sur les sociétés est recouvré selon trois (3) procédés :

- soit par paiement spontané ;
- soit par retenue à la source ;
- soit par voie de rôle.

SECTION II.- RECOUVREMENT PAR PAIEMENT SPONTANÉ

I.- ACOMPTES PROVISIONNELS

A.- CAS GENERAL

En vertu des dispositions de l'article 170 du C.G.I., l'impôt sur les sociétés donne lieu, au titre de l'exercice comptable en cours, au versement par la société de quatre acomptes provisionnels dont chacun est égal à 25% du montant de l'impôt dû au titre du dernier exercice clos, appelé "exercice de référence".

Les versements des acomptes provisionnels visés ci-dessus sont effectués spontanément chaque trimestre auprès du receveur de l'administration fiscale du lieu du siège social ou du principal établissement au Maroc de la société avant l'expiration des 3^e, 6^e, 9^e et 12^e mois suivant la date d'ouverture de l'exercice comptable en cours. Chaque versement est accompagné d'un bordereau-avis conforme à l'imprimé - modèle établi par l'administration, daté et signé par la partie versante.

B.- CAS PARTICULIERS

1- Exercice de référence et exercice en cours ne sont pas de même durée

Dans ce cas, le montant des acomptes à verser doit être réajusté en conséquence, à savoir :

- si l'exercice de référence est d'une durée inférieure à douze (12) mois, le montant des acomptes est calculé sur celui de l'impôt dû au titre dudit exercice, rapporté à une période de douze (12) mois ;
- par contre lorsque l'exercice en cours est d'une durée inférieure à douze (12) mois, toute période dudit exercice égale ou inférieure à trois (3) mois donne lieu au versement d'un acompte avant l'expiration de ladite période.

2- Exercice de référence des sociétés exonérées

En ce qui concerne les sociétés exonérées temporairement de la cotisation minimale en vertu de l'article 144 (I-C-1°) du C.G.I., ainsi que les sociétés exonérées en totalité de l'impôt sur les sociétés en vertu de l'article 6- I -B du C.G.I., l'exercice de référence est le dernier exercice au titre duquel ces exonérations ont été appliquées.

Les acomptes dus au titre de l'exercice en cours sont alors déterminés d'après l'impôt ou la cotisation minimale qui auraient été dus en l'absence de toute exonération.

a- Sociétés exonérées de la cotisation minimale

L'exonération de la cotisation minimale visée à l'article 144-I-C-1 du C.G.I. s'applique à toutes les sociétés, autres que les sociétés concessionnaires de service public, pendant les trente-six (36) premiers mois suivant la date du début de leur exploitation. Cette exonération cesse d'être appliquée à l'expiration des soixante (60) premiers mois qui suivent la date de constitution des sociétés concernées.

a-1- Exercice de référence déficitaire

Lorsque l'exercice de référence de la dernière période d'exonération de la cotisation minimale est déficitaire, les acomptes de l'exercice suivant sont déterminés d'après la cotisation minimale théorique de l'exercice de référence.

En cas de déficit, et lorsque la période d'exonération de la cotisation minimale expire en cours d'exercice, seuls les acomptes suivants sont exigibles, en tenant compte le cas échéant de la règle du prorata temporis.

a-2- L'impôt calculé sur le bénéfice de l'exercice de référence est inférieur à la cotisation minimale théorique

Trois (3) situations peuvent exister :

- si l'exercice en cours n'est pas passible de la cotisation minimale, les acomptes sont calculés d'après l'impôt sur le bénéfice de l'exercice de référence ;
- si l'exercice en cours est passible en totalité de la cotisation minimale, les acomptes sont versés d'après la cotisation minimale théorique ;
- si l'exercice en cours est passible pour partie seulement de la cotisation minimale les acomptes sont versés d'après l'I.S. pour la période exonérée et d'après la cotisation minimale théorique pour la période soumise à la C.M. Si l'exonération prend fin en cours de trimestre, il est procédé par calcul au prorata temporis par rapport au bénéfice ou à la CM (période- bénéfice, période- C.M.).

b- Sociétés exonérées totalement de l'impôt sur les sociétés

b-1- La fin de l'exonération coïncide avec la fin de l'exercice de référence

❖ Passage de l'exonération de 100 % à l'application du taux réduit de 17,50% ²⁹

Pour le versement des quatre (4) acomptes égaux, l'exercice de référence est le dernier exercice au titre duquel l'exonération totale de 100% a été appliquée.

Les acomptes dus sont alors déterminés d'après l'impôt ou la cotisation minimale qui auraient été dus, en l'absence de toute exonération, conformément aux dispositions de l'article 170- III du C.G.I.

❖ Passage du taux réduit au taux normal

Les acomptes à verser sont calculés sur la base de l'impôt ou de la cotisation théoriques de l'exercice de référence abstraction faite de toute réduction d'impôt.

b-2- Fin de l'exonération de 100% en cours d'exercice

A partir de la date d'expiration de l'exonération totale, les acomptes à verser sont calculés sur la base de l'impôt ou de la cotisation théoriques de l'exercice de référence abstraction faite de toute exonération. Il va sans dire qu'on aura recours le cas échéant au prorata temporis pour calculer l'acompte relatif au trimestre constituant le joint entre les périodes d'avant et d'après l'exonération.

²⁹ Article 8 de la loi de finances n° 38-07 pour l'année budgétaire 2008

II.- DISPENSE DE VERSEMENT D'ACOMPTE

La société qui estime que le montant d'un ou de plusieurs acomptes versés au titre d'un exercice sera égal ou supérieur à l'impôt dont elle sera finalement redevable pour cet exercice, peut se dispenser d'effectuer de nouveaux versements d'acomptes.

A. – OBLIGATION DE DECLARATION DE DISPENSE

Pour pouvoir se dispenser de verser les acomptes provisionnels, la société concernée doit remettre à l'inspecteur des impôts du lieu de son siège social ou de son principal établissement au Maroc, quinze (15) jours avant la date d'exigibilité du prochain versement à effectuer, une déclaration datée et signée selon un modèle fourni par l'administration, conformément aux dispositions de l'article 170-IV du C.G.I.

B - SANCTIONS

Si lors de la liquidation de l'impôt, il s'avère que le montant de l'impôt effectivement dû est supérieur de plus de 10% à celui des acomptes versés, l'article 170-IV du C.G.I. prévoit l'application d'une sanction aux montants des acomptes provisionnels qui n'auraient pas été versés aux échéances prévues.

Cette sanction est constituée par la pénalité et la majoration prévues à l'article 208 du C.G.I. à savoir :

- la pénalité de 10% ;
- la majoration de 5 % pour le premier mois de retard ;
- et la majoration de 0,50 % par mois ou fraction de mois supplémentaire.

En effet, la pénalité et la majoration précitée s'applique à la différence entre le montant de l'impôt définitif dû à la fin de l'exercice et le montant des acomptes versés, compte tenu du calendrier des acomptes qui aurait été respecté. En d'autres termes la majoration de retard est calculée pour les mois ou fractions de mois allant de la date d'échéance de l'acompte non versé jusqu'à la date de l'émission du rôle.

III.- LIQUIDATION ET RÉGULARISATION DE L'IMPÔT DÉFINITIF

Avant l'expiration du délai de déclaration, prévu aux articles 20 ou 150 du C.G.I., la société procède à la liquidation de l'impôt dû au titre de l'exercice objet de la déclaration en tenant compte des acomptes provisionnels versés pour ledit exercice.

A.- LIQUIDATION SE TRADUISANT PAR UN COMPLEMENT D'IMPOT

S'il résulte de la liquidation un complément d'impôt au profit du Trésor, ce complément est acquitté par la société dans le délai de déclaration évoqué ci-dessus.

B.- LIQUIDATION SE TRADUISANT PAR UNE RESTITUTION D'IMPOT

Avant l'expiration du délai de déclaration prévu à l'article 20 ou 150 du C.G.I., la société procède à la liquidation de l'impôt dû au titre de l'exercice objet de la déclaration en tenant compte des acomptes provisionnels versés pour ledit exercice.

S'il résulte de cette liquidation un excédent d'impôt, l'article 170 (IV, dernier alinéa) du C.G.I. prévoit que la société impute d'office l'excédent sur le premier acompte provisionnel échu de l'exercice suivant et, le cas échéant, sur les trois autres acomptes restants.

Ainsi, si l'excédent est inférieur ou égal au premier acompte échu de l'exercice qui suit, il est imputé immédiatement sur ce dernier à due concurrence et s'il subsiste un reliquat d'excédent, il est imputé sur le 2^{ème} acompte et éventuellement sur le 3^{ème} et 4^{ème} acompte.

Si après l'imputation sur ce dernier acompte il subsiste toujours un excédent, le reliquat éventuel est alors restitué d'office à la société par le Ministre chargé des Finances ou la personne déléguée par lui à cet effet dans le délai d'un mois à compter de la date d'échéance du dernier acompte provisionnel

La restitution peut concerner soit l'excédent de la retenue à la source au titre des produits de placement à revenu fixe soit l'excédent des acomptes provisionnels versés.

Exemple :

- I.S. dû au titre de l'exercice de référence N – 1..... = 120.000 DH
- Acomptes versés au titre de l'exercice N = 120.000 DH
- I.S. dû selon le résultat fiscal, déclaré au titre de l'exercice N..... = 40.000 DH
- Montant de l'excédent des acomptes versés sur le montant de l'I.S. dû :
120.000 - 40.000..... = 80.000 DH

Imputation du trop versé sur les acomptes dus au titre de l'exercice N + 1:

- Excédent d'impôt versé. = 80.000 DH
- **1^{er} acompte** : 40.000 x 25% = -10.000 DH
- Reliquat de l'excédent d'impôt après imputation sur le 1^{er} acompte :
= 70.000 DH
- **2^{ème} acompte** : 40.000 x 25% = - 10.000 DH
- Reliquat de l'excédent d'impôt après imputation sur le 2^{ème} acompte :
= 60.000 DH

- **3^{ème} acompte** : 40.000 x 25% =- 10.000 DH
- Reliquat de l'excédent d'impôt après imputation sur le 3^{ème} acompte : = 50.000 DH
- **4^{ème} acompte** : 40.000 x 25% = - 10.000 DH
- Reliquat de l'excédent d'impôt après imputation sur le 4^{ème} acompte : = 40.000 DH

A la fin de l'exercice N + 1 et après l'imputation des 4 acomptes, il subsiste au titre de l'exercice N un trop versé de 40.000 DH qui doit être restitué d'office à la société au cours du 1^{er} mois de l'exercice N + 2.

L'excédent du montant de la retenue à la source au titre des produits de placement à revenu fixe (intérêts et autres produits similaires) échus au cours d'un exercice déterminé, sur celui de l'impôt sur les sociétés dû au titre dudit exercice, est restitué d'office. La déclaration de la société vaut demande de restitution.

IV.- PAIEMENT DE L'IMPÔT DÛ PAR LES SOCIÉTÉS NON RÉSIDENTES AYANT OPTÉ POUR L'IMPOSITION FORFAITAIRE

En vertu des dispositions de l'article 170-VI du C.G.I., l'impôt dû par les sociétés non résidentes ayant opté pour l'imposition forfaitaire prévue à l'article 16 du C.G.I. est versé spontanément par les intéressées dans le mois qui suit chaque encaissement auprès du receveur de l'administration fiscale.

Le fait générateur étant l'encaissement, la société non résidente doit acquitter le montant de l'impôt dû sur tous les encaissements : avances financières et règlements de décomptes.

Les versements sont effectués par bordereau-avis à la caisse du receveur de l'administration fiscale du lieu du siège social ou du principal établissement de la société non résidente au Maroc. A défaut de versement, l'impôt est établi par voie de rôle conformément aux dispositions de l'article 172 du C.G.I.

V.- PAIEMENT DE L'IMPÔT FORFAITAIRE DÛ PAR LES BANQUES OFFSHORE ET LES SOCIÉTÉS HOLDING OFFSHORE

Conformément aux dispositions de l'article 170-VII du C.G.I., l'impôt forfaitaire dû par les banques offshore et les sociétés holding offshore doit être versé spontanément auprès du receveur de l'administration fiscale du lieu dont dépend le siège de ces banques et sociétés, avant le 31 décembre de chaque année.

VI.- PAIEMENT DE L'IMPÔT DÛ PAR LES SOCIÉTÉS NON RÉSIDENTES AU TITRE DES CESSIONS DE VALEURS MOBILIÈRES

Conformément aux dispositions de l'article 170-VIII du C.G.I., le versement de l'impôt dû par les sociétés non résidentes au titre des plus-values résultant des cessions de valeurs mobilières réalisées au Maroc, doit être accompagné du dépôt de la déclaration du résultat fiscal prévue à l'article 20 -III du C.G.I. dans les trente (30) jours qui suivent le mois au cours duquel lesdites cessions ont été réalisées, sans préjudice de l'application de la pénalité et des majorations prévues aux articles 184 et 208 du C.G.I..

L'impôt dû est calculé sur la base des plus-values réalisées au taux de 30% prévu à l'article 19-I-A du C.G.I..

Chaque versement est accompagné d'un bordereau- avis conforme à l'imprimé- modèle établi par l'administration, daté et signé par la partie versante.

SECTION III.- RECOUVREMENT PAR VOIE DE RETENUE À LA SOURCE

Deux cas de figure peuvent se présenter :

- l'impôt est retenu par une personne résidente ;
- la personne non résidente est payée par un tiers non résident.

I. – L'IMPÔT EST RETENU À LA SOURCE PAR UNE PERSONNE PHYSIQUE OU MORALE RÉSIDENTE

L'impôt retenu à la source sur les produits des actions, parts sociales et revenus assimilés, sur les produits de placements à revenu fixe et sur les produits bruts perçus par les personnes physiques ou morales non résidentes visés aux articles 13, 14 et 15 du C.G.I., doit être acquitté dans le mois suivant celui du versement, de la mise à la disposition ou de l'inscription en compte des bénéficiaires, à la caisse du receveur de l'administration fiscale du lieu du domicile fiscal, du siège social ou du principal établissement au Maroc de la personne physique ou morale à qui incombe l'obligation d'effectuer la retenue à la source.

A- AU TITRE DES PRODUITS DES ACTIONS, PARTS SOCIALES ET REVENUS ASSIMILÉS VERSEMENT DE L'IMPÔT RETENU À LA SOURCE ACTIONS

Les personnes morales qui se chargent de la collecte de l'impôt retenu à la source au titre des produits des actions ; parts sociales et revenus assimilés doivent le verser à la caisse du receveur de l'administration fiscale du lieu de leur siège social, ou domicile fiscal dans le mois qui suit celui au cours duquel les produits ont été payés, mis à la disposition ou inscrits en compte.

Chaque versement est accompagné d'un bordereau-avis daté et signé par la partie versante qui doit être en mesure de justifier à tout moment les indications figurant sur les bordereaux-avis visés ci-dessus.

N.B.: La retenue à la source au titre des produits des actions, parts sociales et revenus assimilés effectuée suite à la non présentation des attestations de propriété des titres n'est pas imputable sur l'I.S.

B- AU TITRE DES PRODUITS DE PLACEMENT A REVENU FIXE

Les personnes morales qui se chargent de la collecte de l'impôt retenu à la source au titre des produits de placements à revenu fixe doivent le verser à la caisse du receveur de l'administration fiscale du lieu de leur siège social, ou domicile fiscal dans le mois qui suit celui au cours duquel les produits ont été payés, mis à la disposition ou inscrits en compte.

Chaque versement est accompagné d'un bordereau-avis daté et signé par la partie versante qui doit être en mesure de justifier à tout moment les indications figurant sur les bordereaux-avis visés ci-dessus.

C- AU TITRE DES PRODUITS BRUTS PERCUS PAR DES NON RESIDENTS

L'IS est recouvré par voie de retenue à la source sur les produits bruts, visés à l'article 15 du C.G.I perçus par les personnes physiques et les personnes morales ne relevant pas de l'impôt sur les sociétés et n'ayant pas leur domicile fiscal ou leur siège au Maroc, en contrepartie de travaux exécutés ou de services rendus pour le compte de personnes physiques ou morales domiciliées ou exerçant une activité au Maroc, lorsque ces travaux et services ne se rattachent pas à l'activité d'un établissement au Maroc de la personne physique ou morale non résidente.

La retenue à la source sur les produits précités doit être versée dans le mois suivant celui des paiements, à la caisse du receveur de l'administration fiscale du lieu du domicile fiscal, du siège social ou du principal établissement de l'entreprise qui a effectué le versement.

Le versement de l'impôt s'effectue par bordereau- avis sur ou d'après un imprimé modèle de l'administration.

Chaque versement est accompagné d'un bordereau-avis daté et signé par la partie versante. Ce bordereau-avis est fourni par l'administration.

Le bordereau- avis comporte trois volets, dont l'un est remis à la partie versante.

II. – L'IMPÔT RETENU À LA SOURCE LORSQUE LA PERSONNE PHYSIQUE OU MORALE NON RÉSIDENTE EST PAYÉE PAR UN TIERS NON RÉSIDENT

Les retenues opérées sur les versements, mises à la disposition ou inscriptions en comptes d'un mois donné doivent être versées dans le mois qui suit à la caisse du receveur de l'administration fiscale du lieu du siège social ou de l'établissement principal de l'entreprise qui a effectué la retenue.

Lorsque la personne physique ou morale non résidente est payée par un tiers non résident, l'impôt est dû par l'entreprise ou l'organisme client au Maroc, conformément aux dispositions de l'article 160- II du C.G.I.

Dans ce cas, le versement de l'impôt doit être effectué dans le mois suivant celui prévu, pour les paiements des rémunérations, dans le contrat de travaux ou de services.

Chaque versement est accompagné d'un bordereau-avis daté et signé par la partie versante. Ce bordereau-avis est fourni par l'administration.

III.- MODALITÉS DE VERSEMENT

Le versement effectué par les personnes physiques ou morales qui se chargent de la collecte de l'impôt retenu à la source doit être accompagné d'un bordereau- avis daté et signé par la partie versante portant les indications prévues à l'article 152 du C.G.I., à savoir :

1°- l'identité de la partie versante :

- nom ou raison sociale ;
- profession ou nature de l'activité ;
- adresse ;
- numéro d'imposition à la taxe professionnelle ;

2°- la raison sociale et l'adresse de l'organisme financier intervenant dans le paiement ;

3°- les éléments chiffrés de l'imposition :

- date et montant des paiements ;
- montant de l'impôt ;

4°- le mois au cours duquel la retenue à la source prévue à l'article 158 du C.G.I. a été opérée, l'adresse et l'activité de la société débitrice, le montant global distribué par ladite société, ainsi que le montant de l'impôt correspondant.

La partie versante doit être en mesure de justifier à tout moment les indications figurant sur les bordereaux- avis visés ci-dessus.

SECTION IV.- RECOUVREMENT PAR VOIE DE RÔLE

Les dispositions de l'article 172 du C.G.I. prévoient que les sociétés sont imposées par voie de rôle :

- lorsqu'elles ne versent pas spontanément, au receveur de l'administration fiscale du lieu de leur siège social ou de leur principal établissement au Maroc, l'impôt dont elles sont débitrices, ainsi que, le cas échéant, les majorations et les pénalités y afférentes ;
- dans le cas de taxation d'office ou de rectification des impositions comme prévu aux articles 220, 221, 222, 228 et 229 du C.G.I.

Ainsi, en règle générale, l'impôt sur les sociétés est calculé et versé spontanément par les personnes morales qui en sont redevables dans les délais fixés par la loi. Dans les cas de défaut ou d'insuffisance de versement ou en cas de taxation d'office ou de rectification des impositions, l'impôt est établi par voie de rôle et recouvré conformément aux dispositions du code de recouvrement des créances de l'Etat.

I.- DÉFAUT OU INSUFFISANCE DE VERSEMENT SPONTANNE

A.- DEFAUT DE VERSEMENT

Lorsqu'il est établi que la société n'a pas procédé aux versements spontanés des droits dus, l'Administration procède à l'émission d'un rôle, pour les montants non versés, augmentés des majorations et pénalités y afférentes prévues par la loi.

B.- INSUFFISANCE DE VERSEMENT

Il s'agit des cas suivants :

- la société verse un nombre d'acomptes insuffisant et ne régularise pas sa situation pour ceux qui restent, sachant que la déclaration de sursis de versement prévue par l'article 170-IV du C.G.I.. n'a pas été faite ;
- suite à un paiement spontané mais tardif, le percepteur affecte une partie du versement des droits en principal au paiement de la majoration de recouvrement. Il en résulte une insuffisance que le percepteur signalera dans le bordereau- avis qu'il doit transmettre à l'inspecteur des Impôts.

Pour toutes les insuffisances citées plus haut y compris le cas échéant les majorations correspondantes, il est établi un rôle à la charge de la société sauf si cette dernière se libère spontanément de ses compléments de droits avant l'intervention de l'inspecteur.

II.- TAXATION D'OFFICE

La procédure de taxation d'office prévue par les articles 228, 229 et 230 du C.G.I. est engagée en matière d'I.S. dans les cas suivants :

- défaut de déclaration du résultat fiscal ;
- infraction aux dispositions relatives à la présentation des documents comptables et au droit de contrôle ;
- application des sanctions pour infraction au droit de communication.

Ces cas de taxation d'office sont analysés dans la partie de cette note circulaire relative au livre des procédures fiscales.

III.- RECTIFICATION DES BASES D'IMPOSITION

Les suppléments d'impôt résultant des rectifications apportées aux bases d'imposition déclarées, à l'issue des procédures de rectification des impositions prévues aux articles 220, 221 et 222 du C.G.I. sont émis par voie de rôle.

CHAPITRE II

RECouvreMENT DE L'IMPOT SUR LE REVENU

L'impôt sur le revenu est recouvré selon l'un des trois procédés suivants :

- par paiement spontané ;
- par voie de retenue à la source ;
- par voie de rôle ou d'ordres de recettes.

SECTION I.- RECouvreMENT PAR PAIEMENT SPONTANÉ

I.- VERSEMENT DE LA COTISATION MINIMALE AU TITRE DES REVENUS PROFESSIONNELS

A.- DELAI DE VERSEMENT

Conformément aux dispositions de l'article 173 du C.G.I., le montant de la cotisation minimale exigible doit être versé spontanément, avant le 1^{er} février de l'année qui suit celle de la réalisation du revenu imposable.

Le versement s'effectue par bordereau- avis dont une copie doit être jointe aux déclarations prévues aux articles 82 et 85 du C.G.I.. Le bordereau- avis de versement fait ressortir notamment :

- le montant de la cotisation minimale exigible ;
- le cas échéant, celui de la retenue à la source sur les produits de placements à revenu fixe imputé sur la cotisation minimale ;
- la différence à payer.

B.- IMPUTATION DE L'I.R RETENU A LA SOURCE AU TITRE DES PRODUITS DE PLACEMENTS A REVENU FIXE

Pour le contribuable dont le résultat fiscal est déterminé selon le régime du RNR ou celui du RNS et qui a été soumis à l'I.R au titre des produits de placement à revenu fixe au taux de 20 % visé à l'article 73 (II- F- 1°)), le montant de la retenue à la source correspondant est imputable sur le montant de la cotisation minimale due au titre de l'exercice de l'échéance des intérêts et autres produits similaires susvisés. S'il subsiste un reliquat, celui-ci est imputé sur le montant de l'I.R restant dû, avec droit à restitution.

Lorsque le montant de la retenue à la source est égal ou supérieur à celui de la cotisation minimale, l'intéressé doit faire parvenir à l'inspecteur des impôts compétent, dans le délai prévu pour le paiement de la cotisation minimale, l'imprimé modèle de l'administration prévu à cet effet, dûment servi.

II.- VERSEMENT DE L'I.R. SUR PROFITS FONCIERS

Est également recouvré par paiement spontané l'impôt sur le revenu dû par le cédant et afférent aux profits réalisés à l'occasion de la cession de biens immobiliers ou de droits réels s'y rattachant.

Le cédant doit verser spontanément l'impôt dû en même temps que le dépôt de la déclaration dans le délai de trente (30)³⁰ jours qui suivent la date de la cession, à la caisse du receveur de l'administration fiscale du lieu de situation du bien cédé.

Toutefois, en cas d'expropriation pour cause d'utilité publique, le versement de l'impôt et le dépôt de la déclaration doivent être effectués dans les trente (30) jours qui suivent la date de l'encaissement de l'indemnité d'expropriation.

Le versement de l'impôt s'effectue par bordereau- avis établi sur ou d'après un imprimé modèle de l'administration.

Le bordereau- avis comporte trois volets, dont l'un est remis à la partie versante.

Le receveur de l'administration fiscale n'a pas à se prononcer, lors de l'encaissement de l'impôt, sur la sincérité des indications figurant sur la déclaration, ni sur la validité ou l'insuffisance des pièces justificatives produites.

Il doit s'assurer au préalable des éléments qui doivent ressortir du bordereau avis et qui sont les suivants :

- l'identification du déclarant ;
- le prix de cession ;
- la date de cession ;
- le prix d'acquisition ;
- les frais de cession ;
- le profit de cession (ou la perte) ;
- la date d'exigibilité de l'impôt ;
- Le montant de l'impôt déterminé au taux de 20 % sur le montant du profit résultant de la déclaration ;
- le montant de cotisation minimale au titre des profits fonciers calculé au taux de 3 % du prix de cession.

Seul sera retenu le montant le plus élevé, résultant du rapprochement entre le montant de l'impôt et celui de la cotisation minimale.

III- .VERSEMENT DE L'I.R. SUR PROFITS DE CAPITAUX MOBILIERS AFFERANT AUX TITRES NON COTÉS

Conformément aux dispositions de l'article 173 du C.G.I., est également recouvré par paiement spontané l'impôt sur le revenu dû par le contribuable qui cède des valeurs mobilières et autres titres de capital et de

³⁰ Article 8 de la loi de finances n° 38-07 pour l'année budgétaire 2008.

créance non inscrits en compte auprès d'intermédiaires financiers habilités teneurs de comptes.

Le cédant est donc tenu de verser à la caisse du receveur de l'administration fiscale du lieu de son domicile fiscal, le montant de l'impôt en même temps que le dépôt de la déclaration avant le 1^{er} avril de l'année qui suit celle au cours de laquelle les cessions ont été effectuées.

Le versement de l'impôt s'effectue par bordereau- avis sur ou d'après un imprimé modèle établi par l'administration.

Le bordereau- avis comporte trois volets, dont l'un est remis à la partie versante.

IV- VERSEMENT DE L'I.R. SUR REVENUS ET PROFITS DE CAPITAUX MOBILIERS DE SOURCE ÉTRANGÈRE

A- REVENUS DE CAPITAUX MOBILIERS

L'I.R. sur les revenus bruts de capitaux mobiliers de source étrangère est recouvré par versement spontané au moment du dépôt de la déclaration dans le mois suivant celui de l'encaissement de ces revenus, de leur mise à disposition ou de leur inscription en compte conformément aux dispositions de l'article 173 du C.G.I.

Le versement de l'impôt s'effectue par bordereau- avis sur ou d'après un imprimé- modèle établi par l'administration.

Le bordereau –avis comporte trois volets, dont l'un est remis à la partie versante et doit être accompagné des pièces justifiant les montants perçus et d'une attestation de l'administration fiscale étrangère indiquant le montant de l'impôt acquitté³¹.

B- PROFITS DE CAPITAUX MOBILIERS

L'I.R. sur les profits bruts de capitaux mobiliers de source étrangère, et sous réserve des conventions de non double imposition, est recouvré par voie de paiement spontané au moment du dépôt de la déclaration dans le mois suivant celui de l'encaissement de ces revenus, de leur mise à disposition ou de leur inscription en compte conformément aux dispositions de l'article 173 du C.G.I.

Le versement de l'impôt s'effectue par bordereau- avis sur ou d'après un imprimé- modèle établi par l'administration.

Le bordereau –avis comporte trois volets, dont l'un est remis à la partie versante et doit être accompagné des pièces justifiant les montants perçus et d'une attestation de l'administration fiscale étrangère indiquant le montant de l'impôt acquitté³².

³¹ Article 8 de la loi de finances n° 38-07 pour l'année budgétaire 2008.

³² Article 8 de la loi de finances n° 38-07 pour l'année budgétaire 2008.

SECTION II- RECOUVREMENT PAR VOIE DE RETENUE À LA SOURCE

I- REVENUS SALARIAUX ET ASSIMILÉS

L'I.R au titre des revenus salariaux, définis à l'article 56 du C.G.I. est recouvré par voie de retenue à la source opérée par l'employeur ou le débirentier domicilié ou établi au Maroc. Cette retenue est faite pour le compte du Trésor, sur chaque paiement effectué.

Les retenues à la source prévues aux articles 156 et 157 du C.G.I. et afférentes aux paiements effectués par les employeurs et débirentiers pendant un mois déterminé doivent être versées dans le mois qui suit à la caisse du percepteur ou du receveur de l'administration fiscale du lieu du domicile de la personne ou de l'établissement qui les a effectuées.

En cas de transfert de domicile ou d'établissement hors du ressort de la perception, ainsi que dans le cas de cession ou de cessation d'entreprise, les retenues effectuées doivent être versées dans le mois qui suit le transfert, la cession ou la cessation.

En cas de décès de l'employeur ou du débirentier, les retenues opérées doivent être versées par les héritiers ou les ayants droit dans les trois mois qui suivent le mois du décès.

Chaque versement est accompagné d'un bordereau- avis daté et signé par la partie versante indiquant la période au cours de laquelle les retenues ont été faites, la désignation, l'adresse et la profession de la personne, société ou association qui les a opérées et le montant des paiements effectués ainsi que celui des retenues correspondantes.

Les sommes retenues par les administrations et les comptables publics sont versées au Trésor au plus tard dans le mois qui suit celui au cours duquel la retenue a été opérée. Chaque versement est accompagné d'un état récapitulatif.

II- REVENUS ET PROFITS DE CAPITAUX MOBILIERS DE SOURCE MAROCAINE

En application des dispositions de l'article 174- II du C.G.I. les revenus et profits de capitaux mobiliers sont soumis à l'impôt par voie de retenue à la source, à l'exclusion des profits résultant des cessions de valeurs mobilières et autres titres de capital et de créance non inscrits en compte auprès d'intermédiaires financiers habilités et visés à l'article 84-I du C.G.I.

A- REVENUS DE CAPITAUX MOBILIERS

L'I.R sur les produits des actions, parts sociales et revenus assimilés et les revenus de placements à revenu fixe prévus aux articles 13 et 14 du C.G.I est recouvré par voie de retenue à la source.

Les retenues à la source visées aux articles 158 et 159 du C.G.I. doivent être effectuées et versées, par les personnes physiques ou morales qui se chargent de leur collecte, à la caisse du percepteur du lieu de leur siège social ou domicile fiscal dans le mois suivant celui au cours duquel les produits ont été payés, mis à la disposition ou inscrits en compte.

Les personnes morales susvisées, sont les établissements de crédit, publics et privés, les sociétés et établissements qui versent, mettent à la disposition ou inscrivent en compte des bénéficiaires le montant de ces produits.

Chaque versement est accompagné d'un bordereau- avis daté et signé par la partie versante indiquant le mois au cours duquel la retenue a été faite, la désignation, l'adresse et la profession de la personne débitrice, le montant global des produits distribués ainsi que le montant de l'impôt correspondant.

Chaque versement est accompagné d'un bordereau-avis daté et signé par la partie versante indiquant :

- l'identité de la partie versante et de l'organisme intervenant dans le paiement ;
- les éléments chiffrés de l'imposition ;
- le mois au cours duquel la retenue a été effectuée ;
- la désignation, l'adresse et la profession ou l'activité de la personne débitrice ;
- le montant global des produits distribués ainsi que le montant de l'impôt correspondant.

La partie versante doit être en mesure de justifier à tout moment les indications figurant sur les bordereaux-avis visés ci-dessus.

Pour les besoins du contrôle fiscal les personnes physiques ou morales qui se chargent de la collecte doivent être en mesure de justifier à tout moment des indications figurant sur les bordereaux- avis.

B- PROFITS DE CAPITAUX MOBILIERS

Pour les profits sur cession de valeurs mobilières et autres titres de capital et de créance, inscrits en compte titre auprès d'intermédiaires financiers habilités teneurs de comptes titres, en vertu des dispositions de l'article 24 de la loi n° 35-96 relative à la création d'un dépositaire central et à l'institution d'un régime général de l'inscription en compte de certaines valeurs, la retenue à la source est effectuée par lesdits intermédiaires.

En vertu des dispositions de l'article premier de la loi n° 35-96 précitée, lesdits intermédiaires financiers habilités sont :

- Bank Al-Maghrib ;
- la Trésorerie Générale du Royaume ;
- les banques agréées conformément à la législation qui les régit ;

- les sociétés de financement agréées conformément à la législation qui les régit ;
- la société gestionnaire de la bourse des valeurs ;
- la caisse de dépôt et de gestion ;
- les établissements dépositaires des OPCVM ;
- ainsi que les organismes ayant pour objet le dépôt, le crédit, la garantie ou la gestion de fonds et figurant sur une liste arrêtée par le Ministre chargé des Finances

La retenue à la source susvisée est opérée sur la base d'un document portant ordre de cession émanant du cédant ou pour son compte lorsqu'il s'agit de porteurs d'action d'OPCVM et comportant, selon la nature des titres cédés, le prix et la date de l'acquisition, ainsi que les frais y afférents ou le coût moyen pondéré desdits titres lorsqu'ils sont acquis à des prix différents.

A cet effet et conformément aux dispositions de l'article 19 de la loi n° 35-96 précitée, les titres obligatoirement inscrits en compte sont :

- les valeurs mobilières inscrites à la cote de la bourse des valeurs ;
- les titres émis par le Trésor par voie d'appel à la concurrence ;
- les actions et parts d'OPCVM ;
- et, les titres de créance négociable prévus par la loi n° 35-94 du 26 janvier 1995.

La retenue doit être versée par lesdits intermédiaires dans le mois qui suit celui au cours duquel les cessions ont été effectuées³³, à la caisse du receveur de l'administration fiscale du lieu de leur siège. Le versement s'effectue par bordereau- avis établi sur ou d'après un imprimé- modèle de l'administration.

Toutefois, par assimilation, tout intermédiaire financier qui détient des comptes titres de ses clients est tenu d'effectuer la retenue à la source de l'impôt. Il s'agit notamment des sociétés de bourse qui, tout en étant sous-affiliées à un intermédiaire financier habilité, assurent la tenue de comptes titres de leur clientèle en vertu du dahir portant loi n° 1-93-211 du 21 septembre 1993.

A défaut de remise par le cédant d'un document portant ordre de cession, l'intermédiaire financier habilité teneur de compte procède à une retenue à la source de l'impôt au taux de 20% du prix de cession, lequel taux peut faire l'objet de réclamation dans les conditions prévues à l'article 235 du C.G.I.

Pour le calcul de l'impôt retenu à la source, le seuil d'exonération de 30.000 DH prévu à l'article 68-II du C.G.I n'est pas pris en considération et l'impôt est calculé au premier dirham.

³³ Article 8 de la loi de finances n° 38-07 pour l'année budgétaire 2008.

Toutefois, lors de la souscription de la déclaration annuelle visée à l'article 84-II du C.G.I., le cédant peut bénéficier d'une restitution de l'impôt lorsque le montant des cessions effectuées au cours de l'année n'excède pas le seuil d'exonération précité.

Lorsque le total des cessions effectuées au cours d'une année est inférieur au seuil exonéré de 30 000 DH ou lorsque le solde annuel par catégorie des titres est une moins-value, le cédant ayant subi la retenue à la source bénéficie lors la remise de sa déclaration annuelle du droit de restitution des sommes ayant fait l'objet de ladite retenue.

III- PRODUITS BRUTS PERÇUS PAR LES PERSONNES PHYSIQUES OU MORALES NON RÉSIDENTES

L'I.R est recouvré par voie de retenue à la source sur les produits bruts, visés à l'article 30-3° du C.G.I., et énumérés à l'article 15 du même code, perçus par les personnes physiques et les personnes morales ne relevant pas de l'impôt sur les sociétés et n'ayant pas leur domicile fiscal ou leur siège au Maroc, en contrepartie de travaux exécutés ou de services rendus pour le compte de personnes physiques ou morales domiciliées ou exerçant une activité au Maroc, lorsque ces travaux et services ne se rattachent pas à l'activité d'un établissement au Maroc de la personne physique ou morale non résidente.

L'I.R est recouvré également à la source dans le cas des travaux et services exécutés à l'étranger par une personne physique, une société ou une association ne relevant pas de l'impôt sur les sociétés, pour le compte d'un établissement qu'elle a au Maroc.

La retenue à la source sur les produits précités doit être versée dans le mois suivant celui des paiements, à la caisse du percepteur du lieu du domicile fiscal, du siège social ou du principal établissement de l'entreprise qui a effectué le versement.

Le versement de l'impôt s'effectue par bordereau-avis sur ou d'après un imprimé modèle de l'administration.

Chaque versement est accompagné d'un bordereau-avis daté et signé par la partie versante. Ce bordereau-avis est fourni par l'administration et doit comporter les indications suivantes :

a) L'identité de la partie versante :

- nom et prénom ou raison sociale ;
- profession ou nature de l'activité ;
- adresse ;
- numéro d'article d'imposition à la taxe professionnelle ;
- numéro d'identification fiscale.

- b)** L'identité de l'organisme financier intervenant dans le paiement :
- raison sociale ;
 - adresse.
- c)** L'identité de la société non résidente ayant exécuté les travaux ou les services au titre desquels l'impôt est dû :
- raison sociale ;
 - adresse du siège social ;
 - adresse au Maroc.
- d)** Les éléments chiffrés de l'imposition :
- date et montant des paiements ;
 - montant de l'impôt.
- e)** Le mois au cours duquel la retenue a été opérée.

Le bordereau- avis comporte trois volets, dont l'un est remis à la partie versante.

IV- HONORAIRES VERSES AUX MEDECINS NON SOUMIS A LA TAXE PROFESSIONNELLE

Le montant de l'impôt retenu sur les honoraires versés aux médecins non soumis à la taxe professionnelle doit être versé dans le mois qui suit celui du paiement à la caisse du percepteur du lieu du siège social ou du principal établissement de la clinique qui a effectué la retenue.

Le versement de l'impôt est accompagné d'un bordereau-avis daté et signé par la partie versante, indiquant :

- 1-** l'identité de la partie versante :
 - nom ou raison sociale ;
 - profession ou nature de l'activité ;
 - adresse ;
 - numéro d'inscription à la taxe professionnelle;
 - numéro d'identification fiscal à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu ;
- 2-** l'identité et l'adresse des médecins ayant bénéficié des honoraires ;
- 3-** les éléments chiffrés de l'imposition :
 - date et montant des paiements ;
 - montant de l'impôt.

1- le mois au cours duquel la retenue a été effectuée.

V – RESTITUTION EN MATIERE DE RETENUE A LA SOURCE

L'article 174 du C.G.I prévoit une restitution en matière de :

- Revenus salariaux ;

- Produits de placements à revenu fixe ;
- Profits sur cession de valeurs mobilières et autres titres de capital et de créances.

A- RESTITUTION DE L'IMPOT RETENU A LA SOURCE EN MATIERE DE REVENUS SALARIAUX

En vertu des dispositions du premier alinéa de l'article 174-IV du C.G.I, lorsque le montant des retenues à la source versé au Trésor par l'employeur ou le débirentier excède celui de l'impôt correspondant au revenu global annuel du contribuable, l'excédent est restitué d'office à l'intéressé.

Cette restitution qui est calculée au vu de la déclaration du revenu global du contribuable, visé à l'article 82 du C.G.I, doit intervenir avant la fin de l'année de ladite déclaration.

Cette règle s'applique, notamment, lorsque le salarié a travaillé chez un seul employeur pour une période inférieure à l'année et qu'il n'a pas d'autres sources de revenus.

Dans ce cas, le salarié qui n'a disposé que de ce seul revenu périodique pour l'année entière pourra demander la restitution de l'impôt retenu en trop en souscrivant la déclaration du revenu global dans les délais légaux.

La restitution ne pourrait se faire que si les montants retenus à la source par l'employeur ont été effectivement versés au trésor.

B- RESTITUTION EN MATIERE DE PRODUITS DE PLACEMENT A REVENU FIXE

En vertu des dispositions de l'article 174 -IV du C.G.I, lorsque le montant des retenues effectuées à la source et versées au Trésor par les personnes concernées excède celui de l'impôt correspondant au revenu global annuel du contribuable, celui-ci bénéficie d'office de la restitution du trop perçu d'impôt.

En cas de trop perçu de l'impôt retenu à la source, la déclaration du revenu global visée à l'article 82 du C.G.I vaut demande de restitution.

Dans tous les cas, la restitution doit être accordée avant la fin de l'année de déclaration de l'intéressé.

Par personnes concernées, on entend les sociétés débitrices de produits imposables ou les établissements bancaires délégués par lesdites sociétés, ou les comptables publics, les organismes de banque et de crédit et les entreprises qui servent les intérêts et autres produits similaires de placements tels que visés à l'article 159-II du C.G.I.

C- RESTITUTION EN MATIERE DE PROFITS SUR CESSION DE VALEURS MOBILIERES ET AUTRES TITRES DE CAPITAL ET DE CREANCES

En vertu des dispositions de l'article 174-IV(2^{ème} alinéa) du C.G.I, lorsque le montant des retenues effectuées à la source et versées au trésor par les intermédiaires financiers habilités teneurs de compte titres, visés à l'article 174 (II-B) du même code excède celui de l'impôt correspondant au profit annuel du contribuable, celui-ci bénéficie d'une restitution d'impôt calculée au vu de la déclaration de profits de capitaux mobiliers visée à l'article 84 du C.G.I.

Ainsi, les contribuables peuvent souscrire une déclaration valant demande de régularisation ou, le cas échéant, de restitution et récapitulant toutes les cessions effectuées pendant une année déterminée, avant le 1^{er} avril de l'année suivant celle au cours de laquelle lesdites cessions, ont été effectuées.

SECTION III- RECOUVREMENT PAR VOIE DE RÔLE ET D'ORDRE DE RECETTES

En application des dispositions de l'article 175 du C.G.I. les contribuables soumis à l'I.R, sont imposés par voie de rôle et d'ordre de recettes dans les cas suivant :

I- CONTRIBUABLES TENUS DE SOUSCRIRE LA DÉCLARATION DU REVENU GLOBAL

Sont imposés par voie de rôle, les contribuables :

- qui disposent de revenus professionnels ;
- qui disposent de revenus fonciers ;
- qui perçoivent des revenus salariaux et assimilés payés par plus d'un employeur ou débirentier,
- ayant subi la retenue à la source aux taux non libératoires, et disposant d'autres catégories de revenus.

L'imposition est assurée sur la base de la déclaration annuelle de revenu global prévue par l'article 82 du C.G.I.

Outre les renseignements relatifs à l'identification du contribuable, les différents éléments composant le revenu global, et les professions exercées, la déclaration annuelle doit comporter toutes les indications nécessaires à l'établissement du rôle.

Par ailleurs, la déclaration doit être appuyée des justifications des impôts retenus à la source, notamment :

- le montant imposé par voie de retenue à la source (hors majorations) ;
- le montant des prélèvements effectués et la période à laquelle ils se rapportent ;

- le nom ou la raison sociale, l'adresse et le numéro d'identification fiscale de l'employeur ou du débirentier ayant opéré la retenue à la source.

II- CONTRIBUABLES QUI N'ONT PAS VERSÉ L'IMPÔT SPONTANÉMENT

Les contribuables sont régularisés par voie de rôle ou ordre de recettes lorsqu'ils ne paient pas spontanément au percepteur ou au receveur de l'administration fiscale du lieu de leur domicile fiscal, de leur principal établissement au Maroc, l'impôt dû dans les cas suivants :

- la cotisation minimale pour les contribuables soumis à l'IR au titre des revenus professionnels déterminé selon le régime du RNR ou du RNS ;
- l'IR ou la cotisation minimale au taux de 3% sur les profits immobiliers ;
- l'IR sur profits de cession de valeurs mobilières comme prévu par l'article 173 du C.G.I..

III- CONTRIBUABLES DOMICILIÉS AU MAROC ET PAYÉS PAR DES EMPLOYEURS NON ÉTABLIS AU MAROC

En application des dispositions de l'article 175 du C.G.I., sont imposés à l'I.R. par voie de rôle les contribuables domiciliés au Maroc qui reçoivent des traitements, indemnités, émoluments, salaires, pensions et rentes viagères, d'employeurs ou débirentiers publics ou privés, domiciliés, établis ou ayant leur siège hors du Maroc.

En effet, étant établi hors du Maroc, l'employeur ou le débirentier ne saurait être contraint, par application des règles de la territorialité, à effectuer la retenue pour le compte du Trésor marocain.

Ainsi, la loi prévoit la perception de l'impôt par voie de rôle, établi au nom du bénéficiaire au vu de la déclaration de ses revenus qu'il est tenu de souscrire dans les délais et conditions prévues à l'article 82 du C.G.I..

Les redevables concernés sont notamment :

- les pensionnés civiles et militaires d'un Etat étranger ;
- les membres administratifs et enseignants relevant des établissements d'une mission culturelle étrangère ;
- les personnes employées au Maroc par des entreprises étrangères n'ayant pas d'établissement au Maroc (cas des VRP travaillant au Maroc dans le cadre d'un contrat salarial avec des entreprises étrangères).

Ces redevables sont soumis à l'impôt sans qu'il y ait lieu de considérer si les paiements sont effectués au Maroc ou hors du Maroc.

Ces rôles sont émis au titre de l'année de perception des revenus imposables dès l'expiration du délai prévu pour le dépôt des déclarations.

IV- CONTRIBUABLES EMPLOYÉS PAR DES ORGANISMES INTERNATIONAUX OU MISSIONS DIPLOMATIQUES

Il s'agit du personnel non diplomatique, domicilié au Maroc et recruté par les Ambassades, les consulats étrangers accrédités au Maroc et les organismes internationaux à compétence internationale ou régionale.

En principe, l'impôt dû par ce personnel devrait être retenu à la source, mais des raisons de haute convenance internationale (application des dispositions de la convention de Vienne sur les relations diplomatiques et consulaires) et le respect de la souveraineté étrangère s'opposent à ce que l'obligation d'opérer cette retenue soit imposée aux missions diplomatiques ou consulaires de la même façon qu'à un employeur ordinaire soumis aux dispositions de la loi interne.

Ainsi, faute de pouvoir exiger la retenue à la source de l'impôt, l'article 175 du C.G.I. prévoit de soumettre lesdits employés à l'impôt par voie de rôle au vu de la déclaration de revenu global prévue à l'article 82 du C.G.I..

Ces rôles sont émis au titre de l'année de perception des revenus imposables dès l'expiration du délai prévu pour le dépôt des déclarations.

V- CONTRIBUABLES AYANT FAIT L'OBJET D'UNE RÉGULARISATION

En application des dispositions de l'article 175 du C.G.I., les droits dus au titre de l'I.R sont émis par voie de rôle, lorsque l'administration fiscale est amenée à régulariser la situation fiscale du contribuable en cas de :

- défaut de déclaration et/ou de paiement spontané ;
- déclaration déposée ou de versement effectué hors des délais légaux ;
- d'insuffisances de versements ;
- d'un contrôle fiscal, en conformité avec les procédures prévues par les articles 220, 221, 222, 223, 228 et 229 du C.G.I..

VI- CAS PARTICULIERS

Les contribuables sont taxés par voie de rôle ou ordre de recette dans les cas suivants :

- régularisation de l'impôt retenu à la source ;
- rectification en cas d'impôt retenu à la source en matière de revenus salariaux ;
- recours aux procédures de rectification ou de taxation d'office en matière de profits fonciers ;
- en matière de profits de cession de titres de capital et de créance non inscrits en compte ;
- taxation d'office pour défaut de déclaration du résultat fiscal, du revenu global, de profit, et de chiffre d'affaires ;

- taxation d'office pour infraction aux dispositions relatives au droit de contrôle et à la présentation des documents comptables ;
- lorsque le contribuable cesse d'avoir au Maroc son domicile fiscal ou son principal établissement, l'impôt devient exigible immédiatement en totalité ;
- en cas de décès du contribuable lorsque les ayants droit n'ont pas déposé une déclaration du revenu global du défunt dans les trois (3) mois qui suivent la date de son décès.

CHAPITRE III

RECOUVREMENT DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

La T.V.A est recouvrée par trois (3) moyens :

- par paiement spontané ;
- par état de produits ;
- et par l'administration des douanes en ce qui concerne la T.V.A. à l'importation.

SECTION I - RECOUVREMENT PAR PAIEMENT SPONTANE

L'article 12 de la loi de finances pour l'année budgétaire 2004 a institué le recouvrement de la TVA par l'administration fiscale. Cette disposition s'inscrit dans le cadre de la modernisation du système fiscal marocain actuel et des actions visant un meilleur traitement des dossiers des redevables notamment en ce qui concerne :

- la gestion du remboursement de la T.V.A. ;
- la centralisation des opérations comptables et de saisies des données ;
- la réduction du contentieux découlant des taxations d'office faisant double emploi avec les déclarations déposées auprès des percepteurs ;
- l'amélioration des applications informatiques de la T.V.A. ;
- le suivi des régularisations des redevables retardataires ;
- le contrôle et le suivi des déclarations du chiffre d'affaires.

A cet égard, les dispositions de l'article 176 du CGI prévoient que pour :

❖ 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 ci-dessus, ils doivent souscrire avant l'expiration de chaque mois, une déclaration du chiffre d'affaires réalisé au cours du mois précédent et verser, en même temps, la taxe correspondante ;

❖ 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 ;

SECTION II - RECOUVREMENT PAR ETAT DE PRODUITS

La taxe sur la valeur ajoutée qui n'a pas été versée dans les conditions édictées aux articles 110, 111 et 112 du C.G.I. ou celle résultant de taxation d'office ou de rectification de déclaration conformément aux dispositions des articles 220, 221, 228 et 229 du C.G.I., ainsi que les pénalités prévues **par le C.G.I.**, font l'objet d'états de produits établis par les agents de l'Administration fiscale et rendus exécutoires par le Ministre des finances ou la personne déléguée par lui à cet effet.

SECTION III - RECOUVREMENT PAR L'ADMINISTRATION DES DOUANES ET IMPOTS INDIRECTS (A.D.I.I.)

Conformément aux dispositions de l'article 120 du CGI, l'application de la TVA à l'importation incombe à l'Administration des Douanes et Impôts Indirects (ADII).

Ainsi, l'ADII, lors du dédouanement des biens et des marchandises importés, procède à asseoir les bases de calcul et à recouvrer le produit de la TVA à l'importation par la délivrance des quittances en douane.

De même, cette Administration est chargée du recouvrement de la taxe aux taux spécifiques prévus par l'article 100 du CGI.

Ainsi et par dérogation aux dispositions des articles 110, 111 et 177 du CGI, les ventes et livraisons des vins et des boissons alcoolisées visés au premier alinéa de l'article 100 du CGI, la taxe au taux spécifique est perçue directement par l'ADII auprès des producteurs desdits produits.

En ce qui concerne les ventes et livraisons portant sur l'or, le platine et l'argent visés au 2^{ème} alinéa de l'article 100 précité, la taxe y afférente est perçue par l'ADII lors de l'apposition du poinçon sur les bijoux en complément des droits d'essai et de garantie.

CHAPITRE IV

RECOUVREMENT DES DROITS D'ENREGISTREMENT, DES DROITS DE TIMBRE ET DE LA TAXE SPECIALE ANNUELLE SUR LES VEHICULES AUTOMOBILES.

Les droits d'enregistrement, les droits de timbre et la taxe spéciale annuelle sur es véhicules automobiles (T.S.A.V.A.) sont recouvrés par voie d'ordre de recettes, en vertu des dispositions de l'article 179 du C.G.I.

Par ailleurs, d'autres modes de recouvrement des droits de timbre et de la T.S.A.V.A. sont également prévus par le même article.

SECTION I.- RECOUVREMENT DES DROITS D'ENREGISTREMENT, DES DROITS DE TIMBRE ET DE LA T.S.A.V.A. PAR ORDRE DE RECETTES

En vertu des dispositions de l'article 179- I du C.G.I., les droits d'enregistrement, les droits de timbre et la T.S.A.V.A. sont recouvrés par voie d'ordre de recettes.

Ces droits sont exigibles à l'expiration des délais prévus aux articles : 128 du C.G.I. pour les droits d'enregistrement, 254 pour les droits de timbre et 261 pour la T.S.A.V.A.

I- DELAI D'EXIGIBILITE DES DROITS D'ENREGISTREMENT

En vertu des dispositions de l'article 128 du C.G.I., les droits d'enregistrement sont exigibles à l'expiration des délais de trente (30) jours et de trois (3) mois.

A- DÉLAI DE TRENTE (30) JOURS

Le délai de trente (30) jours est décompté suivant :

- la date des actes et conventions énumérés à l'article 127 (I- A- B et C) du C.G.I., des procès-verbaux constatant les ventes de produits forestiers et des ventes effectuées par les agents des domaines ou des douanes, visés à l'article 127-I-D du C.G.I et des procès-verbaux d'adjudications d'immeubles, de fonds de commerce ou d'autres meubles ;
- la date de réception de la déclaration des parties, en ce qui concerne les actes établis par les adoul visés à l'article 127-I-C-2° du C.G.I.

B.- DÉLAI DE TROIS (3) MOIS

Le délai de trois (3) mois est décompté suivant :

- la date du décès du testateur, pour les actes de libéralité pour cause de mort ;
- leur date, en ce qui concerne les ordonnances, les jugements et les arrêts des diverses juridictions, visés à l'article 127-I-C-3° du C.G.I.

Il convient de préciser que les droits dus à l'issue d'une procédure de rectification de la base imposable ou résultant du redressement des insuffisances de perception, des erreurs et omissions totales ou partielles constatées dans la liquidation des droits prévus, respectivement, aux articles 220 et 232 du C.G.I. sont exigibles à l'expiration d'un délai de trente (30) jours à compter de la date de mise en recouvrement.

A défaut de paiement dans le délai prescrit, la procédure de recouvrement forcé est déclenchée et poursuivie dans les conditions et suivant les modalités prévues par la loi n° 15-97 formant code de recouvrement des créances publiques.

II- DELAI D'EXIGIBILITE DES DROITS DE TIMBRE

En vertu des dispositions de l'article 254- 1^{er} alinéa du C.G.I., les annonceurs de publicité sur écran doivent :

- souscrire au titre de chaque mois, une déclaration des annonces programmées pour le mois suivant ;
- et verser les droits correspondants au receveur de l'administration fiscale compétent.

Les annonceurs qui ont traité directement avec les télévisions locales ou satellitaires sont tenus de :

- souscrire préalablement à toute diffusion, une déclaration indiquant le nombre d'annonces, ainsi que leurs tarifications ;
- et verser le droit de timbre correspondant à la caisse du receveur de l'administration fiscale.

III- DELAI D'EXIGIBILITE DE LA T.S.A.V.A.

L'article 261 du C.G.I, 1^{er} alinéa dispose que la taxe est exigible au mois de janvier de chaque année d'imposition, sous peine des sanctions prévues à l'article 208 du même code.

Toutefois, pour les véhicules mis en circulation en cours d'année (véhicules neufs ou dédouanés), la taxe doit être acquittée dans le mois courant à compter de la date du récépissé de dépôt du dossier pour l'obtention de la carte grise, sous peine des sanctions prévues à l'article 208 du C.G.I.

La date précitée est justifiée par l'apposition sur ledit récépissé d'un cachet dateur des services compétents du centre immatriculateur.

De même lorsqu'un véhicule cesse en cours de période d'imposition de bénéficier d'une exonération, la taxe est exigible et doit être payée dans le mois courant à compter de la date du récépissé de dépôt du dossier de mutation pour la délivrance de la carte grise.

SECTION II.- AUTRES MODES DE RECOUVREMENT DES DROITS DE TIMBRE

L'article 179 (II) du C.G.I. prévoit d'autres modes de recouvrement des droits de timbre à savoir :

- a)** l'apposition matérielle d'un ou plusieurs timbres mobiles sur les actes, documents et écrits qui en sont assujettis

Le timbre mobile consiste en un dessin emblématique revêtu d'une valeur faciale.

- b)** l'utilisation du papier timbré

Le papier timbré est un papier blanc d'une qualité spéciale, offrant une grande résistance et des garanties exceptionnelles de durée et de conservation. Chaque feuille est revêtue de deux empreintes : l'une à l'encre grasse indique la quotité du droit ; l'autre à sec, porte un emblème.

- c)** le visa pour timbre

Il consiste à apposer par l'inspecteur chargé de l'enregistrement sur l'acte, le document ou l'écrit assujetti, une mention de recette ainsi libellée: "visé pour timbre au bureau de l'enregistrement de : (ville), le : (date), ordre de recette n° ... pour : (montant des droits)".

Le visa pour timbre implique :

- ✓ qu'un ordre de recette a été établi par l'inspecteur ;
- ✓ que les droits ont été versés au receveur de l'administration fiscale ;
- ✓ que le reçu a été remis à l'inspecteur des impôts chargé de l'enregistrement pour l'apposition de la mention ci-dessus sur l'acte, le document ou l'écrit assujetti.

Ce système de paiement est utilisé pour l'encaissement des droits de timbre et, le cas échéant, des pénalités, amendes et majorations exigibles sur :

- ❖ les actes, documents et écrits en contravention des dispositions des droits de timbres.

Exemple : un contrat de vente S.S.P., écrit sur une feuille de papier non timbrée. Il sera liquidé sur ordre de recettes, le timbre de 20 DH et une amende de 20 DH prévue à l'article 207 bis- I du C.G.I. ;

- ❖ les licences et autorisations des établissements de débits de boissons alcooliques ou alcoolisées et leur duplicata, visés à l'article 252 (II, D- 2°) du C.G.I. ;

Exemple : une licence de débit de boissons autorisant monsieur X à exercer l'activité d'exploitant d'un café.

Après paiement chez le receveur de l'administration fiscale du montant de l'ordre de recette (200 DH + 20 DH) et de la pénalité de recouvrement prévue à l'article 208 du C.G.I., le receveur de l'administration apposera sur le contrat la mention du visa pour timbre ci-dessus.

Le visa pour timbre comme mode de paiement est également utilisé pour les documents relatifs au transport automobile (permis de conduire, cartes grises, etc.).

d) la souscription de déclaration par le contribuable.

Il s'agit des grandes entreprises qui sont autorisées par l'administration à percevoir les droits de timbre de leurs clients et de les verser, par la suite, au receveur de l'administration fiscale au moyen d'une déclaration mensuelle.

e) toute autre modalité fixée par décision du Ministre chargé des finances ou la personne déléguée par lui à cet effet.

Les droits de timbre peuvent également être acquittés par tout autre mode à déterminer par décision du ministre chargé des finances ou la personne déléguée par lui à cet effet, notamment par procédé électronique.

Toutefois, pour les passeports, titres de voyages et laissez-passer spéciaux, prévus à l'article 252 (II- C- 1°- E- 2° et 4° et J- 2°), les droits de timbre continuent comme par le passé, d'être perçus par l'apposition de timbres mobiles sur les documents précités, lors de leur délivrance.

Par ailleurs, pour le passeport biométrique, les droits de timbre sont perçus au moyen de l'apposition sur le formulaire prévu pour la demande dudit passeport du timbre mobile, à oblitérer par l'autorité compétente conformément à l'article 253 du C.G.I. relatif à l'oblitération des timbres mobiles.

Pour les licences et autorisations des établissements de débit de boissons alcooliques ou alcoolisées et leur duplicata, visés à l'article 252 (II- D- 2°) du C.G.I., les droits de timbre et, le cas échéant, les pénalités, amendes et majorations exigibles sont perçus au moyen du visa pour timbre.

Il en est de même pour les actes visés à l'article 127 (I- C- 1°) du C.G.I. Il s'agit des actes authentiques ou sous seing privé établis et présentés à la formalité de l'enregistrement par les notaires, ainsi que les actes sous seing privé dont ces notaires font usage dans leurs actes authentiques, qu'ils annexent auxdits actes ou qu'ils reçoivent en dépôt.

La mesure vise à réduire le coût de fabrication et de gestion des timbres mobiles et éviter, par là même, les risques de fraude inhérents à la manipulation desdits timbres.

Il convient de préciser que pour ce qui concerne les expéditions délivrées par les notaires, notamment aux parties ou à la conservation foncière pour les besoins de l'immatriculation ou de l'inscription sur les livres fonciers, les droits de timbre continuent comme par le passé d'être acquittés au moyen de l'apposition de timbres mobiles.

Néanmoins, les notaires peuvent opter pour le paiement des droits de timbre sur états, en application des dispositions de l'article 179- II précité.

Sont également perçus au moyen du visa pour timbre, les actes, documents et écrits en contravention des dispositions des droits de timbre.

Par ailleurs, pour les annonces publicitaires sur écran, prévues à l'article 252 (I- A) du C.G.I., les droits de timbre sont payables uniquement sur déclaration.

La déclaration doit être souscrite au titre de chaque mois pour les annonces programmées pour le mois suivant et visée par les organismes chargés de la gestion ou de la vente des espaces publicitaires, en application de l'article 254 du C.G.I.

SECTION III.- RECOUVREMENT DE LA T.S.A.V.A.

L'article 179- III du C.G.I. prévoit que la T.S.A.V.A. est acquittée auprès du receveur de l'administration fiscale ou du comptable public, dûment autorisé à cet effet par la Direction Générale des Impôts.

Elle peut également être acquittée auprès des entreprises d'assurances dans les conditions et modalités fixées par arrêté du ministre chargé des finances³⁴.

³⁴ Projet d'arrêté en cours d'élaboration.

CHAPITRE V

DISPOSITIONS RELATIVES A LA SOLIDARITE

SECTION I.- SOLIDARITE EN MATIERE D'IMPOT SUR LES SOCIETES

Les dispositions de l'article 180 du C.G.I. traitent du principe de solidarité en vue de sauvegarder les intérêts du Trésor en matière de recouvrement des créances encore dues au titre de l'impôt sur les sociétés par les sociétés ayant :

- cédé un fonds de commerce ou l'ensemble des biens figurant à leur actif;
- apporté en totalité ou en partie leur actif à une autre personne morale dans le cadre d'une fusion ou d'une scission de société;
- procédé à une transformation de leur forme juridique, entraînant leur exclusion du domaine de l'impôt sur les sociétés ou la création d'une personne morale nouvelle.

I.- CAS DE CESSION DE FONDS DE COMMERCE OU DE L'ENSEMBLE DES BIENS FIGURANT A L'ACTIF

Les cessions visées par l'article 180-I du C.G.I. sont notamment celles qui portent soit :

- sur un fonds de commerce muni de tous ses éléments corporels et incorporels ;
- sur le seul droit au bail ;
- sur l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé d'une société.

Par cession, il y a lieu d'entendre toutes les cessions, à titre onéreux ou gratuit qui ont eu lieu au profit de personnes physiques ou morales.

Il s'ensuit qu'en cas de cession d'éléments de l'actif immobilisé, élément par élément, (autres que les fonds de commerce ou les droits ou bail) au profit de divers acquéreurs, ceux-ci ne peuvent être tenus pour responsables solidairement du paiement de l'impôt dû par la société cédante.

Aux termes de l'article 180-I du C.G.I. , la solidarité en cas de cession porte sur l'impôt relatif aux bénéfices réalisés par la société cédante pendant les deux (2) derniers exercices d'activité précédant la cession et se rapportant au fonds cédé. Il s'agit donc de l'impôt en principal afférent, d'une part, à la dernière période d'activité dont le résultat fiscal est arrêté à la date de la cession et, d'autre part, à l'exercice comptable précédant cette période.

Ainsi, la solidarité du cessionnaire avec la société cédante s'étend aux droits en principal y afférents non encore versés ou recouverts et relatifs aux deux (2) derniers exercices d'activité précédant la cession sans toutefois que le montant desdits droits réclamés au cessionnaire puisse être supérieur à la valeur de vente des éléments qui ont été cédés. A cet égard, il convient d'entendre par valeur de vente, la valeur vénale de l'objet de la transaction lorsque cette valeur s'avère nettement supérieure à celle déclarée ou stipulée dans l'acte de cession.

Néanmoins, le cessionnaire ne peut être mis en cause que pendant un délai de six (6) mois qui commence à courir à partir du mois qui suit celui au cours duquel la cession a pris date certaine par suite de la légalisation des signatures apposées en bas de l'acte de cession, d'un acte authentique ou, à défaut, de la formalité de l'enregistrement dudit acte.

A défaut d'acte de cession, il convient de retenir comme date de départ du délai de solidarité le 1^{er} du mois qui suit celui au cours duquel le cessionnaire a pris le contrôle effectif de l'entreprise ou du fonds.

En cas d'absence ou insuffisance de versement, ou en cas de redressements opérés dans le cadre de la procédure contradictoire prévue aux articles 220 et 221 du C.G.I. , les rôles émis après la cession à l'encontre de la société cédante doivent indiquer la date de la cession ou celle à laquelle le cessionnaire a pris le contrôle effectif de l'entreprise ainsi que l'identité exacte du cessionnaire en vue de permettre à l'Administration chargée du recouvrement des créances de l'Etat de faire jouer la responsabilité du cessionnaire dans le délai précité.

Lorsque la responsabilité du cessionnaire est mise en cause dans le délai de six mois susvisé par l'agent du recouvrement, la prescription prévue en matière de recouvrement des créances de l'Etat est alors interrompue.

II.- CAS DE FUSION OU DE SCISSION

Conformément aux dispositions de l'article 180-II du C.G.I., le transfert de l'universalité du patrimoine social ou simplement d'une partie de celui-ci d'une société à une ou plusieurs autres sociétés dans le cadre de fusion ou de scission entraînant la dissolution de la société ayant effectué l'apport engendre également le transfert de responsabilité en matière de paiement de l'intégralité des droits au titre de l'impôt sur les sociétés et les majorations et pénalités y afférent encore dus par la société dissoute à la suite de ces opérations.

La responsabilité ainsi mise à la charge de la ou les sociétés absorbantes ou nées de la fusion ou de la scission ne souffre, à l'inverse des cas de cession ci-dessus visés à l'article 180-I du C.G.I., d'aucune limitation en ce qui concerne :

- la période de réalisation des bénéfices ;
- le montant des droits en cause ;
- la période de solidarité dans le paiement des droits.

Il s'ensuit que l'administration fiscale chargée du recouvrement des créances de l'Etat peut mettre en cause la responsabilité des sociétés absorbantes ou nées de la fusion ou de la scission dont la solidarité totale et entière s'étend aux droits non encore versés ou recouverts et relatifs à tous les exercices non encore prescrits à la date de la fusion ou de la scission.

En effet, il est exigé de par la loi que les actions des administrations aussi bien fiscale que celle chargée du recouvrement soient engagées à l'intérieur de la période non prescrite de quatre (4) ans, telle qu'elle est définie à l'article 232 du C.G.I., d'une part et de la loi n° 15-97 formant Code de recouvrement des créances publiques d'autre part.

III.- CAS DE TRANSFORMATION DE LA FORME JURIDIQUE D'UNE SOCIÉTÉ ENTRAÎNANT SON EXCLUSION DU DOMAINE DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS OU LA CRÉATION D'UNE PERSONNE MORALE NOUVELLE

Comme dans le cas de fusion ou de scission visés ci-dessus, l'article 180-II du C.G.I. a prévu dans les mêmes termes la solidarité dans le paiement de l'impôt encore dû par les sociétés dont la transformation de la forme juridique a entraîné leur exclusion du domaine de l'impôt sur les sociétés ou la création de personnes morales nouvelles.

En ce qui concerne ces cas, déjà traités dans le cadre du chapitre IV, les sociétés nées de la transformation sont tenues au même titre que les sociétés transformées, du paiement de l'impôt relatif aux bénéfices réalisés par ces dernières et ce sans aucune limitation en ce qui concerne :

- la période de réalisation desdits bénéfices ;
- le montant des droits en cause ;
- la période de solidarité dans le paiement desdits droits.

IV.- CAS DE SOCIÉTÉS DE PERSONNES SOUMISES À L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

En vertu des dispositions de l'article 180-III du C.G.I., tous les associés des sociétés en nom collectif et les sociétés en commandite simple constituées au Maroc et ne comprenant que des personnes physiques, ainsi que les sociétés en participation passibles de l'impôt sur les sociétés, sur option, visées à l'article 2-II du C.G.I. restent solidairement responsables de l'impôt exigible et, le cas échéant, des majorations et pénalités y afférentes.

SECTION II.- SOLIDARITE EN MATIERE D'IMPOT SUR LE REVENU AU TITRE DES PROFITS FONCIERS

En vertu des dispositions de l'article 181 du C.G.I., les dissimulations reconnues par les parties au contrat donnent lieu à une imposition supplémentaire dans le délai de reprise prévu en matière de profits fonciers. Le cessionnaire est alors solidairement responsable avec le cédant du paiement des droits éludés, des majorations et des pénalités y afférentes

La solidarité entre le cédant et le cessionnaire n'est prévue que dans le cas de dissimulation de prix reconnue par les parties au contrat.

SECTION III- SOLIDARITE EN MATIERE DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

En cas de cessation ou de cession d'activité prévu à l'article 182 du C.G.I., la personne qui cesse d'être assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée doit se conformer aux obligations édictées à l'article 114 du C.G.I.

Elle doit fournir dans le mois qui suit la date de cession ou de cessation 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 cas de cession du fonds de commerce prévu à l'article 182 du C.G.I., le cessionnaire est solidairement redevable, de la taxe exigible pour la période du 1er janvier à la date de cession, s'il n'a pas souscrit dans les trente (30) jours qui suivent le commencement de ses opérations, la déclaration d'existence prévue à l'article 109 du C.G.I.

Si le cessionnaire est déjà assujetti à la TVA, il doit dans le délai précité, aviser le service local des impôts dont il relève, de l'acquisition du fonds de commerce.

SECTION IV.- SOLIDARITE EN MATIERE DE DROITS D'ENREGISTREMENT

La formalité de l'enregistrement ne peut être donnée à un acte tant que les droits, tels qu'ils ont été liquidés par l'inspecteur des impôts chargé de l'enregistrement n'ont pas été payés dans leur intégralité.

Pour déterminer qui doit payer les droits d'enregistrement, l'article 183 du C.G.I. distingue deux situations :

- l'obligation de paiement ;
- et la contribution au paiement.

I.- OBLIGATION DE PAIEMENT

L'obligation de paiement régit les rapports de l'administration avec les parties et permet de déterminer quels sont, au regard du Trésor, le ou les redevables tenus d'acquitter les droits simples, la pénalité, l'amende et la majoration dus sur les actes et conventions.

A- ACTES S.S.P. ET CONVENTIONS ASSUJETTIS A L'ENREGISTREMENT

Pour les actes et conventions obligatoirement soumis à l'enregistrement, l'article 183 (A- I- 3^{ème} alinéa) du C.G.I. prévoit la solidarité de toutes les parties contractantes vis-à-vis du Trésor.

Cette solidarité s'étend aux pénalités, amende et majoration.

La même règle de solidarité s'applique dans les cas ci-après avec, toutefois, la possibilité pour les parties d'exercer les recours entre elles pour le remboursement des droits complémentaires, de la pénalité, de l'amende et de la majoration payés :

- en cas de rectification de la base imposable (article 183 (A- II) du C.G.I.) ;
- lorsqu'il est amiablement reconnu ou judiciairement établi que le véritable caractère d'un contrat ou d'une convention a été dissimulé sous l'apparence de stipulations donnant ouverture à des droits moins élevés (article 183 (A- III) du C.G.I.);
- lorsque dans un acte de donation entre vifs, le lien de parenté entre le donateur et les donataires a été inexactement indiqué pour bénéficiaire du taux de 1,50 % (article 183 (A- IV) du C.G.I.).

Le principe de solidarité des contractants est d'une portée générale et concerne tous les actes sous seing privé et conventions obligatoirement assujettis à l'enregistrement. L'administration est donc en droit de réclamer à toutes les parties ou à l'une d'entre elles, tant le paiement des droits simples exigibles que la pénalité, l'amende et la majoration.

Toutefois, en vertu des dispositions de l'article 183 (A- V) du C.G.I., la solidarité ne porte que sur les droits simples à l'égard du cédant ou du bailleur qui dépose au bureau de l'enregistrement, dans les trois (3) mois qui suivent l'expiration du délai prescrit, les actes sous seing privé stipulant :

- vente ou mutation à titre gratuit d'immeubles, de droits réels immobiliers, de fonds de commerce ou de clientèle ;
- bail, cession de bail ou sous location de ces mêmes biens.

B- ACTES NOTARIES ET ADOULAIRES

Conformément aux dispositions de l'article 183 (A- VI) du C.G.I., les adoul, les notaires et toutes autres personnes exerçant des fonctions notariales sont tenus solidairement avec les contribuables au paiement des impôts et taxes.

Cette solidarité s'applique au cas où ils procèdent à l'établissement de tous titres emportant mutation ou cession d'un immeuble sans se faire présenter une attestation des services de recouvrement justifiant du paiement des impôts et taxes grevant ledit immeuble et se rapportant à l'année de mutation ou de cession et aux années antérieures.

Indépendamment des actes qu'ils dressent en la forme authentique, les notaires sont autorisés, en vertu de l'article 1^{er} (deuxième alinéa) du dahir du 4 mai 1925 relatif à l'organisation du notariat, à établir des actes sous seing privé, à la demande de leurs clients. Dans ce cas, les notaires ont l'obligation de déposer, au bureau de l'enregistrement compétent, dans les trente (30) jours suivant la date de leur rédaction le double des actes sous seing privé obligatoirement assujettis à l'enregistrement.

En cas de non respect de cette obligation, les notaires deviennent personnellement redevables des droits simples et, le cas échéant, de **la** majoration de 15 %, de la pénalité de 10 % et de la majoration de 5 % et 0,50 % prévues aux articles 184 et 208 du C.G.I.

Les notaires peuvent, toutefois, recourir contre les parties à l'acte sous seing privé pour le remboursement des droits simples seulement.

II- CONTRIBUTION AU PAIEMENT

La contribution au paiement régit les rapports entre les parties, en désignant, parmi ces dernières, celle qui doit supporter la charge des droits.

En effet, aux termes de l'article 183 (A- I) du C.G.I., les droits exigibles sont supportés en définitive par :

- les nouveaux possesseurs, s'il s'agit de transfert de propriété, de nue-propriété ou d'usufruit, de meubles ou d'immeubles ;
- les débiteurs dans les actes d'obligations, quittances ou mainlevées;
- les parties auxquelles les actes profitent dans tous les autres cas.

La contribution au paiement a pour effet de permettre à la partie qui a acquitté l'impôt, en vertu de l'obligation au paiement, d'exercer l'action en remboursement contre celle qui doit en supporter définitivement la charge.

En effet, d'après les dispositions de l'article 183 (A- I- 2^{ème} alinéa) du C.G.I., il est possible aux parties de convenir des stipulations contraires à la règle légale de contribution au paiement. C'est le cas, par exemple, de la vente d'immeuble où le vendeur se charge de tous les frais de l'opération, dite "contrat en main". Ces stipulations sont sans effet au regard de l'administration.

SECTION V.- SOLIDARITE EN MATIERE DE DROITS DE TIMBRE

En vertu des dispositions de l'article 183-B, sont solidaires pour le paiement des droits de timbre :

- 1-** Toutes les parties signataires pour les actes synallagmatiques.

On entend par acte synallagmatique, le contrat qui fait naître des obligations à la charge des deux parties. La caractéristique du contrat synallagmatique tient à la réciprocité des obligations qui en découlent ; chacun des contractants étant à la fois débiteur et créancier.

Ainsi dans le contrat de vente, le vendeur s'engage à livrer la chose vendue et l'acheteur à payer le prix. Il en est de même du contrat de bail, du contrat de travail, etc. ;

- 2-** Les prêteurs et emprunteurs pour les billets et obligations (titres d'emprunt) ;
- 3-** Les souscripteurs, accepteurs, bénéficiaires ou endosseurs pour les effets négociables.

Les effets de commerce sont des titres négociables qui constatent l'existence au profit du porteur d'une créance à court terme et servent à son paiement.

Selon les dispositions du code de commerce, les effets de commerce sont la lettre de change ou traite (article 159 à 231), le billet à ordre (article 232 à 238), le chèque (article 239 à 328) et tout autre moyen de paiement c'est-à-dire tout instrument qui, quel que soit le support ou le procédé technique utilisé permet à toute personne de transférer des fonds (article 329 à 333) ;

- 4-** Les expéditeurs et capitaines de navires ou voituriers pour les connaissements et lettres de voitures.

Le connaissement est un document établi en reconnaissance des marchandises transportées par voie maritime.

Pour le connaissement, les droits de timbre sont payables solidairement par l'expéditeur et le capitaine du navire.

La lettre de voiture est le document remis par le transporteur à l'expéditeur de la marchandise et qui constitue la preuve du contrat de transport qui lie l'expéditeur au transporteur, dit aussi "le voiturier".

Pour les lettres de voiture non timbrées, les droits seront payables solidairement par l'expéditeur et le voiturier ;

- 5-** Les créanciers et débiteurs pour les quittances.

La quittance est l'acte écrit et remis au débiteur, par lequel le créancier reconnaît avoir reçu le montant de sa créance ;

- 6-** D'une manière générale, toute personne qui a établi sur papier libre des actes, documents ou écrits assujettis aux droits de timbre, sans apposition de timbres mobiles.

La solidarité visée ci-dessus est prévue pour assurer le paiement de l'impôt.

A ce sujet, il convient de préciser que les parties peuvent convenir dans leurs conventions d'être tenues au règlement des droits de timbre selon des modalités différentes.

Exemple : Un acte de vente où il est prévu que le timbre reste à la charge de l'acquéreur.

Dans ce cas, l'administration n'est pas tenue par cette clause et réclamera les droits de timbre soit à l'acquéreur, soit au vendeur.

Cependant, si le vendeur a été obligé de payer à l'administration les droits de timbre correspondants, il pourra demander à l'acquéreur la restitution de la somme versée au Trésor soit à l'amiable, soit par voie judiciaire, du fait de la clause insérée à l'acte.

D'autre part, la solidarité ne joue pas à l'encontre de l'Etat et des collectivités locales, en application de l'article 183 (B- 2^{ème} alinéa) du C.G.I. qui précise que pour les actes non exonérés intéressant l'Etat ou les collectivités locales en même temps que les particuliers, les droits de timbre sont à la charge exclusive des particuliers, nonobstant toutes dispositions contraires.

Exemple : Un contrat de bail entre un particulier bailleur et l'Etat locataire.

Dans ce cas, les droits de timbre sont à la charge du particulier, bien qu'étant légalement à la charge de l'Etat car ce dernier est exonéré des droits de timbre en vertu de l'article 250-1^{er} alinéa du C.G.I.

Par ailleurs, en cas de décès des contrevenants aux droits de timbre, seuls les droits simples sont exigibles contre les héritiers ou légataires, à l'exclusion des amendes, pénalités et majorations, en application des dispositions de l'article 183 (B- 3^{ème} alinéa) du C.G.I.

En effet, les amendes, pénalités et majorations des droits de timbre s'éteignent par le décès des contrevenants. Mais les droits simples restent dus par les héritiers et légataires.

Exemple : Les droits de timbre n'ont pas été acquittés sur une quittance de 100.000 DH.

Dans ce cas, le montant de la pénalité spécifique encourue en vertu de l'article 207 bis (II- 1^{er} alinéa) s'élève à 250 DH.

Si, avant paiement, le créancier décède, le receveur de l'administration fiscale ne peut exiger des héritiers, le montant de la pénalité, fut-elle réduite. Seuls les droits simples sont réclamés aux héritiers.

SECTION VI.- SOLIDARITE EN MATIERE DE T.S.A.V.A.

Sont solidaires pour le paiement de la taxe, de l'amende et de la majoration, le ou les cessionnaires successifs en cas de mutation du véhicule automobile durant la période d'imposition, en application des dispositions de l'article 183-C du C.G.I.

TROISIEME PARTIE SANCTIONS

TITRE I SANCTIONS EN MATIERE D'ASSIETTE

CHAPITRE PREMIER SANCTIONS COMMUNES

SECTION I.- SANCTIONS COMMUNES A L'I.S, A L'I.R., A LA T.V.A. ET AUX DROITS D'ENREGISTREMENT

I- SANCTIONS POUR DÉFAUT OU RETARD DANS LES DÉPÔTS DES DÉCLARATIONS DU RÉSULTAT FISCAL, DES PLUS-VALUES, DU REVENU GLOBAL, DES PROFITS IMMOBILIERS, DU CHIFFRE D'AFFAIRES ET DES ACTES ET CONVENTIONS

A- PRINCIPE

Selon les dispositions de l'article 184 du C.G.I., une majoration de 15% est applicable en matière de déclaration du résultat fiscal, des plus-values, du revenu global, des profits immobiliers, du chiffre d'affaires et des actes et conventions dans les cas suivants :

- imposition établie d'office pour défaut de dépôt de déclaration, déclaration incomplète ou insuffisante ;
- dépôt de déclaration hors délai ;
- défaut de dépôt ou dépôt hors délai des actes et conventions.

La majoration de 15 % précitée est calculée sur le montant :

- a)** soit des droits correspondants au bénéfice, au revenu global ou au chiffre d'affaires de l'exercice comptable ;
- b)** soit de la cotisation minimale prévue à l'article 144 du C.G.I. lorsqu'elle est supérieure à ces droits ou lorsque la déclaration incomplète ou déposée hors délai fait ressortir un résultat nul ou déficitaire ;
- c)** soit de la taxe fraudée, éludée ou compromise ;
- d)** soit des droits simples exigibles ;
- e)** soit des droits théoriques correspondants aux revenus et profits exonérés.

Le montant de la majoration précitée ne peut être inférieur à cinq cents (500) dirhams dans les cas visés aux a), b), c) et e) et à cent (100) dirhams dans le cas visé au d) ci-dessus.

Toutefois, en cas de déclaration incomplète ou insuffisante, cette majoration n'est pas appliquée lorsque les éléments manquants ou discordants n'ont pas d'incidence sur la base de l'impôt ou sur son recouvrement.

N.B. : A noter qu'en cas de déclaration rectificative déposée par le contribuable hors du délai prévu aux articles 20 et 82 du C.G.I., la majoration est appliquée sur la différence entre la nouvelle base figurant sur la déclaration rectificative et la base initialement déclarée .

B- EXEMPLES DE CALCUL

1 -En matière d'impôt sur les sociétés

a - Société imposée d'après le droit commun

a-1- Absence de déclaration (Sans report déficitaire sur exercices antérieurs)

- Date de la clôture de l'exercice 31.12.2010

Le 31.08.2010 l'administration fiscale a émis un rôle au nom de la société par suite d'une taxation d'office opérée en application de l'article 172 du C.G.I. Les droits simples et la majoration s'élèvent à :

- Base de la cotisation minimale (évaluée) (H.T.V.A.)	2.000.000 DH
- Cotisation minimale $2.000.000 \times 0,50 \%$	10.000 DH
- Résultat évalué	200.000 DH
- Droits simples : $200.000 \times 30 \%$	60.000 DH
- Majoration 15%	9 000 DH

a -2 - Absence de déclaration avec report déficitaire sur exercice antérieur

- Date de la clôture de l'exercice	31 décembre 2010
- Base de la cotisation minimale	Pas de déclaration
- Cotisation minimale	Pas de déclaration
- Déficit antérieur	150.000 DH

Nonobstant les mises en demeure notifiées à la société; celle-ci persiste dans sa réticence et refuse de souscrire la déclaration de son résultat de l'exercice 2010. L'administration fiscale procède en application de l'article 172 du C.G.I. à une taxation d'office par voie de rôle émis le 30.7.2011 soit :

- Base de la cotisation minimale (évaluée) (H.T.V.A.)	1.500.000 DH
- Cotisation minimale : $1.500.000 \times 0,50 \%$ =	7.500 DH

- Résultat de l'exercice (évalué)	100.000 DH
Impôt dû : (Principal)	
(100.000 x 30 %)	30.000 DH
Majoration de 15 %	4 500 DH

**a- 3- Déclaration tardive avec résultat bénéficiaire
(Absence de déficit reportable)**

Base de la cotisation minimale (H.T.V.A.)	1.500.000 DH
Cotisation minimale 1.500.000 x 0,50 %.....	7.500 DH
Résultat déclaré de l'exercice	100.000 DH
Déficit antérieur reportable	Néant
Impôt correspondant 100.000 x 30 %	30.000 DH
Majoration pour dépôt tardif de déclaration (Droits simples > à la cotisation minimale)	
30.000 x 15 % =	4 500 DH

**a- 4- Déclaration tardive avec résultat bénéficiaire
(Report déficitaire supérieur au bénéfice de
l'exercice)**

Produits d'exploitation, base de la C.M. (H.T.V.A.).....	1.500.000 DH
Cotisation minimale 1.500.000 x 0,50 % =	7.500 DH
Résultat de l'exercice	50.000 DH
Déficit antérieur reportable	- 70.000 DH
Droits dus (cotisation minimale)	7.500 DH
Majoration pour dépôt tardif de déclaration :	
(50.000 x 30 %) x 15 %	2.250 DH

**a -5- Déclaration tardive avec résultat bénéficiaire
(Report déficitaire inférieur au bénéfice de
l'exercice)**

Produits d'exploitation, base de la C.M. (H.T.V.A.).	1.500.000 DH
Cotisation minimale 1.500.000 x 0,50 %	7.500 DH
Résultat déclaré	100.000 DH
Déficit reportable	- 50.000 DH
Impôt correspondant (100.000 - 50.000) x 30 %	15.000 DH
Majoration (100.000 x 30 % x 15 %)	4 500 DH

**a- 6 -Déclaration tardive avec résultat déficitaire (ou
nul)**

Produits d'exploitation, base de la C.M. (H.T.V.A.)	600.000 DH
Cotisation minimale 600.000 x 0,50 %	3.000 DH
Résultat de l'exercice déficitaire	- 18.000 DH
Droits dus (cotisation minimale)	3.000 DH
Majoration 3.000 x 15% = 450 DH inférieure à la sanction minimale égale à 500 DH	

**a -7- Déclaration tardive avec résultat déficitaire
(Application du minimum de la cotisation
minimale et de la sanction)**

Produits d'exploitation, base de la C.M. (H.T.V.A.)	200.000 DH
Cotisation minimale $200.000 \times 0,50 =$	1.000 DH
Inférieure au minimum qui est de 1500 DH	
Résultat déclaré déficitaire	- 14.000 DH
Droits dus (cotisation minimale, minimum =)	1.500 DH
Majoration ($1.500 \times 15 \%$) =	225 DH
Inférieure à la sanction minimale, donc minimum =	500 DH

b - Société étrangère imposée d'après le régime du forfait

**b-1- Absence de déclaration avec versement spontané
et régulier de l'impôt dans le mois qui suit
chaque encaissement**

- Date de la clôture de l'exercice	31.12.2010
- Chiffre d'affaires de l'exercice	Non déclaré
- Impôt versé au percepteur au cours de l'exercice	960 .000 DH
- C.A. recoupé par l'administration	12.000.000 DH
- Impôt normal	960.000 DH
- Majoration de 15% pour défaut de déclaration ($960.000 \times 15\%$)=	144.000 DH

**b 2 – Absence de déclaration et de versement de
l'impôt dans le délai légal**

- Date de la clôture de l'exercice	31.12.2010
- Chiffre d'affaires de l'exercice	non déclaré
- Impôt versé spontanément.....	néant
- C.A. recoupé par l'administration.....	12.000.000 DH
- Impôt correspondant ($12.000.000 \times 8 \%$)	960.000 DH
- Majoration de 15% pour défaut de déclaration ($960.000 \times 15\%$)=	144.000 DH

N.B. : La société encourt également les sanctions pour infractions en matière de versements d'impôt (cf. titre II).

b-3 - Déclaration tardive

Chiffre d'affaires déclarées (H.T.V.A.)	10.000.000 DH
Impôt correspondant $10.000.000 \times 8 \%$ =	800.000 DH
Majoration pour dépôt tardif de déclaration	
$800.000 \times 15 \%$ =	120.000 DH

2- En matière d'impôt sur le revenu

a- Profits fonciers exonérés

Exemple 1 :

Un contribuable a cédé le 1^{er} Juin 2009 un immeuble qu'il a acquis en Janvier 1997 et occupé à titre d'habitation principale. L'intéressé a déposé sa

déclaration le 21 octobre 2009, c'est-à-dire en dehors du délai légal fixé à 30 jours après la date de la cession. Cette déclaration comporte les éléments suivants :

- Prix de cession 900 000 DH
- Prix d'acquisition 450 000 DH
- Frais d'acquisition non justifiés évalués à 15% du prix d'acquisition, soit :
 $450\,000 \times 15\% = \dots\dots\dots 67\,500\text{ DH}$

Détermination du profit imposable

- Prix de revient actualisé :
 $(450\,000 + 67\,500) \times \mathbf{1,11} = \dots\dots\dots 574\,425\text{ DH}$
- Profit imposable :
 $900\,000 - 574\,425 = \dots\dots\dots 325\,575\text{ DH}$

Calcul de l'impôt

- Cotisation minimale :
 $900\,000 \times 3\% = \dots\dots\dots 27\,000\text{ DH}$
- Impôt théorique³⁵ :
 $325\,575 \times 20\% = \dots\dots\dots 65\,115\text{ DH}$
- Montant qui aurait dû être payé en l'absence d'exonération :
65 115 DH (l'impôt dû est supérieur à la cotisation minimale)
- Majoration de 15% :
 $65\,115 \times 15\% = \dots\dots\dots 9\,767,25\text{ DH}$

La majoration de 15 % est émise par voie de rôle.

Exemple 2 :

Un contribuable cède en 2010 un immeuble qu'il occupait à titre de résidence principale plus de huit ans pour 900 000 DH.

Ce bien avait été acquis en 1958 par voie d'héritage. L'inventaire successoral fixait la valeur vénale à 52 000 DH. En 1992, le contribuable avait procédé à des aménagements évalués à 110 000 DH. Les frais d'acquisition n'ont pas été justifiés.

- prix de cession 900 000 DH
- valeur vénale d'inventaire 52 000 DH
- frais d'acquisition :
 $52\,000 \times 15\% =$
- coût d'acquisition 59 800 DH

Réévaluation des coûts (acquisition et investissements) :

³⁵ Le profit foncier est exonéré étant donné que la durée d'occupation de l'habitation à titre principal est supérieure à 8 ans.

Acquisition :

Coefficient fixé pour l'année 1958 : 10,495

Coût d'acquisition réévalué

59 800 x 10,495 = 627 601 DH

Travaux d'aménagements :

Application en 2010 du coefficient de 1992 :1,526

Montant réévalué

110 000 x 1,526 = 167 860 DH

Total à déduire 795 461 DH

Profit imposable

900 000 – 795 461 = 104 539 DH

I.R calculé

104 540 x 0,20 = 20 908 DH

Cotisation minimale :

900 000 x 3 % = 27 000 DH

Montant à payer en l'absence d'exonération :27 000 DH

Majoration pour dépôt de déclaration hors délai :

27 000 X 15 % = 4050 DH

b- Cas de retard dans le dépôt de déclaration du revenu global

Mr « X » est inscrit à la taxe professionnelle en qualité de promoteur immobilier en date du 04-janvier 2008, marié et ayant deux enfants à charge.

Par ailleurs, il possède une villa louée à 10 000DH par mois, sachant que le permis d'habiter de ladite villa a été délivré en date du 04 mars 2002.

Il a souscrit hors délai, la déclaration de son revenu global, au titre de l'exercice 2009, comme suit :

Exercice	Base de la cotisation minimale	Résultat net fiscal	Revenu brut foncier
2009	1.400.000 DH	Déficit : - 110.000 DH	120.000 DH

- Revenu net foncier :	
120.000 – (120 000 X40%) =	72 000 DH
- Revenu global imposable=	72 000 DH
- I.R exigible	
72 000 X 38 % -15 560- 1080 =	10 720 DH
- Calcul de la majoration de 15%	
10 720 X15% =	1 608 DH
- I.R émis par voie de rôle	
10720 + 1608 =	12 328 DH

b- Revenus professionnels exonérés

Une entreprise travaillant uniquement pour l'export a été créée en janvier 2009. En octobre 2010, elle dépose sa déclaration de revenus faisant ressortir les résultats suivants :

- chiffre d'affaires : 19 000 000 DH
- Résultat fiscal : 310 000 DH
- Impôt théorique³⁶ :
(310 000 x 38%) – 24 400 = 93 400 DH
- Majoration de 15% :
93 400 x 15% = 14 010 DH

La majoration de 15 % est émise par voie de rôle.

L'entreprise créée en janvier 2009 est exonérée du paiement de la CM, article 144- I-C du C.G.I..

c- Revenus fonciers exonérés

En 2010, un contribuable a donné en location, pour un loyer mensuel de 5 000 DH, un logement dont la construction a été achevée en 2008.

En juin 2011, il dépose sa déclaration du revenu global au titre des revenus acquis en 2010 qui fait ressortir les éléments suivants :

- Loyer annuel brut global :	
5 000 x 12 = 60 000 DH	
- Abattement de 40% :	
60 000 x 40% = 24 000 DH	
- Loyer net imposable :	
60 000 - 24 000 = 36 000 DH	

³⁶ Entreprise exportatrice exonérée totalement de l'impôt durant une période de cinq (5) ans consécutifs à l'exercice au cours duquel la première opération d'exportation a été réalisée (article 31-I-B du C.G.I.)

- Impôt théorique³⁷ :
(36 000 x 10%) – 3 000 = 600 DH
- Majoration de 15 % :
600 x 15% = 90 DH

Le minimum de 500 DH est alors retenu et il sera émis par voie de rôle.

d- Profits de capitaux mobiliers exonérés

En avril 2010, un contribuable a cédé 50 actions d'une société non cotée en bourse. La valeur de l'action est de 350 DH chacune, acquises en 2008 à un prix unitaire de 200 DH. La déclaration de cession n'a été déposée qu'en juin 2010 et fait ressortir les éléments suivants :

- Prix d'acquisition :
50 x 200 = 10 000 DH
- Prix de cession :
50 x 350 = 17 500 DH
- Profit réalisé :
17 500 - 10 000 = 7 500 DH
- Impôt théorique :
7 500 x 20 % = 1 500 DH
- Majoration de 15 % :
1 500 x 15 % = 225 DH

Le minimum de 500 DH est alors retenu, et il sera émis par voie de rôle.

3 -En matière de taxe sur la valeur ajoutée

C'est le cas de dépôt de déclaration et de paiement hors délai. Deux situations sont possibles : retard n'excédant pas un mois et retard dépassant un mois.

a- Retard n'excédant pas un mois

La déclaration afférente au mois de février 2007 déposée auprès du receveur compétent au cours du mois d'avril 2003 est établie comme suit :

- Chiffre d'affaires déclaré hors T.V.A 400.000 DH
- T.V.A. correspondante à 20 % 80.000 DH
- Déductions pratiquées 50.000 DH
- T.V.A. due 30.000 DH
- Majoration de 15 %³⁸ 4.500 DH

³⁷ Les revenus locatifs bénéficient de l'exonération triennale en vertu des dispositions du I de l'article 63 du C.G.I..

- Pénalité de 10 %	3.000 DH
- Majoration de retard de 5 %	1 500 DH
Total des droits dus :	
30.000 + 4.500 + 3.000 + 1 500 =	39.000 DH

b- Retard dépassant un mois

L'entreprise "Y" souscrit auprès du percepteur compétent sa déclaration de chiffre d'affaires afférente au mois de janvier 2007 en date du 30 mai 2007 comme suit :

- Chiffre d'affaires déclaré hors T.V.A.	300.000 DH
- T.V.A. correspondante à 20 %	60.000 DH
- Déductions pratiquées	40.000 DH
- Taxe due	20.000 DH

Le dépôt de la déclaration et le paiement de la taxe correspondante étant effectués hors délai, ces infractions donnent lieu à l'application :

- de la majoration de 15 % calculée comme suit :	
20.000 x 15 %	3.000 DH
- de la pénalité de 10 %:	
20.000 x 10 % =	2.000 DH
- des majorations de retard de 5 % et de 0,50% calculées :	
• pour le premier mois de retard (mars) :	
20 000 x 5 % =	1 000 DH
• pour les deux autres mois de retard (avril et mai) :	
20 000 x (0,50 x 2) =	200 DH
Total des droits dus :	
20.000 + 3.000 + 2.000 + 1 200	26.200 DH

Remarque :

Il convient de préciser que la majoration de 15 % et la pénalité de 10 % sont applicables, quelle que soit la période de retard.

4- En matière de droits d'enregistrement

Le délai de dépôt des actes et déclarations au bureau de l'enregistrement compétent est fixé à trente (30) jours ou trois (3) mois, en application de l'article 128 du C.G.I..

³⁸ La majoration de 15 % ainsi que la pénalité de 10 % ont été introduites par la loi de finances 2003 (voir commentaire dans le B ci-après).

Le défaut ou le retard de dépôt des actes et déclarations obligatoirement assujettis à l'enregistrement est passible d'une pénalité fixée à 15 % du montant des droits simples exigibles avec un minimum de 100 dirhams.

II-SANCTIONS POUR INFRACTION AUX DISPOSITIONS RELATIVES AU DROIT DE COMMUNICATION

En vertu des dispositions de l'article 214 du C.G.I., l'administration a le droit de demander aux collectivités publiques et aux personnes physiques ou morales exerçant une activité professionnelle, communication de l'original ou la délivrance d'une copie de tout document, acte et écrit de nature à lui permettre de relever tout renseignement nécessaire à la liquidation des droits ou à la rectification de la base imposable.

Lorsque la partie saisie ne présente pas les documents demandés, il lui est adressé une lettre, dans les formes prévues à l'article 219 du C.G.I., l'invitant à satisfaire à la demande de communication des pièces dans un délai de quinze (15) jours, à compter de la date de réception de ladite lettre.

A défaut de présentation des documents demandés dans le délai précité, la partie concernée est sanctionnée par une amende de 2.000 dirhams et l'administration l'informe de cette sanction, par lettre notifiée dans les formes prévues à l'article 219 du C.G.I. et lui accorde un délai supplémentaire de quinze (15) jours, à compter de la réception de ladite lettre pour s'exécuter ou justifier le défaut de présentation des documents.

Si le défaut de présentation des documents demandés n'a pas été justifié, la partie concernée est, en outre, sanctionnée par une astreinte de cent (100) dirhams par jour de retard, dans la limite de 1.000 dirhams.

En matière d'I.R., le montant de cette amende varie de cinq cents (500) DH à deux mille (2 000) DH.

L'amende et l'astreinte prévues ci-dessus sont émises par voie d'ordre de recettes.

Ne sont pas concernés par ces sanctions, les administrations de l'Etat, les collectivités locales et les cadis chargés du taoutiq.

III.- SANCTIONS APPLICABLES EN CAS DE RECTIFICATION DE LA BASE IMPOSABLE EN MATIERE D'I.S. ET D'I.R/REVENUS PROFESSIONNELS

A- PRINCIPE

Selon les dispositions de l'article 186 du C.G.I. une majoration de 15% est applicable en cas de rectification de la base imposable, comme suit :

- en cas de rectification du résultat bénéficiaire ou du chiffre d'affaires d'un exercice comptable ;

- en cas de rectification d'un résultat déficitaire, tant que le déficit n'est pas résorbé.

La majoration de 15% est calculée sur le montant :

- ✓ des droits correspondant à cette rectification ;
- ✓ de toute réintégration affectant le résultat déficitaire.

Le taux de la majoration de 15% précitée est porté à 100% quand la mauvaise foi du contribuable est établie.

B- EXEMPLES D'APPLICATION EN MATIERE D'IMPOT SUR LES SOCIETES

Deux situations peuvent se présenter :

- déclaration déposée dans le délai,
- déclaration déposée hors délai.

1– Cas de société imposée d'après le régime du droit commun

a- Réintégration portant sur un exercice bénéficiaire

a-1 - Déclaration déposée dans le délai (Cotisation minimale inférieure aux droits)

1^{er} exemple : Absence de déficit antérieur reportable (cas de bonne foi)

- Produits d'exploitation base de la cotisation minimale (H.T.V.A.)	1.400.000 DH
.....	1.400.000 DH
- Cotisation minimale due $1.400.000 \times 0,50 \%$	7.000 DH
- Bénéfice déclaré	70.000 DH
- Impôt correspondant $70.000 \times 30 \%$	21 000 DH
- Réintégrations effectuées	30.000 DH
- Complément d'impôt $(R2 - R1) \times t$ $(100.000 - 70.000) \times 30 \%$	9 000 DH
- Majoration pour insuffisance de déclaration $9 000 \times 15 \%$	1 350 DH
- Total des droits établis par voie de rôle (abstraction faite de l'amende et intérêts pour défaut de versement).	
$9 000 + 1 350 =$	10 350 DH

2^{ème} exemple : Absence de déficit antérieur reportable (Cas de mauvaise foi)

Dans ce cas, la majoration de 15% pour insuffisance de déclaration est portée à 100 %, et avec les mêmes données de l'exemple précédent on aura comme droits établis par voie de rôle :

$9 000 + 9 000 =$ 18.000 DH

Toujours abstraction faite de l'amende et des intérêts de retard.

a-2 - Déclaration déposée dans le délai (Cotisation minimale supérieure aux droits)

3^{ème} exemple : Absence de déficit antérieur (Cas de bonne foi)

- Produits d'exploitation base de la C.M. (H.T.V.A.)	1.400.000 DH
- Cotisation minimale $1.400.000 \times 0,50 \%$	7.000 DH
- Bénéfice déclaré (R1)	10.000 DH
- Impôt correspondant $10.000 \times 30 \%$	3.000 DH
- Réintégrations effectuées	60.000 DH
- Bénéfice rectifié R2	70.000 DH
- Complément d'impôt exigible $/(R2 \times t) - C.M./$ $(70.000 \times 30 \%) - 7.000$	14 000 DH
- Base de la majoration $(R2 - R1) \times t = (70.000 - 10.000) \times 30 \%$	18.000 DH
- Majoration : $18.000 \times 15 \%$	2 700 DH
- Total des droits émis : $14 000 + 2 700$	16 700 DH

4^{ème} exemple : Absence de déficit antérieur (Cas de mauvaise foi)

- La majoration sera de $18.000 \times 100 \%$	18.000 DH
- Le montant des droits émis : $18.000 + 18.000$	36.000 DH

5^{ème} exemple : Absence de déficit antérieur (Sanction minimale : application du minimum de majoration de 500 DH)

- Produits d'exploitation annuels déclarés (H.T.V.A.).....	600.000 DH
- Cotisation minimale $600.000 \times 0,50 \%$	3.000 DH
- Bénéfice déclaré	9.000 DH
- Impôt correspondant $9.000 \times 30 \%$	2 700 DH
- Réintégrations effectuées	3.000 DH
- Bénéfice rectifié	12.000 DH
- Complément d'impôt $(12.000 - 9.000) \times 30 \%$ 900 DH
- Majoration pour insuffisance de déclaration $(900 \times 15 \% = 135 - \text{Minimum applicable})$	500 DH
Droits établis par voie de rôle (abstraction faite de l'amende et intérêt retard pour insuffisance de versement)	
$900 + 500$	1 400 DH

a-3- Déclaration déposée hors délai (Cotisation minimale inférieure aux droits)

1^{er} exemple: Absence de déficit antérieur reportable (Cas de bonne foi)

- Produits d'exploitation, base de la C.M. (H.T.V.A.).....	1.400.000 DH
- Cotisation minimale due $1.400.000 \times 0,50 \%$	7.000 DH
- Résultat déclaré	24.500 DH
- Impôt correspondant $70.000 \times 30 \%$	21 000 DH
- Majoration pour dépôt tardif de déclaration (Droits à recouvrer par voie de rôle) $21 000 \times 15 \%$	3.150 DH

- Réintégrations effectuées 30.000 DH
- Complément d'impôt correspondant et base de la majoration
 $(100.000 - 70.000) \times 30 \%$ 9000 DH
- Majoration pour insuffisance de déclaration
 $9\ 000 \times 15 \%$ 1.350 DH
- Total des droits établis par voie de rôle "supplémentaire" (abstraction faite de l'amende et des intérêts de retard pour insuffisance de versement)
 $9\ 000 + 1.350$ 10 350 DH

2^{ème} exemple : Absence de déficit antérieur reportable (Cas de mauvaise foi)

- Réintégrations effectuées 30.000 DH
- Impôt correspondant (base de la majoration)
 $30.000 \times 30 \%$ 9 000 DH
- Majoration pour insuffisance de déclaration
 $9\ 000 \times 100 \%$ 9 000 DH
- Total des droits établis par voie de rôle "supplémentaire" (abstraction faite de l'amende et des intérêts de retard pour insuffisance de versement) :
 $9\ 000 + 9\ 000$ 18.000 DH

a-4- Déclaration déposée hors délai (Cotisation minimale supérieure aux droits)

3^{ème} exemple : Absence de déficit antérieur reportable (Cas de bonne foi)

- Produits d'exploitation, base de la C.M. (H.T.V.A.)..... 11.000.000 DH
- Cotisation minimale due $11.000.000 \times 0,50 \%$ 55.000 DH
- Bénéfice déclaré 100.000 DH
- Impôt correspondant $100.000 \times 30 \%$ 30.000 DH
- Majoration pour dépôt tardif de la déclaration :
 $55.000 \times 15 \%$ 8.250 DH
- Réintégrations effectuées 15.000 DH
- Complément de droit exigible néant
(En effet $115.000 \times 30 \%$ - 55.000 donne un résultat négatif)
- Base de la majoration $(R2 - R1) \times t =$
 $(115.000 - 100.000) \times 30 \%$ 4 500 DH
- Majoration de 15 % 675 DH

Le total des droits établis par voie de rôle supplémentaire (abstraction faite de l'amende des intérêts de retard pour insuffisance de versement) : est égal au montant de la majoration puisque la cotisation minimale reste supérieure aux droits résultant de la déclaration rectifiée 675 DH

4^{ème} exemple : Absence de déficit antérieur reportable (Cas de mauvaise foi)

- Base de la majoration
 $(115.000 - 100.000) \times 30 \%$ 4 500 DH
- Majoration pour insuffisance de déclaration
 $4\ 500 \times 100 \%$ 4 500 DH

Le total des droits établis par voie de rôle supplémentaire (abstraction faite de l'amende et des intérêts de retard pour insuffisance de versement) est égal au montant de la majoration 4 500 DH

5^{ème} exemple : Avec déficit antérieur (Cas de bonne foi)

- Produits d'exploitation, base de la C.M. (H.T.V.A.).....	1.400.000 DH
- Cotisation minimale due $1.400.000 \times 0,50 \%$	7.000 DH
- Bénéfice de l'exercice	70.000 DH
- Déficit reportable	- 40.000 DH
- Impôt correspondant $(70.000 - 40.000) \times 30 \%$	9 000 DH
- Base de la majoration pour dépôt tardif de déclaration $70.000 \times 30 \%$	21 000 DH
- Majoration à recouvrer par voie de rôle $21 000 \times 15 \%$	3 150 DH
- Réintégrations effectuées	20.000 DH
- Impôt correspondant et base de la majoration $20.000 \times 30 \%$	6.000 DH
- Majoration pour insuffisance de déclaration $6.000 \times 15 \%$	900 DH
- Total des droits établis par voie de rôle supplémentaire $6 000 + 900$	6 900 DH

(Abstraction faite de l'amende et des intérêts de retard).

6^{ème} exemple : Avec déficit antérieur (Cas de mauvaise foi)

Avec les mêmes données on a :

- Total des droits établis par voie de rôle supplémentaire $6.000 + 6.000$	12.000 DH
---	-----------

b- Réintégrations portant sur un exercice déficitaire

Les réintégrations affectant un résultat déficitaire doivent être majorées de 15 % (ou de 100 % en cas de mauvaise foi) tant que le déficit n'a pas été résorbé.

Deux situations peuvent se présenter :

- le montant des réintégrations est inférieur au déficit. Dans ce cas, les réintégrations sont majorées de 15% ;
- le montant des réintégrations est supérieur au déficit. Dans ce cas il convient de scinder les réintégrations en deux parties :
 - ❖ Partie de la réintégration affectée à la résorption du déficit. Selon les dispositions de l'article 186-A-2° du C.G.I., toute réintégration est majorée de 15% jusqu'à absorption du déficit déclaré de l'exercice.
 - ❖ Partie de la réintégration excédant le déficit et pour laquelle il est appliqué une majoration des droits de 15 % ou de 100 % suivant que la société a été ou non de bonne foi.

Cette majoration se traduit par la réduction du déficit de 13,04 calculée comme suit (D= Déficit et R= Réintégration):

$$D = R + 15\% R$$

$$D = R (1 + 0,15)$$

$$R = D / 1,15$$

$$R = D \times 1 / 1,15$$

$$R = D \times 86,95$$

La sanction de 15% se traduit par une réduction du déficit de :

86,95 X 15% soit 13,04 %.

Exemple :

Libellé	Montants
Résultat déclaré	- 856 000 DH
Total des réintégrations	2 500 000 DH
Application de l'article 186-A-2°	111 622,40 DH ³⁹
Nouvelle base arrondie	1 755 630 DH

b-1- Réintégrations portant sur un résultat déficitaire déclaré dans le délai

1^{er} exemple : Cas de bonne foi

- Base de la cotisation minimale (H.T.V.A.)..... 1.400.000 DH
- Cotisation minimale 7.000 DH
- Résultat déclaré (déficit) - 70.000 DH
- Réintégrations acceptées 40.000 DH
- Droits supplémentaires Néant
- (Le résultat reste déficitaire).
- Majoration encourue :
- Majoration de 15 % des réintégrations acceptées soit
(40.000 x15 %) 6.000 DH
- Déficit reportable :
(70.000) - (40.000 + 6.000) - 24.000 DH

2^{ème} exemple : Déclaration déficitaire souscrite dans le délai (Cas de mauvaise foi)

- Exercice clos au 31/12/2006
- C.A. déclaré (H.T.V.A.) 15.000.000 DH
- Déficit déclaré 580.000 DH ⁴⁰
- Déclaration souscrite le 31/03/2007
- La cotisation minimale due 75.000 DH

La déclaration de la société a été soumise à vérification en Décembre 2008. Au cours de la procédure contradictoire la société a donné son accord sur les réintégrations ci-après :

³⁹ Déficit X 13,04% = 856 000 X 13 ;04% = 111 622,40

⁴⁰ Le déficit étant constitué en partie par la dotation aux amortissements.

- Recettes non comptabilisées :	220.000 DH
- Amortissement excédant le taux normal :	30.000 DH
- Amortissement relatif à la Dotation de l'ex. 2000 comptabilisé en 1999 :	120.000 DH
- Provision non déductible :	<u>120.000</u> DH
-Total	490.000 DH

Le 31/12/2009, l'Administration émet un rôle supplémentaire correspondant aux rectifications acceptées par la société. Le taux de majoration a été porté par l'administration fiscale 100 %, la mauvaise foi de la société ayant été établie.

Le déficit à annuler de 580.000 DH sera décomposé comme suit :

- Droits	100
- Majoration	<u>100</u>
Total.....	200

Le déficit réduit à prendre en considération est donc égal à :

$$\frac{580.000 \times 100}{200} = \dots\dots\dots 290\ 000\ \text{DH}$$

- Majoration correspondante : 290 000 x 100% =	<u>290 000</u> DH
- Total 580.000 DH
- Déficit encore reportable	Néant
- Nouvelle base de l'exercice :	

$$490.000 - 290\ 000 = \dots\dots\dots 200\ 000\ \text{DH}$$

- Calcul des droits exigibles :

- Impôt dû : 200 000 x 30% = 60 000 DH (inférieur à la cotisation minimale).

Seule la majoration de 100% est exigible d'après les droits résultant de la rectification soit :

$$60\ 000 \times 100\% = 60\ 000\ \text{DH}$$

(Sans compter l'amende de 10 % et les majorations pour paiement tardif).

b-2- Réintégrations portant sur un exercice déficitaire déclaré hors délai

1^{er} exemple : Cas de bonne foi

- Produits d'exploitation, base de la C.M. (H.T.V.A.).....	1.400.000 DH
- Cotisation minimale due 1.400.000 x 0,50 % =	7.000 DH
- Résultat déclaré	- 30.000 DH
- Majoration pour dépôt tardif de déclaration à recouvrer par voie de rôle :	
7.000 x 15 % =	1.050 DH
- Réintégrations effectuées ultérieurement	90.000 DH
- Montant des réintégrations susceptibles d'absorber le Déficit :	
30.000 x 100/115 =	26.087 DH
- Nouvelle base imposable 90.000 - 26.087 =	63.913 DH

- Impôt correspondant $63.910 \times 30 \% = \dots\dots\dots 19\ 173\ \text{DH}$
- Majoration pour insuffisance de déclaration
 $19\ 173 \times 15 \% = \dots\dots\dots 2\ 879,95\ \text{DH}$
- Droit à recouvrer par voie de rôle "supplémentaire"
 $(19\ 173 - 7.000) + 2\ 879,95 = \dots\dots\dots 15\ 052,95\ \text{DH}$

2^{ème} exemple : Cas de mauvaise foi

- Montant des réintégrations susceptibles d'absorber le déficit :
 $30.000 \times 100/200 = \dots\dots\dots 15.000\ \text{DH}$
- Nouvelle base imposable : $90.000 - 15.000 = \dots\dots\dots 75.000\ \text{DH}$
- Impôt correspondant $75.000 \times 30 \% = \dots\dots\dots 22\ 500\ \text{DH}$
- Majoration pour insuffisance de déclaration
 $22\ 500 \times 100 \% = \dots\dots\dots 22\ 500\ \text{DH}$
- Droit à recouvrer par voie de rôle supplémentaire :
- Droit simple : $(22\ 500 - 7.000) = \dots\dots\dots 15\ 500\ \text{DH}$
- Majoration $\dots\dots\dots 22\ 500\ \text{DH}$
- Total $\dots\dots\dots 38\ 000\ \text{DH}$

Auquel il sera ajouté l'amende et les intérêts pour insuffisance de versement.

2 – Cas de sociétés étrangères imposées forfaitairement

a - Déclaration déposée dans les délais

1^{er} exemple : Cas de bonne foi

- Chiffre d'affaires déclaré (H.T.V.A.) $\dots\dots\dots 1.200.000\ \text{DH}$
- Impôt correspondant $1.200.000 \times 8\% = \dots\dots\dots 96\ 000\ \text{DH}$
- Redressements sur chiffre d'affaires (H.T.V.A.) $\dots\dots\dots 1.500.000\ \text{DH}$
- Impôt complémentaire correspondant $1.500.000 \times 8\% = \dots\dots\dots 120\ 000\ \text{DH}$
- Majoration pour insuffisance de déclaration
 $120\ 000 \times 15 \% = \dots\dots\dots 18.000\ \text{DH}$
- Total des droits à recouvrer par voie de rôle
 $120\ 000 + 18\ 000 = \dots\dots\dots 138\ 000\ \text{DH}$

(Non tenu Compte des majorations pour versement tardif de l'impôt.)

2^{ème} exemple : Cas de mauvaise foi

- Chiffre d'affaires déclaré (H.T.V.A.) $\dots\dots\dots 1.200.000\ \text{DH}$
- Impôt correspondant $1.200.000 \times 8\% = \dots\dots\dots 96\ 000\ \text{DH}$
- Redressements sur chiffre d'affaires (H.T.V.A.) $\dots\dots\dots 1.500.000\ \text{DH}$
- Impôt complémentaire correspondant $1.500.000 \times 8\% = \dots\dots\dots 120\ 000\ \text{DH}$
- Majoration pour insuffisance de déclaration
 $120\ 000 \times 100 \% = \dots\dots\dots 120\ 000\ \text{DH}$
- Total des droits à recouvrer par voie de rôle
 $120\ 000 + 120\ 000 = \dots\dots\dots 240\ 000\ \text{DH}$

(Non tenu compte des majorations pour insuffisance de versement.)

b - Déclaration déposée hors délai

1^{er} exemple : Cas de bonne foi

- Chiffre d'affaires déclaré (H.T.V.A.) 1.000.000 DH
- Impôt correspondant $1.000.000 \times 8\%$ = 80.000 DH
- Majoration pour dépôt tardif de déclaration
 $80.000 \times 15\%$ = 12.000 DH
- Redressements sur chiffre d'affaires 500.000 DH
- Impôts complémentaires $500.000 \times 8\%$ = 40.000 DH
- Majoration pour insuffisance de déclaration
 $40.000 \times 15\%$ = 6 000 DH
- Total des droits complémentaires à recouvrer par voie de rôle :
 $40.000 + 6\ 000 =$ 46 .000 DH

2^{ème} exemple : Cas de mauvaise foi

- Majoration pour insuffisance de déclaration
 $40.000 \times 100\%$ = 40.000 DH
- Total des droits complémentaires à recouvrer par voie de rôle :
 $40.000 + 40.000 =$ 80.000 DH

(Non tenu compte des majorations pour insuffisance de versement.)

C- EXEMPLES D'APPLICATION EN MATIÈRE D'IMPÔT SUR LE REVENU

1- Réintégrations portant sur un exercice bénéficiaire (Absence de déficit antérieur report able)

- Base de la cotisation minimale : 3 200 000 DH
- Cotisation minimale due : $3\ 200\ 000 \times 0,50\%$ = 16 000 DH
- Bénéfice déclaré = 170 000 DH
- IR correspondant = $170.000 \times 34\%$ - 17200 = 40 600 DH
- IR émis par voie de rôle = $40\ 600 - 16\ 000 =$ 24 600 DH
- Réintégrations effectuées = 130 000 DH
- Nouvelle base imposable : $170\ 000 + 130\ 000 =$ 300 000 DH
- Complément d'impôt sur le revenu =
 $(300\ 000) \times 38\%$ - 24 400 - CM - IR émis par voie de rôle =
 $89\ 600 - 16000 - 24600 =$ 49000 DH
- Calcul de la majoration pour insuffisance de déclaration.
 $49\ 000 \times 15\% =$ 7350 DH

- Total des droits établis par voie de rôle (abstraction faite de l'amende et intérêts de retard) =

49 000 + 7350 = 56350 DH

a- Réintégrations supérieures au résultat déclaré

a-1- Cas de bonne foi

- Base de la cotisation minimale : 1 400 000 DH

- Cotisation minimale: $1\,400\,000 \times 0.50\% = 7\,000$ DH

- Résultat déclaré (déficit) -70 000 DH

- Réintégrations acceptées 340.000 DH

- Calcul de la nouvelle base imposable

- Réintégrations effectuées : 340 000 DH

- Sanction pour rectification de la base imposable :

$70\,000 \times 15/115 = 9\,130$ DH

- Total des réintégrations = 349 130 DH

- Base déclarée = -70 000 DH

- Nouvelle base imposable

$349\,130 - 70\,000 = 279\,130$ DH

- IR correspondant :

$279.130 \times 38\% - 24\,400 - 7\,000 = 74\,670$ DH

- Majoration pour insuffisance de déclaration

$74\,670 \times 15\% = 11\,200$ DH

- Droits à recouvrer par voie d'émission de rôle :

- Principal = 74 670 DH

- Majoration = 11200 DH

a-2- Cas de mauvaise foi

- Base de la cotisation minimale : 4 500 000 DH

- Cotisation minimale due :

$$4\,500\,000 \times 0.50\% = 22\,500 \text{ DH}$$

- Déficit déclaré : - 580 000 DH

Au cours de la procédure contradictoire la personne vérifiée a donné son accord sur les réintégrations ci-après :

- Recettes non comptabilisées = 220 000 DH

• Amortissement excédant le taux normal = 30 000 DH

• Amortissement relatif à la dotation de l'exercice 2002 = 120 000 DH
comptabilisée en 2001

• Provision non déductible = 120 000 DH

Soit un total de : 490 000 DH

L'administration émet un rôle supplémentaire correspondant aux rectifications acceptées. Le taux de la majoration a été fixé à 75%, la mauvaise foi de la personne vérifiée ayant été établie.

• Réintégrations effectuées = 490.000 DH

• Sanction pour rectification de la base imposable =

$$580.000 \times 75/175 = 248\,571 \text{ DH}$$

- Total des réintégrations = 738 571 DH

- Base déclarée = -580 000 DH

- Nouvelle base imposable = 158 571=158 580 DH

Calcul des droits

- IR dû = $158\,580 \times 34\% - 17\,200 = 36\,717,20 \text{ DH}$

- IR exigible = $36\,717,20 - 22\,500 = 14\,218 \text{ DH}$

- Majoration pour insuffisance de déclaration.

$$14\,218 \times 75\% = 10\,664 \text{ DH}$$

Total des droits établis par voie de rôle supplémentaire (abstraction faite de l'amende et des intérêts de retard) = $14\,218 + 10\,664 = 24\,882 \text{ DH}$

2- Réintégrations inférieures au résultat déclaré

- Base de la cotisation minimale = 1 200 000 DH

- Cotisation minimale = 6 000 DH

- Résultat déclaré = -170 000 DH

- Réintégrations acceptées = 140 000 DH

- Calcul des droits supplémentaires
 - Réintégrations = 140 000 DH
 - Sanction pour rectification de la base imposable =
 $140\ 000 \times 15\% = 21\ 000\ \text{DH}$
 - Total des réintégrations = 161 000 DH
 - Déficit reportable = $170\ 000 - 161\ 000 = -9\ 000\ \text{DH}$

Le résultat après rectification de la base imposable reste toujours déficitaire.

D- EN MATIÈRE DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE

Selon les dispositions de l'article 186 du C.G.I., une majoration de 15% est applicable :

1°- en cas de rectification du chiffre d'affaires déclaré ;

2°- et à toute omission, insuffisance ou minoration de recettes ou d'opérations taxables, toute déduction abusive, toute manœuvre tendant à obtenir indûment le bénéfice d'exonération ou de remboursement ;

La majoration de 15 % est calculée sur le montant des droits correspondant à cette rectification.

Exemple :

L'entreprise "A" a fait l'objet d'un contrôle fiscal en 2003 au titre de l'année 2002.

*** Situation de l'entreprise avant rectification des déclarations de chiffre d'affaires de l'année 2002 :**

- Chiffre d'affaires déclaré (H.T.V.A.) 300.000 DH
- T.V.A. exigible (20 %) 60.000 DH
- Déductions pratiquées 70.000 DH
- Crédit reportable, au 31/12/2002 - 10.000 DH

*** Situation après rectification de l'année 2002 :**

- Réintégrations suite à minoration de chiffre d'affaires 10 000 DH
- Réintégrations opérées au titre de déductions abusives 10.000 DH
- Total des réintégrations 20 000 DH
- Crédit reportable au 31/12/2002 - 10.000 DH
- T.V.A. due 10.000 DH

Le rappel de taxes émis par état de produit est augmenté de la majoration de 15% et de la pénalité de 10% ainsi que des majorations de retard.

La date d'exigibilité dudit état de produit est arrêtée au 31/12/2003.

Soit :

- T.V.A. due	10.000 DH
- Majoration de 15%	1.500 DH
- Pénalité de 10%	1.000 DH
- Majorations de retard arrêtées au 31/12/2003 soit 11 mois de retard :	
* Majoration de 5% pour le 1er mois (Mois de Février 2003) :	500 DH
* Majoration de 0,50% pour 10 mois	500 DH
Total des droits dus	13.500 DH

En cas de paiement de l'état de produit postérieurement au 31/12/2003, date d'exigibilité de l'état de produit, le comptable chargé de recouvrement appliquera la majoration de 0,50% pour chaque mois ou fraction de mois supplémentaire écoulé entre la date d'émission et celle du paiement.

E- EN MATIÈRE DE DROITS D'ENREGISTREMENT

L'article 186 du C.G.I. prévoit des sanctions applicables en cas de :

- redressement pour insuffisance de prix ou de valeurs ;
- dissimulation du prix ou du véritable caractère du contrat.

1.- Cas de redressement pour insuffisance de prix

Lorsque, à l'issue d'un contrôle fiscal, des rectifications sont apportées aux prix ou déclarations estimatives en application de l'article 217 du C.G.I., le complément de droit est augmenté d'une majoration de 15 % prévue par l'article 186 -A du C.G.I..

Il y a insuffisance de prix lorsque le prix énoncé à l'acte, bien que résultant de l'accord des parties, est inférieur à la valeur vénale réelle des biens transmis.

On entend par valeur vénale d'un bien le prix que peut produire la cession de ce bien dans les conditions normales du marché.

2- Cas de dissimulation du prix ou du véritable caractère du contrat

En vertu des dispositions de l'article 186 -B du C.G.I., il est dû une majoration de 100 % avec un minimum de mille (1.000) dirhams, sans préjudice de l'application, le cas échéant, de la pénalité et de la majoration prévues à l'article 208 du C.G.I. dans les cas suivants :

- 1- dissimulation dans le prix ou les charges d'une vente d'immeuble, de fonds de commerce ou de clientèle, dans les sommes ou indemnités perçues par le cédant d'un droit au bail portant sur tout ou partie d'un immeuble ou dans la soulte d'un échange ou d'un partage d'immeubles, ainsi que dans les diverses évaluations faites dans les actes ou les déclarations ;
- 2- dissimulation du véritable caractère des contrats ou des conventions et les omissions totales ou partielles dans les actes ou les déclarations ayant entraîné la liquidation de droits d'un montant inférieur à celui qui était réellement dû.

La dissimulation de prix consiste dans le fait de porter dans l'acte un prix, une indemnité ou une soulte inférieurs à ceux réellement convenus. Elle se distingue de l'insuffisance de prix par l'intention de fraude dont la preuve doit être fournie par l'administration.

La dissimulation de prix se distingue également de la dissimulation du véritable caractère du contrat qui consiste à présenter une convention sous les apparences de stipulations donnant ouverture à des droits moins élevés.

Il en est ainsi, par exemple :

- d'une donation déguisant une vente ;
- ou d'un marché de travaux dissimulant une mutation d'immeuble.

Dans ce cas, l'administration est fondée à donner la véritable qualification aux actes précités qui dissimulent la portée véritable des contrats et conventions avec application de la majoration de 100%, sans préjudice de la pénalité et de la majoration prévues à l'article 208 du C.G.I..

La dissimulation de prix doit être établie par l'administration par tous moyens de preuve dont elle dispose (preuve littérale, aveu écrit, etc.).

IV- SANCTION POUR FRAUDE OU COMPLICITÉ DE FRAUDE

En vertu des dispositions de l'article 187 du C.G.I., les personnes qui auraient fourni aide et assistance aux parties dans l'utilisation de manœuvres destinées à éluder le paiement de l'impôt, ou qui seraient les instigateurs de ces manœuvres encourrent, indépendamment de l'action disciplinaire si elles remplissent une fonction publique, une majoration égale à 100 % du montant des droits simples exigibles.

SECTION II- SANCTIONS COMMUNES A L'I.S., A L'I.R. ET A LA T.V.A.

I.- SANCTION POUR INFRACTION EN MATIÈRE DE DÉCLARATION D'EXISTENCE

Les contribuables qui ne déposent pas dans le délai prescrit la déclaration d'existence prévue à l'article 148 du C.G.I. ou qui déposent une déclaration inexacte sont passibles d'une amende de mille (1.000) dirhams.

Sont considérées comme étant inexactes :

- les déclarations comportant des erreurs affectant l'une des informations qu'elles contiennent ;
- les déclarations qui ne comportent pas toutes les informations énumérées à l'article 148 du C.G.I. précité.

L'amende de mille (1.000) dirhams est émise par voie de rôle.

II.- SANCTION POUR INFRACTION EN MATIÈRE DE DÉCLARATION EN CAS DE CHANGEMENT DU LIEU D'IMPOSITION

Les contribuables qui procèdent au transfert de leur siège social , de leur principal établissement au Maroc ou de leur domicile fiscal sans en aviser l'administration comme prévu à l'article 149 du C.G.I., sont passibles d'une amende de cinq cents (500) dirhams.

Cette amende est émise par voie de rôle.

III.- SANCTION POUR INFRACTION AUX DISPOSITIONS RELATIVES À LA VENTE EN TOURNÉE

Les entreprises qui pratiquent des tournées en vue de la vente directe de leurs produits à des contribuables soumis à la taxe professionnelle qui ne respectent pas les dispositions prévues à l'article 145-V du C.G.I., sont sanctionnées par une amende de 1%, par impôt, applicable au montant de l'opération effectuée.

Cette amende est émise par voie de rôle.

IV.-SANCTION POUR INFRACTION AUX DISPOSITIONS RELATIVES AU DROIT DE CONTRÔLE ET À LA RÉALISATION DES PROGRAMMES DE CONSTRUCTION DE LOGEMENTS SOCIAUX OU DE CITÉS UNIVERSITAIRES

A- CAS GÉNÉRAL

En vertu des dispositions de l'article 191-I du C.G.I., lorsqu'un contribuable ne présente pas les documents comptables et les pièces justificatives visés aux articles 145 et 146 du C.G.I. ou refuse de se soumettre au contrôle fiscal prévu à l'article 212 du C.G.I., il lui est appliqué une sanction dans les conditions prévues à l'article 229 du C.G.I.

Ainsi, il lui est adressé une lettre recommandée avec accusé de réception l'invitant à se conformer aux obligations légales dans un délai de quinze (15) jours à compter de la date de réception de ladite lettre.

A défaut de présentation des documents comptables dans le délai précité, le contribuable est sanctionnée par une amende de deux mille (2.000) dirhams et l'administration l'informe de cette sanction, par lettre recommandée avec accusé de réception, et lui accorde un délai supplémentaire de quinze (15) jours à compter de la date de réception de ladite lettre pour s'exécuter ou pour justifier l'absence de comptabilité.

Toutefois, en matière d'impôt sur le revenu, le montant de cette amende varie entre cinq cents (500) dirhams et deux mille (2000) Dirhams.

Lorsque dans ce dernier délai le contribuable ne présente pas les documents comptables, il est imposé d'office, sans notification préalable. Cette imposition peut, toutefois, être contestée dans les conditions prévues à l'article 235 du C.G.I.

Si à l'issue du deuxième délai de quinze (15) jours, le contribuable ne justifie pas le défaut de présentation des documents comptables, elle est sanctionnée par une astreinte de 100 DH par jour dans la limite de 1.000 DH.

B- CAS PARTICULIER

En vertu des dispositions de l'article 191-II du C.G.I. , à défaut de réalisation, dans les conditions définies par l'article 7-II dudit code, de tout ou partie des programmes de construction de logements sociaux ou de cités, résidences et campus universitaires, prévus dans le cadre d'une convention conclue avec l'Etat, les impôts, droits et taxes exigibles sont mis en recouvrement, nonobstant toute disposition contraire, sans préjudice de l'application de la pénalité et des majorations y afférentes, prévues aux articles 186 et 208 du C.G.I..

En vertu des dispositions du paragraphe III de l'article 191 du C.G.I., à défaut de réalisation de tout ou partie des programmes de construction de logements sociaux, prévus dans le cadre d'une convention conclue avec l'Etat, dans les conditions définies par les articles 92-I-28 et 93-I du C.G.I., une sanction égale à 15% du montant de la taxe sur la valeur ajoutée exigible sur le chiffre d'affaires réalisé au titre de la cession desdits logements sociaux est émise par voie d'état de produit à l'encontre des promoteurs immobiliers, sans avoir recours à la procédure de rectification des bases d'imposition.

De même, en application des dispositions du paragraphe IV de l'article 191 du C.G.I., une amende de 15% du montant de la taxe sur la valeur ajoutée est appliquée aux bénéficiaires de logements sociaux qui n'ont pas respecté les conditions prévues à l'article 93-I du C.G.I., assortie des sanctions pour paiement tardif prévues à l'article 208 du C.G.I. et ce, à compter du mois suivant celui de l'encaissement du montant de la T.V.A.

V- SANCTIONS PÉNALES

Ces sanctions constituent un moyen ultime de lutte contre les manoeuvres frauduleuses les plus graves. En effet, les poursuites pénales en matière fiscale visent à exercer un effet dissuasif.

Le système fiscal national repose pour l'essentiel sur le principe de la déclaration spontanée, sous la responsabilité de chaque contribuable, déclaration qui bénéficie de la présomption de sincérité. En contre partie, l'Administration dispose d'un pouvoir de contrôle assorti de garanties efficaces accordées au contribuable pour pouvoir défendre ses intérêts face à l'administration.

Ce système qui confère des garanties sûres et indéniables est consolidé par un dispositif pénal dont la mise en oeuvre mesurée répond au souci de lui attribuer un caractère dissuasif à l'égard des cas de fraudes les plus graves, limitativement énumérés par le texte de loi. La peine de prison qui peut être d'un mois à trois (3) mois ne peut être prononcée qu'en cas de récidive, ce qui confirme la volonté du législateur de réserver à ce dispositif un caractère dissuasif.

Comme toute infraction pénale, le délit en matière fiscale doit nécessairement être constitué par la réunion de trois éléments :

- un élément légal reposant sur l'existence d'une disposition législative réprimant le fait incriminé ;
- un élément matériel ayant trait à la preuve de l'infraction commise ;
- un élément intentionnel ayant trait à l'intention frauduleuse.

A- SANCTIONS PÉNALES COMMUNES À L'I.S, L'I.R ET LA T.V.A

1 - Infractions visées

Ces infractions qui dénotent la manoeuvre frauduleuse, doivent avoir pour mobile la volonté:

- de se soustraire à la qualité de contribuable ou au paiement de l'impôt ;
- ou d'obtenir des déductions ou des remboursements indus.

Aux termes des dispositions de l'article 192-I du C.G.I., les faits constitutifs des infractions sont les suivants :

- ❖ délivrance ou production de factures fictives ;
- ❖ production d'écritures comptables fausses ou fictives;
- ❖ vente sans factures de manière répétitive ;

- ❖ soustraction ou destruction de pièces comptables légalement exigibles ;
- ❖ dissimulation de tout ou partie de l'actif de la société ou augmentation frauduleuse de son passif en vue d'organiser son insolvabilité.

Chacun des faits précités dénote l'intention frauduleuse du contribuable et il appartient à l'administration fiscale d'apporter la preuve de leur existence.

2 - Constatation des infractions

Les infractions énumérées ci-dessus sont constatées par procès verbal établi par deux agents de l'administration fiscale ayant au moins le grade d'inspecteur, commissionnés à cet effet et assermentés conformément à la législation en vigueur.

Cette constatation ne peut avoir lieu que lors d'un contrôle fiscal, à l'occasion d'une vérification de comptabilité.

3 – Nature des sanctions pénales

L'article 192-I du C.G.I. prévoit l'application de sanctions pénales sous forme d'une amende de cinq mille (5.000) DH à cinquante mille (50.000) DH et, en cas de récidive, une peine d'emprisonnement de 1 à 3 mois.

Il est à préciser à cet effet que, dans tous les cas où une infraction est établie et des poursuites judiciaires engagées, la sanction sera éventuellement prononcée sous forme d'une amende pécuniaire.

La peine d'emprisonnement ne peut être prononcée qu'en cas de récidive c'est à dire lorsque le même contribuable commet une infraction avant l'expiration des cinq (5) années qui suivent sa première condamnation à l'amende pécuniaire précitée par jugement ayant acquis l'autorité de la chose jugée.

L'application de ce dispositif s'effectue dans les formes et les conditions prévues à l'article 231 du C.G.I.

4 - Personnes passibles des peines d'emprisonnement

Les peines d'emprisonnement sont prononcées quel que soit le statut juridique du redevable à l'encontre :

- de la personne physique qui a commis l'infraction ou de tout responsable convaincu d'avoir donné des instructions ou son accord en vue de l'accomplissement des faits prévus par la loi ;
- de toute personne convaincue d'avoir participé à l'accomplissement des mêmes faits, assisté ou conseillé les parties à leur exécution.

B - SANCTIONS PÉNALES EN MATIÈRE DE DROITS DE TIMBRE

Les sanctions pénales relatives aux infractions aux droits de timbre sont prévues par le paragraphe II de l'article 192 du C.G.I.

Il s'agit de :

- l'amende de 120 à 1.200 dirhams, applicable à ceux qui ont sciemment employé, vendu ou tenté de vendre des timbres mobiles ayant déjà servi.

Cette amende peut être portée au double en cas de récidive ;

- l'amende de 1.200 à 4.800 dirhams⁴¹ et l'emprisonnement de cinq (5) jours à six (6) mois, applicables à ceux qui fabriquent, colportent ou vendent des timbres imités.

Ces sanctions sont applicables sans préjudice de l'application de sanctions plus graves, prévues par les articles 345 à 348 du code pénal.

A ce sujet, il est rappelé qu'en vertu des dispositions de l'article 345 du code pénal, est puni de l'emprisonnement d'un à six mois et d'une amende de 120 à 1.000 dirhams ou de l'une de ces deux peines seulement, quiconque :

- ✓ fabrique les timbres sans l'ordre écrit de l'Etat ;
- ✓ fabrique, détient, distribue, achète ou vend des timbres susceptibles d'être confondus avec ceux de l'Etat.

D'autre part, l'article 346 du même code prévoit une peine d'emprisonnement d'un (1) à cinq (5) ans et une amende de 250 à 10.000 DH, quiconque contrefait ou falsifie les timbres fiscaux mobiles, papiers ou formules timbrés, vend, colporte, distribue ou utilise sciemment lesdits timbres, papiers ou formules timbrés contrefaits ou falsifiés.

La tentative des infractions énumérées ci-dessus est punissable comme l'infraction consommée.

Par ailleurs, l'article 348 du code pénal prévoit une peine d'emprisonnement de deux (2) mois à un (1) an et une amende de 120 à 1.000 DH, quiconque fait sciemment usage de timbres mobiles ou de papiers ou formules timbrés ayant déjà été utilisés ou qui, par tout moyen, altère des timbres dans le but de les soustraire à l'oblitération et de permettre ainsi leur réutilisation ultérieure.

Enfin, l'article 350 du code pénal prévoit que pour les infractions définies aux articles 345, 346 et 348 la juridiction de jugement doit obligatoirement prononcer la confiscation prévue aux articles 43, 44 et 89 du même code.

⁴¹ Avant 2010, cette amende était comprise entre 48 et 4 800 dirhams.

Les contraventions visées par les textes ci-dessus présentent le caractère d'un délit dont la répression appartient aux tribunaux correctionnels.

Dans le cas de contravention, l'administration fiscale se borne donc à saisir du délit le Ministère public et à poursuivre le recouvrement des droits simples, amendes, pénalités et majorations exigibles.

SECTION III.- SANCTIONS COMMUNES A L'I.S. ET A L'I.R.

Les dispositions des articles 193 à 198 du C.G.I. traitent des sanctions communes à l'impôt sur les sociétés et à l'impôt sur le revenu. Il s'agit des :

- infractions aux dispositions relatives au règlement des transactions ;
- infractions en matière de déclaration de rémunérations allouées ou versées à des tiers ;
- infractions en matière de déclaration des rémunérations versées à des personnes non résidentes
- infractions en matière de revenus de capitaux mobiliers
- infractions aux obligations des entreprises installées dans les plateformes d'exportation et de leurs fournisseurs
- infractions aux dispositions relatives à la retenue à la source.

Les sanctions d'assiette assortissant ces infractions sont constituées, essentiellement, par les majorations proportionnelles. Dans certains cas, il est fixé un minimum de perception de cinq cent (500) DH.

I.-SANCTION POUR INFRACTION AUX DISPOSITIONS RELATIVES AU RÈGLEMENT DES TRANSACTIONS

En vertu des dispositions de l'article 193 du C.G.I., toute transaction d'un montant égal ou supérieur à vingt mille (20.000) DH, dont le règlement est effectué autrement que par les moyens de paiement admis sur le plan fiscal, donne lieu à l'application à l'encontre de l'entreprise vendeuse ou prestataire de service vérifiée d'une amende de 6% du montant de la transaction.

Les moyens de règlement admis sur le plan fiscal, comme mode de paiement des transactions susvisées sont : le chèque barré non endossable, l'effet de commerce, le moyen magnétique ou tout procédé électronique de paiement, ainsi que le virement bancaire.

Est également admis comme mode de paiement, 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, en application de l'article 193 du C.G.I.⁴²

⁴² Mode de règlement introduit par l'article 7 de la loi de finance n° 43 - 10 pour l'année budgétaire 2011.

L'amende de 6% du montant de la transaction s'applique indépendamment des autres sanctions fiscales.

A- OBLIGATIONS RELATIVES AUX MOYENS DE RÈGLEMENT

Pour encourager la transparence des transactions et assurer, par ailleurs, une harmonie entre les dispositions fiscales et les dispositions du code de commerce, le C.G.I. a institué, pour un certain seuil de dépenses, l'obligation de recours à des moyens de règlement autre que l'espèce, en l'occurrence :

- les chèques barrés non endossables ;
- les effets de commerce ;
- les moyens magnétiques ou procédés électroniques de paiement ;
- les virements bancaires ;
- la compensation avec une créance à l'égard d'une même personne.

Ainsi, pour l'acheteur, l'obligation de règlement par les moyens énumérés ci-dessus s'applique aux dépenses dont le montant facturé est égal ou supérieur à dix mille (10.000) dirhams (T.T.C.).

Pour le vendeur, l'obligation de se faire régler par les moyens susmentionnés s'impose pour tout règlement d'une transaction dont le montant est égal ou supérieur à vingt mille (20.000) DH. (T.T.C.).⁴³

Ces transactions englobent celles effectuées:

- entre sociétés soumises à l'I.S. et des personnes assujetties à l'I.S., à l'I.R. ou à la T.V.A. et agissant pour les besoins de leur activité professionnelle ;
- avec des particuliers n'agissant pas pour les besoins d'une activité professionnelle.

Cette obligation de règlement selon les modes de paiement susvisés n'est, cependant, pas applicable aux transactions concernant les animaux vivants et les produits agricoles non transformés à l'exception des transactions effectuées entre commerçants.

B- SANCTION

Le non respect de l'obligation de paiement par les modes de règlement susvisés entraîne, en cas de vérification fiscale à l'encontre du vendeur ou du prestataire de services et ce, quelle que soit la qualité du client, l'application d'une amende égale à 6% du montant de la transaction effectuée⁴⁴.

⁴³ Le seuil des transactions pour le vendeur était fixé initialement à 10.000 DH avant d'être rehaussé à 20.000 DH par la loi des finances 1997/1998 pour être en harmonie avec les dispositions du code de commerce.

⁴⁴ Ce taux initialement fixé à 10% a été porté à 6% par la loi des finances 1997/1998, et ce en harmonie avec le taux prévu en la matière par l'article 306 du code de commerce.

Il est à rappeler que parallèlement à l'application de l'amende de 6% chez le vendeur, le client professionnel perd, en matière d'impôt sur les sociétés ou d'impôt sur le revenu (R.N.R ou le R.N.S), le droit de déduire du résultat fiscal 50% du montant des dépenses afférentes aux charges et dotations aux amortissements dont le montant facturé est égal ou supérieur à dix mille (10 000) dirhams T.V.A. comprise et dont le règlement n'est pas justifié par les moyens susvisés conformément aux dispositions de l'article 11-II du C.G.I..

De même, en matière de T.V.A, le client ne bénéficie que d'une déduction partielle, à raison de 50%, de la taxe grevant les achats, travaux ou services dont le montant est égal ou supérieur à dix mille (10.000) DH T.V.A comprise, conformément aux dispositions de l'article 106-II du C.G.I.

II.-SANCTION POUR INFRACTION EN MATIÈRE DE DÉCLARATION DE RÉMUNÉRATIONS ALLOUÉES OU VERSÉES À DES TIERS

Les contribuables qui manquent à leurs obligations en matière de déclaration de rémunérations allouées ou versées à des tiers prévue par l'article 151 du C.G.I., encourent les sanctions prévues à l'article 194 du même code.

A- INFRACTIONS PASSIBLES DE SANCTIONS

La sanction en matière de déclaration de rémunérations versées à des tiers s'applique dans deux cas :

- 1-** en cas de défaut de déclaration ou de déclaration tardive. Il est à souligner que toute déclaration qui ne comporte pas le montant des rémunérations allouées est considérée comme n'ayant pas été déposée;
- 2-** et en cas de déclaration comportant des renseignements incomplets ou lorsque les montants déclarés ou versés sont insuffisants.

Il est à noter qu'une déclaration est incomplète lorsqu'elle ne comporte pas l'une des informations énumérées à l'article 151 du C.G.I.

Une déclaration peut être également inexacte dans la mesure où elle comporte des erreurs ou inexactitudes sur l'identification du bénéficiaire ou sur le montant des rémunérations allouées.

B- TAUX DE LA MAJORATION

La majoration prévue par l'article 194 du C.G.I. est appliquée, selon le cas, suivant les taux de 25% et 15%.

1- Sanction au taux de 25%

Elle est appliquée aux infractions concernant :

- ✓ soit la déclaration des honoraires, commissions, courtages et autres rémunérations de même nature ou des rabais, remises et ristournes accordés après facturation, alloués à des contribuables inscrits à la taxe professionnelle, à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu tel que prévu à l'article 151-I du C.G.I. ;
- ✓ soit la déclaration prévue pour les cliniques au titre des actes chirurgicaux ou médicaux que des médecins soumis à la taxe professionnelle y effectuent.

2- Sanction au taux de 15%

Elle est appliquée aux infractions concernant la déclaration par les cliniques des honoraires et rémunérations versées aux médecins non soumis à la taxe professionnelle, salariés non permanents, qui y effectuent des actes chirurgicaux ou médicaux.

C- BASE DE CALCUL DE LA MAJORATION

Deux cas de figure sont à distinguer :

1- Infractions à la déclaration des rémunérations allouées à des tiers

En cas de défaut de déclaration, la majoration de 25% est calculée sur le montant des rémunérations globales allouées ou versées aux tiers.

Lorsque le contribuable produit une déclaration comportant des renseignements incomplets ou lorsque les montants déclarés ou versés sont insuffisants, cette majoration est calculée sur les montants correspondants aux renseignements incomplets ou aux montants insuffisants.

2-Infractions à la déclaration de rémunérations souscrites par les cliniques et établissements assimilés

Deux cas de figure sont à distinguer :

a- Cas des médecins soumis à la taxe professionnelle

En cas de défaut de déclaration par les cliniques et établissements assimilés des actes médicaux et chirurgicaux que les médecins soumis à la taxe professionnelle ont effectué dans lesdites cliniques, la majoration de 25% est calculée sur la valeur correspondant au nombre global annuel desdits actes effectués durant l'exercice comptable concerné et relevant de la lettre clé (k).

Lorsque la clinique ou l'établissement assimilé produit une déclaration comportant des renseignements incomplets ou lorsque les montants déclarés ou versés sont insuffisants, cette majoration est calculée sur les montants correspondants aux renseignements incomplets ou aux montants insuffisants.

b- Cas des médecins non soumis à la taxe professionnelle

En cas de défaut de déclaration par les cliniques et établissements assimilés des honoraires et rémunérations versés aux médecins non soumis à la taxe professionnelle ayant effectué des actes médicaux et chirurgicaux dans lesdites cliniques, la majoration de 15% est calculée, comme prévu à l'article 184 du C.G.I., sur le montant de l'impôt retenu à la source sur les honoraires versés aux dits médecins.

Lorsque la clinique ou l'établissement assimilé produit une déclaration comportant des renseignements incomplets ou lorsque les montants déclarés ou versés sont insuffisants, cette majoration est calculée sur l'impôt retenu à la source correspondant aux renseignements incomplets ou aux montants insuffisants.

D- MINIMUM DE PERCEPTION

Le montant des majorations précitées ne peut être inférieur à cinq cents (500) dirhams.

III.-SANCTION POUR INFRACTIONS EN MATIÈRE DE DÉCLARATION DE RÉMUNÉRATIONS VERSÉES À DES PERSONNES NON RÉSIDENTES

Les contribuables résidant ou ayant une profession au Maroc et versent, mettent à la disposition ou inscrivent en compte des personnes non résidentes, des rémunérations énumérées à l'article 15 du C.G.I. sont tenues aux obligations déclaratives prévues par les dispositions de l'article 154 du même code. En cas d'infraction, ces contribuables encourent les sanctions prévues à l'article 195 du C.G.I.

A- INFRACTIONS PASSIBLES DE SANCTIONS

La sanction en matière de déclaration des rémunérations versées à des personnes non résidentes s'applique dans deux cas :

- le défaut de déclaration ou la production de déclaration tardive ;
- la production de déclaration ne comportant pas, en totalité ou en partie, les renseignements visés à l'article 154 du C.G.I. précité, ou la déclaration ou le versement de montants insuffisants.

B- TAUX DE LA MAJORATION

La majoration prévue par l'article 195 du C.G.I. est appliquée suivant un taux de 15%.

C- BASE DE CALCUL DE LA MAJORATION

En cas de défaut ou de production tardive de la déclaration des rémunérations versées à des personnes non résidentes, la majoration de 15% est calculée sur le montant global de l'impôt retenu à la source.

Lorsque le contribuable produit une déclaration ne comportant pas, en totalité ou en partie, les renseignements visés à l'article 154 du C.G.I. précité, ou lorsque les montants déclarés ou versés sont insuffisants, cette majoration est calculée sur le montant de l'impôt retenu à la source afférent aux renseignements incomplets ou sur le montant de l'impôt non déclaré ou non versé.

D- MINIMUM DE PERCEPTION

Le montant de cette majoration ne peut être inférieur à cinq cents (500) dirhams.

IV- SANCTION POUR INFRACTION EN MATIÈRE DE REVENUS DE CAPITAUX MOBILIERS

Les contribuables qui enfreignent les prescriptions en matière de déclaration des revenus de capitaux mobiliers, telles qu'elles sont prévues par les articles 152 et 153 du C.G.I. encourent les sanctions prévues à l'article 196 du C.G.I. précité.

En effet, en application des dispositions de l'article 152 du C.G.I., les contribuables qui versent, mettent à la disposition ou inscrivent en compte des produits des actions, parts sociales et revenus assimilés et bénéfiques des établissements des sociétés non résidentes visés à l'article 13 du C.G.I. doivent souscrire la déclaration des produits des actions, parts sociales et revenus assimilés.

Dans le même sens, les contribuables qui versent, mettent à la disposition ou inscrivent en compte les produits de placements à revenu fixe visés à l'article 14 du C.G.I. précité doivent produire une déclaration des produits de placements à revenu fixe conformément aux dispositions de l'article 153 du C.G.I. précité.

A- INFRACTIONS PASSIBLES DE SANCTIONS

La sanction en matière de déclaration des produits des actions, parts sociales et revenus assimilés, ainsi que de déclaration des produits de placements à revenu fixes s'applique dans deux cas :

- le défaut de déclaration ou la production de déclaration tardive ;
- la production de déclaration incomplète ou insuffisante.

B- TAUX DE LA MAJORATION

Le taux de la majoration prévue par l'article 196 du C.G.I. est fixé à 15%.

C- BASE DE CALCUL DE LA MAJORATION

La majoration de 15%, prévue en matière de revenus de capitaux mobiliers, est calculée sur le montant de l'impôt non déclaré ou déclaré hors délai.

D- MINIMUM DE PERCEPTION

Le montant de cette majoration ne peut être inférieur à cinq cents (500) dirhams.

V- SANCTION POUR INFRACTION AUX OBLIGATIONS DES ENTREPRISES INSTALLÉES DANS LES PLATES-FORMES D'EXPORTATION ET DE LEURS FOURNISSEURS

En vertu des dispositions des articles 6 (I-B-2°) et 31-I-B du C.G.I., les entreprises, autres que celles exerçant dans le secteur minier, qui vendent des produits finis à des exportateurs installés dans des plates-formes d'exportation bénéficient, en matière d'I.S. ou d'I.R., des mêmes avantages prévus en faveur des exportateurs.

L'octroi de ces avantages est, toutefois, subordonné aux conditions prévues à l'article 7 -V du C.G.I.

En cas de non respect desdites conditions, il est appliqué les sanctions prévues à l'article 197 du C.G.I.

Ces sanctions peuvent être appliquées à l'encontre tant des entreprises installées dans les plates-formes d'exportation que des fournisseurs qui vendent les produits finis aux entreprises susmentionnées.

A- ENTREPRISES QUI VENDENT DES PRODUITS FINIS AUX SOCIÉTÉS INSTALLÉES DANS LES PLATES-FORMES D'EXPORTATION

Les entreprises qui vendent des produits finis aux sociétés installées dans les plates-formes d'exportation et qui ne produisent pas l'attestation prévue à l'article 7-V du C.G.I., perdent le droit à l'exonération ou à l'imposition au taux réduit prévues aux articles 6 (I-B-2°) et 31-I-B du C.G.I., sans préjudice des majorations et de la pénalité prévues à l'article 184 et 208 du C.G.I.

B- ENTREPRISES INSTALLÉES DANS LES PLATES-FORMES D'EXPORTATION

1-Majoration de 100%

En vertu des dispositions de l'article 197-II du C.G.I., le chiffre d'affaires correspondant aux produits finis, acquis par les entreprises installées dans les plates-formes d'exportation et ayant reçu une destination autre que l'exportation., doit être imposé, entre les mains desdites entreprises, dans les conditions de droit commun avec application d'une majoration de 100% des droits dus, de la pénalité et des majorations de retard prévues aux articles 184 et 208 du C.G.I., soit respectivement la majoration d'assiette au taux de 15% et la pénalité (10%) et les majorations de recouvrement de 5% pour le premier mois de retard et 0,5% pour les mois suivants.

2- Majoration de 25%

Lorsque l'entreprise installée dans les plates-formes d'exportation ne produit pas l'état récapitulatif des opérations d'achat et d'exportation de produits finis, ou produit ledit état hors délai, il est réintégré dans leur résultat fiscal 25% du montant correspondant aux opérations d'achat ou d'exportation des produits finis en question.

Lorsque l'entreprise produit un état comportant des renseignements incomplets ou lorsque les montants déclarés sont insuffisants, il est réintégré dans son résultat fiscal 25% du montant correspondant aux renseignements incomplets ou du montant correspondant aux opérations d'achat et d'exportation des produits finis non déclarés.

Cette majoration de 25% est assortie des majorations de retard et de la pénalité, prévues aux articles 184 et 208 du C.G.I., soit respectivement la majoration d'assiette au taux de 15%, la pénalité (10%) et les majorations de recouvrement de 5% pour le premier mois de retard et 0,50% pour les mois suivants.

Le montant de la majoration de 25% précitée ne peut être inférieur à cinq cent (500) dirhams.

VI-SANCTION POUR INFRACTION AUX DISPOSITIONS RELATIVES À LA RETENUE À LA SOURCE

En application des dispositions de l'article 198 du C.G.I., les personnes physiques ou morales et les établissements des sociétés non résidentes qui n'ont pas versé spontanément au Trésor, dans les délais prescrits, les sommes dont elles sont responsables, que la retenue à la source ait été ou non effectuée en totalité ou en partie, sont personnellement redevables des sommes non versées, et encourent les sanctions suivantes:

- 1-** sanction pour infraction à la retenue à la source sur le produit des actions, parts sociales et revenus assimilés et les produits de placements à revenu fixe ;

- 2- sanction pour infraction à la retenue à la source sur les produits bruts versés à des non résidents ;
- 3- sanction pour infraction à la retenue à la source sur les honoraires des médecins non soumis à la taxe professionnelle.

En effet, en vertu des dispositions des articles 158, 159, 174-II-A du C.G.I., sont tenus à des obligations de retenue à la source, les établissements de crédit, publics et privés, les personnes physiques, les sociétés et établissements qui versent, mettent à la disposition ou inscrivent en compte des bénéficiaires les produits des actions, parts sociales et revenus assimilés visés à l'article 13 du C.G.I., ou les produits de placements à revenu fixe visés à l'article 14 du C.G.I.

De même, conformément aux dispositions de l'article 160 du C.G.I., les contribuables qui versent, mettent à la disposition ou inscrivent en compte des personnes physiques ou morales non résidentes les produits bruts visés à l'article 15 et 45 du C.G.I, sont tenus à des obligations de retenue à la source. A défaut, c'est l'entreprise ou l'organisme client au Maroc qui devient personnellement responsable d'effectuer ladite retenue.

Enfin, en application de l'article 157 du C.G.I., les cliniques et établissements assimilés sont tenus d'opérer pour le compte du Trésor, une retenue à la source sur les honoraires et rémunérations versés aux médecins non soumis à la taxe professionnelle qui effectuent des actes médicaux ou chirurgicaux dans lesdits cliniques et établissements.

Le non respect de l'obligation de retenue à la source par les personnes susmentionnées les rend personnellement redevables de la retenue en question, et les astreint, en sus, au paiement de la pénalité et des majorations prévues à l'article 208 du C.G.I. soit les sanctions prévues en matière de recouvrement de l'impôt.

CHAPITRE II SANCTIONS SPECIFIQUES

SECTION I.- SANCTION SPECIFIQUE A L'I.S.

Il s'agit de la sanction pour infraction aux obligations des sociétés à prépondérance immobilière.

En effet, conformément aux dispositions de l'article 199 du C.G.I., toute société à prépondérance immobilière, telle que définie à l'article 61-II du C.G.I., qui ne produit pas dans le délai prescrit, en même temps que la déclaration du résultat fiscal, la liste nominative de l'ensemble des détenteurs de ses titres (actions ou parts sociales) encourt une amende égale à dix mille (10.000) dirhams.

Si la liste produite comporte des omissions ou des inexactitudes dans les renseignements y indiqués, l'amende encourue est de deux cents (200) DH par omission ou inexactitude, sans que le total des amendes encourues à ce titre puisse excéder cinq mille (5.000) dirhams par liste.

SECTION II.- SANCTIONS SPECIFIQUES A L'I.R.

Il s'agit des sanctions suivantes :

- sanctions pour infraction aux dispositions relatives à la déclaration des traitements et salaires, de pensions et de rentes viagères ;
- sanction pour infraction aux dispositions relatives à la déclaration de l'identité fiscale ;
- sanction pour déclaration comportant des omissions ou inexactitudes ;
- sanction pour infraction aux déclarations relatives aux intérêts versés aux non résidents.

I - SANCTIONS POUR INFRACTION AUX DISPOSITIONS RELATIVES À LA DÉCLARATION DES TRAITEMENTS ET SALAIRES, DE PENSIONS ET DE RENTES VIAGÈRES

A- PÉNALITÉS ET MAJORATIONS DE RETARD

En application des dispositions de l'article 200 du C.G.I., lorsque les versements prévus à l'article 174-I du C.G.I. en matière de revenus salariaux sont effectués spontanément en totalité ou en partie en dehors des délais prescrits, les employeurs et débirentiers doivent acquitter, en même temps que les sommes dues, une pénalité de 10% et une majoration de 5 % pour le premier mois de retard et de 0,50% par mois ou fraction de mois supplémentaire tels que prévu par l'article 208 du C.G.I..

A défaut de versement spontané des sommes dues, celles-ci sont recouvrées par voie de rôle de régularisation, assorties de la pénalité et de la majoration précitées, avec application d'une majoration de 0,50% par mois ou fraction de mois de retard écoulé entre le premier du mois qui suit celui de la date d'émission du rôle et la date du paiement de l'impôt.

B- DÉFAUT DE DÉCLARATION OU DÉCLARATION DÉPOSÉE HORS DÉLAI

Les employeurs et les débirentiers encourent une majoration de 15 % du montant de l'impôt retenu ou qui aurait dû être retenu, lorsque ils n'ont pas produit ou ont souscrit en dehors des délais fixés aux articles 79 et 81 du C.G.I. les déclarations suivantes :

- la déclaration des traitements et salaires ;
- la déclaration comportant la liste des stagiaires dont l'indemnité est exonérée en application de l'article 57 (16°) du C.G.I. ;
- la déclaration des pensions et prestations sous forme de capital ou de rente ;

C- MAJORATION POUR DÉCLARATION INCOMPLÈTE

Toute déclaration incomplète ou comportant des éléments discordants est assortie d'une majoration de 15 % du montant de l'impôt retenu ou qui aurait dû être retenu et correspondant aux omissions et inexactitudes relevées dans les déclarations précitées.

Toutefois, en cas d'omissions ou d'inexactitudes relevées dans lesdites déclarations, la majoration de 15 % n'est appliquée qu'une seule fois pour l'ensemble des omissions concernant un même employé.

Par omissions, il y a lieu d'entendre l'absence de l'ensemble des renseignements exigés par les dispositions des articles 79 et 81 du C.G.I. ou seulement certains renseignements tels que la non indication d'un employé ou des renseignements le concernant.

Quant aux inexactitudes, elles peuvent concerner aussi bien l'identité du salarié que les sommes qui lui sont payées ou tout autre renseignement exigé par les articles précités.

Il est à préciser que les majorations mentionnées ci-dessus sont recouvrées par voie de rôle immédiatement exigible et leur montant ne peut être inférieur à cinq cent (500) dirhams par déclaration et non par employé dans les cas suivants:

- 1-** lorsque la déclaration n'a pas été produite ou n'a pas été souscrite dans le délai fixé aux articles 79 et 81 du C.G.I., les employeurs et les débirentiers encourent une majoration de 15% du montant de l'impôt retenu ou qui aurait dû être retenu ;

- 2- lorsque la déclaration est incomplète ou comporte des éléments discordants, elle est assortie d'une majoration de 15% du montant de l'impôt retenu ou qui aurait dû être retenu et correspondant aux omissions et inexactitudes relevées dans les déclarations prévues aux articles 79 et 81 du C.G.I.

Pour le recouvrement du rôle émis, il est appliqué une majoration de 0,50% par mois ou fraction de mois de retard écoulé entre le premier du mois qui suit celui de la date d'émission du rôle et la date du paiement de l'impôt.

Exemples :

Premier cas : Déclaration souscrite hors délai :

a) par une société qui emploie plusieurs salariés :

Montant total de l'I.R retenu à la source : 1 500 000 DH

Montant de la majoration = 1 500 000 DH X 15% = 225 000 DH

b) par un contribuable qui n'a qu'un seul employé :

Montant total de l'I.R Retenu à la source 2 800 DH

Montant de la majoration = 2 800 DH X 15% = 420 DH.

Ce contribuable versera un minimum de **500 DH** au titre de la majoration au lieu de 420 DH.

Deuxième cas : Déclaration comportant des omissions ou des inexactitudes :

Il s'agit de l'absence dans la déclaration de l'une des indications visées aux articles 79 et 81 susvisés.

L'employeur a déposé une déclaration qui ne comporte pas, pour certains employés, une ou plusieurs indications : numéro de la C.I.N., adresse du salarié ...

Le taux de majoration de 15% s'applique à chaque salarié sur l'impôt qui lui a été retenu une seule fois, même si plusieurs indications le concernant manquent sur la déclaration.

a) Déclaration déposée par un employeur qui n'a qu'un seul employé :

- l'impôt retenu à la source pour ce salarié est de 3 200 DH ;
- son numéro de C.I.N et son adresse ne figurent pas sur la déclaration.

La majoration sera de 3 200 DH X 15% = 480 DH.

Toutefois, l'employeur devra payer non pas 480 DH, mais le minimum qui est de **500 DH**.

b) Déclaration déposée par une entreprise qui a plusieurs employés :

La majoration de 15 % sera appliquée une seule fois par salarié. La somme des majorations obtenue ne devra pas être inférieure au montant minimum de 500 DH.

Par ailleurs, il convient de rappeler que conformément aux dispositions de l'article 202-III du C.G.I., les employeurs qui ne respectent pas les conditions d'exonération prévue à l'article 57-16° du C.G.I., sont régularisés d'office sans procédure. Les rôles correspondants, assortis des majorations et amendes précitées, sont immédiatement exigibles.

A ce titre, il convient de rappeler les conditions d'exonération en matière de l'indemnité de stage :

- les stagiaires doivent être inscrits depuis au moins six (6) mois à l'Agence Nationale de Promotion de l'Emploi et des Compétences (ANAPEC) régie par la loi n° 51-99 promulguée par le dahir n° 1-00-220 du 2 rebii I 1421 (5 juin 2000) ;
- le même stagiaire ne peut bénéficier deux fois de cette exonération.

II- SANCTION POUR INFRACTION AUX DISPOSITIONS RELATIVES À LA DÉCLARATION D'IDENTITÉ FISCALE

En vertu des dispositions de l'article 201 du C.G.I., une amende de cinq cents (500) dirhams est applicable aux contribuables passibles de l'I.R. au titre des revenus salariaux et assimilées, les revenus et profits fonciers et revenus et profits de capitaux mobiliers, y compris ceux qui en sont exonérés temporairement, qui n'ont pas remis à l'inspecteur des impôts du lieu de leur domicile fiscal ou de leur principal établissement, une déclaration d'identité fiscale prévue à l'article 78 du C.G.I. conforme au modèle établi par l'administration, dans les trente (30) jours suivant :

- soit la date du début de leur activité ;
- soit celle de l'acquisition de la première source de revenu.

III- SANCTION POUR DÉCLARATION COMPORTANT DES OMISSIONS OU INEXACTITUDES

En vertu des dispositions de l'article 202 du C.G.I., les contribuables qui produisent la déclaration du revenu global prévue à l'article 82 du C.G.I., comportant des omissions ou inexactitudes dans les éléments, autres que ceux concernant la base d'imposition, encourrent une amende de cinq cents (500) dirhams.

IV- SANCTION POUR INFRACTION AUX OBLIGATIONS DÉCLARATIVES RELATIVES AUX INTÉRÊTS VERSÉS AUX NON-RÉSIDENTS

En vertu des dispositions de l'article 203 du C.G.I., lorsque les établissements de crédit et organismes assimilés n'ont pas déposé ou ont déposé hors délai la déclaration, prévue à l'article 154 du C.G.I., relative aux intérêts versés aux non résidents ou lorsqu'ils déposent une déclaration incomplète ou comportant des éléments discordants, ils encourent une majoration de 15 % du montant de l'impôt correspondant aux intérêts des dépôts, objet des infractions précitées, qui aurait été dû en l'absence d'exonération.

SECTION III : SANCTION SPECIFIQUE A LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

I- SANCTIONS RELATIVES AUX DÉPÔTS DE DÉCLARATION

Les dispositions de l'article 204-I et II du CGI prévoient des sanctions pour le dépôt hors délai pour les cas ci-après :

- lorsque la déclaration visée aux articles 110 et 111 du CGI est déposée en dehors des délais prescrits, mais ne comportant pas de taxe à payer ni de crédit de taxe, le contribuable est passible d'une amende de cinq cents (500) dirhams.

Il est à préciser que la sanction de cinq cent (500) dirhams s'applique à chaque déclaration prise individuellement lorsqu'elle est déposée hors délai et ne comportant pas de taxe à payer.

- lorsque ladite déclaration est déposée en dehors du délai prescrit, mais comporte un crédit de taxe, ledit crédit est réduit de 15%.

On doit entendre par crédit de taxe, le crédit inhérent à la période (mois ou trimestre) pour laquelle le dépôt de déclaration hors délai a été constaté.

Dans le cas de déclaration de chiffre d'affaires comportant un crédit de taxe déposée hors délai et dont la réduction de crédit de 15 % n'a pas été effectuée par le redevable, l'inspecteur doit inviter le contribuable à déposer une déclaration rectificative.

Il appartient aux chefs de secteurs et aux agents liquidateurs de remboursement (en cas de crédit de taxe remboursable) lorsqu'ils procèdent aux régularisations qui s'imposent de prendre en considération le crédit de taxe de la période qui est au crédit de taxe figurant en rouge (ligne 202) sur la déclaration et le crédit de la période précédente(ligne 170). En cas de remboursement, la réduction de 15% est défalquée du montant de TVA remboursable.

II.- SANCTION POUR DÉFAUT OU RETARD DANS LE DÉPÔT DE LA DÉCLARATION DU PRORATA

Les dispositions de l'article 204-III du C.G.I prévoient une amende de cinq cents (500) dirhams applicable aux assujettis n'ayant pas déposé la déclaration du prorata prévu à l'article 113 du C.G.I. ou l'ayant déposée en dehors du délai légal⁴⁵.

SECTION IV : SANCTIONS SPECIFIQUES AUX DROITS D'ENREGISTREMENT

I.- SANCTIONS POUR NON RESPECT DES CONDITIONS D'EXONÉRATION OU DE RÉDUCTION DES DROITS

Certains actes d'acquisition de biens immeubles bénéficient soit de l'exonération des droits d'enregistrement, soit de la réduction de ces droits, sous réserve de certaines conditions.

Le non respect de ces conditions d'exonération ou de réduction des droits entraîne l'application des droits liquidés au tarif de 6 %, augmenté d'une majoration égale à 15 % du montant de ces droits, de la pénalité de 10% et de la majoration de 5 % pour le premier mois de retard et de 0,50% par mois ou fraction de mois supplémentaire prévues à l'article 208 du C.G.I..

La majoration de 5 % et de 0,50 % précitée est calculée à l'expiration du délai de trente (30) jours suivant la date de l'acte d'acquisition.

L'article 205 du C.G.I. prévoit les différents cas de non respect d'exonération ou de réduction des droits donnant lieu à l'application des sanctions précitées, à savoir :

- 1-** le défaut de réalisation d'opérations de construction de logements sociaux ou de cités, résidences et campus universitaires ;
- 2-** le défaut de réalisation du projet de lotissement ou de construction de locaux à usage d'habitation, commercial, professionnel ou administratif dans le délai de sept (7) ans ;
- 3-** le défaut de réalisation du projet d'investissement autre que de lotissement ou de construction dans le délai de trente six (36) mois.

Il est rappelé que cette disposition est abrogée par l'article 8 de la loi de finances n° 38-07 pour l'année budgétaire 2008 ;

- 4-** le défaut de remise par la société de crédit-bail au preneur du bien immeuble acquis ou construit dans les délais d'un an ou de trois (3) ans, selon les cas.

⁴⁵ Sanction applicable pour les déclarations du prorata de déduction servant au calcul du pourcentage de déduction à pratiquer à compter du 1er janvier 2004.

Cette disposition est abrogée par l'article 7 de la loi de finances n° 48-09 pour l'année budgétaire 2010 ;

- 5- la cession par les entreprises installées dans les zones franches d'exportation ou par les banques et sociétés holding offshore avant l'expiration du délai de dix (10) ans de terrains acquis en exonération des droits d'enregistrement et nécessaires à la réalisation de leur projet d'investissement.

II.- SANCTIONS POUR FRAUDE EN MATIÈRE DE DONATION

En vertu des dispositions de l'article 206 du C.G.I., lorsque dans un acte de donation entre vifs, le lien de parenté entre le donateur et les donataires a été inexactement indiqué, en vue de bénéficiaire du taux de 1,50 %, les parties sont redevables, outre des droits simples exigibles, d'une majoration égale à 100 % de ces droits et, éventuellement, 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 à l'expiration du délai de trente (30) jours à compter de la date de l'acte de donation.

III.- SANCTIONS APPLICABLES AUX NOTAIRES¹

Conformément aux dispositions de l'article 207 du C.G.I., les notaires sont tenus de mentionner dans les expéditions qu'ils délivrent aux parties, les références comptables de la quittance de paiement des droits par la transcription littérale et entière de cette quittance.

Toute infraction à cette obligation est passible d'une amende de cent (100) dirhams.

Par ailleurs, les notaires ne peuvent délivrer aux parties à l'acte aucune grosse, copie ou expédition que si la minute a été préalablement enregistrée, sous peine d'encourir une amende de deux cent cinquante (250) dirhams par infraction.

Enfin, les notaires sont tenus d'enregistrer les actes dont ils ont assuré la rédaction et de verser en même temps les droits dus dans le délai prescrit et de présenter les registres minutes, aux fins de visa par l'inspecteur des impôts chargé de l'enregistrement.

Le non respect de ces obligations rend les notaires personnellement redevables des droits simples, ainsi que de la majoration de 15 %, de la pénalité de 10 % et de la majoration de 5 % pour le premier mois de retard et de 0,50 % par mois ou fraction de mois supplémentaire, prévues aux articles 184 et 208 du C.G.I.

¹ Sous réserve des sanctions encourues en cas de complicité de fraude, les adoul ne sont passibles que des sanctions prévues par le texte portant réglementation de leur profession à savoir le dahir n° 1.81.332 du 11 rejev 1402 (6 mai 1982) portant promulgation de la loi n° 11.81 portant réglementation de la profession des adoul, de la réception des déclarations et de leur rédaction (articles 16 et suivants). Ils ne sont passibles de sanctions fiscales, qu'en cas de fraude ou de complicité de fraude.

SECTION V.- SANCTIONS SPECIFIQUES AUX DROITS DE TIMBRE

Les dispositions de l'article 207 bis du C.G.I. traitent des sanctions spécifiques aux droits de timbre.

Il s'agit des sanctions suivantes :

- une amende de vingt (20) dirhams applicable à toute infraction aux dispositions relatives aux droits de timbre, prévues par le livre III, titre premier du C.G.I., à défaut d'une pénalité spécifique ;
- une pénalité de 100% du montant des droits simples exigibles avec un minimum de cent (100) dirhams, en cas d'infraction aux règles du timbre proportionnel prévues par l'article 252 (I- A et B) du C.G.I. et relatives aux :
 - annonces publicitaires sur écran et tous titres emportant libération ou décharge ;
 - quittances.

Si l'infraction passible de la pénalité précitée de 100% a consisté dans l'emploi d'un timbre inférieur à celui qui devrait être utilisé, la pénalité ne porte que sur la somme pour laquelle le droit de timbre n'a pas été payé ;

Exemple :

Acte sous-seing privé daté du 15 janvier 2009, portant remboursement d'un prêt de 50 000 DH sur lequel a été apposé, par erreur, un timbre mobile fixe de 20 DH, au lieu de l'application du taux proportionnel de 0,25%, normalement dû sur le montant du prêt.

- Droits de timbre dus : 50 000 DH x 0,25 % =	125,00 DH
- Droits de timbre déjà perçus =20,00 DH
- Reste dû =	105,00 DH
- Pénalité de 100 % sur 105 DH =	<u>105,00 DH</u>
	Total : 210,00 DH

La pénalité de 100% ne porte que sur la somme de 105 DH correspondant au droit de timbre qui n'a pas été payé ;

- une majoration de 15%, une pénalité de 10% et une majoration de 5% pour le premier mois de retard et de 0,50% par mois ou fraction de mois supplémentaire, en cas de défaut ou retard de dépôt de la déclaration dans le délai prescrit, dans tous les cas où les droits de timbre sont payés sur déclaration ;
- une pénalité de 100% des droits simples avec un minimum de mille (1.000) dirhams, en cas de dissimulation ou omission totale ou partielle dans les déclarations, ayant entraîné la liquidation de droits d'un montant inférieur à celui qui est réellement dû ;

- une pénalité de cent (100) dirhams pour la première infraction et de deux cent cinquante (250) dirhams pour chacune des infractions suivantes avec un maximum de cinq cents (500) dirhams par jour, en cas d'infraction relative au droit de communication en matière de droits de timbre, constatée par procès-verbal.

Le même article 207 bis a prévu dans son paragraphe III, pour la validité et l'utilisation des licences ou autorisations des établissements de débit de boissons alcoolisées (art. 253- II- D- 2°), l'obligation du visa pour timbre délivré par le bureau de l'enregistrement dans le ressort duquel se situent les lieux d'exploitation desdites licences ou autorisations et ce, dans le délai de trente jours à compter de leur délivrance.

Ces mêmes dispositions sont applicables en cas de délivrance de duplicata.

TITRE II

SANCTIONS EN MATIERE DE RECOUVREMENT

SECTION I.- SANCTIONS POUR PAIEMENT TARDIF DE L'IMPOT

L'article 208 du C.G.I. prévoit des sanctions pour paiement tardif des impôts, droits et taxes.

Ainsi, une pénalité de 10% et une majoration de 5 % pour le premier mois de retard et de 0,50% par mois ou fraction de mois supplémentaire est applicable, dans les cas ci-après, au montant :

- des versements effectués spontanément, en totalité ou en partie, en dehors du délai prescrit, pour la période écoulée entre la date d'exigibilité de l'impôt et celle du paiement ;
- des impositions émises par voie de rôle ou d'ordre de recettes pour la période écoulée entre la date d'exigibilité de l'impôt et celle du paiement ;
- des impositions émises par voie de rôle ou d'état de produits, pour la période écoulée entre la date d'exigibilité de l'impôt et celle de l'émission du rôle ou de l'état de produits.

I.- PAIEMENT SPONTANÉ HORS DÉLAIS

Les impôts, droits et taxes dont les versements sont effectués, en totalité ou en partie, spontanément hors des délais légaux, sont passibles d'une pénalité de 10% et d'une majoration de 5% pour le premier mois de retard et de 0,50% par mois ou fraction de mois supplémentaire pour la période écoulée entre la date d'exigibilité de l'impôt et celle du paiement.

II.- EMISSION PAR VOIE DE RÔLE OU ORDRE DE RECETTES

Les impositions émises par voie de rôle ou par ordre de recettes et qui n'ont pas été payées dans le délai légal sont passibles d'une pénalité de 10% et d'une majoration de 5% pour le premier mois de retard et de 0,50% par mois ou fraction de mois supplémentaire pour la période écoulée entre la date d'exigibilité de l'impôt et celle du paiement.

III.- EMISSION PAR VOIE DE RÔLE OU ÉTAT DE PRODUITS DE RÉGULARISATION

Les impositions émises suite à la régularisation de la situation fiscale d'un contribuable par voie de rôle ou par état de produits sont passibles d'une pénalité de 10% et d'une majoration de 5 % pour le premier mois de retard et de 0,50% par mois ou fraction de mois supplémentaire pour la période écoulée entre la date d'exigibilité de l'impôt et celle de l'émission du rôle ou de l'état de produits.

En cas de non paiement du rôle ou de l'état de produits émis suite à régularisation dans le délai prescrit, il est appliqué une majoration de 0,50% par mois ou fraction de mois de retard écoulé entre le premier du mois qui suit celui de la date d'émission du rôle ou de l'état de produits et celle du paiement de l'impôt.

IV.- BASE DE CALCUL DE LA PÉNALITÉ ET DES MAJORATIONS

La pénalité et la majoration susvisées sont applicables directement par le receveur de l'administration fiscale ou par le comptable chargé du recouvrement.

La majoration de retard s'applique au montant principal de la créance exigible, à l'exclusion des amendes et des pénalités.

V.- SUSPENSION DE L'APPLICATION DES MAJORATIONS DE RETARD

Par dérogation aux dispositions ci-dessus, les majorations susvisées ne s'appliquent pas pour la période située au-delà des trente-six mois (36) écoulés entre la date de l'introduction du recours du contribuable devant la commission locale de taxation prévue à l'article 225 du C.G.I. et celle de la mise en recouvrement du rôle ou de l'état de produits comportant le complément d'impôt exigible.

VI.- MINIMUM DE PERCEPTION

En matière de droits d'enregistrement, la pénalité et la majoration précitées sont liquidées sur le principal des droits avec un minimum de cent (100) dirhams.

VII- SANCTIONS POUR PAIEMENT TARDIF DE LA T.S.A.V.A.

A l'instar des autres impôts, droits et taxes, tout retard dans le paiement de la taxe spéciale annuelle sur les véhicules automobiles (T.S.A.V.A.) entraîne l'application de la pénalité de 10% et de la majoration de 5% pour le premier mois de retard et de 0,50% par mois ou fraction de mois supplémentaire, conformément aux dispositions de l'article 208-III du C.G.I.

La pénalité et la majoration précitées sont applicables avec un minimum de cent (100) dirhams, institué à compter du 1^{er} janvier 2009, en harmonisation avec les droits d'enregistrement.

Ces sanctions remplacent les droits supplémentaires prévus par l'article 8 du dahir du 13 juillet 1957 abrogé et qui sont fixés à 10% pour les cinq (5) premiers mois de retard, 20% pour les six (6) mois de retard suivants et 50% au-delà des onze (11) mois de retard.

D'autre part, lorsque le retard, quelle que soit sa durée, est constaté par procès-verbal, la pénalité est de 100% du montant de la taxe ou de la fraction de taxe exigible, sans préjudice de la mise en fourrière du véhicule.

Par ailleurs, le défaut d'apposition de la vignette sur le pare-brise constaté par procès-verbal, entraîne l'application d'une amende de cent (100) dirhams.

SECTION II.- EXIGIBILITE DES SANCTIONS

Selon les dispositions de l'article 209 du C.G.I., les sanctions prévues à la troisième partie de ce livre premier du C.G.I. sont émises par voie de rôle, d'état de produits ou d'ordre de recettes et sont immédiatement exigibles, sans procédure.

Toutefois, en cas de rectification de la base imposable suite au contrôle prévu par le C.G.I., les sanctions relatives au redressement sont émises en même temps que les droits en principal.

LIVRE II PROCEDURES FISCALES

TITRE PREMIER CONTROLE DE L'IMPOT

CHAPITRE PREMIER DROIT DE CONTROLE DE L'ADMINISTRATION ET OBLIGATION DE CONSERVATION DES DOCUMENTS COMPTABLES

SECTION I.- DISPOSITIONS GENERALES

I.- DROIT DE CONTROLE

Le droit de contrôle prévu par l'article 210 du C.G.I. s'exerce en matière d'impôt sur les sociétés, d'impôt sur le revenu, de taxe sur la valeur ajoutée et des droits d'enregistrement.

L'administration fiscale dispose du pouvoir de contrôler les déclarations souscrites par les contribuables, ainsi que les autres documents, pièces ou éléments nécessaires à l'assiette et à l'établissement des impôts, droits et taxes susvisés.

Elle dispose d'un pouvoir d'investigation et de contrôle de la comptabilité de l'entreprise, afin de s'assurer de l'exactitude des bases déclarées par les contribuables, personnes morales et physiques, au titre de l'impôt sur les sociétés, de l'impôt sur le revenu et de la taxe sur la valeur ajoutée.

Ainsi, les contribuables, personnes physiques ou morales, sont tenus de présenter toutes pièces justificatives et documents comptables nécessaires au contrôle fiscal.

Ces pièces et documents sont présentés aux agents assermentés de l'administration fiscale ayant au moins le grade d'inspecteur adjoint et qui sont commissionnés pour procéder au contrôle fiscal.

En cas de défaut de présentation d'une partie des documents comptables et pièces justificatives prévus par la législation et la réglementation en vigueur au cours de la vérification d'un exercice donné, le contribuable est invité dans les formes prévues à l'article 219 du C.G.I., à produire ces documents et pièces dans un délai de trente (30) jours à compter de la date de réception de la demande de communication desdits

documents et pièces. Ce délai peut être prorogé jusqu'à la fin de la période du contrôle⁴⁶.

Les documents et pièces manquants ne peuvent être présentés pour la première fois devant la commission locale de taxation et la commission nationale de recours fiscal⁴⁷.

En matière de droits d'enregistrement, l'administration dispose également d'un pouvoir de contrôle des prix et des déclarations estimatives, exprimés dans les actes et conventions obligatoirement soumis à l'enregistrement.

II.- DROIT DE CONSTATATION

L'article 210 du C.G.I. prévoit un droit de constatation, en vertu duquel des agents de l'administration fiscale peuvent :

- ✓ demander aux contribuables la présentation des factures, ainsi que les livres, les registres et les documents professionnels se rapportant à des opérations ayant donné lieu ou devant donner lieu à facturation ;
- ✓ procéder à la constatation des éléments physiques de l'exploitation.

Ce droit vise à permettre à l'administration de rechercher les manquements aux règles et obligations prévues par la législation et la réglementation en vigueur et auxquelles sont assujettis les contribuables. Il s'exerce auprès des contribuables relevant de l'.S. ou de l'I.R., selon le régime du R.N.R. ou du R.N.S.

Il est indépendant du droit de vérification de comptabilité prévu par l'article 212 du C.G.I. et ne peut aboutir à aucun redressement.

A- DEROULEMENT DE LA PROCEDURE

1- Agents compétents

Le droit de constatation est exercé par des agents assermentés de l'administration ayant au moins le grade d'inspecteur adjoint et qui sont commissionnés pour procéder au contrôle fiscal.

Ils doivent, en outre, être munis d'un ordre de mission spécifique sous forme d'avis de constatation, indiquant le nom de l'agent de l'administration, la nature de la mission, la date d'intervention, le contribuable concerné et son identifiant fiscal.

⁴⁶ Article 8 de la loi de finances n°38-07 pour l'année budgétaire 2008. Cette disposition est applicable aux opérations de contrôle dont l'avis de vérification est notifié à compter du 01 janvier 2008.

⁴⁷ Article 8 de la loi de finances n°38-07 pour l'année budgétaire 2008. Cette disposition est applicable aux opérations de contrôle dont l'avis de vérification est notifié à compter du 01 janvier 2008.

2- Lieu d'intervention

Le droit de constatation peut s'exercer dans tous les locaux du contribuable concerné, utilisés pour l'exercice de l'activité professionnelle (magasins, ateliers, usines, dépôts, bureaux, véhicules de transport à usage professionnel).

Lorsque la comptabilité est tenue dans des locaux autres que ceux de l'exploitation, le droit de constatation peut s'étendre aux locaux où les documents comptables sont habituellement traités ou conservés, tels que bureau d'un comptable ou d'une fiduciaire, considérés comme représentant du contribuable.

3- Période d'intervention

L'intervention est effectuée d'une manière inopinée aux heures légales d'ouverture de l'administration et durant les heures d'activité professionnelle propres à l'entreprise concernée par le droit de constatation.

Ainsi, le droit de constatation peut être valablement exercé de 8 h 30 m à 16 h 30 m, définis comme horaire légale pour les administrations et aux heures d'activité professionnelle de l'entreprise durant le même intervalle de temps.

La durée de constatation sur place est fixée au maximum à huit (8) jours ouvrables, à compter de la date de remise de l'avis de constatation.

4- Mise en œuvre

Un avis de constatation est remis au contribuable ou à son représentant par l'agent de l'administration à la première intervention de ce dernier.

Le contribuable ou son représentant accuse réception de cet avis par la signature à l'emplacement réservé, à cet effet, dans le deuxième exemplaire conservé par l'inspecteur.

L'avis de constatation est remis contre récépissé à l'une des personnes suivantes :

a) en ce qui concerne les personnes physiques :

- soit à la **personne elle même** ;
- soit à **ses** employés ;
- ou à toute autre personne travaillant avec le contribuable.

b) en ce qui concerne les sociétés et les groupements visés à l'article 26 du C.G.I.:

- soit à l'associé principal ;
- soit au représentant légal ;
- soit aux employés ;
- ou à toute autre personne travaillant avec le contribuable.

Lorsque celui qui reçoit l'avis de constatation ne veut pas accuser réception dudit avis, mention en est faite sur le récépissé susvisé par l'agent qui assure la remise.

L'inspecteur demande de se faire présenter les livres, registres et documents relatifs aux exercices clos et non prescrits **et** dont la tenue est exigée par la réglementation en vigueur. Il examine succinctement leur état et arrête leur situation en y apposant la date de constatation, sa signature et le cachet de l'administration. Il demande également la présentation des factures reçues et le double de celles livrées et s'assure, par sondage, de leur comptabilisation régulière.

L'inspecteur procède, par la suite, à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation, en s'assurant de l'existence effective des immeubles, machines et autres immobilisations matérielles et s'assure de l'état du stock (produits finis, intermédiaires, approvisionnement).

Il constate également les moyens humains mis en œuvre dans l'entreprise et établit l'inventaire des existants en caisse.

Il s'informe des prix pratiqués à travers, à la fois, les tableaux d'affichage et les étiquettes placées sur les produits.

A chaque étape de l'exercice du droit de constatation, l'inspecteur relève les manquements aux obligations prévues par la législation et la réglementation en vigueur, notamment en matière de facturation et de tenue de comptabilité comme par exemple l'absence de registres comptables, registres non paraphés par le tribunal, etc.

Ces manquements sont relatés dans le procès-verbal à établir lors de la clôture de la mission.

L'agent de l'administration peut demander copie, établie par tous moyens et sur tous supports, des pièces se rapportant aux opérations ayant donné ou devant donner lieu à facturation.

5- Clôture de la procédure

A l'issue de la procédure de l'exercice du droit de constatation, l'agent de l'administration établit en double exemplaire un avis de clôture de l'opération de constatation. Cet avis est signé, à la fois, par l'agent de l'administration et par le contribuable à qui un exemplaire est remis.

Par ailleurs, l'agent de l'administration établit, au plus tard dans les trente (30) jours qui suivent la date de clôture de l'opération, un procès-verbal dans lequel sont consignés ses constatations, ses observations, les manquements à la législation et à la réglementation en vigueur relevés par lui, ainsi que la liste des pièces dont il a retiré copie.

Une copie de ce procès-verbal est remise au contribuable concerné qui dispose d'un délai de huit (8) jours suivant la date de réception dudit procès-verbal pour faire part de ses observations.

Cette remise est effectuée contre décharge en main propre au contribuable ou à son représentant tel que défini ci-dessus, ou à lui, adressée dans les formes prévues à l'article 219 du C.G.I.

Les observations éventuelles du contribuable sont transmises à l'inspecteur soit par remise en main propre, soit par voie postale dans le délai de huit (8) jours suivant la date de réception du procès-verbal de constatation précité.

B- ETENDUE DU DROIT DE CONSTATATION

Le droit de constatation ne peut se traduire par un examen de la comptabilité ou de la gestion du contribuable concerné. De ce fait, il ne constitue pas un contrôle fiscal et ne peut aboutir à des redressements.

Toutefois, les constatations objet du procès-verbal peuvent être opposées au contribuable dans le cadre d'un contrôle fiscal.

C- SANCTIONS

En cas d'opposition au droit de constatation, le contribuable encoure les sanctions prévues à l'article 191 (I) du C.G.I., soit une amende de deux mille (2.000) dirhams, majorée d'une astreinte de cent (100) dirhams par jour de retard dans la limite de mille (1 000) dirhams.

Toutefois, pour les contribuables relevant de l'I.R., le montant de l'amende précitée varie de cinq cent (500) dirhams à deux mille (2.000) dirhams.

L'opposition au droit de constatation peut revêtir plusieurs formes, notamment le refus de présentation des documents dont la tenue est prescrite par la législation et la réglementation en vigueur, le refus d'accès aux locaux professionnels.

N.B. : A l'instar des programmes de vérification, la programmation de l'exercice du droit de constatation doit être établie par l'administration centrale.

III.- CONSERVATION DES DOCUMENTS ET PIÈCES COMPTABLES

En application des dispositions de l'article 211 du C.G.I., les contribuables ainsi que les personnes physiques ou morales chargés d'opérer la retenue de l'impôt à la source (I.R./revenus salariaux et revenus mobiliers, I.S ou I.R. sur les produits bruts perçus par les entreprises étrangères, ...) sont obligatoirement tenus de conserver pendant dix (10) ans, au lieu où ils sont imposés, les documents comptables et les pièces justificatives ayant servi à la détermination de la base imposable et du chiffre d'affaires.

Il y a lieu de rappeler que l'obligation de conserver les documents comptables pendant dix (10) ans est identique à celle prévue par les dispositions de l'article 22 de la loi n° 9 - 88 relative aux obligations comptables des commerçants⁴⁸.

A- DOCUMENTS COMPTABLES ET PIECES JUSTIFICATIVES A CONSERVER

1- Documents comptables

L'obligation de conserver les documents comptables, prévue par les dispositions de l'article 211 du C.G.I., concerne tous les documents comptables nécessaires au contrôle fiscal ainsi que tout autre document prévu par la législation ou la réglementation en vigueur.

Il y a lieu de préciser que l'obligation de conserver les documents concerne les pièces, documents et états de synthèse prévus, selon le cas, par :

- ✓ la loi n° 9-88 précitée relative aux obligations comptables des commerçants ;
- ✓ l'article 145 du C.G.I. relatif à la tenue de la comptabilité en matière d'I.S., d'I.R. et de T.V.A. ;
- ✓ les textes réglementaires pris en application des articles 20 et 82 du C.G.I.

Les documents comptables sont soit d'ordre général soit d'ordre spécifique à certaines professions.

a- Documents comptables d'ordre général

Les contribuables sont tenus de conserver l'ensemble des documents comptables nécessaires au contrôle fiscal, conformément aux dispositions du premier alinéa de l'article 211 du C.G.I., notamment :

- le livre journal;
- les journaux et livres auxiliaires ou divisionnaires ;
- le grand livre ;
- le livre d'inventaire ;
- les inventaires détaillés (des stocks et des produits en cours, etc.) lorsqu'ils ne sont pas recopiés intégralement sur le livre d'inventaire ;
- les fiches des clients et fournisseurs (grands livres auxiliaires clients et fournisseurs) ;
- les balances du début et de fin d'exercice.

⁴⁸ Dahir n° 1-92-138 du 30 jourmada II 1413 (25 décembre 1992) BO n° 4183 bis du 30 décembre 1992.

En outre, l'article 211 du C.G.I. prévoit l'obligation de conservation de tout autre document prévu par la législation ou la réglementation en vigueur (code de commerce, loi comptable, lois sur les sociétés, code du travail, ...), notamment :

- les rapports des commissaires aux comptes ;
- le registre et les procès-verbaux des assemblées générales (ordinaires ou extraordinaires) ;
- les rapports des vérifications externes d'audit effectués dans l'entreprise par des experts spécialistes;
- le livre et les fiches de paie sur support papier ou support informatique.

b- Documents comptables spécifiques à certaines professions

Il s'agit des livres spéciaux que seuls certains commerçants ont l'obligation de tenir, tels que :

- le registre de garantie des bijoutiers;
- le répertoire des transitaires agréés en douane;
- le registre de l'Office National Interprofessionnel des Céréales et Légumineuses (O.N.I.C.L.).

Il y a lieu de rappeler que les documents prévus par la réglementation relative aux plans comptables spécifiques à certaines branches d'activité sont également concernés par l'obligation de conservation. Il s'agit, notamment :

- du plan comptable des assurances (arrêté du Ministre des Finances et de la Privatisation n° 1493-05 du 20 octobre 2005, B.O. n° 5378 du 15 décembre 2005) ;
- du plan comptable des établissements de crédit (arrêté du Ministre de l'Economie et des Finances n° 1331-99 du 23 août 1999, B.O. n° 4732 du 7 octobre 1999) ;
- du plan comptable des organismes de placement collectif en valeurs mobilières (O.P.C.V.M.) (arrêté du Ministre des Finances n° 2172 – 95 du 21 août 1995, B.O. n° 4327 du 4 octobre 1995) ;
- des normes comptables relatives à la titrisation des créances hypothécaires (arrêté du Ministre de l'Economie, des Finances, de la Privatisation et du Tourisme n° 351-01 du 9 février 2001, B.O. n° 4882 du 15 mars 2001) ;
- du plan comptable spécifique aux coopératives (arrêté du Ministre de l'Economie, des Finances, de la Privatisation et du Tourisme n° 441-01 du 26 février 2001, B.O. n° 4888 du 5 avril 2001) ;
- du plan comptable des associations adopté par la VIIIème assemblée plénière du Conseil National de la Comptabilité (C.N.C.) réunie le 11 mars 2003 (projet d'arrêté en cours de publication) ;

- du plan comptable du secteur immobilier adopté par la VIIIème assemblée plénière du Conseil National de la Comptabilité dans l'avis n° 3, le 11 mars 2003 ;
- du plan comptable des offices Régionaux de Mise en Valeur Agricole (ORMVA) adopté par la 9ème Assemblée Plénière du 26/05/2005;
- du plan comptable des associations de micro- crédit adopté par la 9ème Assemblée Plénière du 26/05/2005 et approuvé par l'arrêté du Ministre des finances et de la privatisation n°1672-07 du 25/07/2007 ⁴⁹;
- du plan comptable des mutualités approuvé par l'arrêté du Ministre des finances et de la privatisation n°1215-07 du 27/06/2007;
- de la loi n° 44-03 modifiant la loi n° 9-88 relative aux obligations comptables des commerçants et instituant la comptabilité super simplifiée, promulguée par le dahir n° 1.05.211 du 15 moharrem 1427 (14 février 2006), B.O. n° 5399 du 27 février 2006.

2- Pièces justificatives

L'article l'article 211 du C.G.I. prévoit que les pièces justificatives dont la conservation est obligatoire sont les doubles de factures de vente ou de tickets de caisse et les pièces justificatives des dépenses et des investissements.

Il convient de rappeler à ce titre que la valeur probante de la comptabilité repose, entre autres, sur le fait que les écritures portées sur les livres comptables soient corroborées par des pièces justificatives.

Dans ce cadre, l'article premier de la loi n° 9-88 relative aux obligations comptables des commerçants précise que tout enregistrement comptable doit comporter l'origine, le contenu et l'imputation du mouvement, ainsi que les références de la pièce justificative qui l'appuie.

De même, l'article 146 du C.G.I relatif aux pièces justificatives de dépenses précise que tout achat de biens ou services effectué par un contribuable auprès d'un fournisseur soumis à la taxe professionnelle doit être justifié par une facture régulière ou tout autre document en tenant lieu.

L'article 145-III du C.G.I relatif à la facturation dispose également que les contribuables sont tenus de délivrer à leurs acheteurs ou clients des factures ou des mémoires.

Il y a lieu de préciser que les factures et les documents en tenant lieu, pré numérotés et tirés d'une série continue ou édités par un système informatique selon une série continue, doivent mentionner en plus des indications habituelles d'ordre commercial :

- 1- l'identité du vendeur ;**

⁴⁹ Bulletin Officiel n°5562 du 20/09/2007.

- 2-** le numéro d'identification fiscale attribué par le service local des impôts ainsi que le numéro d'article d'imposition à la taxe professionnelle ;
- 3-** la date de l'opération ;
- 4-** les nom, prénom ou raison sociale et adresse des acheteurs ou clients ;
- 5-** les prix, quantité et nature des marchandises vendues, des travaux exécutés ou des services rendus ;
- 6-** de manière distincte, le montant de la T.V.A., le cas échéant, réclamée en sus du prix ou comprise dans le prix. En cas d'opérations visées aux articles 91, 92 et 94 du C.G.I., la mention de la taxe est remplacée par l'indication de l'exonération ou du régime suspensif et des références à l'attestation obtenue à cet effet ;
- 7-** les références et le mode de paiement se rapportant à ces factures ou mémoires ;
- 8-** et tous autres renseignements prescrits par les dispositions légales.

Lorsqu'il s'agit de vente de produits ou de marchandises par les entreprises à des particuliers, le ticket de caisse peut tenir lieu de facture.

Le ticket de caisse doit comporter au moins les indications suivantes :

- a-** la date de l'opération ;
- b-** l'identification du vendeur ou du prestataire de services ;
- c-** la désignation du produit ou du service ;
- d-** la quantité et le prix de vente avec, le cas échéant, mention apparente de la T.V.A.

Les cliniques et établissements assimilés sont tenus de délivrer à leurs patients des factures comportant le montant global des honoraires et autres rémunérations de même nature avec indication de:

- la part des honoraires et rémunérations revenant à la clinique et devant seule faire partie de leur chiffre d'affaires imposable ;
- la part des honoraires et rémunérations revenant aux médecins pour les actes médicaux ou chirurgicaux effectués par eux dans lesdits cliniques ou établissements.

Toute entreprise qui pratique des tournées en vue de la vente directe de ses produits à des contribuables soumis à la taxe professionnelle, doit mentionner sur les factures ou les documents en tenant lieu qu'elle délivre à ses clients, le numéro d'article du rôle d'imposition desdits clients à la taxe professionnelle.

Les pièces justificatives de dépenses sont constituées par des originaux et doivent être tirées d'une série numérotée et porter la référence de leur comptabilisation, de manière à permettre de retrouver l'écriture à partir de la pièce et inversement.

Pour les achats de biens ou services ou les approvisionnements effectués auprès des fournisseurs non soumis à la taxe professionnelle et qui ne délivrent pas de factures, le contribuable doit établir un ordre de dépense comportant :

- la date de l'opération ;
- le nom et l'adresse du fournisseur de biens ou de services ;
- la nature, la quantité et le prix unitaire des marchandises achetées, des travaux exécutés ou des prestations de services rendus au contribuable ;
- les références comptables et le mode de paiement de l'achat de biens ou de services.

L'ordre de dépense peut constituer une pièce probante s'il comporte l'identité du vendeur, le numéro de sa carte d'identité nationale ou de tout autre document officiel en tenant lieu.

Il y a lieu de préciser que les ordres de dépenses et les pièces justificatives tenant lieu de facture doivent être authentifiés.

L'obligation de conservation concerne toutes les pièces justificatives nécessaires au contrôle citées à l'article 211 du C.G.I. ou toutes autres pièces prévues par la législation ou la réglementation en vigueur.

Il s'agit notamment :

- du double des pièces justificatives de recettes, tels que :
 - les factures de ventes, de prestations de services ou recettes assimilées;
 - les mémoires ;
 - les contrats de cession des biens immeubles;
 - les tickets de caisse ;
 - les bulletins de livraison ou de commande ou tous autres documents en tenant lieu (bulletins de sortie, ordre de chargement);
 - les factures de vente des éléments de l'actif ;
- des pièces justificatives de dépenses, tels que :
 - les factures des dépenses d'exploitation et des dépenses assimilées;
 - les factures des dépenses d'investissement ;
 - les relevés et pièces bancaires ;
- d'autres pièces et documents, tels que :
 - les correspondances envoyées ou reçues ;
 - les jugements et exécutions;
 - le manuel des procédures en comptabilité prévu par l'article 23 de la loi n° 9-88 relative aux obligations comptables des commerçants.

B- DELAI DE CONSERVATION DES DOCUMENTS COMPTABLES ET PIÈCES JUSTIFICATIVES

Les documents et pièces prévus à l'article 211 du C.G.I doivent être conservés pendant une période de dix (10) ans à compter de :

- la date de clôture de l'exercice ou l'année de leur rattachement pour les contribuables assujettis à l'I.S, à l'I.R et à la T.V.A ;
- la date de clôture de l'exercice ou l'année du versement au Trésor pour les personnes physiques ou morales chargées d'opérer la retenue à la source.

C- LIEU DE CONSERVATION

Conformément aux dispositions de l'article 211 du C.G.I., les documents comptables et les pièces justificatives précités doivent être conservés au lieu où sont imposés les contribuables ainsi que les personnes physiques ou morales chargés d'opérer l'impôt retenu à la source.

Il y a lieu de rappeler que le lieu d'imposition s'entend :

- du siège social ou du principal établissement pour les personnes morales soumises à l'I.S et/ou à la T.V.A., tel qu'il ressort des dispositions des articles 18 et 109 du C.G.I. ;
- du domicile fiscal ou du principal établissement pour les personnes physiques ou morales soumises à l'I.R et/ou à la T.V.A. ou le domicile fiscal élu par le contribuable n'ayant au Maroc ni domicile fiscal, ni principal établissement, conformément aux dispositions des articles 72 et 109 du C.G.I.

Il y a lieu de noter que pour les sociétés en liquidation soumises à l'I.S, le lieu de conservation des documents comptables doit être indiqué sur la déclaration du résultat final de la liquidation, conformément aux dispositions de l'article 150- II du C.G.I.

D- PERTE DES DOCUMENTS COMPTABLES

Conformément au dernier alinéa de l'article 211 du C.G.I., en cas de perte des documents comptables, les contribuables doivent obligatoirement en informer l'inspecteur des impôts, selon le cas, de leur domicile fiscal, du lieu de leur siège social ou de leur principal établissement, par lettre recommandée avec accusé de réception, dans les quinze (15) jours suivant la date à laquelle ils ont constaté ladite perte.

Cette lettre d'information doit comprendre les circonstances de la perte, la date et le détail des documents perdus.

La perte déclarée par le contribuable peut résulter d'un cas de force majeure indépendant de la volonté du contribuable (vol, inondation, incendie).

L'administration peut, en cas de doute sur la perte déclarée par lettre d'information ou de la réalité des faits y afférent, rechercher par tous les moyens de preuve la confirmation ou l'infirmité de cette perte. La déclaration de perte justifiée, évite aux contribuables les sanctions prévues par l'article 191 du C.G.I.

Dans le cas où le contribuable reconstitue sa comptabilité avant le contrôle, l'administration est en droit de rectifier les bases initiales d'après les éléments dont elle dispose en respectant, selon le cas, la procédure prévue à l'article 210 ou 211 du C.G.I.

A défaut de reconstitution de la comptabilité et si la perte des documents n'est pas justifiée par le contribuable, la procédure est poursuivie conformément aux dispositions de l'article 229 du C.G.I. relatif à la procédure de taxation d'office pour infraction aux dispositions relatives à la présentation des documents comptables et au droit de contrôle.

IV.- VERIFICATION DE LA COMPTABILITE

L'administration peut procéder à la vérification des bases d'imposition résultant d'une déclaration souscrite par le contribuable ou d'une taxation d'office, ainsi que des écritures comptables et s'assure sur place de l'existence matérielle des biens figurant à l'actif, en application des dispositions de l'article 212 du C.G.I.

A- AVIS DE VERIFICATION

L'administration doit notifier au contribuable un avis de vérification, dans les formes prévues à l'article 219 du C.G.I., quinze (15) jours au moins avant la date fixée pour la vérification. Cet avis doit comporter :

- le nom et le grade de l'agent vérificateur ;
- la période concernée par la vérification ;
- la nature des impôts à vérifier ;
- la date du début de l'opération de vérification qui commence à partir du 16^{ème} jour suivant la date de notification dudit avis.

Pour les sociétés en liquidation, l'avis de vérification est adressé au syndic ou à la personne chargée des opérations de liquidation.

En vertu du même article 212- I, l'avis de vérification doit être accompagné de la charte du contribuable⁵⁰. Cette charte permet au contribuable de s'informer sur ses droits et obligations avant le début de la vérification.

Il s'agit d'un document qui synthétise les droits et obligations des parties lors des opérations de vérification et au cours de la procédure contradictoire de rectification.

La charte du contribuable soumis au contrôle fiscal a été instituée, en vue d'améliorer les relations entre l'administration et les contribuables en situation de vérification.

⁵⁰ Article 7 de la Loi de finances n° 43-10 pour l'année budgétaire 2011.

D'autre part, le défaut d'envoi de la charte constitue un motif de nullité de la procédure de rectification, conformément au paragraphe VIII de l'article 220 du C.G.I., tel que complété par l'article 7 de la loi des finances n° 43-10 pour l'année budgétaire 2011.

Les nouvelles modifications aux dispositions des articles 212- I et 220-VIII du C.G.I. sont applicables aux opérations de contrôle dont l'avis de vérification est notifié à compter du 1^{er} janvier 2011.

Il y a lieu de noter que l'opération de vérification ne peut commencer qu'à l'expiration du délai minimum de quinze (15) jours suivant la date de notification de l'avis de vérification.

Lorsque le délai minimum de quinze (15) jours n'est pas respecté, la procédure de vérification est frappée de nullité.

L'administration peut reprendre la vérification pour les exercices non prescrits par l'envoi d'un nouvel avis de vérification au contribuable.

Les dispositions de l'article 212-II du C.G.I. ont été complétées par des dispositions instituant la possibilité d'un contrôle fiscal ciblé sur un ou plusieurs impôts ou taxes pour une période et/ou une opération ou poste déterminée⁵¹.

La vérification ponctuelle de la comptabilité s'applique aux opérations de contrôle dont l'avis de vérification est notifié à compter du 1^{er} Janvier 2011.

Dans tous les cas, l'avis de vérification doit préciser la période objet de vérification, les impôts et taxes concernés ou les postes et opérations visés par le contrôle.

Le contribuable doit mettre ses documents comptables à la disposition du vérificateur à la date fixée pour le contrôle, telle qu'elle découle de l'avis de vérification.

Par ailleurs, l'administration ne peut procéder à la notification d'un avis de vérification pour contrôler des écritures se rapportant à une période couverte par la prescription.

Néanmoins, une dérogation à ce principe est prévue par les dispositions de l'article 232 - III du C.G.I. dans les trois cas suivants :

- en matière d'I.S. ou d'I.R., le droit de réparer peut s'étendre aux quatre (4) derniers exercices prescrits lorsque des déficits afférents à des exercices comptables prescrits ont été imputés sur les revenus ou les résultats d'un exercice ou d'une période non prescrits.

La vérification des exercices prescrits ne peut aboutir qu'à la réduction ou l'annulation du déficit. Elle ne peut en aucun cas aboutir à une imposition ;

⁵¹ Article 7 de la Loi de finances n° 43-10 pour l'année budgétaire 2011.

- en cas de cessation d'activité suivie d'une liquidation prolongée, le droit de contrôle peut concerner toute la période de liquidation, sans que la prescription puisse être opposée à l'administration ;
- en matière de T.V.A. lorsqu'un contribuable dispose au début de la première année non atteinte par la prescription d'un crédit de taxe, l'administration est en droit de vérifier l'exactitude de ce crédit, en vérifiant les quatre (4) derniers exercices prescrits.

Cette vérification ne peut aboutir qu'à la réduction ou l'annulation dudit crédit, et ne peut en aucun cas aboutir à son augmentation ou à un redressement de taxe.

Exemple :

Une entreprise est en vérification au cours de l'année 2011 :

- date d'envoi de l'avis de vérification : 15 avril 2011 ;
- période soumise à vérification : exercices 2007 à 2010 ;
- crédit de T.V.A. reporté sur l'année 2007: 100.000 DH ;
- période prescrite soumise à vérification suite au report de crédit de T.V.A : 2003, 2004, 2005 et 2006.

Deux situations peuvent se présenter à la suite de la vérification portant sur la période prescrite :

1- Situation n° 1 :

La vérification des exercices prescrits s'est soldée par un rappel de T.V.A. de 50.000 DH (montant inférieur au crédit reporté sur la période non prescrite).

Le montant du rappel de T.V.A. de 50.000 DH doit être réintégré au titre du premier exercice non prescrit (2007) soumis à vérification.

2- situation n° 2 :

La vérification des exercices prescrits s'est soldée par un rappel de T.V.A. de 180.000 DH (montant supérieur au crédit de T.V.A. reporté).

Le montant du rappel qui doit être réintégré au titre de la période non prescrite est limité à 100.000 DH au lieu de 180.000 DH.

Le rappel de T.V.A. ne doit pas dans le cas d'espèce dépasser le montant du crédit de T.V.A. reporté sur l'exercice 2007.

Par ailleurs, il y a lieu de signaler qu'une dérogation au principe de prescription est prévue également à l'article 221- III du C.G.I. qui prévoit qu'en cas de cessation totale d'activité d'une entreprise suivie de liquidation, la rectification des bases d'imposition a lieu à la suite d'une vérification de comptabilité effectuée, sans que pour toute la période de liquidation, la prescription puisse être opposée à l'administration.

B- LIEU DE VERIFICATION

En vertu des dispositions de l'article 212 (I- 2^e alinéa) du C.G.I., le lieu de vérification est :

- pour les personnes morales, le siège social ou le principal établissement ;
- pour les personnes physiques, le domicile fiscal ou le principal établissement et pour les contribuables non résidents au Maroc, le domicile fiscal élu.

A ce titre, le vérificateur :

- n'est pas en droit d'exiger du contribuable de lui faire parvenir à son bureau des documents comptables ou des extraits de sa comptabilité ;
- ne doit pas emporter les livres et pièces comptables originaux, sauf autorisation expresse du contribuable et à condition de lui délivrer un récépissé détaillé desdits livres et pièces.

Pour les sociétés en liquidation, les opérations de vérifications sont effectuées dans le domicile fiscal ou le principal établissement du liquidateur, le domicile fiscal élu ou le lieu de conservation des documents comptables de la société en liquidation.

C- DUREE DE VERIFICATION DE LA COMPTABILITE

1- Délai de vérification

Conformément aux dispositions de l'article 212 (I- 4^e alinéa) du C.G.I., les opérations de vérification de comptabilité d'une entreprise ne peuvent durer :

- plus de six (6) mois pour les entreprises dont le chiffre d'affaires, hors T.V.A., déclaré au compte de produits et charges, au titre des exercices soumis au contrôle, est inférieur ou égal à cinquante (50) millions de dirhams ;
- plus de douze (12) mois pour les entreprises dont le chiffre d'affaires, hors T.V.A., déclaré au compte de produits et charges, au titre de l'un des exercices soumis au contrôle, est supérieur à cinquante (50) millions de dirhams.

Le délai de six (6) ou douze (12) mois précité court à compter du 16^{ème} jour suivant la date de notification de l'avis de vérification.

Le chiffre d'affaires déclaré au compte de produits et charges s'entend du chiffre d'affaires (hors T.V.A.), tel que défini par le Code Général de la Normalisation Comptable (C.G.N.C.) et qui correspond au montant des ventes de biens et de services, réalisées par l'entreprise avec les tiers dans l'exercice de son activité professionnelle courante, nettes des réductions commerciales.

A ce titre, la durée de vérification peut être :

- de six (6) mois, pour les exercices soumis au contrôle fiscal comprenant uniquement des chiffres d'affaires, hors T.V.A., inférieurs ou égaux à cinquante (50) millions de dirhams ;
- de douze (12) mois, pour les exercices soumis au contrôle fiscal comprenant uniquement des chiffres d'affaires, hors T.V.A., supérieurs à 50 millions de dirhams ;
- de douze (12) mois, pour les exercices soumis au contrôle fiscal comprenant aussi bien des chiffres d'affaires, hors T.V.A., inférieurs ou égaux à cinquante (50) millions de dirhams que des chiffres d'affaires, hors T.V.A., supérieurs à cinquante (50) millions de dirhams.

2- Suspension de la durée de vérification

Les délais de six (6) et douze (12) mois prévus ci-dessus ne tiennent pas compte des suspensions de la vérification pour défaut de présentation des documents comptables obligatoires ou refus de se soumettre au contrôle, conformément aux dispositions de l'article 212- I du C.G.I.

Le point de départ de chaque période de suspension des opérations de vérification est constitué par la date de notification de la lettre de mise en demeure prévue par les dispositions de l'article 229 du C.G.I.

La durée de suspension de la vérification est arrêtée à la date de la communication à l'agent chargé du contrôle, qui en accuse réception :

- soit des documents et pièces comptables demandés ;
- soit d'une lettre confirmant l'absence des documents et pièces précités.

La suspension des opérations de contrôle s'effectue sans préjudice des sanctions prévues par l'article 191 du C.G.I.

D- ASSISTANCE DU CONTRIBUABLE PAR UN CONSEIL

Pour renforcer les garanties accordées au contribuable lors des opérations de vérification, l'article 212- I du C.G.I. permet à celui-ci de faire appel à un conseil de son choix pour l'assister lors des opérations de vérification.

A ce titre, le contribuable dispose de la garantie de choisir librement aussi bien le titre, la qualification que l'effectif des personnes pouvant remplir ce rôle d'assistance.

Il reste également libre de se faire assister par ce conseil lors des travaux de vérification ou de se faire remplacer directement par celui-ci.

Lorsque le conseil représente le contribuable sans que celui-ci soit présent aux travaux de contrôle, il doit justifier d'un mandat ou tout autre écrit authentifié (légalisé) émanant du contribuable l'habilitant à agir au nom et pour le compte de ce dernier pour les besoins de la vérification.

E- COMPTABILITE TENUE PAR DES MOYENS INFORMATIQUES

Lorsque la comptabilité est tenue par des moyens informatiques ou si les documents sont conservés sous formes de microfiches, le contrôle porte sur l'ensemble des informations, données et traitements informatiques qui concourent directement à la formation des résultats comptables fiscaux et à l'élaboration des déclarations fiscales, ainsi que sur la documentation relative à l'analyse, à la programmation et à l'exécution des traitements, conformément aux dispositions l'article 212 (I- 3^e alinéa) du C.G.I.

En effet, l'organisation du système de traitement doit garantir toutes les conditions normales d'un contrôle fiscal.

Le système de traitement doit permettre d'établir sur papier, ou éventuellement, sur tout support offrant les conditions de régularité et de conservation définies en matière de preuve, des états périodiques numérotés et datés, récapitulant dans un ordre chronologique toutes les données qui y sont enregistrées sous une forme interdisant toutes insertions intercalaires, ainsi que toutes suppressions ou additions ultérieures.

L'origine, le contenu et l'imputation de chaque donnée doivent être indiqués en clair. En outre, chaque donnée doit s'appuyer sur une pièce justificative constituée par un document écrit.

De même, les données qui sont prises en charge par un procédé qui, en cas d'incident, ne laisserait aucune trace doivent être constatées par un document écrit intelligible.

Il doit être possible, à tout moment, de reconstituer à partir des données définies ci-dessus les éléments des comptes, états et renseignements soumis à la vérification ou à partir desdits éléments de retrouver les données enregistrées.

C'est ainsi que le solde de chaque compte doit être justifié par un relevé des écritures comptables. Chacune de ces écritures doit comporter une référence permettant l'identification des données correspondantes.

L'exercice du contrôle dévolu à l'administration comporte nécessairement l'accès à la documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements en vue de procéder notamment aux tests nécessaires.

Les procédures de traitement automatisées des comptabilités doivent être organisées de manière à permettre de contrôler si les exigences de sécurité et de fiabilité, requises en la matière, ont bien été respectées.

A ce titre, le contrôle porte sur l'ensemble des informations, données et traitements informatiques qui concourent directement ou indirectement à la formation des résultats comptables ou fiscaux et à l'élaboration des déclarations fiscales (notamment la gestion des stocks, de la production, des salaires, etc.).

F- POSSIBILITE D'EMPORTER LES DOCUMENTS COMPTABLES HORS DE L'ENTREPRISE

En aucun cas, l'agent de l'administration ne peut emporter un document ou une pièce comptable originale sans le consentement du contribuable. Un récépissé signé par l'inspecteur vérificateur, listant les documents originaux en question, doit être remis au contribuable. Le double du récépissé, contresigné par le contribuable ou son représentant légal est versé dans le dossier fiscal de l'intéressé.

Lors de la restitution des documents, l'agent vérificateur doit obtenir une décharge du contribuable ou de son représentant légal.

G- REFUS DE PRESENTATION DES DOCUMENTS COMPTABLES

Si l'avis de vérification est notifié au contribuable dans le délai prescrit, et si l'intéressé refuse de mettre à la disposition de l'inspecteur les documents comptables nécessaires à la vérification de ses déclarations, celui-ci engage la procédure de mise en demeure prévue à l'article **229 du C.G.I.**, laquelle peut aboutir à une taxation d'office.

H- CLOTURE ET RESULTAT DE LA VERIFICATION

En application des dispositions de l'article 212 (I- 6^e alinéa) du C.G.I., la date de clôture des travaux de vérification doit être portée à la connaissance du contribuable dans les formes prévues à l'article 219 du C.G.I..

A ce titre, l'article 212 (II- 1^{er} alinéa) précité prévoit qu'à l'issue du contrôle fiscal sur place, l'administration doit :

- en cas de rectification des bases d'imposition, engager, selon le cas, la procédure prévue à l'article 220 ou 221 du C.G.I.;
- au cas où la vérification n'aboutit à aucun redressement, en aviser le contribuable dans les formes prévues à l'article 219 du code.

Par ailleurs, l'administration peut procéder ultérieurement à un nouvel examen des écritures déjà vérifiées, au titre d'un impôt, sans que ce nouvel examen, même lorsqu'il concerne d'autres impôts et taxes, puisse entraîner pour ledit impôt une modification des bases d'imposition retenues au terme du premier contrôle, conformément aux dispositions de l'article 212 (II- 2^e alinéa) du C.G.I.

Lorsque la vérification a porté sur des postes ou opérations déterminés, au titre d'un ou plusieurs impôts ou taxes, pour une période déterminée, l'administration peut procéder ultérieurement à un contrôle de ladite comptabilité au titre de tous les impôts et taxes et pour la même période, sans que ce contrôle puisse entraîner le rehaussement des montants des redressements ou rappels retenus au terme du premier contrôle, au titre des postes et opérations précités. Dans ce cas, la durée cumulée de la première et de la deuxième intervention sur place ne peut excéder la durée de vérification prévue au I de l'article 212 du CGI.

V- VERIFICATION PONCTUELLE

L'article 212 du Code Général des Impôts (CGI) a été complété par une mesure relative à la mise en place d'un nouveau dispositif de contrôle désigné communément sous le vocable "vérification ponctuelle", dite également vérification partielle⁵².

A- Cadre juridique et champs d'application

Cette nouvelle forme de vérification peut porter sur :

- un ou plusieurs impôts : l'IS et/ou la TVA et/ou l'IR et/ou les Droits d'enregistrement et de timbre ;
- tout ou partie de la période non prescrite : une période ou plusieurs, un exercice ou plusieurs ;
- l'examen des pièces justificatives et comptables de quelques postes ou opérations clairement individualisés sur une déclaration de résultat ou de chiffres d'affaires et/ou ses annexes.

A la différence du contrôle sur pièces qui s'exerce dans les locaux de l'administration (travaux de cabinet), le contrôle ponctuel est un contrôle sur place.

C'est un procédé de vérification ciblé et non exhaustif. Lorsque le contrôle porte sur un poste ou une opération, au titre d'un ou plusieurs exercices, il ne doit pas concerner toute la comptabilité mais devra se limiter aux écritures, rattachées au poste ou à l'opération ; objet du contrôle.

Les documents comptables et pièces justificatives exigés doivent concerner les postes ou opérations comptables liés à l'objet du contrôle fiscal tel que désigné sur l'avis de vérification.

Cependant, si le contrôle ponctuel concerne un ou plusieurs exercices, au titre d'un impôt et /ou taxe et/ou droit, l'examen critique et approfondi, doit porter sur toute la comptabilité de cet exercice ou ces exercices.

La vérification ponctuelle peut porter notamment sur :

- les remboursements des crédits de taxes au titre d'une ou plusieurs périodes ;
- la régularité des déductions opérées en matière de TVA ainsi que les taux pratiqués ;
- la régularisation d'une opération de livraison à soi même en matière de TVA ;

⁵² Article 7 de la loi de finances n° 43-10 pour l'année budgétaire 2011.

- la régularité d'un chiffre d'affaires déclaré exonéré en matière de TVA ;
- le dépouillement des avantages en argent et en nature en matière de l'impôt sur le revenu établi sur les salaires ;
- les postes et opérations concernées par la discordance entre les montants déclarés et ceux recoupés (achats, ventes....) ;
- les provisions, moins values ou d'autres postes particuliers au titre d'une année ou période ;
- les postes ou opérations relatifs à la discordance significative entre les différentes déclarations déposées (CA/TVA et CA/IS).

La vérification ponctuelle de comptabilité peut constituer le prolongement d'un contrôle sur pièces en cas d'absence de réponse du contribuable à des demandes de renseignements, de justifications et d'éclaircissements ou bien, suite à des réponses incomplètes qui demeurent inexploitable.

La vérification ponctuelle peut être suivie d'une vérification de comptabilité soit pour les mêmes motifs suscités soit lors de la découverte d'anomalies graves nécessitant des recherches et des investigations plus approfondies. Cet extension concerne également le cas de l'opposition au contrôle ou le défaut de présentation des documents, pièces justificatives et comptables ; suite à la vérification portant sur des postes ou opérations définis.

Lorsque la vérification ponctuelle est transformée en vérification générale, un nouvel avis de vérification doit alors être adressé au contribuable.

Les dites extensions motivées et passages de la vérification ponctuelle au contrôle global de toute la comptabilité, couvrant tous les impôts et taxes et pour toute la période non prescrite doivent être validées par la Direction Générale.

B- Règles de procédure et garanties du contribuable

La vérification ponctuelle obéit aux mêmes règles de procédure qui régissent la vérification générale de comptabilité.

En effet et conformément aux règles admises en matière de contrôle de comptabilité et plus particulièrement les dispositions des articles 212-1 et 220-VIII du Code Général des Impôts (CGI), le contribuable faisant l'objet d'une vérification ponctuelle doit être préalablement informé, sous peine de nullité de la procédure, par un avis de vérification ponctuelle approprié et spécifique, accompagné obligatoirement de la charte du contribuable.

Les dits documents doivent dans les formes de notification prévues à l'article 219 du CGI, être remis en main propre et au moyen d'un certificat de remise ou adressé au contribuable par lettre recommandée, sous pli fermé avec accusé de réception.

Il est précisé qu'un avis spécifique et dédié uniquement au contrôle ponctuel est prévu à cet effet.

L'avis de vérification précise :

- la mention du nom prénom et grade du vérificateur commissionné à cet effet.
- le caractère ponctuel de la vérification, la date et l'heure du début de l'opération de vérification;
- le délai minimum de quinze (15) jours avant l'intervention sur place ;
- la période concernée par cette vérification ;
- la nature des impôts, taxes ainsi que les postes et opérations concernés par ce contrôle.

Il est souligné que les travaux de vérification doivent se dérouler sur place (siège social, principal établissement ou domicile fiscal), sauf autorisation expresse du contribuable et à condition de lui délivrer un récépissé détaillé des documents et pièces emportés et devant être remis au plus tard le jour de la remise de la notification de la clôture du contrôle.

Par ailleurs, il est rappelé que le contribuable concerné par ce mode de contrôle, bénéficie des garanties édictées par la législation fiscale en matière de vérification de comptabilité telles que :

a) la notification obligatoire au contribuable d'un avis de clôture de l'opération de contrôle dans les formes prévues à l'article 219 du CGI ;

b) l'observation de la durée des travaux de la vérification ponctuelle, au même titre que la vérification générale, telle que fixée par les dispositions de l'article 212-I du CGI (six ou douze mois).

S'agissant d'un dispositif de contrôle moins exhaustif et partiel, l'examen sur place des documents et pièces comptables, doit être exécuté en principe dans des délais raisonnablement très courts.

Toutefois lorsque le contribuable est soumis à la vérification des postes ou opérations déterminés, au titre d'un ou plusieurs impôts ou taxes, pour une période déterminée, suivie d'un contrôle de la comptabilité au titre de tous les impôts et taxes et pour la même période, la durée cumulée de la première et de la deuxième intervention sur place ne doit en aucun cas excéder la durée de vérification visée à l'article 212-I du CGI, soit six ou douze mois selon le cas.

c) le respect des délais fixés par la législation au titre :

- des notifications de redressements ;
- d'envoi de notifications et d'exercice des pourvois devant les commissions d'arbitrage ;
- de communication des requêtes et documents y afférents aux dites commissions ;

- de recours par voie judiciaire contre les décisions définitives des commissions locales de taxation ou de la commission nationale du recours fiscal et celles portant reconnaissance des dites commissions de leur incompétence.

d) la préservation du débat contradictoire oral et écrit dans le cadre de la procédure contradictoire ;

e) la notification des résultats de la vérification ponctuelle y compris en cas d'absence de redressements, le cas échéant.

Il est rappelé qu'en vertu des dispositions de l'article 212 -II du CGI, l'administration fiscale peut procéder ultérieurement à un nouvel examen des écritures déjà vérifiées sans que ce nouvel examen, même lorsqu'il concerne d'autres impôts et taxes, puisse entraîner pour le dit impôt, une modification des redressements ou rappels retenus au terme du premier contrôle.

S'agissant du contrôle ponctuel, il y lieu de souligner que l'administration fiscale a toute latitude de procéder ultérieurement à une vérification de comptabilité au titre de tous les impôts et taxes et pour la même période déjà contrôlée.

Cependant, ce contrôle ne doit en aucun cas entraîner un rehaussement des montants des redressements ou rappels retenus au terme du premier contrôle, ayant porté sur des postes et opérations contrôlés antérieurement .

VI- RAPPEL DES CONDITIONS DE REGULARITE DE LA COMPTABILITE

Une comptabilité est régulière quand elle est conforme aux principes et règles énoncés par :

- la loi n° 9-88 relative aux obligations comptables des commerçants ;
- le Code Général de Normalisation Comptable (C.G.N.C) ;
- les plans comptables spécifiques à certains secteurs ou activités.

A cet effet, et afin d'apprécier la situation de l'entreprise et dégager des conclusions à caractère économique et financier permettant leur exploitation à des fins de contrôle, la comptabilité doit être tenue dans le respect des conditions de forme et de fond prescrites par le C.G.N.C.

A- CONDITIONS DE FORME

Le dispositif formel décrit par le C.G.N.C. a pour finalité de garantir la fiabilité et l'homogénéité des informations fournies par la comptabilité. Ce dispositif a trait à :

1- L'organisation de la comptabilité

La comptabilité doit répondre aux normes et prescriptions du C.G.N.C selon lesquelles l'organisation de la comptabilité de l'entreprise doit garantir la fiabilité des informations fournies et leur disponibilité en temps opportun de manière à permettre :

- le classement, la saisie et l'enregistrement des données de base chiffrées ;
- l'établissement en temps opportun des états prévus ou requis ;
- la présentation périodique après traitement des états de synthèse ;
- le contrôle de l'exactitude des informations et des procédures de traitement.

La comptabilité doit également, selon le C.G.N.C, répondre aux conditions fondamentales suivantes :

- être tenue en monnaie nationale et selon la technique de la partie double ;
- s'appuyer sur des pièces justificatives portant les références de leur enregistrement en comptabilité, datées, conservées et classées dans un ordre défini de manière à servir de preuve ;
- respecter l'ordre chronologique des opérations ;
- tenir des livres et supports permettant de générer les états de synthèse prévus par le C.G.N.C. ou par les plans comptables sectoriels, le cas échéant ;
- permettre un contrôle comptable fiable contribuant à la prévention des erreurs et des fraudes et à la protection du patrimoine ;
- contrôler par inventaire l'existence et la valeur des éléments actifs et passifs ;
- permettre pour chaque enregistrement comptable d'en connaître l'origine, le contenu, l'imputation par nature, la qualification sommaire ainsi que la référence de la pièce justificative qui l'appuie.

2- Le plan de comptes

La présentation des comptes de l'entreprise doit se faire selon la nomenclature des comptes prévue par le plan comptable général des entreprises, ou le cas échéant, par le plan comptable sectoriel. Il convient de rappeler que le C.G.N.C. a prévu pour chaque modèle un cadre comptable spécifique.

En effet le cadre comptable général prévoit 8 classes (de 1 à 8) pour la comptabilité générale, une classe pour les comptes analytiques (9) et une classe zéro (0) pour les comptes spéciaux.

S'agissant du modèle simplifié, il ne prévoit que les classes de 1 à 8.

3- Les états de synthèse

Les états de synthèse doivent être présentés selon l'un des **trois** modèles suivants, proposés par le C.G.N.C. :

- ✓ **le modèle normal** : ce modèle est prévu pour les entreprises qui réalisent un chiffre d'affaires supérieur à sept millions et demi (7,5) de dirhams. Ce seuil a été relevé à dix (10) millions de dirhams par la loi n° 44.03 précitée, applicable à compter du premier exercice comptable qui suit la date de publication de la dite loi au B.O., le 27 février 2006. Ce modèle comporte cinq (5) états de synthèse :
 - le bilan ;
 - le compte de produits et charges ;
 - les états des soldes de gestion ;
 - le tableau de financement ;
 - l'état des informations complémentaires.
- ✓ **le modèle simplifié** : réservé aux entreprises ne dépassant pas le seuil du chiffre d'affaires précité et comporte trois états :
 - le bilan ;
 - le compte de produits et charges ;
 - les états d'information complémentaires⁵³.
- ✓ le modèle super simplifié : prévu uniquement pour les personnes physiques dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas deux (2) millions de dirhams, à l'exception des agents d'assurances.

Ce modèle comporte trois états :

- le bilan ;
- le compte de produits et charges ;
- les états d'information complémentaires.

Il est à rappeler que sur le plan fiscal, les articles 20 et 82 du C.G.I. prévoient que la liste des pièces annexes (liasse fiscale) devant accompagner les déclarations du résultat fiscal est fixée par voie réglementaire.

Les décrets pris en application des articles précités seront actualisés et complétés par les états de synthèse prévus pour les 3 modèles précités et par les différents plans comptables en vigueur spécifiques à certains secteurs d'activités.

Par ailleurs, les dispositions de l'article 145- VI du C.G.I. prévoient l'obligation pour les contribuables soumis au régime du résultat net simplifié de produire des états spécifiques à ce régime.

⁵³ Modèles annexés au dahir n° 1-92-138 du 25 décembre 1992, B.O. n° 4183 bis du 30 décembre 1992.

N.B. : Il y a lieu de signaler que la loi n° 44-03 précitée, modifiant la loi n° 9-88 relative aux obligations comptables des commerçants prévoit les modifications suivantes :

- l'institution d'un modèle de comptabilité super simplifiée pour les personnes physiques dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas deux (2) millions de dirhams, à l'exception des agents d'assurance ;
- le rehaussement du seuil de chiffre d'affaires pour les entreprises devant adopter le modèle comptable simplifié de 7,5 à 10 millions de dirhams, applicable à compter du premier exercice comptable qui suit la date de publication de ladite loi au B.O. le 27 février 2006.

De plus, la loi n° 44-03 a apporté d'autres modifications qui concernent les personnes physiques dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 2.000.000 DH (exception faite des agents d'assurance) sont les suivantes :

- la possibilité d'enregistrement chronologique, jour par jour, de toutes les opérations à leur date d'encaissement ou de décaissement ;
- la possibilité d'enregistrement de toutes les créances et les dettes à la clôture de l'exercice sur une liste sommaire faisant ressortir l'identité des clients, des fournisseurs ainsi que les dettes et créances les concernant ;
- la possibilité d'enregistrement, en cas de nécessité, des menues dépenses sur la base de pièces justificatives internes signées par le commerçant concerné ;
- la dispense de la tenue du grand livre dans le cas où la tenue de balance peut être faite directement à partir du livre journal ;
- l'autorisation de procéder à la centralisation des écritures portées sur les livres journaux auxiliaires une fois par exercice à la clôture de ce dernier ;
- la dispense de l'obligation de faire coter et parapher, par le secrétaire greffier du tribunal compétent, le livre journal et le livre d'inventaire à condition de conserver lesdits livres ainsi que le bilan et le CPC pendant 10 ans ;
- l'autorisation de procéder à une évaluation simplifiée des stocks achetés et des biens produits par estimation du coût d'achat ou de production ou sur la base du prix de vente, avec application d'un abattement correspondant à la marge pratiquée ;
- l'autorisation de procéder au calcul des amortissements selon une méthode linéaire simplifiée ;
- l'autorisation d'établir le bilan et le C.P.C. et d'adopter le cadre comptable selon le modèle simplifié.

Par ailleurs, il convient de rappeler que les dispositions de l'article 38 du C.G.I. prévoient sur le plan fiscal, un régime net simplifié qui reprend l'ensemble des éléments et des règles déterminant le résultat net réel, à l'exclusion de la déduction des provisions et du report des déficits.

Aussi, les contribuables soumis audit régime net simplifié sont autorisés à :

a) tenir une comptabilité simplifiée (factures ou tickets de caisse, comptabilité de trésorerie, constatation des dettes et des créances, etc.) ;

b) produire un compte de résultat abrégé dont les pièces annexes sont :

- ✓ un tableau du résultat net simplifié ;
- ✓ un état récapitulatif des immobilisations amortissables et des dotations aux amortissements pratiquées au titre de l'exercice ;
- ✓ un état des dettes et des créances d'exploitation et comptes de rattachement.

B- CONDITIONS DE FOND

Les conditions de fond, telles que présentées par le tome I du C.G.N.C. sont celles qui contribuent à la qualité de l'information obtenue. Elles se rapportent aux trois rubriques suivantes :

1- La tenue de la comptabilité selon les principes comptables fondamentaux

Ces principes sont au nombre de sept et se présentent comme suit :

- le principe de continuité d'exploitation ;
- le principe de permanence des méthodes ;
- le principe du coût historique ;
- le principe de spécialisation des exercices ;
- le principe de prudence ;
- le principe de clarté ;
- le principe d'importance significative.

2- Le respect des méthodes d'évaluation

Le C.G.N.C. a précisé les différentes méthodes de détermination de la valeur d'entrée, de la valeur actuelle et de la valeur comptable nette des éléments inscrits en comptabilité.

3- La conception des états de synthèse

L'image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entreprise ressort des états de synthèse établis au moins une fois par exercice, à la fin de celui-ci. Le contenu et la nature de ces états constituent le support essentiel de l'information comptable destinée aux tiers.

VII.- POUVOIR D'APPRECIATION DE L'ADMINISTRATION

L'administration dispose d'un pouvoir d'appréciation pour remettre en cause les bases d'imposition déclarées par les contribuables, conformément aux dispositions de l'article 213- I du C.G.I.

Ainsi, lorsque les écritures d'un exercice comptable ou d'une période d'imposition présentent des irrégularités graves de nature à mettre en cause la valeur probante de la comptabilité, l'administration peut déterminer la base d'imposition d'après les éléments dont elle dispose.

Si la comptabilité présentée ne comporte aucune des irrégularités graves énoncées ci-dessous, l'administration ne peut remettre en cause ladite comptabilité et reconstituer le chiffre d'affaires que si elle apporte la preuve de l'insuffisance des chiffres déclarés.

Dans le cadre d'une opération de vérification, l'inspecteur vérificateur peut être amené à procéder à des rectifications dans les deux situations suivantes :

- comptabilité présentant des irrégularités graves ;
- comptabilité présentant des insuffisances au niveau des chiffres déclarés.

A- COMPTABILITE PRESENTANT DES IRREGULARITES GRAVES

En vertu des dispositions de l'article 213- I du C.G.I., sont considérés comme irrégularités graves :

- 1.** le défaut de présentation d'une comptabilité, tenue conformément aux dispositions de l'article 145 du C.G.I. ;
- 2.** l'absence des inventaires prévus par le même article ;
- 3.** la dissimulation d'achats ou de ventes dont la preuve est établie par l'administration ;
- 4.** les erreurs, omissions ou inexactitudes graves et répétées, constatées dans la comptabilisation des opérations ;
- 5.** l'absence de pièces justificatives privant la comptabilité de toute valeur probante ;
- 6.** la non comptabilisation d'opérations effectuées par le contribuable ;
- 7.** la comptabilisation d'opérations fictives.

Ainsi, ces irrégularités sont de nature à mettre en cause le caractère probant de la comptabilité, étant précisé que l'article 145 précité fait référence à la législation et à la réglementation en vigueur en matière de tenue de comptabilité, notamment la loi n° 9-88 relative aux obligations comptables des commerçants.

Lorsque les écritures comptables présentent des irrégularités graves de nature à mettre en cause la valeur probante de la comptabilité, l'administration peut déterminer les bases d'imposition d'après les éléments dont elle dispose.

En conséquence, lorsque la remise en cause de la comptabilité est dûment justifiée par l'administration, la charge de la preuve incombe au contribuable.

B- COMPTABILITE PRESENTANT DES INSUFFISANCES DES CHIFFRES DECLARES

En cas d'insuffisance des chiffres déclarés, même en l'absence d'irrégularités graves au niveau de la comptabilité du contribuable, l'administration peut remettre en cause la comptabilité et procéder à la reconstitution du chiffre d'affaires, en application des dispositions de l'article 213 (I- 3^e alinéa) du C.G.I.

En effet, une comptabilité peut être tenue en conformité avec les règles générales comptables et révéler néanmoins des minorations des chiffres déclarés, telles que les ventes.

En conséquence, l'administration peut procéder à la reconstitution du chiffre d'affaires déclaré, auquel cas la charge de la preuve de l'insuffisance des chiffres lui incombe.

A ce titre, la reconstitution du chiffre d'affaires peut se faire selon les méthodes ci-après :

- le contrôle quantitatif ;
- le contrôle matière ;
- l'utilisation des constantes et paramètres de fabrication.

Il convient de noter que le choix de la méthode utilisée reste tributaire des éléments en possession de l'administration ou puisés dans les données de la comptabilité présentée.

La nature de l'activité peut être, elle aussi, déterminante dans ce choix. Tel est le cas de l'utilisation de la «méthode quantitative» pour la reconstitution du chiffre d'affaires dégagé par une activité de revente en l'état de produits achetés.

C- LA CHARGE DE LA PREUVE

Au terme des travaux de vérification, trois situations peuvent se présenter :

- la comptabilité présentée n'est entachée d'aucune irrégularité grave. Dans ce cas, la charge de la preuve incombe à l'administration pour la reconstitution du chiffre d'affaires;

- la comptabilité présente des irrégularités graves. Dans ce cas, la charge de la preuve incombe au contribuable ;
- la comptabilité est inexistante ou n'a pas été mise à la disposition de l'administration. Dans ce cas, la charge de la preuve incombe également au contribuable.

D- CAS D'ENTREPRISES DEPENDANTES

En vertu des dispositions de l'article 213- II du C.G.I., sont rapportés au résultat fiscal et/ou⁵⁴ au chiffre d'affaires déclaré d'une entreprise, les bénéfices indirectement transférés par cette entreprise à des entreprises situées au Maroc ou hors du Maroc et ayant des liens directs ou indirects de dépendance avec ladite entreprise.

Ces transferts peuvent s'effectuer par :

- majoration ou minoration des prix d'achat ou de vente ;
- tout autre moyen, tel que le versement de redevances excessives ou sans contrepartie, l'octroi de prêts sans intérêts ou à un taux réduit ou majoré, l'abandon de créances, etc.

1- Notion de dépendance

a- Liens directs de dépendance

La dépendance directe peut être conçue dans le cadre des relations suivantes :

- sociétés mères et leurs filiales ;
- sociétés non résidentes et leurs établissements au Maroc ;
- sociétés et leurs succursales.

La filiale est dépendante de la maison mère, à la fois :

- ✓ sur le plan juridique, par le nombre des actions détenues dans son capital ou lorsque la société mère exerce directement ou par personne interposée un pouvoir décisionnel dans la société filiale.

Les personnes interposées peuvent être :

- des gérants, des administrateurs, des directeurs ou des membres de leur famille ;
- toute société contrôlée par la société exerçant le contrôle ;
- toute personne ou entité qui a un intérêt dans l'activité ou le capital de la société exerçant le contrôle.

- ✓ sur le plan économique, par les liens étroits pouvant régir les activités exercées, telle qu'une dépendance au niveau de la fourniture des matières premières, des pièces détachées, de la marque, des brevets détenus par la maison mère, etc.

⁵⁴ Article 7 de la loi de finances n° 40.08 pour l'année budgétaire 2009.

b- Liens indirects de dépendance

Les liens indirects de dépendance s'établissent notamment entre entreprises filiales apparentées à l'intérieur d'un même groupe d'entreprises qui, lui-même est sous le contrôle d'une société mère. A ce niveau, on assiste à des relations de dépendance financière entre les entreprises apparentées soit par le jeu de participations réciproques ou croisées, soit par le jeu d'une sous dépendance.

Indépendamment des situations de dépendance de droit (directe), il peut être établi des liens de dépendance de fait (indirecte), en particulier lorsqu'il existe une situation de monopole, de quasi-monopole ou d'intérêt commun.

Il s'agit notamment des cas où certains dirigeants de sociétés influent, par le biais de leurs participations financières dans d'autres sociétés, sur la gestion et la prise de décision au sein de ces sociétés.

2- Transferts indirects de bénéfices entre entreprises dépendantes

Les transferts indirects des bénéfices peuvent résulter, notamment :

- de la majoration des prix d'achat de biens et services importés ou acquis localement ;
- de la minoration des prix de vente des biens et services exportés ou vendus localement ;
- de la pratique de taux d'intérêts réduits ou majorés ;
- de la pratique des prix excessifs pour les redevances et autres rémunérations;
- de la prise en charge des frais de gestion excessifs ou fictifs ;
- de l'abandon de créances ou renonciation à des recettes ;
- d'opérations diverses de compensation.

Au niveau des conventions de non double imposition, les dispositions relatives aux transferts indirects de bénéfices entre entreprises associées (notamment l'article 9 des modèles de conventions de l'O.C.D.E. et des Nations Unies et les commentaires y afférents), précisent qu'il y a transfert indirect des bénéfices lorsque des transactions ont été conclues entre des entreprises associées (sociétés mères et leurs filiales et sociétés placées sous contrôle commun) dans des conditions autres que celles de pleine concurrence, c'est-à-dire autres que celles qui seraient convenues entre deux entreprises indépendantes.

3- Méthode de rectification de la base imposable

Pour la rectification du résultat fiscal et/ou⁵⁵ du chiffre d'affaires déclaré(s) en cas de transfert de bénéfice entre entreprises dépendantes, les bénéfices indirectement transférés de l'entreprise concernée sont déterminés

⁵⁵ Article 7 de la loi de finances n° 40.08 pour l'année budgétaire 2009.

par comparaison avec ceux des entreprises similaires ou par voie d'appréciation directe sur la base d'informations dont dispose l'administration.

Pour ces rectifications, l'inspecteur doit engager, selon le cas, la procédure prévue par la législation en vigueur.

Il est rappelé qu'avant l'entrée en vigueur de la loi de finances pour l'année budgétaire 2009, l'article 213- II du C.G.I. prévoyait que lorsqu'une entreprise marocaine a des liens de dépendance directs ou indirects avec des entreprises installées au Maroc ou hors du Maroc, les bénéfices indirectement transférés soit par majoration ou diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen, sont rapportés au résultat fiscal ou au chiffre d'affaires déclarés.

En vue de cette rectification, les prix d'achat ou de vente de l'entreprise concernée sont déterminés par comparaison avec ceux des entreprises similaires ou par voie d'appréciation directe sur la base d'informations dont dispose l'administration.

La loi de finances pour l'année budgétaire 2009 a modifié les dispositions de l'article 213-II susvisé en remplaçant :

- les termes «prix d'achat ou de vente» par les termes «les bénéfices indirectement transférés» dans le 2^{ème} alinéa du paragraphe II, en harmonisation avec le 1^{er} alinéa du même paragraphe ;
- les termes «résultat fiscal ou chiffre d'affaires» par les termes «résultat fiscal et/ou chiffre d'affaires».

Ces modifications permettent :

- d'élargir le champ de contrôle des prix de transfert ;
- de rapporter les bénéfices indirectement transférés soit au résultat fiscal, soit au chiffre d'affaires, soit à la fois au résultat fiscal et au chiffre d'affaires.

Ces dispositions sont applicables aux opérations de contrôle fiscal dont l'avis de vérification est notifié à compter du 1^{er} janvier 2009, conformément aux dispositions de l'article 7 (VI- 12) de la loi de finances pour l'année budgétaire 2009.

E- LIMITATION DE DEPENSES ENGAGEES OU SUPPORTEES À L'ETRANGER PAR LES ETABLISSEMENTS DES ENTREPRISES NON RESIDENTES AYANT UNE ACTIVITE PERMANENTE AU MAROC

Les établissements des entreprises non résidentes, ayant une activité permanente au Maroc peuvent déduire de leur résultat fiscal, une quote-part des frais engagés ou supportés à l'étranger par ces entreprises au profit de leurs établissements au Maroc, conformément aux dispositions de l'article 213-III du C.G.I.

A ce titre, Il y a lieu de se référer, le cas échéant, aux différentes conventions de non double imposition signées par le Maroc avec les autres Etats.

1- Nature des dépenses dont la déduction est admise

Sont admises parmi les charges déductibles d'un établissement situé au Maroc, les dépenses engagées à l'étranger dans l'intérêt de cet établissement.

a- Frais de siège

Ce sont les frais généraux d'administration et de direction générale, telles que :

- les dépenses de direction (jetons de présence, charges sociales des services administratifs et de la direction générale) ;
- les dépenses ou frais de tenue et de contrôle de comptabilité.

b- Charges financières

Les fonds propres de l'entreprise non résidente mis à la disposition de l'établissement situé au Maroc, n'étant pas considérés comme des emprunts, ne donnent pas lieu à paiement d'intérêts, dès lors que cet établissement n'a pas de patrimoine distinct de celui de l'entreprise non résidente. Il s'agit en fait d'un simple transfert de fonds car une entreprise ne peut s'accorder un prêt à elle-même.

Par contre, la quote-part des intérêts des capitaux empruntés par l'entreprise non résidente auprès des tiers et mis à la disposition de son établissement situé au Maroc, est admise en déduction chez cet établissement.

2- La quote-part des frais de siège admise en déduction

Tout établissement d'une entreprise non résidente peut déduire de son résultat fiscal une quote-part des frais engagés par le siège.

Ces frais doivent être dûment justifiés et détaillés par l'entreprise en question sur un état visé par l'administration fiscale dont dépend le siège social de ladite entreprise.

Par ailleurs, ces frais ne peuvent être admis en déduction du résultat de l'établissement considéré que selon les modalités fixées, le cas échéant, par les conventions de non double imposition.

Cette déduction n'est possible que dans la mesure où ces frais sont indispensables à la gestion dudit établissement.

En effet, lorsque l'importance de certaines dépenses engagées ou supportées à l'étranger par une entreprise non résidente ayant une activité permanente au Maroc n'apparaît pas justifiée, l'administration peut en limiter le montant ou déterminer la base d'imposition de ladite entreprise par comparaison avec des entreprises similaires ou par voie d'appréciation directe sur la base d'informations dont elle dispose conformément aux dispositions de l'article 213- III du C.G.I.

F- PROCEDURES DE RECTIFICATION

Les rectifications découlant de l'application des dispositions de l'article 213 du C.G.I. relatif au pouvoir d'appréciation de l'administration, tel que commenté ci-dessus, sont effectuées, selon le cas, dans les conditions prévues à l'article 220 ou 221 dudit code.

VIII.- DROIT DE COMMUNICATION

Pour la détermination de l'assiette et du contrôle des impôts, droits et taxes dus par des tiers, l'administration des impôts peut :

- exercer le droit de communication prévu à l'article 214 du C.G.I. à l'intérieur du Maroc ;
- demander communication des informations auprès des administrations fiscales des Etats ayant conclu avec le Maroc des conventions de non double imposition en matière d'impôts sur le revenu ;
- demander communication des informations et documents pour les opérations effectuées avec des entreprises situées hors du Maroc ;
- utiliser les données obtenues par tous les moyens.⁵⁶

A- EXERCICE DU DROIT DE COMMUNICATION A L'INTERIEUR DU MAROC

1- Documents à communiquer

Les dispositions de l'article 214- I du C.G.I. prévoient que pour permettre de relever tout renseignement utile en vue de l'assiette et du contrôle des impôts, droits et taxes dus par des tiers, l'administration des impôts peut demander communication :

- a) de l'original ou délivrance d'une reproduction sur support magnétique ou sur papier :
 - des documents de service ou comptables détenus par les administrations de l'Etat, les collectivités locales, les établissements publics et tout organisme soumis au contrôle de l'Etat, sans que le secret professionnel puisse lui être opposé ;
 - des livres et documents dont la tenue est rendue obligatoire par les lois ou règlements en vigueur, notamment le code de commerce, la loi n° 9-88 relative aux obligations comptables des commerçants (livre journal, livre d'inventaires, correspondances reçues et copies des lettres envoyées, etc.) ;

⁵⁶ Article 7 de la loi de finances n° 40.08 pour l'année budgétaire 2009.

- des actes, écrits, registres et dossiers, détenus ou conservés par les personnes physiques ou morales exerçant une activité passible des impôts, droits et taxes.

b) des registres de transcription tenus par les cadis chargés du taoutiq.

2- Personnes soumises au droit de communication

Sont soumis au droit de communication :

- les administrations publiques ;
- les collectivités locales;
- les établissements publics (offices, régies, bureaux, etc.) ;
- tout organisme soumis au contrôle de l'Etat ;
- les personnes physiques et morales passibles des impôts, droits et taxes, y compris celles exonérées totalement ou partiellement ;
- les cadis chargés du taoutiq.

Les personnes et entités soumises au droit de communication ne peuvent opposer le secret professionnel aux agents des impôts habilités à cet effet.

3- Demande et lieu de communication

La demande de communication doit être formulée par écrit et comporter l'adresse complète et le numéro de téléphone du service qui l'a envoyée.

Le droit de communication s'exerce dans les locaux du siège social ou du principal établissement des personnes physiques et morales concernées.

Toutefois, les intéressés peuvent fournir par écrit les renseignements exigés ou remettre aux agents habilités, contre récépissé, les documents requis.

4- Limite du droit de communication

Pour les professions libérales dont l'exercice implique des prestations de service à caractère juridique, fiscal ou comptable nécessitant le respect du secret professionnel, telles que celles des avocats, interprètes, notaires, adoul, architectes, huissiers de justice, experts comptables, conseillers juridiques, etc., le droit de communication ne peut porter sur la communication globale des dossiers des clients, en application des dispositions de l'article 214 (I- 1°) du C.G.I.

Il y a lieu de rappeler que l'article 211 du C.G.I. prévoit l'obligation pour les entreprises de conserver leurs documents et pièces justificatives pendant une durée de 10 ans. En conséquence, le droit de communication peut être exercé sur les documents conservés pendant cette période décennale.

B-ECHANGE D'INFORMATIONS AVEC LES ADMINISTRATIONS FISCALES ETRANGERES

L'administration des impôts peut demander communication des informations auprès des administrations fiscales des Etats ayant conclu avec le Maroc des conventions tendant à éviter des doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu, conformément aux dispositions de l'article 214- II du C.G.I.

A ce titre, l'échange d'informations ou de renseignements ne peut être exercé que dans le cadre des conventions fiscales conclues avec les Etats partenaires.

Il y a lieu de se référer, selon le cas, aux termes de chaque convention, notamment aux clauses relatives à l'assistance administrative internationale et aux échanges d'informations pour la détermination :

- ✓ des autorités des Etats contractants, compétentes en matière d'échange d'informations ;
- ✓ des impôts concernés par ces clauses ;
- ✓ des personnes objet des demandes d'informations.

L'échange d'informations peut être effectué :

- soit d'office, en cas de transmission automatique sans demande préalable d'informations relatives à certaines catégories de revenus (dividendes, intérêts, redevances ...) ;
- soit sur demande, à l'occasion d'un contrôle fiscal.

Il convient de noter que les demandes d'informations auprès des administrations étrangères sont adressées par la Direction Générale des Impôts aux autorités compétentes des Etats contractants.

C-COMMUNICATION DES INFORMATIONS SUR LES OPERATIONS EFFECTUEES AVEC LES ENTREPRISES SITUEES HORS DU MAROC ⁵⁷

L'article 214- III du C.G.I. prévoit l'obligation pour les entreprises imposables au Maroc de communiquer à l'administration fiscale sur sa demande, les informations et documents concernant les opérations effectuées avec des entreprises situées hors du Maroc. Il s'agit :

- de la nature des relations liant l'entreprise imposable au Maroc à celle située hors du Maroc ;
- de la nature des services rendus ou des produits commercialisés ;
- de la méthode de détermination des prix des opérations réalisées entre lesdites entreprises et les éléments qui la justifient ;
- des régimes et des taux d'imposition des entreprises situées hors du Maroc.

⁵⁷ Article 7 de la loi de finances n° 40.08 pour l'année budgétaire 2009.

La demande de communication est faite dans les formes visées à l'article 219 du C.G.I. soit par lettre recommandée avec accusé de réception, soit par remise en main propre. L'entreprise concernée doit communiquer à l'administration fiscale les informations et les documents demandés dans le délai de trente (30) jours suivant la date de réception de la demande précitée.

A défaut de réponse dans le délai prescrit ou en cas de réponse ne comportant pas les éléments demandés, le lien de dépendance entre ces entreprises est supposé établi.

Cette mesure s'inscrit dans le cadre de l'exercice du droit de communication, en vue d'établir l'existence de lien de dépendance, et le cas échéant, de contrôler les bénéficiaires transférés à l'étranger.

Ces dispositions s'appliquent aux opérations de contrôle fiscal dont l'avis de vérification est notifié à compter du 1er janvier 2009, conformément aux dispositions de l'article 7 (VI- 12) de la loi de finances pour l'année budgétaire 2009.

D-. UTILISATION DES DONNEES PAR L'ADMINISTRATION FISCALE ⁵⁸

L'article 214 du C.G.I. est également complété par un paragraphe IV qui prévoit que l'administration fiscale peut utiliser les données obtenues par tous les moyens, notamment sur support papier, par voie électronique, etc., nonobstant toute disposition contraire.

Cette mesure permet de préciser que la Direction Générale des Impôts a le droit d'utiliser les données précitées en vue d'exercer ses attributions en matière d'assiette, de recouvrement, de contrôle et de contentieux des impôts, droits et taxes.

Par données, il y a lieu d'entendre toute information ou ensemble structuré d'informations (base de données, archives, fichiers, etc.), quel que soit leur support (papier, magnétique ou électronique) obtenues ou non selon des procédés automatisés, ainsi que toute forme d'interconnexion entre lesdits ensembles.

SECTION II- DISPOSITIONS PARTICULIERES EN MATIERE DE DROIT DE CONTROLE

I.- DISPOSITIONS PARTICULIERES A L'IMPÔT SUR LE REVENU

A- CONTROLE DE LA CONSISTANCE DES BIENS EN MATIERE DE REVENUS AGRICOLES

En vertu des dispositions de l'article 215 - I du C.G.I., l'inspecteur des impôts peut visiter les exploitations agricoles en vue de contrôler la consistance des biens agricoles.

⁵⁸ Article 7 de la loi de finances n° 40.08 pour l'année budgétaire 2009.

A cet effet, il est tenu de se faire accompagner par les membres de la commission locale communale visée à l'article 50 du C.G.I.

Il est également tenu d'informer les membres de cette commission et le contribuable concerné dans les formes prévues à l'article 219 du C.G.I. trente jours avant la date de la visite.

Le contribuable est tenu de laisser pénétrer, aux heures légales, sur ses exploitations agricoles, l'inspecteur des impôts ainsi que les membres de la commission, conformément aux dispositions de l'article 215- II précité. Il est tenu d'assister au contrôle ou de s'y faire représenter.

Après le contrôle, si le contribuable ou son représentant donne son accord sur la constatation des biens agricoles de son exploitation, un procès verbal est établi et signé par l'inspecteur, les membres de la commission locale communale et le contribuable lui-même ou son représentant. Dans ce cas, l'imposition est établie d'après les éléments retenus, conformément aux dispositions de l'article 215- III précité.

Par contre, si des observations sont formulées par le contribuable ou son représentant sur tout ou partie des constatations relevées, elles sont consignées dans le procès verbal et l'inspecteur engage la procédure de rectification prévue selon le cas à l'article 220 ou 221 du C.G.I.

Par ailleurs, l'article 215- IV du C.G.I. prévoit que lorsque le contribuable s'oppose à la visite de son exploitation, un procès verbal est établi et signé par l'inspecteur et les membres de la commission locale communale. Dans ce cas, l'inspecteur est tenu de remettre une copie du procès-verbal auxdits membres et d'établir les impositions qui ne peuvent être contestées que dans les conditions prévues à l'article 235 du même code.

Il convient de préciser que les revenus agricoles demeurent exonérés jusqu'à l'an 2013.

B- EXAMEN DE L'ENSEMBLE DE LA SITUATION FISCALE DES CONTRIBUABLES

Conformément aux dispositions de l'article 216 du C.G.I., l'administration peut procéder à l'examen de l'ensemble de la situation fiscale des contribuables ayant leur domicile fiscal au Maroc, compte tenu de l'ensemble de leurs revenus déclarés, taxés d'office ou bénéficiant d'une dispense de déclaration et entrant dans le champ d'application de l'impôt sur le revenu.

1- Objet de l'examen

L'examen de l'ensemble de la situation fiscale des contribuables permet à l'administration d'évaluer le revenu global du contribuable pour tout ou partie de la période non prescrite à partir de certaines dépenses réelles ou indiciaires, expressément et limitativement énumérées à l'article 29 du C.G.I., dès lors que le montant annuel de celles-ci est supérieur à 120.000 DH.

2- Contribuables concernés

En vertu des dispositions de l'article 216 du C.G.I., l'examen de l'ensemble de la situation fiscale peut concerner :

- les contribuables ayant souscrit la déclaration annuelle du revenu global ;
- les contribuables ayant fait l'objet d'une taxation d'office pour défaut de déclaration annuelle du revenu global ;
- les contribuables dispensés de la déclaration annuelle du revenu global en vertu des dispositions de l'article 86 du C.G.I.

Cette disposition prévue à l'article 216 du C.G.I. permet à l'administration fiscale d'engager la procédure de rectification de l'ensemble de la situation fiscale des contribuables dès lors qu'ils disposent d'un revenu déclaré, taxé d'office ou bénéficiant d'une dispense de déclaration.

3- Dépenses concernées

Conformément aux dispositions de l'article 29 du C.G.I., les dépenses visées à l'article 216 du C.G.I. et dont le montant est supérieur à 120 000 dirhams par an, s'entendent :

1°- des frais afférents à la résidence principale dont la superficie couverte est supérieure à 150 mètres carrés ainsi qu'à chaque résidence secondaire déterminés par application à la surface des constructions des tarifs au mètre carré fixés comme suit :

SUPERFICIE COUVERTE	TARIF AU METRE CARRE	
	RESIDENCE PRINCIPALE	RESIDENCE SECONDAIRE
Tranche de la superficie couverte allant jusqu'à 150 mètres carrés	Néant	100 DH
Tranche de la superficie couverte allant de 151 mètres carrés à 300 mètres carrés	150 DH	150 DH
Tranche de la superficie couverte supérieure à 300 mètres carrés	200 DH	200 DH

2°- des frais de fonctionnement et d'entretien des véhicules de transport des personnes fixés à :

- 12 000 dirhams par an en ce qui concerne les véhicules, dont la puissance fiscale ne dépasse pas 10 C.V ;
- 24 000 dirhams par an en ce qui concerne les véhicules d'une puissance supérieure;

3°- des frais de fonctionnement et d'entretien des véhicules aériens et maritimes fixés à 10% du prix d'acquisition ;

4°- des loyers réels acquittés par le contribuable pour ses besoins privés ;

5°- du montant annuel des remboursements en principal et intérêts des emprunts contractés par le contribuable pour ses besoins autres que professionnels ;

6°- du montant des sommes versées par le contribuable pour l'acquisition de véhicules ou d'immeubles non destinés à usage professionnel y compris les dépenses de livraison à soi-même des mêmes biens immeubles ;

7°- des acquisitions de valeurs mobilières et de titres de participation et autres titres de capital et de créance ⁵⁹;

8°- des avances en comptes courants d'associés et en compte de l'exploitant et des prêts accordés aux tiers.

4- Modalités d'exercice de l'examen de l'ensemble de la situation fiscale

L'examen de l'ensemble de la situation fiscale peut être opéré soit dans le cadre d'un simple examen sur pièces du dossier fiscal du contribuable, soit de manière concomitante avec le contrôle sur place du revenu global déclaré par l'intéressé ou sur lequel il a été taxé d'office.

Deux (2) situations peuvent donc se présenter: soit un examen sur pièces, soit un contrôle sur place.

a- Examen sur pièces

Il concerne généralement les contribuables dispensés de la déclaration annuelle du revenu global ou disposant de revenus autres que professionnels soumis au R.N.R. ou au R.N.S. Dans ce cas, l'examen de l'ensemble de la situation fiscale d'un contribuable se déroule au niveau de l'administration sur la base d'un contrôle sur pièces.

En effet, ce contrôle est exercé à partir des informations dont dispose l'administration en recourant aux recoupements effectués auprès des tiers et en exploitant les données puisées dans les différentes déclarations fiscales souscrites par les contribuables au titre de divers impôts et taxes.

A l'issue de cet examen, et au cas où le revenu évalué d'après les dépenses indiciaires ou réelles du contribuable est supérieur au revenu global annuel déclaré ou sur lequel il a été imposé d'office, l'administration doit engager, selon le cas, la procédure normale ou accélérée de rectification prévue à l'article 220 ou 221 du C.G.I.

⁵⁹ Article 8 de la loi de finances n° 38-07 pour l'année budgétaire 2008.

b- Contrôle sur place

Il concerne en premier lieu les contribuables titulaires de revenus professionnels imposés selon le régime du R.N.R. ou du R.N.S. Le contrôle est alors exercé par le biais de la vérification de la comptabilité du contribuable telle que prévue à l'article 212 du C.G.I. et par le recours aux recoupements effectués auprès des tiers.

Dans ce cas, les résultats de l'examen de l'ensemble de la situation fiscale et, le cas échéant, le résultat du contrôle sur place du revenu global sont notifiés au contribuable dans le cadre d'une même et unique procédure de rectification qui peut être, selon le cas, soit la procédure normale de rectification prévue à l'article 220 du C.G.I., soit la procédure accélérée de rectification prévue à l'article 221 du même code.

5- Justification des ressources

Dans le cadre de la procédure normale ou accélérée engagée, selon le cas, le contribuable peut justifier à l'inspecteur des impôts concerné ses ressources par tout moyen de preuve et faire état notamment :

- ✓ de revenus de capitaux mobiliers soumis à la retenue à la source libératoire ;
- ✓ de revenus exonérés de l'impôt sur le revenu ;
- ✓ de produits de cessions de biens meubles ou immeubles ;
- ✓ d'emprunts contractés auprès des banques ou auprès des tiers pour des besoins autres que professionnels ;
- ✓ de l'encaissement des prêts précédemment accordés à des tiers.

II.- DISPOSITIONS PARTICULIERES AUX DROITS D'ENREGISTREMENT

A- DROIT DE CONTROLE DES PRIX ET DECLARATIONS ESTIMATIVES

L'article 217 du C.G.I. confère à l'administration le droit de rectification des prix ou déclarations estimatives lorsqu'il s'avère que ces prix ou déclarations ne paraissent pas conformes à la valeur vénale des biens ou des droits qui en font l'objet à la date des actes et conventions.

Le contrôle visé ci-dessus porte sur l'ensemble des actes et conventions obligatoirement soumis à l'enregistrement.

La rectification est effectuée selon la procédure contradictoire prévue à l'article 220 du C.G.I.

B- DROIT DE PREEMPTION AU PROFIT DE L'ETAT

1- Domaine d'application

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, personne physique ou personne morale, 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.

Ce droit porte sur les immeubles et droits réels immobiliers ayant fait l'objet d'une mutation entre vifs, à titre onéreux ou gratuit, à l'exclusion des donations en ligne directe.

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 C.L.T. et la C.N.R.F.

Par immeuble et droits réels immobiliers, il faut entendre :

- ✓ les immeubles par nature (terrains, bâtiments et constructions ...) ;
- ✓ les immeubles par destination (objets mobiliers que le propriétaire d'un fond (terrain nu ou terrain construit) y a placé pour le service et l'exploitation de ce fond) ;
- ✓ les immeubles par l'objet auquel ils s'appliquent (propriété des biens immeubles, usufruit des mêmes biens, hypothèques, emphytéose, actions en revendication des biens immeubles, etc) (Cf., dispositions relatives aux droits d'enregistrement).

Le droit de préemption porte également sur les actions ou parts sociales des sociétés immobilières dites fiscalement transparentes et les sociétés à prépondérance immobilière visées, respectivement, aux articles 3-3° et 61- II du C.G.I.

2- Exercice du droit de préemption

Le droit de préemption est exercé par le Ministre chargé des Finances ou la personne déléguée par lui à cet effet pendant un délai franc de six (6) mois, à compter du jour de l'enregistrement de l'acte d'acquisition des biens et droits précités.

Cependant, en cas de mutation sous condition suspensive, le délai de six mois précité n'est décompté qu'à partir du jour de l'enregistrement de la réalisation de la condition.

3- Notification de la décision de préemption

Une fois la décision de préemption prise, l'inspecteur des impôts chargé de l'enregistrement la notifie :

- à chacune des parties indiquées à l'acte ou à la déclaration de mutation lorsque aucun écrit n'a été établi ;
- au cadastre chargé du taoutiq compétent lorsque l'acte de mutation a été dressé par des adouls et concerne des immeubles non immatriculés ;
- au conservateur de la propriété foncière de la situation des biens lorsqu'il s'agit d'immeubles immatriculés ou en cours d'immatriculation.

Lorsque les biens préemptés sont situés dans les ressorts territoriaux de plusieurs cadastres chargés du taoutiq ou conservateurs, la notification de la décision de préemption est faite à chacun des magistrats ou fonctionnaires intéressés.

La notification est faite dans les formes prévues à l'article 219 du C.G.I. Dès réception de la notification, les droits de l'Etat sont mentionnés sur le registre de transcription tenu par le cadastre chargé du taoutiq et, lorsqu'il s'agit d'immeubles immatriculés ou en cours d'immatriculation, inscrits sur les livres fonciers ou mentionnés sur le registre de la conservation foncière prévu à cet effet.

4- Indemnisation du cessionnaire

Le cessionnaire évincé reçoit, dans le mois qui suit la notification de la décision de préemption, le montant du prix déclaré ou de la valeur vénale reconnue, majoré :

- ✓ des droits d'enregistrement acquittés ;
- ✓ des droits d'inscription sur les livres fonciers si l'immeuble préempté est immatriculé ;
- ✓ d'une somme calculée à raison de cinq pour cent (5 %) du prix déclaré ou de la valeur vénale reconnue, représentant forfaitairement les autres frais du contrat dépensés en sus des prix, ainsi que les autres dépenses engagées par l'acquéreur, notamment pour l'entretien et la conservation de l'immeuble préempté.

A défaut de paiement dans le délai prescrit, des intérêts au taux légal en matière civile courent de plein droit au profit du cessionnaire évincé, dès l'expiration de ce délai.

5- Effets du droit de préemption

La décision de préemption, notifiée dans les formes et le délai précités, emporte substitution de l'Etat au cessionnaire évincé dans le bénéfice et les charges du contrat, au jour de la mutation.

Tous droits sur les biens préemptés, concédés par le cessionnaire évincé antérieurement à l'exercice du droit de préemption sont censés n'avoir jamais pris naissance. Ceux qui auraient été inscrits sur les livres fonciers sont radiés.

CHAPITRE II

PROCEDURE DE RECTIFICATION DES BASES D'IMPOSITION

SECTION I – INTRODUCTION GENERALE

Les modalités de notification visent à assurer plus d'efficacité à la procédure de notification à travers la diversification des voies de remise des plis adressés par l'administration fiscale tout en sauvegardant les garanties du contribuable.

Ces garanties sont également préservées à travers la procédure contradictoire de rectification des bases d'imposition. Dès lors, l'administration fiscale ne peut établir des impositions supplémentaires correspondant aux rectifications des bases proposées par elle au contribuable sans la mise en œuvre préalable de la procédure contradictoire.

I- REGLES DE NOTIFICATION

Les règles édictées par les dispositions de l'article 219 du C.G.I. s'appliquent à toutes les procédures de notification prévues par ledit code.

La procédure de notification peut s'effectuer :

- soit par lettre recommandée avec accusé de réception ;
- soit par la remise en main propre par l'intermédiaire des agents assermentés de l'administration fiscale, des agents du greffe, des huissiers de justice ou par voie administrative (autorité locale, ...).

A- LE LIEU DE NOTIFICATION

La notification est effectuée, quelle que soit la forme choisie, à l'adresse indiquée par le contribuable dans ses déclarations, actes ou correspondances communiqués à l'inspecteur des impôts de son lieu d'imposition.

N.B. : En cas de liquidation d'une société, la notification est effectuée à l'adresse du syndic ou du liquidateur.

B- LES MODALITES DE REMISE

En raison du caractère confidentiel des correspondances, le document à notifier doit être présenté au contribuable sous pli fermé. La remise en main propre est constatée par un certificat de remise servi sur un imprimé modèle fourni par l'administration, en double exemplaire et doit comporter les indications suivantes :

- le nom et la qualité de l'agent notificateur ;
- la date de la notification ;
- l'identité de la personne ayant reçu le document et sa signature et, le cas échéant, le numéro de sa carte d'identité nationale.

Après avoir été servi et signé par la personne habilitée à notifier, un exemplaire dudit certificat est remis au contribuable ou à son représentant, joint au pli de notification. L'autre exemplaire est retourné à l'inspecteur des impôts concerné.

Lorsque la personne à qui le document à notifier ne peut pas signer ou refuse de signer, mention en est faite par l'agent notificateur qui consigne sur le certificat de remise l'ensemble des renseignements requis, notamment :

- le nom et la qualité de cette personne ;
- la date de la remise ;
- le motif pour lequel le certificat n'a pas été signé par la personne concernée.

Si la remise n'a pu être effectuée, le contribuable n'ayant pas été rencontré, ni personne pour lui, l'agent notificateur doit en faire mention sur le certificat de remise et le retourner, dûment signé, à l'inspecteur des impôts concerné et la procédure de notification est poursuivie selon les dispositions de l'article 219- 2° du C.G.I. commentées au D ci-dessous.

C- PERSONNES HABILITEES A RECEVOIR LA NOTIFICATION

Conformément aux dispositions du septième alinéa de l'article 219 du C.G.I., le document est considéré avoir été valablement notifié lorsqu'il a été remis aux personnes ci-après :

1- En ce qui concerne les personnes physiques

La remise du pli vaut notification, si elle est faite :

- à personne, c'est-à-dire au contribuable lui-même;
- à domicile entre les mains de parents (ascendants, descendants...), d'employés ou de toute autre personne habitant ou travaillant avec le destinataire, c'est-à-dire au lieu de résidence de l'intéressé, son lieu de travail ou à tout domicile élu par l'intéressé dans ses déclarations, tel le cabinet de l'avocat ou du conseiller fiscal par l'intermédiaire desquels il a saisi l'administration dans le cadre de l'affaire ayant donné lieu à la notification.

En cas de refus de réception dudit document, le pli est considéré avoir été valablement notifié après l'écoulement d'un délai de dix (10) jours qui suit la date du refus de réception.

2- En ce qui concerne les sociétés et autres personnes morales

Pour les sociétés et autres personnes morales, la notification se fait par la remise du document soit à l'associé principal pour les sociétés et groupements prévus par l'article 26 du C.G.I., soit au représentant légal de la société ou de la personne morale concernée, soit entre les mains d'employés ou de toute personne travaillant à la société destinataire.

Pour les sociétés en redressement ou en liquidation judiciaire, la personne habilitée à recevoir la notification est le représentant légal de la société, en l'occurrence le liquidateur ou le syndic.

En cas de refus de réception, le document est également considéré avoir été valablement notifié, après l'écoulement d'un délai de dix (10) jours qui suit la date du refus de réception.

D- CAS OU LE DOCUMENT N'A PU ETRE REMIS A L'ADRESSE COMMUNIQUEE PAR LE CONTRIBUABLE A L'ADMINISTRATION

Lorsque le pli n'a pu être remis au contribuable à l'adresse qu'il a communiquée à l'inspecteur des impôts, suite à son envoi par lettre recommandée avec accusé de réception ou par l'intermédiaire des agents du greffe, des huissiers de justice ou par voie administrative, ce pli est considéré avoir été valablement notifié après l'écoulement d'un délai de dix (10) jours qui suit la date de la constatation de l'échec de la remise du pli précité.

Il s'agit, dans ce cas, des plis retournés à l'administration avec la mention :

- non réclamé ;
- changement d'adresse ;
- adresse inconnue ou incomplète ;
- locaux fermés ;
- ou contribuable inconnu à l'adresse indiquée.

Dans ce cas, les délais prescrits⁶⁰ courent à compter :

- de la date de retrait du pli auprès des services concernés lorsque ce retrait intervient avant l'expiration du délai de dix (10) jours qui suit la date de constatation de l'échec de remise ;
- du onzième jour qui suit la date de la constatation de l'échec de la remise du pli lorsque le retrait est effectué au-delà du dixième jour qui suit la date de constatation dudit échec.

II.- PROCEDURE NORMALE DE RECTIFICATION DES IMPOSITIONS

En vertu des dispositions de l'article 220 du C.G.I., l'inspecteur des impôts peut être amené à apporter des rectifications :

- ✓ aux bases d'imposition ;
- ✓ aux montants des retenues en matière de revenus salariaux ;
- ✓ aux prix ou déclarations estimatives, exprimés dans les actes et conventions.

⁶⁰ Les délais prescrits s'entendent des délais relatifs à l'avis de vérification (15 jours), aux lettres de notification (30 jours), aux mises en demeure, etc.

Les bases, montants ou prix objets des rectifications peuvent résulter soit de la déclaration du contribuable, de l'employeur ou débirentier, soit d'une taxation d'office.

Dans ce cas, l'inspecteur notifie au contribuable les nouvelles bases d'imposition dans les formes prévues à l'article 219 du C.G.I.

Les rectifications portant sur des impositions initiales résultant soit d'une déclaration, soit d'une taxation d'office au titre des impôts, droits et taxes doivent être effectuées dans le cadre de la procédure contradictoire selon les formes et règles prévues à l'article 220 du C.G.I.

Il est à préciser que la procédure contradictoire est une procédure écrite qui comporte deux phases :

- l'une dite administrative ;
- l'autre judiciaire.

A- PHASE ADMINISTRATIVE

La phase administrative consiste en une procédure contradictoire comprenant cinq étapes :

- première notification ;
- réponse du contribuable à la première notification ;
- deuxième notification ;
- réponse du contribuable à la deuxième notification et, éventuellement, son pourvoi devant la commission locale de taxation (C.L.T.) ;
- pourvoi devant la commission nationale du recours fiscal (C.N.R.F.).

1- Première lettre de notification

L'article 220-I du C.G.I. prévoit que, dans le cas où l'inspecteur des Impôts est amené à rectifier les bases d'imposition initiales résultant soit d'une déclaration, soit d'une taxation d'office au titre des impôts, droits et taxes, il notifie au contribuable dans les formes prévues à l'article 219 du même code :

- les nouvelles bases arrêtées en matière d'impôt sur les sociétés et d'impôt sur le revenu ;
- les montants des droits complémentaires arrêtés en matière de T.V.A., des impôts retenus à la source et des droits d'enregistrement.

a- Contenu de la première lettre de notification

La lettre de notification adressée au contribuable doit faire connaître :

- en matière d'I.S., d'I.R. et de T.V.A., les motifs, la nature et le montant détaillé des redressements envisagés par période d'imposition ;

- en matière de droits d'enregistrement, la nouvelle base devant servir d'assiette à la liquidation des droits ainsi que le montant des droits complémentaires résultant de cette base.

Il y a lieu de préciser que pour les cas de remise en cause de la valeur probante de la comptabilité, tels que commentés ci-dessus, la notification doit contenir, en plus des éléments cités ci-dessus, les motifs de cette remise en cause.

En cas d'insuffisance des chiffres déclarés, telle que commentée au B du VI du même chapitre I, la notification doit comporter les moyens et méthodes utilisés par l'administration pour la reconstitution du chiffre d'affaires.

La lettre de notification doit en outre comporter l'assignation au contribuable d'un délai de réponse de trente (30) jours suivant la date de réception de ladite lettre pour faire parvenir à l'inspecteur son acceptation ou ses observations détaillées et motivées par nature de redressement et par période d'imposition.

b- Effets de la notification

La notification a pour effet :

❖ d'interrompre le délai de prescription

En vertu des dispositions de l'article 232-V du C.G.I., la première notification a pour effet d'interrompre la prescription quadriennale en faisant courir un nouveau délai de même nature et de même durée que celui interrompu.

Il est donc nécessaire que la première lettre de notification soit notifiée à son destinataire, dans les formes prévues à l'article 219 du C.G.I. avant l'expiration du délai légal de prescription ;

❖ de fixer les limites d'imposition

L'imposition établie suite à un contrôle fiscal ne peut excéder celle résultant des bases fixées dans la première lettre de notification ;

❖ d'ouvrir un délai de réponse

L'inspecteur qui notifie au contribuable des redressements doit, en application des dispositions de l'article 220- I du C.G.I., l'inviter à produire ses observations et justifications concernant ces redressements dans un délai de trente (30) jours suivant la date de réception de la lettre de notification.

2- Réponse du contribuable à la première lettre de notification

a- Réponse du contribuable dans le délai prescrit

Le contribuable dispose d'un délai de trente (30) jours suivant la date de réception de la lettre de notification pour donner son accord, présenter ses observations ou ses propositions sur la base qui lui a été notifiée.

A cet effet, le contribuable peut adresser sa réponse, par lettre recommandée avec accusé de réception à l'inspecteur des impôts ou la déposer au service des impôts concerné, à l'adresse figurant sur la lettre de notification, dans le délai franc de trente (30) jours calculé conformément aux dispositions de l'article 245 du C.G.I.

Quand la réponse est envoyée par voie postale, le cachet de la poste fait foi.

Avant de procéder à l'émission des impositions ou des droits complémentaires, l'inspecteur doit nécessairement attendre la réponse du contribuable ou l'expiration du délai légal de trente (30) jours, auquel s'ajoute un délai raisonnable tenant compte du temps nécessaire à la réponse du contribuable postée le dernier jour du délai pour qu'elle parvienne à l'administration.

A ce titre, deux situations peuvent se présenter :

❖ Acceptation de la totalité des redressements notifiés

Lorsque le contribuable accepte expressément et sans conditions la totalité des redressements notifiés, la procédure de rectification est terminée. La base imposable acceptée donne lieu à l'établissement de l'imposition correspondante qui ne peut plus être ultérieurement contestée par le contribuable.

❖ Contestation totale ou partielle des redressements notifiés

Le contribuable qui conteste totalement ou partiellement les propositions de rectification qui lui ont été notifiées, doit adresser à l'inspecteur des impôts ses observations dans le délai légal de trente (30) jours prévu à l'article 220- I du C.G.I.

Ces observations détaillées par nature de redressement et par période d'imposition doivent être présentées par écrit et comporter la signature du contribuable ou de son représentant légal.

L'inspecteur examine les observations produites par le contribuable. Cet examen peut aboutir :

- soit à l'abandon total des redressements notifiés ;
- soit au maintien total des redressements notifiés ;

- soit au maintien partiel des redressements notifiés.

➤ **Abandon total des redressements notifiés**

Lorsque les observations du contribuable sur la totalité des redressements sont retenues par l'inspecteur, la base déclarée par le contribuable ou initialement retenue d'office devient définitive et la procédure contradictoire aboutit à son terme.

A cet effet, il importe de préciser que, quels que soient les éléments nouveaux dont elle disposerait ultérieurement, l'administration fiscale ne peut en aucun cas engager une nouvelle vérification pour la période concernée, au titre des impôts, droits ou taxes objet de ce premier contrôle.

➤ **Maintien total des rectifications proposées**

Lorsque les observations du contribuable sur la totalité des redressements notifiés sont considérées par l'inspecteur comme non fondées, celui-ci procède à la deuxième notification dans le délai de soixante (60) jours prévu par l'article 220 - II du C.G.I.

➤ **Maintien partiel des redressements notifiés**

Lorsque après examen des observations du contribuable, l'inspecteur retient en partie les redressements notifiés :

- il établit l'imposition correspondant aux redressements pour lesquels le contribuable aurait donné expressément son accord. Pour les redressements n'ayant pas fait l'objet d'observation de la part du contribuable, se conférer au commentaire prévu ci-après, au 3- b- 2^{ème} alinéa).
- et procède à la notification des redressements dont les observations sont estimées non fondées.

b- Défaut de réponse dans le délai prescrit

A défaut de réponse dans le délai prescrit ou en cas de réponse hors délai, les impositions ainsi que les droits complémentaires sont émis par voie de rôle, état de produits ou ordre de recettes, sans préjudice de l'application des sanctions prévues aux articles 186 et 208 du C.G.I.

Ces impositions ne peuvent être contestées que dans le cadre du recours préalable devant l'administration et dans les conditions prévues à l'article 235 du C.G.I.

3- Deuxième lettre de notification

a- Délai de notification

Conformément aux dispositions de l'article 220- II du C.G.I., lorsque les observations du contribuable parviennent à l'inspecteur dans le délai prescrit et si ce dernier les estime non fondées en tout ou en partie, il notifie

au contribuable dans les formes prévues à l'article 219 du C.G.I., dans un délai maximum de soixante (60) jours, suivant la date de réception de la réponse du contribuable, les motifs de son rejet partiel ou total ainsi que la base d'imposition qui lui paraît devoir être retenue et, le cas échéant, le montant des droits et taxes.

Il y a lieu de préciser qu'à défaut d'envoi de la deuxième lettre de notification dans le délai de soixante (60) jours précité, l'administration est considérée avoir accepté les observations du contribuable.

Dans ce cas, l'inspecteur établit l'imposition correspondant aux redressements que le contribuable aurait éventuellement accepté et la procédure aboutit à son terme.

b - Contenu de la lettre de notification

L'inspecteur doit faire connaître au contribuable les motifs de son rejet partiel ou total ainsi que la base d'imposition qui lui paraît devoir être retenue et l'informer que cette base peut être contestée devant la C.L.T., prévue à l'article 225 du C.G.I. dans un délai de trente (30) jours suivant la date de réception de cette deuxième lettre de notification.

Par ailleurs, concernant les redressements sur lesquels le contribuable n'a pas émis d'observations dans sa réponse à la première notification, l'inspecteur lui rappelle que ceux-ci seront considérés comme ayant été acceptés par lui et donneront lieu à une taxation immédiate, s'ils ne font pas l'objet d'observations dans sa réponse à la deuxième lettre de notification.

L'inspecteur doit analyser chacune des observations ou contre propositions du contribuable, motiver leur rejet et démontrer avec des éléments chiffrés le bien-fondé des réintégrations qu'il se propose de maintenir.

Lorsque le contribuable, en réponse à la première notification, a rejeté globalement les propositions de l'administration, sans fournir de précisions, l'inspecteur reprend dans la deuxième notification les termes de la première notification tout en lui rappelant que les bases notifiées et, le cas échéant, le montant des droits et taxes seront définitifs, s'il ne se pourvoit pas devant la C.L.T.

4- Réponse du contribuable à la deuxième lettre de notification

Le contribuable dispose d'un délai de trente (30) jours suivant la date de réception de la deuxième lettre de notification pour se pourvoir devant la C.L.T.

Suite à cette deuxième lettre de notification, quatre (4) situations peuvent se présenter pour le contribuable :

- **Absence de réponse à la deuxième notification dans le délai de trente (30) jours ou réponse hors délai**

Dans ce cas, la base notifiée devient définitive et l'inspecteur établit l'imposition qui ne peut être contestée que dans les conditions prévues par les dispositions de l'article 235 du C.G.I.

- **Acceptation expresse de la totalité des propositions**

Lorsque le contribuable donne son acceptation expresse aux propositions de l'administration dans le délai prévu par la loi, la base devient définitive. Les règles applicables en cas d'accord suite à la deuxième lettre de notification sont identiques à celles déjà définies ci-dessus pour la première notification.

- **Acceptation partielle des redressements**

Les redressements notifiés pour lesquels le contribuable donne son accord express, ainsi que ceux n'ayant pas fait l'objet d'observations de sa part donnent lieu à une imposition immédiate.

- **Demande de pourvoi devant la C.L.T.**

Dans ce cas, la procédure est poursuivie devant la C.L.T. pour les redressements contestés, conformément aux dispositions de l'article 225- I du C.G.I.

En effet, le contribuable peut demander le pourvoi devant la C.L.T. dans un délai de trente (30) jours suivant la date de réception de la deuxième lettre de notification, en application des dispositions de l'article 220- II du C.G.I.

Lorsque dans sa réponse à cette deuxième lettre de notification le contribuable formule des observations sans demander expressément le recours devant la commission, l'inspecteur établit l'imposition sur les bases arrêtées dans la deuxième lettre de notification. Cette imposition peut être contestée dans les conditions prévues à l'article 235 du C.G.I.

En vertu des dispositions de l'article 220- III du code précité, les requêtes de pourvoi devant la C.L.T. sont adressées par les contribuables à l'inspecteur.

Ce dernier doit adresser ces requêtes à la C.L.T dans le délai maximum de quatre (4) mois⁶¹ avec les documents relatifs à la procédure contradictoire lui permettant de statuer sur l'affaire qui lui est soumise.

Ainsi, l'administration dispose d'un délai maximum de quatre (4) mois pour la transmission des recours formulés par les contribuables auprès de la C.L.T., en application des dispositions de l'article 220-III du C.G.I.

⁶¹ Article 7 de la L.F. n° 43-10 pour l'année 2011.

Ce délai court à compter de la date de notification à l'Administration du pourvoi du contribuable devant ladite commission.

A noter que ces dispositions sont applicables aux requêtes et documents adressés par les contribuables à la commission locale de taxation à compter du 1^{er} janvier 2011.

Par ailleurs, l'article 7 de la loi de finances n° 48-09 pour l'année budgétaire 2010 prévoit que les documents relatifs à la procédure contradictoire comprennent notamment, l'avis de vérification, la lettre informant le contribuable de la clôture de l'opération de vérification, les lettres de notification (1^{ère} et 2^{ème} lettre de notification), les accusés de réception ou les certificats de remise en main propre et les réponses du contribuable.

Cette disposition s'applique aux recours introduits devant la C.L.T. à compter du 1^{er} janvier 2010.

5- Pourvoi devant la C.N.R.F.

Les dispositions de l'article 220- IV du C.G.I. prévoient que les décisions de la C.L.T. peuvent faire l'objet d'un recours devant la C.N.R.F. soit par le contribuable, soit par l'administration.

Le recours doit être exercé dans un délai maximum de soixante (60) jours suivant la date de la notification de la décision de la C.L.T.

Le point de départ du décompte du délai de recours devant la C.N.R.F. est constitué, aussi bien pour l'administration que pour le contribuable, par la date de notification au contribuable de la décision de la C.L.T., en application des dispositions de l'article 220- IV du C.G.I.

En règle générale, le recours devant la C.N.R.F. ne peut s'exercer qu'après décision de la C.L.T.

Cependant, une dérogation a été apportée à ce principe par les dispositions de l'article 225 (II- A- 6^e alinéa) du C.G.I.

En effet, lorsque à l'expiration du délai de vingt quatre (24) mois prévu par l'article 225 (II- A- 5^e alinéa) du C.G.I. la C.L.T. n'a pas pris de décision, l'inspecteur informe le contribuable, dans les formes prévues à l'article 219 du même code, de l'expiration du délai précité et de la possibilité d'introduire un recours devant la C.N.R.F. dans un délai de soixante (60) jours à compter de la date de réception de l'avis.

Il convient de préciser que le délai de vingt quatre (24) mois commence à courir à compter de la date de réception par l'inspecteur de la demande du pourvoi devant la C.L.T.

En application des dispositions de l'article 220 (IV- 2^e alinéa) du C.G.I., le recours adressé à la C.N.R.F. doit être présenté par :

- le contribuable, par lettre recommandée avec accusé de réception sous forme de requête adressée directement à la commission nationale. Cette requête doit définir l'objet du désaccord et contenir un exposé des arguments invoqués;
- l'administration, par le Directeur des Impôts ou la personne déléguée par lui à cet effet dans les formes prévues à l'article 219 du C.G.I.

Le défaut de recours dans le délai de soixante (60) jours précité devant la C.N.R.F. est considéré comme une acceptation tacite de la décision de la C.L.T. qui devient alors définitive. En conséquence, les impositions seront émises et ne peuvent être contestées que par voie judiciaire conformément aux dispositions de l'article 242 du C.G.I. relatif à la procédure judiciaire suite au contrôle fiscal.

Lorsque le contribuable ou l'administration saisit la C.N.R.F., celle-ci :

- en informe l'autre partie dans les formes prévues à l'article 219 précité dans un délai de trente (30) jours suivant la date de réception du recours, en lui communiquant copie de la requête dont elle a été saisie ;
- demande à l'administration, dans les formes prévues à l'article 219 précité, de lui transmettre les documents relatifs aux actes de la procédure contradictoire lui permettant de statuer sur l'affaire qui lui est soumise⁶² dans le délai de trente (30) jours suivant la date de réception de ladite demande. (Cf., fonctionnement de la C.N.R.F.).

Ainsi, la C.N.R.F. doit demander à l'administration fiscale de lui transmettre uniquement les documents relatifs à la procédure contradictoire lui permettant de statuer sur l'affaire qui lui est soumise, au lieu de transmettre tout le dossier fiscal comme c'était le cas avant l'entrée en vigueur de la loi de finances pour l'année budgétaire 2009.

Ces documents relatifs à la procédure contradictoire comprennent, notamment les copies de l'avis de vérification, de la lettre informant le contribuable de la clôture de l'opération de vérification, des lettres de notification (1^{ère} et 2^{ème} lettre de notification), de la décision de la C.L.T et la lettre de notification y afférente ou de la lettre d'information pour défaut de prise de la décision par la C.L.T dans le délai de vingt quatre (24) mois, etc., des accusés de réception ou des certificats de remise en main propre et des lettres de réponse du contribuable.

Cette disposition s'applique aux recours introduits devant la C.N.R.F. à compter du 1^{er} janvier 2009, conformément aux dispositions de l'article 7 (VI-13) de la loi de finances pour l'année budgétaire 2009 ,⁶³

- informe les parties de la date à laquelle elle tiendra sa réunion, trente (30) jours au moins avant cette date dans les formes prévues à l'article 219 précité.

⁶² Article 7 de la loi de finances n° 40.08 pour l'année budgétaire 2009.

⁶³ Article 7 de la loi de finances n° 40.08 pour l'année budgétaire 2009.

A défaut de communication des documents précités par l'administration dans le délai prescrit, les bases d'imposition ne peuvent être supérieures à celles :

- ✓ déclarées ou acceptées par les intéressés, s'ils ont présenté leur recours devant la C.N.R.F. dans le délai légal ;
- ✓ fixées par la C.L.T., en l'absence du recours du contribuable devant la C.N.R.F. Ces bases s'entendent des redressements entérinés par la C.L.T. et des réintégrations réputées de droit et sur lesquelles cette commission s'est déclarée incompétente, en application de l'article 220-V du C.G.I.

6- Emission immédiate des impositions

En vertu des dispositions de l'article 220- VI du C.G.I., sont immédiatement émis par voie de rôle, état de produits ou ordre de recettes, les droits supplémentaires, les majorations, les amendes et les pénalités y afférentes découlant des impositions établies :

- pour défaut de réponse à la 1^{ère} ou à la 2^{ème} lettre de notification ou de recours devant la C.L.T. ou la C.N.R.F. dans les délais prescrits ;
- pour les redressements n'ayant pas fait l'objet d'observations de la part du contribuable dans sa 2^{ème} lettre de réponse ;
- après accord partiel ou total conclu par écrit entre les parties au cours de la procédure de rectification ;
- après la décision de la C.N.R.F.

7- Délai fixé à la C.N.R.F. pour statuer

Le délai maximum qui doit s'écouler entre la date d'introduction d'un recours devant la C.N.R.F. et celle de la décision qui est prise à son sujet est fixé à douze (12) mois.

Dans le cas où la C.N.R.F. n'aurait pas pris de décision dans le délai de douze (12) mois précité, aucune rectification ne peut être apportée à la déclaration du contribuable ou à la taxation d'office opérée par l'administration pour défaut de déclaration ou de déclaration incomplète.

Toutefois, dans le cas où le contribuable aurait donné son accord partiel sur les bases notifiées par l'administration fiscale, ou n'aurait pas contesté les bases arrêtées par la C.L.T., si celles-ci sont supérieures aux bases déclarées ou taxées d'office, c'est la base résultant de cet accord qui est retenue.

B- PHASE JUDICIAIRE SUITE A LA PROCEDURE DE RECTIFICATION DES IMPOSITIONS

En application des dispositions de l'article 220- VII du C.G.I., les décisions devenues définitives des C.L.T. et celles de la C.N.R.F. sont susceptibles de recours devant le tribunal compétent, conformément aux dispositions de l'article 242 dudit code.

Les décisions définitives des commissions locales de taxation ou de la commission nationale de recours fiscal et celles portant reconnaissance desdites commissions de leur incompétence⁶⁴, peuvent être contestées par le contribuable, par voie judiciaire, dans le délai de soixante (60) jours suivant la date de notification des décisions desdites commissions⁶⁵.

L'administration peut également contester par voie judiciaire, dans le même délai, les décisions de la C.N.R.F., que celles-ci portent sur des questions de fait ou de droit.

Le recours judiciaire se fait dans les formes et conditions commentées ci-dessous.

C- ACCORD A L'AMIABLE

Le contribuable ou son représentant légal peut, au cours de la procédure, conclure un accord à l'amiable avec l'administration sur les redressements notifiés.

Cet accord doit être concrétisé par un écrit, signé par les deux parties et comportant :

- la date de la signature de l'accord ;
- le nom et la qualité des signataires ;
- le montant des bases et des droits qui résultent de l'accord.

L'accord écrit doit être établi en double exemplaire dont l'un doit être remis au contribuable contre décharge ou lui être adressé, éventuellement, par courrier recommandé. Chaque accord doit être accompagné de la lettre de désistement de la part de l'intéressé par laquelle il renonce expressément à tout recours actuel ou éventuel devant les commissions (C.L.T., C.L.C. et C.N.R.F.), l'administration ou le tribunal compétent, ainsi qu'à toute demande en restitution concernant les chefs de redressement.

⁶⁴ La C.N.R.F. et les C.L.T. doivent se déclarer incompétentes sur les questions qu'elles estiment portant sur l'interprétation des dispositions législatives ou réglementaires (Articles 225-I et 226- I)

⁶⁵ Modification introduite par l'article 7 de la loi de finances n° 43-10 pour l'année budgétaire 2011.

L'accord peut être conclu soit avec le contribuable, soit avec son représentant légal qui doit justifier de sa qualité, soit avec la personne mandatée, qui doit présenter à l'inspecteur des impôts un mandat spécial établi à cet effet, ayant date certaine (légalisé, adoulaire ou notarié).

D- NULLITE DE LA PROCEDURE DE RECTIFICATION

L'article 220- VIII du C.G.I. prévoit deux cas de nullité susceptibles de frapper la procédure de rectification des impositions, à savoir :

- ✓ en cas de défaut d'envoi au contribuable de l'avis de vérification et/ou de la charte du contribuable⁶⁶ dans le délai minimum de quinze (15) jours qui précède la date fixée pour la vérification de comptabilité ;
- ✓ en cas de défaut de notification de la réponse de l'inspecteur aux observations du contribuable dans le délai de soixante (60) jours suivant la date de réception de la réponse de ce contribuable à la première lettre de notification.

Les deux cas de nullité visés ci-dessus ne peuvent être soulevés par le contribuable pour la première fois devant la C.N.R.F.

Ainsi, ces cas doivent être évoqués par le contribuable avant l'introduction du recours devant la C.N.R.F., en application des dispositions de l'article 220 (VIII-2^e alinéa) du C.G.I.

Il y a lieu de préciser qu'en cas de nullité de la procédure pour les motifs précités, l'administration peut reprendre la procédure de la manière suivante :

- 1)** en cas de non respect du délai de quinze (15) jours prévus pour l'envoi de l'avis de vérification, l'administration peut reprendre la procédure de rectification de la base imposable, par l'envoi d'un nouvel avis de vérification au contribuable pour les exercices non prescrits ;
- 2)** en cas d'envoi de la deuxième lettre de notification portant réponse de l'inspecteur aux observations du contribuable en dehors du délai prescrit de soixante (60) jours, l'administration peut également reprendre la procédure de rectification de la base imposable par l'envoi d'un nouvel avis de vérification au contribuable pour les exercices non prescrits.

E- APPLICATION DE LA PROCEDURE DE RECTIFICATION EN CAS DE FUSION DE SOCIETES

En cas de fusion de sociétés, la procédure normale de rectification est applicable aussi bien pour la rectification des bases d'imposition des sociétés absorbantes ou nées de la fusion que des sociétés absorbées, conformément aux dispositions de l'article 220- IX du C.G.I.

⁶⁶ Modification introduite par l'article 7 de la loi de finances n° 43-10 pour l'année budgétaire 2011.

III.- PROCEDURE ACCELEREE DE RECTIFICATION DES IMPOSITIONS

La procédure accélérée est engagée pour la rectification des impositions en matière d'I.S., d'I.R. et de T.V.A. conformément aux dispositions de l'article 221 du C.G.I.

Les règles de notification (contenu, délai, effet, ...) et de recours régissant cette procédure sont identiques à celles prévues pour la procédure normale prévue à l'article 220 du C.G.I., à la seule différence que l'imposition, éventuellement établie, est émise sur les bases adressées au contribuable dans la deuxième lettre de notification.

A- DOMAINE D'APPLICATION DE LA PROCEDURE ACCELEREE

En matière d'impôt sur les sociétés, d'impôt sur le revenu et de taxe sur la valeur ajoutée, la procédure accélérée est mise en oeuvre en cas de rectification :

- du résultat fiscal de la dernière période d'activité non couverte par la prescription en cas de :
 - cession ;
 - cessation totale ;
 - redressement ou liquidation judiciaire ;
 - transformation de la forme juridique d'une entreprise entraînant :
 - ✓ soit son exclusion du domaine de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu ;
 - ✓ soit la création d'une personne morale nouvelle ;
- des déclarations déposées par les contribuables qui cessent d'avoir au Maroc leur domicile fiscal, ou leur principal établissement ou par les ayants droit des contribuables décédés ;
- des déclarations des contribuables qui cèdent des valeurs mobilières et autres titres de capital et de créance ;
- des montants des retenues déclarées par les employeurs ou débirentiers qui cessent leur activité, qui transfèrent leur clientèle ou qui transforment la forme juridique de leur entreprise ;
- des impositions initiales, en matière de taxe sur la valeur ajoutée, de la dernière période d'activité non couverte par la prescription, en cas de cession d'entreprise ou de cessation d'activité.

B- PHASES DE LA PROCEDURE ACCELEREE

A l'issue du contrôle fiscal effectué conformément aux dispositions de l'article 212 du C.G.I., la procédure accélérée définie à l'article 221 dudit code est engagée selon les phases suivantes :

1- Première lettre de notification

Les règles applicables à cette première lettre de notification sont identiques à celles applicables à la première lettre de notification de la procédure normale.

2- Réponse du contribuable à la première notification

a- Absence de réponse ou réponse en dehors du délai légal

A défaut de réponse ou en cas de réponse en dehors du délai légal de trente (30) jours suivant la date de réception de la lettre de notification, les bases notifiées sont retenues d'office et ne peuvent être contestées que dans le cadre des dispositions prévues à l'article 235 du C.G.I.

b- Réponse dans le délai légal

❖ Acceptation expresse de la totalité des rectifications proposées par l'administration

Dans ce cas, la procédure aboutit à son terme et les impositions afférentes aux redressements proposés par l'inspecteur des impôts et acceptés expressément par le contribuable sont immédiatement établies.

❖ Contestation de la totalité des rectifications proposées

L'examen des observations du contribuable peut aboutir :

- soit à l'abandon total des redressements notifiés. Dans ce cas les bases déclarées ou initialement retenues deviennent définitives et la procédure est clôturée ;
- soit au maintien total ou partiel des redressements contestés par le contribuable et dans ce cas, la procédure se poursuit comme prévu à l'article 221 -II du C.G.I.

❖ Acceptation d'une partie des redressements et contestation de l'autre partie

Les redressements acceptés sont immédiatement taxés. Pour les rectifications contestées, la procédure se poursuit dans les conditions prévues à l'article 221 -II du C.G.I., à savoir l'envoi par l'inspecteur d'une deuxième lettre de notification.

3- Deuxième lettre de notification

Suite à la réponse du contribuable à la première lettre de notification, lorsque l'inspecteur estime non fondées en tout ou en partie les observations de celui-ci, il notifie à l'intéressé, dans les formes prévues à l'article 219 du C.G.I. et dans un délai de soixante (60) jours suivant la date de réception de la réponse du contribuable :

- ✓ les motifs de son rejet partiel ou total ;

- ✓ les bases d'imposition retenues ;
- ✓ la possibilité de recours devant la C.L.T. prévue à l'article 225 du C.G.I. dans un délai de trente (30) jours suivant la date de réception de la deuxième lettre de notification.

L'inspecteur établit les impositions sur les bases notifiées au contribuable dans la deuxième lettre de notification précitée, en application de l'article 221 (II- 2^e alinéa) du C.G.I.

A défaut de pourvoi devant la C.L.T., l'imposition émise ne peut être contestée que dans les conditions prévues à l'article 235 du C.G.I. relatif au droit de réclamation.

4- Réponse du contribuable à la deuxième notification et recours devant les commissions

Le contribuable dispose d'un délai de trente (30) jours suivant la date de réception de la 2^{ème} lettre de notification, pour formuler expressément son pourvoi devant la C.L.T.

Il convient de préciser que le recours devant la C.L.T. et la C.N.R.F. et, le cas échéant, devant le tribunal compétent s'exerce dans les conditions fixées par les dispositions de l'article 220 (III, IV, V et VII).

5- Cessation d'activité suivie de liquidation

En cas de cessation totale d'activité d'une entreprise suivie de liquidation, l'administration est en droit de vérifier la comptabilité relative aux déclarations se rapportant à toute la période de liquidation, même dans le cas où cette période dépasse le délai de prescription légal, conformément aux dispositions de l'article 232- VIII- 6^o du C.G.I.⁶⁷.

En effet, une dérogation au délai de prescription prévu à l'article 232-I du C.G.I. est prévue dans le cas de cessation totale d'activité d'une entreprise suivie de liquidation prolongée.

La liquidation prolongée s'entend de la liquidation qui s'étale sur plusieurs exercices.

Les dispositions de l'article 221-III du C.G.I. précité font obligation à l'administration de notifier le résultat de la vérification avant l'expiration d'un délai d'un an suivant la date du dépôt de la déclaration définitive du résultat final de la liquidation.

Il est à rappeler que la déclaration du résultat final doit être souscrite auprès de l'administration fiscale dans les quarante cinq (45) jours suivant la clôture des opérations de liquidation.

⁶⁷ Article 8 de la loi de finances n° 38-07 pour l'année budgétaire 2008.

6- Accord à l'amiable en cours de procédure

Les règles précédemment énoncées pour la procédure normale sont également applicables en cas d'accord à l'amiable au cours de la procédure accélérée.

SECTION II- DISPOSITIONS PARTICULIERES AUX PROCEDURES DE RECTIFICATION

I- DISPOSITIONS PARTICULIERES A L'I.S. ET A L'I.R. RELATIVES AUX REGULARISATIONS DE L'IMPOT RETENU A LA SOURCE

Les dispositions de l'article 222 du C.G.I. ont institué l'application :

- de la procédure de notification, par lettre d'information, des rectifications apportées au montant de l'impôt retenu à la source, que celui-ci résulte d'une déclaration ou d'une régularisation pour défaut de déclaration, au titre :
 - des produits des actions, parts sociales et revenus assimilés prévus à l'article 13 du C.G.I. ;
 - des produits de placement à revenu fixe, prévus à l'article 14 du même code ;
 - des rémunérations payées à des personnes physiques ou morales non résidentes prévues à l'article 15 du même code ;
 - des profits sur cessions de valeurs mobilières et autres titres de capital et de créance, soumis à l'impôt retenu à la source, prévus à l'article 174 (II- B) du même code ;
- de la procédure contradictoire telle que prévue, selon le cas, à l'article 220 ou 221 du C.G.I., en cas de rectification de la base imposable des produits des actions, parts sociales et revenus assimilés suite à la rectification du résultat fiscal de l'impôt sur les sociétés.

A- NOTIFICATION DES REGULARISATIONS PAR LETTRE D'INFORMATION

Conformément aux dispositions de l'article 222- A du C.G.I., lorsque l'inspecteur des impôts est amené à apporter des rectifications au montant de l'impôt retenu à la source au titre des produits, profits et rémunérations cités ci-dessus, il doit notifier au contribuable chargé d'effectuer la retenue à la source, par lettre d'information et dans les formes prévues à l'article 219 du même code, les redressements effectués.

Cette lettre d'information a pour objet de porter à la connaissance du contribuable concerné le détail des rectifications effectuées par l'administration.

Les rectifications précitées concernent le montant de l'impôt retenu à la source résultant soit d'une déclaration du contribuable, soit d'une régularisation pour défaut de déclaration des produits, rémunérations et profits cités ci-dessus.

Après notification, l'inspecteur établit les impositions sur les montants arrêtés par l'administration.

Les impositions établies à ce titre peuvent, toutefois, être contestées par le contribuable dans les conditions prévues à l'article 235 du C.G.I.

B- PROCEDURE CONTRADICTOIRE EN MATIERE DES PRODUITS DES ACTIONS, PARTS SOCIALES ET REVENUS ASSIMILES

En vertu des dispositions de l'article 222- B du C.G.I., lorsque la rectification du résultat fiscal en matière d'impôt sur les sociétés a une incidence sur la base des produits des actions, parts sociales et revenus assimilés, l'inspecteur notifie aux sociétés distributrices, dans les conditions prévues, selon le cas, à l'article 220 ou 221 du même code, les redressements afférents à ladite base.

Il s'agit des redressements des résultats déclarés, opérés suite à un contrôle fiscal dans le cadre de la procédure de rectification. C'est le cas, notamment :

- ✓ des produits dissimulés;
- ✓ des rémunérations et charges non justifiées ;
- ✓ ou de tous autres avantages consentis aux associés.

Ces redressements sont passibles de la retenue à la source, même s'ils ne couvrent pas les déficits déclarés.

Toutefois, les redressements portant sur les amortissements et les provisions ne donnent pas lieu à l'application de l'impôt, puisque les sommes correspondantes n'ont pas été décaissées. Il en est de même, entre autres, des réintégrations portant sur :

- les honoraires dûment justifiés, mais non déclarés sur un imprimé-modèle conformément aux dispositions de l'article 194 du C.G.I. ;
- les paiements en espèces des charges justifiées dont le montant est égal ou supérieur à 10.000 DH, en application des dispositions de l'article 11 du même code.

L'émission des rôles concernant ces redressements ne peut avoir lieu qu'après :

- accord exprès ou tacite du contribuable ;
- taxation d'office effectuée dans le cadre des articles 228 et 229 du même code ;

- décision non contestée de la C.L.T. ;
- décision de la C.N.R.F. ;
- décision définitive du tribunal, le cas échéant.

N.B. : Avant l'entrée en vigueur des dispositions de l'article 13 du L.P.F.(devenu article 222 du C.G.I), institué par l'article 22 de la loi de finances pour l'année 2005, les régularisations portant sur l'impôt retenu à la source au titre de l'I.S. ou de l'I.R. s'effectuaient sans procédure.

II.- DISPOSITIONS PARTICULIERES A L'I.R.

A- RECTIFICATION DE L'IMPOT RETENU A LA SOURCE EN MATIERE DE REVENUS SALARIAUX

En matière de revenus salariaux et assimilés, lorsque la déclaration du revenu global produite par un contribuable titulaire de revenus salariaux ou assimilés est conforme aux indications figurant sur le bulletin de paie ou tout autre document délivré par l'employeur ou le débirentier, les erreurs, omissions et insuffisances relatives à l'impôt retenu à la source ne sont pas rectifiées au nom du titulaire desdits revenus, mais au nom de l'employeur ou du débirentier, selon la procédure normale ou accélérée, en application des dispositions de l'article 223 du C.G.I.

B- RECTIFICATION EN MATIERE DE PROFITS FONCIERS

En ce qui concerne les profits fonciers et en application de l'article 224 du C.G.I, lorsqu'au vu de la déclaration du contribuable prévue à l'article 83 du même code, l'inspecteur des impôts est amené à apporter des rectifications ou à procéder à l'estimation du prix d'acquisition et/ou des dépenses d'investissement non justifiées ou de la valeur vénale des biens cédés, il doit :

- notifier au contribuable la nouvelle base rectifiée, ainsi que les motifs et le montant des redressements envisagés, dans les formes prévues à l'article 219 du C.G.I., dans un délai maximum de quatre vingt dix (90) jours⁶⁸ suivant la date de dépôt de la déclaration de celui-ci ;
- l'inviter à formuler sa réponse concernant cette nouvelle base et à produire, s'il y a lieu, des justifications dans un délai de trente (30) jours suivant la date de réception de ladite notification.

Si dans le délai de trente (30) jours suivant la date de réception de la notification, le contribuable accepte la base d'imposition notifiée, l'impôt est établi par voie d'ordre de recettes à recouvrer par le receveur de l'administration fiscale⁶⁹ sans préjudice de l'application des majorations et de la pénalité prévues aux articles 186 et 208 du C.G.I.

⁶⁸ Le délai de 90 jour a été introduit par l'article 8 de la loi de finances n°38-07 pour l'année budgétaire 2008.Il s'applique aux bases notifiées à compter du 1^{er} janvier 2008.Avant cette date , le délai était de 60 jours.

⁶⁹ Article 8 de la loi de finances n°38-07 pour l'année budgétaire 2008.Cette disposition est applicable aux bases notifiées à compter du 01/01/2008.

A défaut de réponse à la première notification dans le délai prescrit, l'imposition est établie par ordre de recettes⁷⁰ et ne peut être contestée que dans les conditions prévues à l'article 235 du C.G.I.

Si dans le délai de trente (30) jours précité, des observations ont été formulées et si l'inspecteur les estime non fondées en tout ou en partie, la procédure se poursuit conformément aux dispositions de l'article 221- II du C.G.I. relatif à la procédure accélérée de rectification des impositions.

A ce titre, l'inspecteur notifie au contribuable dans les formes prévues à l'article 219 du C.G.I., dans un délai maximum de soixante (60) jours suivant la date de réception de la réponse du contribuable, les motifs de son rejet total ou partiel ainsi que les bases d'imposition retenues. Il informe l'intéressé qu'il pourra contester lesdites bases devant la C.L.T. prévue à l'article 225 du même code, dans un délai de trente (30) jours suivant la date de réception de la deuxième lettre de notification.

L'inspecteur établit ensuite les impositions sur les bases retenues dans la deuxième lettre de notification.

A défaut de pourvoi devant la C.L.T., l'imposition émise par ordre de recettes ne peut être contestée que dans les conditions prévues à l'article 235 du C.G.I.

Le recours devant la C.L.T., la C.N.R.F. et, le cas échéant, devant le tribunal compétent s'exerce dans les conditions fixées par les dispositions de l'article 222 (III, IV, V et VII) du C.G.I.

Par ailleurs, il convient de souligner que les dissimulations reconnues par les parties au contrat donnent lieu à une imposition supplémentaire par ordre de recettes dans le délai de reprise prévu à l'article 232 du C.G.I. relatif au délai de prescription.

C- RECTIFICATION DU REVENU PROFESSIONNEL DETERMINE DANS LE CADRE DU REGIME DU FORFAIT

1- Rectification du bénéfice forfaitaire

L'administration peut rectifier dans le cadre des procédures contradictoires prévues aux articles 220 et 221 du C.G.I. ou de la procédure de taxation d'office prévue à l'article 228 du même code, le bénéfice forfaitaire initialement retenu par un contribuable, ainsi que les éléments additifs audit bénéfice (tels que plus-values sur cessions ou retraits d'éléments corporels ou incorporels de l'actif), dès lors qu'elle dispose d'éléments concrets mettant en évidence l'insuffisance dudit bénéfice ou desdits éléments.

Par ailleurs, il est rappelé que l'administration peut procéder à la vérification de la sincérité des déclarations du chiffre d'affaires et des gains et plus-values divers souscrites par les contribuables forfaitaires, à partir des recoupements qu'elle peut effectuer, dans le cadre de l'exercice du droit de communication qui lui est conféré par l'article 214 du C.G.I. ou par

⁷⁰ Article 7 de la loi de finances n° 40.08 pour l'année budgétaire 2009.

comparaison avec des cas similaires présentant des éléments d'appréciation identiques. Ces recoupements peuvent porter:

- ✓ soit sur le montant des achats effectués par les contribuables ;
- ✓ soit le montant des ventes ou des prestations de services réalisées par les intéressés ;
- ✓ soit sur toute autre information permettant une appréciation objective de la sincérité du chiffre d'affaires déclaré.

2-Rectification du bénéfice minimum

Conformément à l'article 42 (3^e alinéa) du C.G.I, le bénéfice minimum s'applique sans recours aux procédures de rectification de la base imposable prévues aux articles 220 et 221 du C.G.I.

Lorsqu'il est établi pour la détermination dudit bénéfice minimum prévu à l'article 42 du C.G.I, que le contribuable n'a pas tenu compte d'un ou plusieurs établissements exploités par lui, l'administration peut procéder au réajustement du bénéfice minimum compte tenu des omissions constatées, en maintenant toutefois, d'une part, les valeurs locatives retenues initialement pour le calcul de la taxe professionnelle concernant le ou les établissements omis et, d'autre part, le coefficient appliqué initialement pour la détermination du bénéfice minimum déjà taxé.

Il importe de préciser, cependant, que ces réajustements d'office pour cause d'omissions ne peuvent être opérés que pour le ou les établissements :

- ✓ non pris en considération par l'administration lors de la détermination du bénéfice minimum ;
- ✓ ou dont la taxe professionnelle établie effectivement au nom du contribuable n'a pas été contestée dans son principe, par ce dernier.

Ne peuvent donc donner lieu au réajustement d'office d'un bénéfice minimum déjà taxé, les changements apportés par l'administration aux éléments de la taxe professionnelle dans le cadre de l'actualisation d'une valeur locative déjà retenue.

3- Utilisation de la procédure de taxation d'office

Lorsque les chiffres d'affaires déclarés par un contribuable, ayant opté pour le régime du bénéfice forfaitaire ou recoupés par l'administration, dépassent pendant deux années consécutives les seuils prévus à l'article 41 du C.G.I, ce dernier est tenu de souscrire, au titre de la troisième année quelque soit le chiffre d'affaires réalisé, sa déclaration du revenu professionnel sous le régime du résultat net réel ou, en cas d'option, sous le régime du résultat net simplifié.

A défaut, l'administration recourt, dans ce cas, à la procédure de taxation d'office prévue à l'article 228 du C.G.I pour inviter le contribuable concerné à déposer sa déclaration de résultat fiscal sous le régime du résultat

net réel ou celui du résultat net simplifié, à compter de la troisième année suivant celles au cours desquelles lesdites limites ont été dépassées.

SECTION III- LES COMMISSIONS

I.- DISPOSITIONS COMMUNES

A- COMMISSIONS LOCALES DE TAXATION (C.L.T.)

Les C.L.T. sont instituées par l'administration qui en fixe le siège et le ressort, conformément aux dispositions de l'article 225- I du C.G.I.

Le même article précise les compétences, la composition et le fonctionnement de ces commissions.

1- Compétences des C.L.T.

Conformément aux dispositions de l'article 225- I précité, les C.L.T. statuent sur les litiges qui leur sont soumis et doivent se déclarer incompétentes sur les questions qu'elles estiment porter sur l'interprétation des dispositions législatives ou réglementaires.

Ces commissions connaissent des réclamations formulées par le contribuable sous forme de requêtes.

Il s'ensuit que la continuité de la procédure contradictoire, après la deuxième lettre de notification, est subordonnée à la condition que le contribuable ait exprimé d'une manière expresse, dans sa deuxième réponse, sa décision de porter le litige devant la commission locale de son lieu d'imposition.

Les compétences dévolues à ces commissions sont des compétences territoriales et d'attribution.

a- Compétence territoriale

Le siège et le ressort des C.L.T. sont fixés par l'administration, conformément aux dispositions de l'article 225- I du C.G.I.

A cet effet, la C.L.T. compétente à statuer sur le litige qui lui est soumis par le contribuable est celle du lieu de son imposition.

Il est à rappeler que le lieu d'imposition s'entend :

- pour les personnes morales, du siège social ou du principal établissement;
- pour les personnes physiques, du domicile fiscal ou du principal établissement et pour les contribuables non-résidents au Maroc, du domicile fiscal élu.

Toutefois, en matière d'I.R. sur les profits fonciers et des droits d'enregistrement, la commission locale compétente est celle du lieu de situation des immeubles, des fonds de commerce ou des biens objet du contrôle.

b- Compétence d'attribution

Les commissions locales connaissent de tous les litiges relatifs à la détermination des bases des impôts, droits et taxes et doivent se déclarer incompétentes sur les questions que ces commissions estiment porter sur l'interprétation des dispositions légales ou réglementaires.

Elles sont donc appelées :

- à confirmer ou infirmer que les motifs invoqués par les parties portent sur l'interprétation des dispositions légales ou réglementaires (article 225 (I- 3^e alinéa) du C.G.I.) ;
- à statuer valablement sur les questions de fait.

En revanche, les commissions locales n'ont pas à statuer :

- ✓ sur les redressements ayant fait l'objet d'un accord en cours de procédure;
- ✓ lorsque le contribuable, du fait de sa propre défaillance, a fait l'objet d'une taxation pour défaut de réponse dans le délai légal à la première ou à la deuxième notification ;
- ✓ lorsque le contribuable répond, dans le délai, à la deuxième lettre de notification, mais ne demande pas expressément le pourvoi devant la C.L.T.

2- Composition de la C.L.T.

a- Membres de la C.L.T.

L'article 225 (II- A) du C.G.I. fixe la composition de chaque C.L.T. comme suit :

- un magistrat, président ;
- un représentant du gouverneur de la préfecture ou de la province dans le ressort de laquelle est situé le siège de la commission ;
- le chef du service local des impôts ou son représentant qui tient le rôle de secrétaire rapporteur ;
- un représentant des contribuables appartenant à la branche professionnelle la plus représentative de l'activité exercée par Le contribuable requérant.

b- Désignation des représentants des contribuables

Conformément aux dispositions de l'article **225 (II- B) du C.G.I.**, les représentants des contribuables sont désignés dans les conditions suivantes :

b-1- Recours concernant les contribuables exerçant une activité commerciale, industrielle, artisanale ou agricole

Pour ces recours, les représentants, titulaires et suppléants, en nombre égal, sont désignés, pour une période de trois (3) ans, par le gouverneur de la préfecture ou de la province concernée, parmi les personnes physiques, membres des organisations professionnelles les plus représentatives des branches d'activités, figurant sur les listes présentées par ces organisations et, respectivement, par les présidents des chambres :

- de commerce, d'industrie et de services ;
- d'artisanat ;
- d'agriculture ;
- et maritimes.

La désignation de ces membres doit intervenir avant le 31 octobre de l'année précédant celle au cours de laquelle les membres désignés sont appelés à siéger au sein de la commission locale.

b-2- Recours concernant les contribuables exerçant une profession libérale

Pour ces recours, les représentants titulaires et suppléants, en nombre égal, sont désignés, pour une période de trois (3) ans, par le gouverneur de la préfecture ou de la province concernée, parmi les personnes physiques membres des organisations professionnelles les plus représentatives figurant sur les listes présentées par lesdites organisations avant le 31 octobre de l'année précédant celle au cours de laquelle les membres désignés sont appelés à siéger au sein de la commission locale.

La désignation des représentants des contribuables visés aux b- 1) et b- 2) ci-dessus a lieu avant le 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle ils sont appelés à siéger au sein des commissions locales. En cas de retard ou d'empêchement dans la désignation de nouveaux représentants, le mandat des représentants sortants est prorogé d'office de trois (3) mois au maximum.

En vertu des dispositions de l'article 225 (II- C) du C.G.I. si le mandat des représentants sortants ne peut pas être prorogé pour quelque cause que ce soit ou si au premier avril, les nouveaux représentants des contribuables ne sont pas encore désignés, le contribuable en est informé dans les formes prévues à l'article 219 du même code.

A cet effet, deux situations peuvent se présenter :

- ✓ le contribuable demande au chef du service local des Impôts du lieu de son imposition, dans les trente (30) jours suivant la date de la réception de ladite lettre, à comparaître devant la C.L.T. dans sa composition restreinte ne comprenant que le président, le représentant du gouverneur de la préfecture ou de la province et le chef du service local des Impôts ;
- ✓ le contribuable ne répond pas ou ne demande pas, à l'expiration de ce délai, à comparaître devant ladite commission. Dans ce cas, l'administration soumet le litige à la C.N.R.F. prévue à l'article 226 du C.G.I., et en informe le contribuable dans un délai maximum de dix (10) jours suivant la date de transmission à ladite commission de la requête visée à l'article 220- III du C.G.I.

La commission peut s'adjoindre pour chaque affaire, deux experts au plus, fonctionnaires ou contribuables, qu'elle désigne et qui ont voix consultative, conformément aux dispositions de l'article 225 (II- D) du C.G.I.

La commission entend le représentant du contribuable à sa demande, ou si elle estime cette audition nécessaire.

Dans les deux cas, la commission convoque en même temps le ou les représentants du contribuable et le ou les représentants de l'administration fiscale désignés à cet effet par l'administration.

La commission les entend séparément ou en même temps, soit à la demande de l'une ou de l'autre partie, soit lorsqu'elle estime leur confrontation nécessaire.

Les décisions prises par les C.L.T. dans les affaires relatives à l'impôt sur le revenu, au titre des profits fonciers et aux droits d'enregistrement deviennent définitives lorsque le montant des droits en principal est inférieur ou égale à cinquante mille (50.000) dirhams, conformément à l'article 225 (II- D) du C.G.I., tel qu'il a été complété par l'article 7 de la loi de finances pour l'année budgétaire 2010.

Cette mesure vise à réduire le délai de la procédure contentieuse, le nombre de dossiers présentés devant la commission nationale du recours fiscal et éviter aux contribuables les désagréments de déplacement auprès de ladite commission pour des montants de faible importance.

Il est rappelé qu'en application des dispositions de l'article 220- VII du C.G.I., les décisions devenues définitives des C.L.T. sont susceptibles de recours devant le tribunal compétent, conformément aux dispositions de l'article 242 dudit code.

3- Fonctionnement de la C.L.T.

a- Rapport de l'inspecteur

Pour chaque affaire, l'inspecteur des impôts établit un rapport faisant ressortir les propositions et les observations du contribuable et de l'administration, les différents points de litige et tous les renseignements de nature à éclairer la commission.

b- Tenue de la séance

La C.L.T. se réunit à l'initiative de son président.

Le président de cette commission adresse les convocations aux représentants des contribuables et de l'Administration dans un délai d'au moins quinze (15) jours avant la date fixée pour la séance⁷¹.

Le délai de quinze (15) jours susvisé est applicable aux recours introduits devant les C.L.T. à compter du 1er janvier 2011.

Lorsqu'elle le juge utile, la commission locale peut demander à l'administration de procéder à un supplément d'instruction. Mais en aucun cas, ce nouvel examen ne peut se solder par de nouvelles rectifications. C'est ainsi que la commission ne peut :

- substituer ou compenser l'abandon d'un redressement, relevé lors de la notification initiale par une réintégration (de fait), relevée au niveau d'une instruction supplémentaire ;
- statuer sur des points litigieux autres que ceux qui lui ont été soumis par le contribuable dans sa requête.

c- Délibération de la C.L.T.

En application de l'article 225 (II- A) précité, la commission statue valablement lorsque trois au moins de ses membres, dont le président et le représentant des contribuables sont présents.

Elle délibère à la majorité des voix des membres présents. En cas de partage égal des voix, celle du président est prépondérante.

Elle statue valablement au cours d'une seconde réunion en présence du président et de deux autres membres quelle que soit leur qualité.

La commission doit fixer les bases d'imposition et se déclarer incompétente pour les questions qu'elle estime porter sur l'interprétation de la loi.

Les décisions de la C.L.T. sont consignées sur des rapports établis selon un modèle prévu à cet effet, qui doivent être dûment signés par les seuls membres habilités à statuer et ayant délibéré.

⁷¹ Article 7 de la L.F. n° 43-10 pour l'année 2011.

d- Délai de prise de décision de la C.L.T.

La C.L.T. dispose d'un délai de vingt quatre (24) mois, à compter de la date d'introduction du recours, pour rendre ses décisions ; étant précisé que le délai de vingt quatre (24) mois commence à courir à compter de la date de réception, par l'inspecteur, de la demande du pourvoi devant la C.L.T.

Lorsqu'à l'expiration de ce délai, la C.L.T. n'a pas pris de décision, l'inspecteur compétent informe le contribuable, dans les formes prévues à l'article 219 du C.G.I, de l'expiration de ce délai et de son droit de saisir la C.N.R.F. dans un délai de soixante (60) jours à compter de la date de réception de l'avis d'information et lui indique l'adresse exacte de cette commission.

A défaut de présentation, par le contribuable, du recours devant la C.N.R.F. dans le délai de soixante (60) jours, l'inspecteur établit les droits complémentaires d'après les bases arrêtées dans la deuxième notification.

Ces impositions ne peuvent être contestées que dans les conditions prévues à l'article 242 du C.G.I.

e- Contenu de la décision de la C.L.T.

Les décisions de la C.L.T. doivent être détaillées et motivées afin de permettre, à la fois au contribuable et à l'administration fiscale, de connaître les fondements sur lesquels la commission s'est basée pour rendre sa décision et de mieux juger de l'opportunité d'un recours devant la C.N.R.F.

La décision notifiée aux parties doit également faire ressortir distinctement les bases, les droits et les taxes arrêtés par la commission locale et le cas échéant, les rectifications sur lesquelles elle s'est déclarée incompétente.

f- Notification de la décision de la C.L.T.

Les décisions des commissions locales doivent être détaillées et motivées. Elles sont notifiées par les secrétaires rapporteurs relevant des dites commissions aux deux parties, l'Administration et le contribuable, dans les formes prévues à l'article 219 du C.G.I., dans le délai maximum de quatre (4) mois⁷², en application des dispositions l'article 225 (II- A- 4^e alinéa) du C.G.I.

A noter que le délai de notification de quatre (4) mois est applicable aux décisions des C.L.T notifiées aux intéressés à compter du 1^{er} Janvier 2011.

La lettre de notification doit, en outre, comporter l'assignation aux parties d'un délai maximum de soixante (60) jours suivant la date de notification de la décision de la C.L.T. pour exercer le recours devant la C.N.R.F.

⁷² Article 7 de la L.F. n° 43-10 pour l'année 2011.

Le point de départ de décompte du délai de recours devant la C.N.R.F., aussi bien pour l'administration que pour le contribuable, est constitué par la date de notification de la décision au contribuable (article 220- IV du C.G.I.).

g- Recours contre les décisions de la C.L.T. devant la C.N.R.F.

Les décisions de la commission locale ainsi que les litiges pour lesquels le contribuable n'a pas formulé sa demande de comparaître devant la commission locale dans sa composition restreinte dans le délai de trente (30) jours comme prévu à l'article 225 (II- C) du C.G.I. sont susceptibles de recours devant la C.N.R.F.

Ce recours peut être exercé par chacune des deux parties dans les conditions de forme et de délai prévues aux articles 220, 221, 224 et 225 du C.G.I.

h- Exécution de la décision de la commission locale dans le cas où le contribuable n'a pas exercé le recours devant la C.N.R.F.

Lorsque le contribuable n'a pas exercé le recours devant la C.N.R.F. dans le délai légal de soixante (60) jours, les droits correspondant aux rectifications sur les questions estimées de fait par la C.L.T. et aux rectifications de droit sur lesquelles elle s'est déclarée incompétente sont immédiatement établis par voie de rôle, état de produits ou ordre de recettes. L'administration conserve le droit de recours devant la C.N.R.F. pour :

- la partie rejetée des redressements par la C.L.T. ;
- les rectifications opérées par la C.L.T. à l'avantage du contribuable, que l'administration estime portant sur l'interprétation des dispositions légales ou réglementaires.

Trois situations peuvent être constatées :

- ❖ les propositions de l'administration sont entérinées par la commission locale qui s'est déclarée par ailleurs incompétente sur les questions qu'elle estime porter sur l'interprétation des dispositions légales ou réglementaires.

Dans ce cas, les bases arrêtées par la C.L.T. et les impositions relatives aux rectifications de droit sont immédiatement établies ;

- ❖ la C.L.T. statue sur l'ensemble des rectifications, y compris celles estimées par l'administration comme étant des questions de droit.

Dans ce cas, l'inspecteur :

- procède à la taxation des bases arrêtées par la C.L.T. en faveur de l'administration ;
- peut exercer le recours devant la C.N.R.F. pour :

- ✓ les rectifications relatives à des questions de fait et que la C.L.T. a rejeté ;
- ✓ les rectifications que l'administration estime porter sur l'interprétation de la loi (question de droit) et sur lesquelles il y a conflit de compétence ;
- ❖ la C.L.T. a entériné l'ensemble des rectifications proposées par l'administration fiscale.

Dans ce cas, l'inspecteur procède à la taxation des bases arrêtées par la C.L.T.

4- Recours judiciaire contre les décisions de la C.L.T.

Les impositions susceptibles de recours judiciaires sont celles émises suite aux décisions de la C.L.T. devenues définitives, en l'absence de recours du contribuable devant la C.N.R.F., y compris les impositions qui découlent des questions pour lesquelles ladite commission s'est déclarée incompétente conformément aux dispositions de l'article 242 du C.G.I.

A ce titre, il convient de rappeler que les décisions prises par les C.L.T. sont définitives pour les affaires relatives à l'I.R./ profits fonciers et aux droits d'enregistrement, dont le montant des droits en principal est inférieur ou égale à cinquante mille (50.000) dirhams, et sont par conséquent susceptibles d'un recours direct devant les tribunaux administratifs et ce conformément aux dispositions de l'article 225 (II- D) du C.G.I. tel que modifié par l'article 7 de la loi de finances pour l'année budgétaire 2010.

La procédure de recours judiciaire est effectuée en application des articles 220 (VII) et 225 (II- D) du C.G.I.

B- COMMISSION NATIONALE DU RECOURS FISCAL (C.N.R.F.)

L'article 226- I du C.G.I. a institué une commission permanente dite Commission Nationale du Recours Fiscal (C.N.R.F.) à laquelle sont adressés les recours contre les décisions des C.L.T., les litiges prévus à l'article 225 (II- C) du même code et les recours contre les décisions des commissions locales communales prévus à l'article 227 du code précité.

Cette commission, qui siège à Rabat, est placée sous l'autorité directe du Premier Ministre.

Les compétences, la composition et le fonctionnement de ladite commission sont prévus par l'article 226 du C.G.I.

1- Compétences de la C.N.R.F.

La C.N.R.F. statue sur les litiges dont elle est saisie, dès lors que les recours sont exercés dans les conditions de forme et de délai prévues aux articles 220, 221 et 227 du C.G.I.

a- Compétence territoriale

La C.N.R.F. siège en permanence à Rabat et traite des recours des contribuables ou de l'administration. Sa compétence territoriale couvre tout le territoire national.

b- Compétence d'attribution

La compétence de la C.N.R.F. couvre :

- ✓ les recours contre les décisions de la C.L.T. ;
- ✓ les litiges pour lesquels le contribuable n'a pas formulé de demande de comparaître devant la C.L.T. dans sa composition restreinte comme prévu par les dispositions de l'article 225 (II- C) du C.G.I.;
- ✓ les recours en cas d'absence de décisions de la C.L.T. dans le délai légal de 24 mois ;
- ✓ les recours contre les décisions des commissions locales communales prévues à l'article 227 du C.G.I.

Elle doit, toutefois, se déclarer incompétente sur les questions qu'elle estime portant sur l'interprétation des dispositions légales ou réglementaires sans être tenue par les appréciations émises par les commissions locales.

En effet, une rectification jugée par la C.L.T. comme étant une question de droit peut être considérée par la C.N.R.F. comme étant une question de fait relevant de sa compétence et au sujet de laquelle elle peut statuer, sous réserve du recours de l'une ou de l'autre des deux parties devant les juridictions compétentes.

2- Composition de la C.N.R.F.

Conformément aux dispositions de l'article 226- I du C.G.I., la C.N.R.F. comprend :

- sept (7)⁷³ magistrats appartenant au corps de la magistrature, désignés par le Premier Ministre, sur proposition du Ministre de la Justice ;
- trente (30) fonctionnaires⁷⁴, désignés par le Premier Ministre sur proposition du Ministre des Finances, ayant une formation fiscale, comptable, juridique ou économique et qui ont au moins le grade d'inspecteur ou un grade classé dans une échelle de rémunération équivalente. Ces fonctionnaires sont détachés auprès de la commission;

⁷³ Article 7 de la loi de finances n° 48.09 pour l'année budgétaire 2010.

⁷⁴ La loi de finances pour l'année budgétaire 2007 a porté le nombre de fonctionnaires affectés à cette commission de 25 à 30.

- cent (100) personnes du monde des affaires désignées par le Premier Ministre, sur proposition conjointe des Ministres chargés du Commerce, de l'Industrie et de l'Artisanat, des Pêches Maritimes et du Ministre chargé des Finances, pour une période de trois ans, en qualité de représentants des contribuables.

Ces représentants sont choisis parmi les personnes physiques membres des organisations professionnelles les plus représentatives exerçant des activités commerciales, industrielles, de services, artisanales ou de pêches maritimes, figurant sur les listes présentées par lesdites organisations et par les présidents des chambres de commerce, d'industrie et de services, des chambres d'artisanat, des chambres d'agriculture et des chambres maritimes, et ce, avant le 31 octobre de l'année précédant celle au cours de laquelle les membres désignés sont appelés à siéger au sein de la commission nationale.

En cas de retard ou d'empêchement dans la désignation des nouveaux représentants, le mandat des représentants sortants est prorogé de six mois (6) au maximum.

Tout représentant des contribuables ne peut siéger à la C.N.R.F. pour un litige dont il a déjà eu à connaître en tant que membre d'une C.L.T.

3- Fonctionnement de la C.N.R.F.

La présidence et le fonctionnement de la commission sont assurés par un magistrat désigné par le Premier Ministre sur proposition du Ministre de la Justice.

Dans le but d'assurer une bonne marche de la commission, son organisation administrative est fixée par voie réglementaire.

A cet effet, le décret n° 2-09-606 du 13 moharrem 1431 (30 décembre 2009) pris pour l'application de l'article 226 précité prévoit qu'un secrétaire général de la dite commission est désigné par le Premier ministre sur proposition du Ministre de l'Economie et des Finances, en vue d'assurer, sous le contrôle du président de la commission, la gestion et l'organisation administrative de la C.N.R.F., notamment :

- ✓ la gestion du personnel administratif ;
- ✓ la demande des éléments de la procédure auprès de l'administration fiscale ;
- ✓ la répartition des dossiers entre les membres de la commission et entre les sous-commissions ;
- ✓ la programmation des dossiers devant les sous-commissions ;
- ✓ l'organisation des séances de délibérations des sous-commissions.

Le Président de la C.N.R.F. désigne chaque année parmi les présidents des sous-commissions un intérimaire afin de le suppléer dans la gestion de la commission, en cas d'absence ou d'empêchement, conformément aux dispositions de l'article 226 (II- 2^e alinéa) du C.G.I.

En application des dispositions de l'article 220- V du C.G.I., lorsque le contribuable ou l'administration saisissent la C.N.R.F, celle-ci doit,

- informer l'autre partie dans les formes prévues à l'article 219 du C.G.I., du recours exercé en lui communiquant copie de la requête dont il a été saisi dans le délai de trente (30) jours suivant la date de réception du recours ;
- demander à l'administration, dans les mêmes formes prévues à l'article 219 précité, de lui transmettre les documents relatifs aux actes de la procédure contradictoire et afférents ⁷⁵ à la période litigieuse dans un délai de trente (30) jours suivant la date de réception de ladite demande.

Les documents précités doivent être remis directement à la C.N.R.F. contre récépissé. Lorsque l'administration ne transmet pas ces documents dans le délai prescrit, les bases d'imposition ne peuvent être supérieures à celles :

- déclarées ou acceptées par le contribuable lorsque celui-ci a présenté son recours devant la C.N.R.F. dans le délai légal ;
- fixées par la C.L.T., en l'absence du recours du contribuable devant la C.N.R.F. Ces bases s'entendent des redressements entérinés par la C.L.T. et des réintégrations réputées de droit et sur lesquelles cette commission s'est déclarée incompétente, en application de l'article 220- V du C.G.I.

Dans le cas où la C.N.R.F. a été saisie dans les conditions et délais prévus par la loi, le président de la commission :

- ✓ confie les recours, pour examen, à un ou plusieurs fonctionnaires ;
- ✓ répartit les dossiers constitués par ces derniers entre les cinq (5) sous-commissions prévues à l'article 226 du C.G.I.;
- ✓ fixe la date de la réunion des sous-commissions ;
- ✓ convoque les représentants des contribuables, dans les formes prévues à l'article 219 du C.G.I., au moins quinze (15) jours avant la date fixée pour les réunions.

⁷⁵ Article 7 de la loi de finances n° 40.08 pour l'année budgétaire 2009.

4- Composition et fonctionnement des sous-commissions

La C.N.R.F. se subdivise en sept (7)⁷⁶ sous-commissions délibérantes. Chaque sous-commission est composée :

- d'un magistrat président ;
- de deux fonctionnaires tirés au sort parmi ceux qui n'ont pas instruit le dossier soumis à délibération ;
- de deux représentants des contribuables.

Les fonctionnaires ayant instruit les dossiers soumis à délibération assistent, avec voix consultative, en qualité de secrétaires rapporteurs, aux réunions des sous-commissions qui délibèrent.

En application des dispositions de l'article 226-III du C.G.I, le secrétaire rapporteur est choisi en dehors de deux fonctionnaires membres de la sous-commission.

Chaque sous-commission tient autant de séances que nécessaire. Elle convoque obligatoirement, dans les formes prévues à l'article 219 du C.G.I., le ou les représentants du contribuable et le ou les représentants de l'administration fiscale désigné(s) à cet effet en application de l'article 226 (III- 3^e alinéa) du même code.

Elle les entend séparément ou en même temps soit à la demande de l'une ou de l'autre partie, soit lorsqu'elle estime la confrontation nécessaire.

La sous-commission peut s'adjoindre dans chaque affaire un ou deux experts, fonctionnaires ou non, qui ont voix consultative. Elle ne peut en aucun cas prendre ses décisions en présence des représentants des deux parties ou des experts.

Les règles de validité à observer en matière de délibération des sous-commissions sont les suivantes :

- les sous-commissions délibèrent valablement en présence du président et au moins deux autres membres parmi ceux visés à l'article 226 -I du C.G.I.⁷⁷ ;
- en cas de partage égal de voix, celle du président est toujours prépondérante ;
- les décisions des sous-commissions doivent être détaillées et motivées et sont notifiées par le magistrat assurant le fonctionnement de la C.N.R.F. aux parties, dans les formes prévues à l'article 219 du C.G.I. dans les six (6) mois qui suivent la date de la décision en application des dispositions de l'article 226 (III, 5^e alinéa) du C.G.I. ;
- le délai maximum qui doit s'écouler entre la date d'introduction d'un recours devant la C.N.R.F. et celle de la décision qui est prise à son sujet est fixé à douze (12) mois comme prévu audit article 226 (III- 6^e alinéa).

⁷⁶ Article 7 de la loi de finances n° 48.09 pour l'année budgétaire 2010.

⁷⁷ Article 8 de la loi de finances n°38-07 pour l'année budgétaire 2008.

Si à l'expiration du délai précité, la décision de la C.N.R.F. n'a pas été prise, aucune rectification ne peut être apportée aux résultats déclarés par le contribuable ou à la base d'imposition retenue initialement par l'administration en cas de taxation d'office pour défaut de déclaration ou déclaration incomplète, en vertu des dispositions de l'article 226- IV du C.G.I.

Toutefois, dans le cas où le contribuable aurait donné son accord partiel sur les bases notifiées par l'administration ou en l'absence d'observations de sa part sur les chefs de redressements notifiés par l'administration, c'est la base résultant de cet accord partiel ou des chefs de redressements précités qui est retenue pour l'émission des impositions.

Sont considérées comme ayant été également acceptées par le contribuable, les bases arrêtées par la C.L.T. et non contestées par lui devant la C.N.R.F.

5- Recours judiciaire

En application des dispositions de l'article 226 - V du C.G.I., le recours judiciaire peut être exercé soit par le contribuable, soit par l'administration dans les conditions et délais prévus à l'article 242 du C.G.I.

a- Recours exercé par le contribuable

Le contribuable peut contester, par voie judiciaire, les impositions émises suite aux décisions de la C.N.R.F. et celles établies d'office par l'administration, d'après la base qu'elle a notifiée du fait de la reconnaissance par ladite commission de son incompétence.

Ce recours doit être exercé dans le délai de soixante (60) jours suivant la date de notification de la décision de la C.N.R.F.

b- Recours exercé par l'administration ⁷⁸

L'administration peut également contester, par voie judiciaire dans le même délai, les décisions de ladite commission, que celles-ci portent sur des questions de droit ou de fait.

Ce recours doit être exercé dans le même délai de soixante (60) jours suivant la date de notification de la décision de la C.N.R.F.

c- Epuisement de la procédure devant les commissions ⁷⁹

L'article 226-VI du C.G.I. précise que le recours ne peut être intenté, à la fois, devant les tribunaux et les commissions locales de taxation ou la commission nationale du recours fiscal.

Cette mesure a pour objectif d'amener les contribuables à poursuivre jusqu'à son terme la procédure engagée devant les commissions locales de taxation et la commission nationale du recours fiscal avant d'enclencher la procédure judiciaire, afin d'éviter les problèmes nés des recours intentés, à la fois, devant les tribunaux et les commissions précitées.

⁷⁸ Article 5 de la loi de finances n°43-06 pour l'année budgétaire 2007.

⁷⁹ Article 7 de la loi de finances n° 40.08 pour l'année budgétaire 2009.

Ces dispositions s'appliquent, en cas d'émission des impositions avec possibilité pour le contribuable de se pourvoir devant la C.L.T., notamment dans les cas de :

- procédure accélérée de rectification des impositions (art. 221 du C.G.I.) ;
- régularisation de l'impôt retenu à la source (art. 222-A du C.G.I.) ;
- rectification en matière de profits fonciers (art. 224 du C.G.I.) ;

Dans ces cas, deux situations peuvent se présenter :

✓ Soit que le contribuable ne se pourvoit pas devant la C.L.T., auquel cas, l'imposition déjà émise ne peut être contestée que dans le cadre du recours préalable devant l'administration, en application de l'article 221- II-troisième alinéa du C.G.I. ;

Si le contribuable n'accepte pas la décision rendue par l'administration, il peut saisir le tribunal dans le délai de trente (30) jours suivant la date de notification de cette décision. De même, il peut saisir le tribunal dans le même délai suivant la date de l'expiration du délai de réponse de six (6) mois suivant la date de la réclamation, en cas de défaut de réponse de l'administration, en application de l'article 243 du C.G.I.

✓ Soit que le contribuable se pourvoit devant la C.L.T. et, dans ce cas, il ne peut intenter en même temps un recours devant le tribunal.

Après décision de la C.L.T., le contribuable peut :

- intenter un recours devant la C.N.R.F. et, dans ce cas, il ne peut saisir le tribunal qu'après décision de cette commission ;
- ou bien saisir directement le tribunal dans le délai de soixante (60) jours suivant la date de notification de la décision de la C.L.T, devenue définitive pour défaut de recours devant la C.N.R.F., en application de l'article 242 du C.G.I.

Les dispositions du paragraphe VI de l'article 226 du C.G.I. s'appliquent aux recours introduits devant les tribunaux à compter du 1^{er} janvier 2009, conformément aux dispositions de l'article 7 (VI- 14) de la loi de finances pour l'année budgétaire 2009.

II.- DISPOSITIONS PARTICULIERES A L'IMPOT SUR LE REVENU AU TITRE DES REVENUS AGRICOLES : RECOURS CONTRE LES DECISIONS DE LA C.L.C.

Aux termes des dispositions de l'article 227 du C.G.I., les décisions de la C.L.C. sont susceptibles de recours devant la C.N.R.F.

Ce recours peut être effectué par :

- le président de la chambre d'agriculture ;

- ou le Directeur des Impôts ou la personne déléguée par lui à cet effet.

Le délai de recours par les parties en litige est de soixante (60) jours suivant la date de réception de la notification de la copie du procès-verbal.

Le défaut de recours devant la C.N.R.F. donne lieu à l'émission des impositions sur les bases arrêtées par ladite commission.

Ces impositions peuvent faire l'objet d'un recours judiciaire, dans les conditions prévues à l'article 242 du C.G.I.

CHAPITRE III

PROCEDURE DE TAXATION D'OFFICE

Dans un système fiscal déclaratif, l'administration ne peut procéder d'une manière unilatérale à la détermination des bases d'imposition en cas de défaut de déclaration ou à l'application des sanctions pour infraction au droit de communication et des sanctions pénales que dans le cadre de la procédure de taxation d'office (section I) ou dans le cadre des procédures relatives à l'application desdites sanctions (section II).

SECTION I- PROCEDURE DE TAXATION D'OFFICE

L'administration détermine d'une manière unilatérale les bases d'imposition selon la procédure de taxation d'office prévue à :

- ✓ l'article 228 du C.G.I., en cas de défaut de déclaration du résultat fiscal, du revenu global, de profit ou de chiffre d'affaires ou défaut de présentation d'actes ou de conventions ;
- ✓ l'article 229 du C.G.I., en cas d'infraction aux dispositions relatives à la présentation des documents comptables et au droit de contrôle.

Cette taxation d'office permet de remédier à l'inobservation des obligations fiscales du contribuable et met la preuve à sa charge en cas de contestation de l'imposition devant l'administration ou devant les tribunaux.

I.- TAXATION D'OFFICE POUR DEFAUT DE DECLARATION, DECLARATION IMCOMPLETE OU DEFAUT DE VERSEMENT DES RETENUES A LA SOURCE

A- CAS D'APPLICATION DE LA PROCEDURE DE TAXATION D'OFFICE

L'article 228 du C.G.I., prévoit l'application de la procédure de taxation d'office dans les trois cas suivants :

1- Défaut de déclaration

La procédure de taxation d'office est applicable en matière d'I.S., d'I.R., de T.V.A. et de D.E., à l'égard des contribuables qui ne produisent pas dans les délais prescrits :

- la déclaration du résultat fiscal et du chiffre d'affaires prévues par les articles 20 et 150 du C.G.I. ;
- la déclaration du revenu global prévue par les articles 82 et 85 du C.G.I.;
- la déclaration de cession de biens ou de droits réels immobiliers prévue par l'article 83 du C.G.I.

- la déclaration de cession de valeurs mobilières et autres titres de capital et de créance prévue par l'article 84- I du C.G.I. ;
- la déclaration du chiffre d'affaires faisant ressortir éventuellement le versement de la taxe correspondante prévue aux articles 120 et 111 du C.G.I. ;
- les actes et conventions obligatoirement assujettis aux droits d'enregistrement prévus par l'article 127- I du C.G.I.

2- Déclaration incomplète

La procédure de taxation d'office est applicable également pour les contribuables qui produisent une déclaration incomplète ou un acte sur lesquels manquent les renseignements nécessaires pour l'assiette, le recouvrement de l'impôt ou la liquidation des droits en application des dispositions de l'article 228 (I- 2°) du C.G.I.

Par déclaration incomplète ou omissions, il y a lieu d'entendre l'absence de l'ensemble des renseignements exigés par la loi ou seulement certains de ces renseignements ayant une incidence sur l'assiette, la liquidation ou le recouvrement des impôts, droits ou taxes.

Par ailleurs, il y a lieu de rappeler que les déclarations incomplètes donnent lieu à l'application de la majoration de 15% prévue à l'article 184 du C.G.I.

3- Défaut de versement des retenues à la source sur salaires

La procédure de taxation d'office est également applicable en matière d'impôt sur le revenu pour les contribuables qui n'effectuent pas ou ne versent pas au Trésor les retenues à la source sur les revenus salariaux et assimilés dont ils sont responsables, conformément aux dispositions des articles 80⁸⁰ et 156 du C.G.I., relatifs aux versements des retenues au Trésor.

B- DEROULEMENT DE LA PROCEDURE DE TAXATION D'OFFICE

Dans les trois cas précités, l'inspecteur invite le contribuable par lettre notifiée dans les formes prévues à l'article 219 du C.G.I., à déposer ou à compléter sa déclaration ou son acte ou à verser le montant retenu à la source ou qui aurait dû être retenu, dans le délai de trente (30) jours suivant la date de réception de ladite lettre.

L'article 228- II du C.G.I., prévoit que si le contribuable ne dépose pas ou ne complète pas sa déclaration ou son acte ou ne verse pas le montant de l'impôt retenu à la source dans le délai de trente (30) jours prévu ci-dessus, l'administration l'informe, dans les formes prévues à l'article 219 précité, des bases qu'elle a évaluées et sur lesquelles le contribuable sera imposé d'office ou des droits d'enregistrement qui seront établis, si ce dernier ne dépose pas ou ne complète pas sa déclaration ou son acte ou ne verse pas le montant retenu à la

⁸⁰ Article 80 du C.G.I. relatif aux obligations des employeurs et débirentiers en matière de retenue à la source sur les salaires, pensions et rentes viagères.

source dans un deuxième délai de trente (30) jours suivant la date de réception de ladite lettre d'information.

Lorsque le contribuable ne se conforme pas auxdites obligations fiscales dans ce deuxième délai de trente (30) jours, il est taxé d'office sur les bases évaluées par l'administration.

Avant de procéder à l'émission des impositions ou des droits complémentaires, l'inspecteur doit nécessairement attendre la réponse du contribuable ou l'expiration du délai légal de trente (30) jours, auquel s'ajoute un délai raisonnable pour que la réponse du contribuable postée le dernier jour du délai parvienne à l'administration.

Les droits résultant de cette taxation d'office, ainsi que la pénalité et les majorations y afférents sont émis, selon le cas, par voie de rôle, état de produits ou ordre de recettes.

Les impositions ainsi émises ne peuvent être contestées que dans les conditions prévues à l'article 235 du C.G.I.

II.-TAXATION D'OFFICE POUR INFRACTION AUX DISPOSITIONS RELATIVES A LA PRESENTATION DES DOCUMENTS COMPTABLES ET AU DROIT DE CONTROLE

En vertu des dispositions de l'article 229 du C.G.I., la procédure de taxation d'office s'applique également en cas de défaut de présentation des documents comptables ou de refus de se soumettre au contrôle fiscal en matière d'I.S., d'I.R. et de T.V.A.

A cet effet, le contribuable est invité, dans les formes prévues à l'article 219 du C.G.I., à se conformer à ses obligations légales dans un délai de quinze (15) jours à compter de la date de réception de ladite lettre, lorsqu'il refuse de se soumettre au contrôle fiscal ou ne présente pas les documents comptables prévus aux articles 145 et 146 du C.G.I.

A défaut de présentation des documents comptables dans le délai précité, le contribuable est sanctionné par une amende :

- ✓ de 2.000 dirhams, prévue au premier alinéa de l'article 191 du C.G.I. ;
- ✓ de 500 à 2.000 dirhams, prévue au deuxième alinéa de l'article 191 du C.G.I.

L'administration informe le contribuable de l'application de cette sanction, dans les formes prévues à l'article 219 du C.G.I. et lui accorde un délai supplémentaire de quinze (15) jours à compter de la date de réception de ladite lettre pour s'exécuter ou pour justifier de l'absence de comptabilité.

Si à l'expiration de ce dernier délai le contribuable ne présente pas les documents comptables ou s'il n'a pas justifié le défaut de présentation de ces documents, il est imposé d'office sans notification préalable avec application de l'astreinte journalière de 100 dirhams par jour de retard, dans la limite de mille (1000) dirhams, conformément aux dispositions de l'article 191 du C.G.I.

Cette imposition peut, toutefois, être contestée dans les conditions et formes prévues à l'article 235 du C.G.I.

SECTION II- PROCEDURE POUR L'APPLICATION DES SANCTIONS POUR INFRACTION AU DROIT DE COMMUNICATION ET SANCTIONS PENALES

I.- PROCEDURE POUR L'APPLICATION DES SANCTIONS POUR INFRACTION AU DROIT DE COMMUNICATION

Les dispositions de l'article 230 du C.G.I., renvoient en matière d'application des sanctions pour infraction au droit de communication à la procédure de taxation d'office pour infraction aux dispositions relatives à la présentation des documents comptables et au droit de contrôle prévues par l'article 229 du même code.

Cette procédure doit être engagée par l'administration pour l'application des sanctions prévues à l'article 185 du C.G.I.

Toutefois, ces sanctions ne s'appliquent pas aux administrations de l'Etat, aux collectivités locales et aux cadis chargés du taoutiq.

II.- PROCEDURE POUR L'APPLICATION DES SANCTIONS PENALES AUX INFRACTIONS FISCALES

Le dispositif édictant des sanctions pénales contre les auteurs de certaines infractions commises en matière fiscale constitue un moyen de lutte contre les manœuvres frauduleuses les plus graves.

Ce dispositif dissuasif prévoit une amende pécuniaire et une peine d'emprisonnement. Cependant, la peine d'emprisonnement n'est applicable qu'en cas de récidive dans un délai de cinq ans qui suit un jugement de condamnation, ayant acquis l'autorité de la chose jugée.

Les infractions fiscales pouvant être érigées en délit pénal, en raison de leur caractère grave, sont limitativement énumérées par l'article 192-I du C.G.I.

La mise en œuvre de ce dispositif fait appel à l'application des règles procédurales prévues à l'article 231 du C.G.I. Ces règles concernent :

- la constatation des infractions ;
- les personnes passibles des sanctions pénales ;
- l'initiative de la plainte ;
- la saisine de la commission des infractions fiscales et du procureur du Roi.

1- Constatation des infractions

Les infractions prévues à l'article 192 du C.G.I. sont constatées par procès-verbal établi par deux agents de l'administration fiscale, ayant au moins le grade d'inspecteur, spécialement commissionnés à cet effet et assermentés conformément à la législation en vigueur.

Cette constatation ne peut avoir lieu que lors d'un contrôle fiscal, à l'occasion d'une vérification de comptabilité, en vertu des dispositions du quatrième alinéa de l'article 231 du C.G.I.

2- Personnes passibles des sanctions pénales

Quel que soit le statut juridique du contribuable, la peine d'emprisonnement prévue à l'article 192 du C.G.I. ne peut être prononcée qu'à l'encontre de la personne physique qui a commis l'infraction ou à l'encontre de tout responsable, s'il est prouvé que l'infraction a été commise sur ses instructions et avec son accord.

Est passible de la même peine, toute personne convaincue d'avoir participé à l'accomplissement des faits précités, assisté ou conseillé les parties dans leur exécution.

3- Initiative de la plainte

Après consultation de la commission dite «commission des infractions fiscales», le Ministre des finances ou la personne déléguée par lui à cet effet, peut saisir de la plainte tendant à l'application des peines précitées, le procureur du Roi compétent à raison du lieu de l'infraction.

4- Commission des infractions fiscales

Cette commission est présidée par un magistrat et comprend deux représentants de l'administration fiscale et deux représentants des contribuables choisis sur des listes présentées par les organisations professionnelles les plus représentatives.

Les membres de cette commission sont désignés par arrêté du Premier Ministre.

5- Saisine du procureur du Roi compétent

Après avis de la commission des infractions fiscales, le Ministre des Finances ou la personne déléguée par lui à cet effet, peut saisir de la plainte, tendant à l'application des sanctions pénales prévues à l'article 192 du C.G.I., le procureur du Roi compétent à raison du lieu de l'infraction et qui en saisit, à son tour, le juge d'instruction.

CHAPITRE IV PRESCRIPTION

SECTION I- DISPOSITIONS GENERALES

Les articles 232, 233 et 234 du C.G.I., fixent des délais limites à l'administration pour exercer son droit de reprise en vue de régulariser l'assiette et le montant des droits exigibles. Au-delà de ces délais, ce droit est prescrit. Il s'agit d'une prescription extinctive du droit de reprise de l'administration qui ne peut plus être exercée au delà de ces délais.

I.- PORTEE ET LIMITE DU DROIT DE REPRISE

Le droit de reprise, prévu à l'article **232 du C.G.I.** est le droit dévolu à l'administration pour réparer les insuffisances, ainsi que les erreurs et omissions totales ou partielles constatées dans la détermination des bases d'imposition ou le calcul de l'impôt, imputables aussi bien au contribuable qu'à l'administration.

Le droit de reprise concerne aussi bien les impositions initiales que complémentaires, les droits en principal que les majorations.

L'administration est donc habilitée à redresser toutes les situations dans lesquelles le contribuable peut se voir réclamer un impôt ou un complément d'impôt, quelle que soit la nature ou la cause de l'omission, de l'insuffisance ou de l'erreur constatées.

L'administration peut procéder ultérieurement, à un nouvel examen des écritures déjà vérifiées sans que ce nouvel examen, même lorsqu'il concerne d'autres impôts et taxes, puisse entraîner une modification des bases d'imposition retenues au terme du premier contrôle, conformément aux dispositions de l'article 212 (II- 2^e alinéa) du C.G.I., relatif à la vérification de comptabilité.

II.- INSUFFISANCES, OMISSIONS ET ERREURS SUSCEPTIBLES D'ETRE REPAREES PAR L'ADMINISTRATION

L'article 232-I du C.G.I., prévoit que l'administration peut réparer :

- ✓ les insuffisances, les erreurs et les omissions totales ou partielles constatées dans la détermination des bases d'imposition, et dans le calcul de l'impôt, de la taxe , des droits d'enregistrement et de timbre ;
- ✓ les omissions au titre des impôts ou taxes lorsque le contribuable n'a pas déposé les déclarations qu'il était tenu de souscrire ;
- ✓ les insuffisances de prix ou des déclarations estimatives, exprimées dans les actes et conventions.

De même, le paragraphe VIII de l'article 232 du C.G.I. prévoit que les insuffisances de perception, les erreurs et omissions totales ou partielles constatées par l'administration dans la liquidation et l'émission des impôts, droits ou taxes peuvent être réparées par l'administration dans le délai de prescription.

III.- DELAI DE PRESCRIPTION

Conformément aux dispositions de l'article 232 du C.G.I., les délais de prescription sont déterminés selon la nature des impôts.

A- EN MATIÈRE D'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

Les insuffisances, erreurs et omissions totales ou partielles constatées dans la détermination de la base d'imposition ou dans le calcul de l'impôt au titre d'un exercice comptable déterminé, peuvent être réparées par l'administration jusqu'au 31 décembre de la quatrième année suivant celle de la clôture de cet exercice.

B- EN MATIÈRE D'IMPÔT SUR LE REVENU

Les insuffisances, erreurs et omissions totales ou partielles constatées dans la détermination des bases d'imposition ou le calcul de l'impôt peuvent être réparées par l'administration jusqu'au 31 décembre de la quatrième année suivant celle au cours de laquelle :

- a) le contribuable a acquis le revenu imposable ;
- b) la cession d'un bien ou d'un droit réel immobilier, telle que définie à l'article 61- II du C.G.I., a été révélée à l'administration par l'enregistrement d'un acte ou d'une déclaration, ou par le dépôt de la déclaration prévue à l'article 83 du C.G.I.

Ainsi, en cas d'absence de déclaration d'une cession immobilière révélée à l'administration, celle-ci dispose d'un délai qui s'étend jusqu'au 31 décembre de la quatrième année suivant celle au cours de laquelle la cession immobilière a été révélée.

De même, l'administration dispose, en cas d'erreurs ou d'omissions dans la détermination de la base imposable ou le calcul de l'imposition initiale, d'un délai qui s'étend jusqu'au 31 décembre de la quatrième année suivant celle au cours de laquelle a eu lieu le dépôt de la déclaration prévue par l'article 83 du C.G.I., pour émettre le complément d'imposition.

Toutefois, en cas de dépôt de déclaration et en l'absence d'erreurs ou d'omissions, la procédure de rectification de la base imposable en matière de profits fonciers doit être engagée dans le délai de quatre vingt dix (90) jours⁸¹ suivant la date de dépôt de la déclaration du profit foncier, conformément aux dispositions de l'article 224 du C.G.I. ;

⁸¹ Article 8 de la loi de finances n° 38-07 pour l'année budgétaire 2008.

- c) au cours de laquelle la cession des valeurs mobilières et autres titres de capital ou de créance a été révélée à l'administration par l'enregistrement d'un acte ou d'une déclaration ou par le dépôt de la déclaration prévue par l'article **84 du C.G.I.**

C- EN MATIERE DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

Les insuffisances, les erreurs et les omissions totales ou partielles constatées, concernant une période déterminée peuvent être réparées par l'administration jusqu'au 31 décembre de la quatrième année suivant celle au titre de laquelle la taxe est due.

D- EN MATIERE DE DROITS D'ENREGISTREMENT ET DE TIMBRE

Les insuffisances de perception, erreurs et omissions totales ou partielles relevées dans la liquidation des droits peuvent être réparées dans un délai de quatre (4) ans qui court à compter de la date de l'enregistrement de l'acte ou de la convention.

Exemple :

Un acte d'acquisition d'un appartement, au prix de 210.000 DH, a été enregistré le 16 novembre 2010.

Le contrôle ultérieur de la liquidation des droits a révélé une erreur dans le taux appliqué. Au lieu du taux de droit commun de 3% prévu pour les locaux construits, il a été appliqué le taux de 1,50% prévu pour les donations en ligne directe.

La réparation de cette erreur doit intervenir avant le 16 novembre 2014. Au-delà de cette date, le droit de rectification est prescrit.

E- EN MATIERE D'IMPOT RETENU A LA SOURCE AU TITRE DE L'I.S. ET DE L'I.R.

Lorsque l'impôt est perçu par voie de retenue à la source, le droit de réparer peut s'exercer à l'égard de la personne physique ou morale chargée d'opérer ou d'acquitter la retenue jusqu'au 31 décembre de la quatrième année suivant celle au cours de laquelle les sommes dues devaient être versées au Trésor.

Ainsi, à titre d'exemple en matière d'I.S., la réparation d'une erreur constatée au titre de l'exercice clos en 2010 pourra s'effectuer jusqu'au 31 décembre de l'année 2014.

Sous réserve des cas d'interruption et de suspension commentés au IV ci-après, les impositions établies à la suite de l'intervention de l'administration, doivent être mises en recouvrement avant l'expiration du délai de prescription de quatre (4) ans, délai au-delà duquel tout rappel de la part de l'administration des droits impôts et taxes serait atteint par la prescription.

En cas de litige, c'est la date de mise en recouvrement du rôle, de l'état de produits ou de l'ordre de recettes de régularisation qui est à prendre en compte pour apprécier la régularité de l'imposition.

IV.- INTERRUPTION ET SUSPENSION DU DELAI DE PRESCRIPTION

D'après les dispositions de l'article **232 (V et VI) du C.G.I.**, le délai de prescription est :

- soit interrompu par la première lettre de notification des redressements envisagés dans le cadre des procédures de rectification des impositions ou de la procédure de taxation d'office;
- soit suspendu durant la période qui s'écoule entre la date d'introduction du pourvoi devant la C.L.T. et l'expiration du troisième mois suivant la date de notification de la décision prise en dernier ressort soit par ladite commission, soit par la C.N.R.F.

L'interruption a pour effet d'annuler la prescription commencée et de faire courir, à compter de la date de l'acte interruptif (date de réception de la 1^{ère} lettre de notification), un nouveau délai de prescription de même durée que celui interrompu.

La suspension a pour effet d'arrêter le cours du délai de prescription à la date d'un acte déterminé par la loi (date de réception du pourvoi devant la C.L.T.). Toutefois, ce délai subsiste pour le temps restant à courir à la date de l'acte suspensif.

A- INTERRUPTION DE LA PRESCRIPTION

1- Principe

La prescription est interrompue par la réception ou la remise :

- de la première lettre de notification prévue à l'article 220- I du C.G.I. relatif à la procédure normale de rectification;
- de la première lettre de notification prévue à l'article 221-I du C.G.I. relatif à la procédure accélérée de rectification ;
- de la lettre d'information prévue à l'article 222- A du C.G.I. relatif à la régularisation de l'impôt retenu à la source;
- de la première lettre de notification prévue à l'article 224 du C.G.I. relatif à la rectification en matière de profits fonciers ;
- de la première lettre de notification prévue à l'article 228- I du C.G.I. relatif à la taxation d'office pour défaut de déclaration du résultat fiscal, du revenu global, de profit, de chiffre d'affaires ou de présentation d'actes ou de conventions ;

- et de la première lettre de notification prévue à l'article 229 (1^{er} alinéa) du C.G.I relatif à la taxation d'office pour infraction aux dispositions relatives à la présentation de documents comptables et au droit de contrôle.

Lesdites notifications ont pour effet d'ouvrir un nouveau délai de prescription de quatre (4) ans, qui commence à courir à compter de la date de réception des notifications précitées.

2- Cas d'interruption

a- Exemple en matière d'I.S.

En matière d'I.S., le délai de prescription d'un exercice comptable clos au 31 décembre 2010, expire normalement le 31 décembre 2014. Si à la suite d'un contrôle fiscal une notification interviendrait le 10 octobre 2012, elle aurait pour effet de faire courir un nouveau délai de prescription allant jusqu'au 10 octobre 2016.

b- Exemple en matière d'I.R.

Pour un contribuable qui n'a pas déposé sa déclaration d'I.R. pour les revenus acquis en 2006, et en l'absence de toute relance, notification ou pourvoi devant la C.L.T., ces revenus acquis en 2006 seraient prescrits le 1^{er} janvier 2011.

L'inspecteur des impôts a envoyé une première lettre de relance le 15 février 2011 laquelle a été reçue par le contribuable le 22 février 2011. Ladite lettre aura pour effet d'interrompre la prescription et faire courir un nouveau délai allant jusqu'au 22 février 2015.

B- SUSPENSION DE LA PRESCRIPTION

1- Principe

Conformément aux dispositions de l'article 232- VI du C.G.I., la prescription est suspendue pendant la période qui s'écoule entre la date d'introduction du pourvoi devant la C.L.T. et l'expiration du délai de trois (3) mois suivant la date de notification de la décision prise en dernier ressort :

- soit par les C.L.T. ;
- soit par la C.N.R.F.

2- Cas de suspension

- ✓ le contribuable se pourvoit devant la C.L.T. le 20 janvier 2010 ;
- ✓ celle-ci s'est prononcée sur le litige le 5 décembre 2010 ;
- ✓ l'administration introduit le recours devant la C.N.R.F. le 2 janvier 2011 ;
- ✓ la décision de la C.N.R.F. est prise le 31 décembre 2011 et notifiée le 30 avril 2012.

Le délai de prescription est suspendu pendant la période qui s'écoule entre la date d'introduction du pourvoi devant la C.L.T. (le 20 janvier 2010) et l'expiration du délai de trois (3) mois suivant la date de notification de la décision de la C.N.R.F. (30 avril 2012), soit le 31 juillet 2012.

V.- CAS D'INOPPOSABILITE DE LA PRESCRIPTION A L'ADMINISTRATION

La prescription ne fait pas échec au droit de reprise dévolu à l'administration concernant des périodes prescrites, lorsque les résultats de celles-ci ont une incidence sur les résultats des périodes non prescrites.

Il en est ainsi en matière d'I.S., d'I.R ou de T.V.A., tel que cela résulte, notamment des dispositions de l'article 232 (III et VIII) du C.G.I., dans les cas suivants :

- ✓ déficits antérieurs ou crédits de taxe reportés sur des exercices non prescrits ;
- ✓ Infractions commises par les entreprises ayant leur domicile fiscal ou leur siège social dans la province de Tanger⁸²;
- ✓ non respect des conditions d'octroi des avantages fiscaux accordés aux promoteurs immobiliers pour la réalisation des programmes de construction de logements sociaux ou des cités, résidences et campus universitaires objet de la convention conclue avec l'Etat;
- ✓ de défaillance en matière d'opération de pension ;
- ✓ non respect des conditions d'exonération des plus-values réalisées en cours d'exploitation, en cas de réinvestissement⁸³;
- ✓ provisions irrégulièrement constituées ou devenues sans objet au cours d'exercices prescrits et figurant sur des bilans se rapportant à des exercices non prescrits ;
- ✓ entreprises en liquidation prolongée ;
- ✓ radiation d'une société de la cote de la bourse ;
- ✓ non respect de l'affectation des éléments de stock transférés de la société absorbée à la société absorbante⁸⁴ ;
- ✓ non respect de l'affectation du bien à l'habitation principale et du délai de construction de sept (7) ans pour le bénéfice de la déduction des intérêts de prêts ;⁸⁵

⁸² Délai de prescription fixé à 10 ans par l'article 8 de la loi de finances n° 38-07 pour l'année budgétaire 2008.

⁸³ Disposition abrogée par l'article 8 de la loi de finances n° 38-07 pour l'année budgétaire 2008.

⁸⁴ Article 8 de la loi de finances n° 38-07 pour l'année budgétaire 2008.

⁸⁵ Article 7 de la loi de finances n° 40.08 pour l'année budgétaire 2009.

- ✓ non respect des conditions pour le bénéfice des avantages fiscaux prévus en cas de fusions ;
- ✓ non respect des conditions prévues pour l'octroi des avantages en matière de TVA pour les logements sociaux.

A- DEFICITS ANTERIEURS OU CREDITS DE TAXE REPORTEES SUR DES EXERCICES NON PRESCRITS

En vertu des dispositions de l'article **232- III du C.G.I.**, le droit dévolu à l'administration de réparer peut s'étendre aux quatre (4) dernières périodes d'imposition ou exercices prescrits lorsque des déficits ou des crédits de taxes afférents à des exercices comptables ou des périodes d'imposition prescrits ont été imputés sur les revenus, les résultats ou la taxe due au titre d'une période ou d'un exercice non prescrit.

Toutefois, le redressement ne peut excéder, dans ce cas, le montant des déficits ou des crédits imputés sur les résultats, les revenus ou la taxe exigible au titre de la période ou de l'exercice non prescrit.

En effet, lorsque le contrôle se solde par un redressement, il ne peut avoir comme effet que la réduction ou l'annulation du déficit ou du crédit de taxes.

B- INFRACTIONS COMMISES PAR LES ENTREPRISES AYANT LEUR DOMICILE FISCAL OU LEUR SIEGE SOCIAL DANS LA PROVINCE DE TANGER

En vertu des dispositions des articles 6 (I- D- 2°) et 31 (I- C- 2°) du C.G.I., les entreprises ayant leur domicile fiscal ou leur siège social dans la province de Tanger et exerçant une activité principale dans le ressort de ladite province, bénéficient de l'application des taux réduits en matière d'I.S. ou d'I.R⁸⁶, au titre de cette activité.

En cas d'infraction à ces dispositions, les contrevenants perdent de plein droit le bénéfice des taux réduits précités, sans préjudice de l'application de la pénalité et des majorations prévues aux articles 184 et 208 du C.G.I.

Les droits complémentaires, ainsi que la pénalité et les majorations y afférentes dont sont redevables les contribuables contrevenants visés à l'article 164-II du C.G.I, sont immédiatement établis et exigibles, sans procédure, en totalité pour les dix (10) dernières années ayant fait l'objet d'une exonération, d'une réduction ou de l'application des taux réduits précités conformément aux dispositions de l'article 232- VIII du C.G.I⁸⁷.

S'agissant des infractions aux règles d'assiette visées par l'article 164-II du CGI, il y a lieu d'entendre uniquement les cas de fraude nettement caractérisée, telles que la dissimulation d'achats ou de ventes dont la preuve est établie par l'administration (factures d'achat ou de vente non comptabilisées) ou la comptabilisation d'opérations fictives (comptabilisation de factures ne correspondant pas à des opérations réelles).

⁸⁶ Article 8 de la loi de finances n°38-07 pour l'année budgétaire 2008.

⁸⁷ Article 8 de la loi de finances n°38-07 pour l'année budgétaire 2008.

Dans le cas des autres d'infractions aux dispositions régissant l'assiette des impôts, il y a lieu d'appliquer uniquement les sanctions de droit commun et les rectifications ne doivent pas se traduire dans ce cas par la remise en cause du bénéfice de la réduction prévue aux articles 6 (I- D- 2°) et 31 (I- C- 2°) du CGI.

C- NON RESPECT DES CONDITIONS D'OCCTROI DES AVANTAGES FISCAUX ACCORDES AUX PROMOTEURS IMMOBILIERS

A défaut de réalisation de tout ou partie des programmes de construction de logements sociaux ? DE LOGEMENT 0 FAIBLE VALEUR IMMOBILI7RE ou de cités, résidences et campus universitaires dans le cadre d'une convention conclue avec l'Etat, l'administration peut émettre les impôts ainsi que les amendes, les pénalités et les majorations y afférentes dont sont redevables les promoteurs contrevenants, au cours des quatre (4) années suivant celle prévue pour la réalisation desdits programmes.

D- DEFAILLANCE EN MATIERE D'OPERATIONS DE PENSION

L'article 9- III du C.G.I. prévoit que lorsque la défaillance de l'une des parties au contrat relatif aux opérations de pension, prévues par la loi n° 24-01 promulguée par le dahir n° 1.04.04 du 21 avril 2004, intervient au cours d'un exercice prescrit, la régularisation s'y rapportant est effectuée sur le premier exercice de la période non prescrite, sans préjudice de l'application des majorations et pénalités de retard.

E- NON RESPECT DES CONDITIONS D'EXONERATION DES PLUS-VALUES REALISEES EN COURS D'EXPLOITATION EN CAS DE REINVESTISSEMENT

Antérieurement au 1^{er} janvier 2008, les plus-values réalisées par les entreprises en cours d'exploitation, suite à la cession d'éléments corporels ou incorporels de l'actif immobilisé, bénéficient de l'exonération totale, si l'entreprise intéressée s'engage à :

- ✓ réinvestir le produit global des cessions dans le délai maximum de trois (3) années en biens d'équipement ou en constructions réservés à la propre exploitation professionnelle de l'entreprise ;
- ✓ et conserver ces biens et constructions dans son actif pendant un délai de cinq (5) ans qui court à compter de la date de leur acquisition.

Cette option a été abrogée par l'article 8 de la loi de finances n°38-07 pour l'année budgétaire 2008.

Aussi, pour les exercices ouverts antérieurement au 1^{er} janvier 2008, et en cas d'absence ou d'insuffisance de réinvestissement dans le délai fixé ci-dessus, ou si les biens et constructions acquis ne sont pas conservés dans l'actif pendant cinq ans, la plus-value nette globale de cession est imposée au prorata des montants non réinvestis ou du prix d'acquisition des biens et constructions non conservés, sous réserve des abattements prévus à l'article 161-I du C.G.I.

Cette réintégration est rapportée à l'exercice au cours duquel la cession a eu lieu, sans préjudice de l'application de la pénalité et des majorations prévues aux articles 184 et 208 du C.G.I.

Lorsque l'exercice auquel doit être rapporté le montant de la plus-value non réinvesti suivant les conditions prévues ci-dessus est prescrit, la régularisation est effectuée sur le premier exercice comptable de la période non prescrite.

F- PROVISIONS IRREGULIEREMENT CONSTITUEES OU DEVENUES SANS OBJET AU COURS D'EXERCICES PRESCRITS ET FIGURANT SUR DES BILANS SE RAPPORTANT A DES EXERCICES NON PRESCRITS

Toute provision irrégulièrement constituée, constatée dans les écritures d'un exercice comptable non prescrit doit, quelle que soit la date de sa constitution, être réintégrée dans les résultats de l'exercice au cours duquel elle a été portée à tort en comptabilité, conformément aux dispositions de l'article 232-VIII-5° du C.G.I.⁸⁸

A ce titre, lorsque l'exercice auquel doit être rapportée la provision, devenue sans objet ou irrégulièrement constituée, est prescrit, la régularisation est effectuée sur le premier exercice de la période non prescrite.

G- ENTREPRISE EN LIQUIDATION

En cas de cessation totale d'activité d'une entreprise suivie de liquidation, la rectification des bases d'imposition a lieu à la suite d'une vérification de comptabilité effectuée, sans que pour toute la période de liquidation, la prescription puisse être opposée à l'administration, conformément aux dispositions de l'article 232-VIII-6° du C.G.I.⁸⁹.

H- RADIATION D'UNE SOCIETE DE LA COTE DE LA BOURSE

Par dérogation aux dispositions de l'article 232 du C.G.I. relatives au délai de prescription, la radiation de la cote de la bourse d'une société ayant bénéficié de la réduction de l'I.S. au moment de son introduction en bourse, avant l'expiration du délai de dix (10) ans, entraîne la déchéance de l'avantage et le paiement du complément d'impôt, sans préjudice de l'application de la pénalité et des majorations prévues à l'article 208 du C.G.I.

Toutefois, si ladite société produit une attestation délivrée par la société gestionnaire visée à l'article 7 du dahir portant loi n° 1-93-211 relatif à la bourse des valeurs, justifiant que la radiation des actions de la société a eu lieu pour des motifs qui ne lui sont pas imputables, la déchéance de la réduction d'impôt prend effet à partir de l'année de la radiation. De ce fait, les avantages fiscaux restent acquis pour la période antérieure.

⁸⁸ Article 8 de la loi de finances n°38-07 pour l'année budgétaire 2008 qui a transféré cette disposition de l'article 10 à l'article 232 du C.G.I.

⁸⁹ Article 8 de la loi de finances n°38-07 pour l'année budgétaire 2008 qui a transféré cette disposition à l'article 232 du C.G.I.

I- CHANGEMENT D’AFFECTATION DES ELEMENTS DE STOCK EN CAS DE FUSION

Lorsque l’exercice au cours duquel a eu lieu le changement d’affectation des éléments du stock prévus à l’article 162-II du C.G.I. est prescrit, la régularisation est opérée sur le premier exercice de la période non prescrite conformément aux dispositions de l’article 232-VIII-7° du C.G.I.⁹⁰.

J- Non respect des conditions pour le bénéfice de la déduction des intérêts de prêt prévu en cas de construction ⁹¹

L’article 232 (VIII- 8°) du C.G.I. précise que sont immédiatement établis et exigibles en totalité, pour toutes les années ayant fait l’objet de restitution, les droits complémentaires, ainsi que la pénalité et les majorations y afférentes dont sont redevables les contribuables contrevenants visés à l’article 28-II du C.G.I. qui n’achèvent pas la construction de leur logement dans le délai de 7 ans à compter de la date de délivrance de l’autorisation de construire ou ne l’affectent pas à leur habitation principale, même si le délai normal de prescription de quatre (4) ans a été dépassé.

K- NON RESPECT DES CONDITIONS DE FUSION

L'article 7 de la loi de finances pour l'année budgétaire 2010 a institué une dérogation au principe de la prescription prévu à l'article 232 du C.G.I. Ainsi, les droits complémentaires, la pénalité et les majorations y afférentes dont sont redevables les contribuables n'ayant pas respecté l'une des conditions prévues à l'article 247-XV du C.G.I. relatif au régime dérogatoire de fusion, sont rattachés au premier exercice de la période non prescrite, même si le délai de prescription a expiré.

Par ailleurs, l'article 7 précité a introduit également la même dérogation au principe de la prescription concernant le régime particulier de fusion de sociétés prévu à l'article 162 du C.G.I.

L- NON RESPECT DES CONDITIONS D’ELIGIBILITE AU REGIME D’APPORT DU PATRIMOINE PROFESSIONNEL D’UNE OU PLUSIEURS PERSONNES PHYSIQUES A UNE SOCIETE PASSIBLE DE L’IMPOT SUR LES SOCIETES

L'article 7 de la loi de finances pour l'année budgétaire 2010 a institué une dérogation au principe de la prescription prévu à l'article 232 du C.G.I. Ainsi, les droits complémentaires, la pénalité et les majorations y afférentes dont sont redevables les contribuables, n'ayant pas respecté l'une des conditions d'éligibilité au régime d'apport du patrimoine professionnel prévues à l'article 247- XVII du C.G.I., sont rattachés au premier exercice de la période non prescrite, même si le délai de prescription a expiré.

⁹⁰ Article 8 de la loi de finances n°38-07 pour l'année budgétaire 2008.

⁹¹ Article 7 de la loi de finances n° 40.08 pour l'année budgétaire 2009.

M- NON RESPECT DES CONDITIONS RELATIVES A LA CONSTRUCTION DU LOGEMENT SOCIAL PAR LES PROMOTEURS IMMOBILIERS

En matière de TVA, l'administration peut appliquer les sanctions visées à l'article 191-II du C.G.I. au promoteur immobilier contrevenant et ce, dans un délai de quatre (4) ans suivant l'année fixée pour la réalisation du programme de construction de logements sociaux objet de la convention conclue avec l'Etat conformément aux dispositions de l'article 232-VIII-10° du C.G.F.I.

N- NON RESPECT DES CONDITIONS PAR LES BENEFICIAIRES DU LOGEMENT SOCIAL

En application des dispositions de l'article 232-VIII-11° du C.G.I., sont immédiatement exigibles le montant de la TVA, la pénalité et les sanctions pour paiement tardif prévus à l'article 191-IV du C.G.I. dont sont redevables les bénéficiaires contrevenants visés aux articles 92-I-28° et 93-I du C.G.I. même si le délai de prescription a expiré.

SECTION II- DISPOSITIONS PARTICULIERES RELATIVES AU DELAI DE PRESCRIPTION

I.- DISPOSITIONS PARTICULIERES A L'IMPOT SUR LE REVENU

En vertu des dispositions de l'article 233 du C.G.I., lorsque les dépôts en dirhams des non-résidents, visés à l'article 45 du C.G.I., se rapportent à une période supérieure au délai de prescription de quatre (4) ans prévu à l'article 232- II du C.G.I., le droit de contrôler l'origine de ces dépôts par l'administration s'étend à cette période.

Toutefois, au cas où la partie versante n'aurait pas effectué ou versé le montant de la retenue à la source normalement dû sur les intérêts des dépôts précités, le droit de réparer ne peut s'exercer au-delà du 31 décembre de la quatrième année suivant celle au cours de laquelle les sommes dues devraient être versées au Trésor.

II.- DISPOSITIONS PARTICULIERES AUX DROITS D'ENREGISTREMENT ET DE TIMBRE

En vertu des dispositions de l'article 234- I du C.G.I., l'administration peut réclamer, dans un délai de dix (10) ans, à compter de la date des actes concernés les droits, pénalités, amendes et majorations, dus :

➤ En matière de droits d'enregistrement sur:

- ✓ les actes et conventions non enregistrés ;
- ✓ les dissimulations dans le prix ou les charges, les sommes ou indemnités, les soultes et diverses évaluations, ainsi que du véritable caractère des contrats ou des conventions.

➤ **En matière de droits de timbre sur :**⁹²

- ✓ les actes et conventions non timbrés ;
- ✓ les dissimulations dans les déclarations ayant entraîné la liquidation des droits de timbre d'un montant inférieur à celui réellement dû.

Les dispositions de l'article 234- II du C.G.I. prévoient, par ailleurs, que l'administration peut réclamer dans le même délai de dix (10) ans, à compter de la date de l'enregistrement des actes concernés, les droits, la pénalité et les majorations devenus exigibles pour non respect par les contribuables des conditions d'exonération ou de réduction des droits.

N.B. :

Il est précisé que les dispositions de l'article 7- II de la L.F. pour l'année budgétaire 2006 prévoient que le délai de prescription de dix (10) ans s'applique aux actes et conventions pour lesquels les droits correspondants ne sont pas mis en recouvrement avant le 1^{er} janvier 2006.

⁹² Article 7 de la loi de finances n° 40.08 pour l'année budgétaire 2009.

TITRE II

CONTENTIEUX DE L'IMPOT

CHAPITRE I

LA PROCEDURE ADMINISTRATIVE

SECTION I.- DISPOSITIONS GENERALES RELATIVES AUX RECLAMATIONS, DEGREVEMENTS ET COMPENSATION

Le droit de réclamation est un droit qui permet au contribuable de demander à l'administration fiscale la révision des impôts, droits et taxes mis à sa charge, s'il estime que ceux-ci sont irréguliers ou excessifs.

Le contentieux fiscal obéit à la règle du recours préalable devant l'administration. Ainsi, le contribuable qui entend contester les impositions mises à sa charge est tenu d'introduire un recours préalable devant l'administration.

Lorsque le contribuable n'obtient pas satisfaction au cours de cette phase préliminaire, il peut continuer la procédure contentieuse devant les juridictions administratives compétentes (tribunal administratif de 1ère instance, cour d'appel administrative et chambre administrative de la cour suprême).

Il est à signaler que les décisions de l'administration, rendues suite aux demandes de remises gracieuses ne peuvent faire l'objet d'un recours juridictionnel.

Par ailleurs, la procédure contentieuse n'a pas un effet suspensif. Elle ne dispense pas le contribuable du paiement de l'impôt contesté. En effet, le contribuable ne peut pas se prévaloir de l'introduction d'une réclamation pour ne pas acquitter l'impôt dû spontanément ou par voie de rôle, état de produits ou ordre de recettes.

Les désaccords qui peuvent faire l'objet d'un recours préalable devant l'administration sont ceux qui naissent suite à une imposition initiale, ou à l'issue d'une procédure de rectification.

Le recours préalable devant l'administration peut être soit contentieux, soit gracieux.

I.- LE RECOURS CONTENTIEUX

Le contentieux s'entend de toute procédure engagée suite à une contestation formulée par le contribuable et ayant pour objet la réparation des erreurs relevées dans l'application de la loi ou du règlement en matière de détermination de la base d'imposition ou de la liquidation de l'impôt.

A- RECLAMATION

Les contribuables qui contestent tout ou partie du montant des impôts, droits et taxes mis à leur charge doivent adresser leurs réclamations au Directeur Général des Impôts ou à la personne déléguée par lui à cet effet, conformément aux dispositions de l'article 235 du C.G.I.

1- Objet de la réclamation

Les réclamations visent généralement l'un des cas suivants :

- la réparation d'erreurs dans la liquidation de l'impôt ou son assiette ;
- la remise en cause des impôts, droits ou taxes émis par l'administration ;
- la restitution des droits ayant fait l'objet de versement indu ;
- le bénéfice d'une exonération, d'une réduction ou de tout autre avantage prévu par la loi.

2- Conditions de recevabilité des réclamations

Le contribuable qui entend contester une imposition au titre de l'impôt sur les sociétés, de l'impôt sur le revenu, de la taxe sur la valeur ajoutée ou des droits d'enregistrement et de timbre doit adresser une réclamation au Directeur Général des Impôts ou à la personne déléguée par lui à cet effet. Pour être recevable, cette demande doit remplir les conditions suivantes :

a- Délai

❖ Impôts, taxes et droits versés spontanément

En application des dispositions de l'article 235 du C.G.I., la réclamation doit être adressée dans les six (6) mois qui suivent l'expiration des délais de versement prévus aux articles 170, 171, 173, 174 et 176 du C.G.I.

❖ Impôts, taxes et droits émis par voie de rôle, état de produits ou ordre de recettes

En cas d'imposition par voie de rôle, état de produits ou ordre de recettes, les contribuables doivent adresser leur réclamation dans les six (6) mois suivant celui de la date de leur mise en recouvrement.

Ainsi, les réclamations doivent être présentées dans les six (6) mois suivants celui de la date de mise en recouvrement :

- des rôles primitifs en matière d'impôt sur le revenu ou des ordres de recettes en matière de droits d'enregistrement et de timbre ;
- des titres de recette établis en cas d'imposition d'office en matière d'impôt sur les sociétés, d'impôt sur le revenu, de taxe sur la valeur ajoutée, de droits d'enregistrement et de timbre ;
- des titres de recette établis en cas de régularisation suite à contrôle fiscal en matière d'impôt sur les sociétés, d'impôt sur le revenu, de taxe sur la valeur ajoutée et de droits d'enregistrement.

Il appartient donc au contribuable désirant se prémunir contre la déchéance qui peut lui être opposée pour inobservation du délai de réclamation d'établir, par tous moyens de preuve, que sa requête a été effectivement reçue par la Direction Générale des Impôts dans le délai légal.

Est irrecevable, la réclamation qui parvient à la Direction Générale des Impôts antérieurement à la date de mise en recouvrement de l'impôt, date servant de point de départ au délai de réclamation fixé par la loi. Cette réclamation est considérée comme anticipée ou sans objet.

b- Forme et contenu

La réclamation doit être écrite et signée par le contribuable ou par la personne déléguée par lui à cet effet et dûment habilitée à l'engager. Elle doit permettre l'identification du réclamant et de l'imposition mise en cause.

La réclamation doit contenir un exposé des arguments invoqués par le contribuable, appuyés des pièces justificatives nécessaires. Le réclamant doit préciser les circonstances de fait et les moyens légaux permettant de justifier sa demande.

L'inobservation des règles de forme, nécessaires à l'identification du requérant et de l'objet de la réclamation, est de nature à entraîner pour le contribuable le rejet de sa réclamation.

3- Instruction de la réclamation

Les réclamations déposées dans les conditions précitées sont examinées par l'administration.

Cet examen consiste à analyser la forme et le fond de la réclamation, les faits et les motifs de droit invoqués par le contribuable.

Sur le plan de la forme, l'analyse consiste à rechercher si la réclamation est présentée dans le délai prévu par la loi et si elle contient tous les renseignements et éléments permettant son instruction.

Après l'examen de la forme, l'administration procède à l'analyse du fond de la réclamation. Elle doit notamment :

- vérifier l'exactitude des faits exposés dans la réclamation ;
- examiner le bien-fondé des motifs de droit invoqués par le réclamant.

a- Examen des faits

L'attention de l'agent instructeur doit porter sur les faits exposés dans la réclamation, afin de s'assurer de leur exactitude et de leur intérêt pour la solution du différend existant et de procéder, s'il y a lieu, à une enquête auprès du contribuable ou de tierces personnes pour plus de renseignements.

L'analyse de ces faits est de nature à justifier la régularité des impositions contestées ou, au contraire, le bien fondé de la réclamation du contribuable.

b- Examen des motifs

Après avoir examiné les faits exposés par le contribuable, l'administration analyse les moyens de droit invoqués par le réclamant à l'appui de sa réclamation. Elle apprécie les arguments avancés par le contribuable compte tenu des dispositions législatives et réglementaires en vigueur.

4- Décision de l'administration

Après instruction par le service compétent, il est statué sur les réclamations des contribuables par le Ministre chargé des Finances ou la personne déléguée par lui à cet effet conformément aux dispositions de l'article 235 du C.G.I.

La décision de l'administration doit en cas de rejet total ou partiel de la demande, indiquer les motifs justifiant ce rejet.

Cette décision doit être adressée par le service compétent au redevable ou à son représentant légal.

Si le contribuable n'accepte pas la décision rendue par l'administration ou, à défaut de réponse de celle-ci dans le délai de six (6) mois suivant la date de la réclamation, il peut saisir le tribunal compétent dans un délai de trente (30) jours suivant la date de la notification de la décision de l'administration ou suivant la date d'expiration dudit délai de réponse de six (6) mois.

La réclamation du contribuable ne fait pas obstacle au recouvrement immédiat des sommes exigibles et, s'il y a lieu, à l'engagement de la procédure de recouvrement forcé, sous réserve de restitution totale ou partielle desdites sommes après décision de l'administration ou jugement du tribunal, conformément aux dispositions du dernier alinéa de l'article 235 du C.G.I.

B- DEGREVEMENT

Le Ministre chargé des Finances ou la personne déléguée par lui à cet effet doit prononcer le dégrèvement total ou partiel soit d'office, soit sur réclamation du contribuable, des impositions qui sont reconnues former surtaxe, double ou faux emploi, en application des dispositions de l'article 236- 1° du C.G.I.

L'administration doit prononcer ce dégrèvement dans la limite du délai de prescription de quatre (4) ans, prévu à l'article 232 du C.G.I., en faveur du contribuable qui se trouve surtaxé par suite d'erreurs matérielles de son propre fait ou du fait de l'administration, ou en présence d'un faux ou d'un double emploi.

Par ailleurs, l'article 236- 3° du C.G.I.⁹³. prévoit une remise de 3% sur le montant de la commande des timbres, accordée au profit des distributeurs auxiliaires, dûment habilités par l'administration fiscale pour la vente au public desdits timbres.

Cette mesure, prévue initialement par décision du Directeur Général des Finances du 14 décembre 1917 est insérée, à droit constant dans l'article 236 précité du C.G.I

C- COMPENSATION

Le droit de compensation est prévu par l'article 237 du C.G.I. en matière d'I.S., d'I.R., de T.V.A. et de D.E.T

En effet, les dispositions dudit article prévoient que lorsqu'un contribuable demande la décharge, la réduction, la restitution du montant d'une imposition ou le remboursement de la taxe, l'administration peut, au cours de l'instruction de cette demande, opposer à l'intéressé toute compensation, au titre de l'impôt ,taxe ou droit concerné, entre les dégrèvements justifiés et les droits dont ce contribuable peut encore être redevable en raison d'insuffisances ou d'omissions non contestées, constatées dans l'assiette ou le calcul de ses impositions non atteintes par la prescription.

Ce droit de compensation permet à l'administration fiscale de réduire ou d'annuler les dégrèvements, restitutions ou remboursements dûment justifiés, à concurrence du montant des droits découlant de la réparation par l'administration, au cours de la procédure contentieuse, des insuffisances, erreurs et omissions totales ou partielles constatées dans l'assiette ou le calcul des impositions non contestées par le contribuable.

Cette compensation est effectuée dans les conditions suivantes :

- la compensation doit concerner le même impôt, droit ou taxe ;
- les impositions concernées ne doivent pas être atteintes par la prescription ;
- les droits ou compléments de droits afférents aux insuffisances, erreurs ou omissions ne doivent pas être contestés par le contribuable.

En cas de contestation par le contribuable du montant des droits afférents à une insuffisance ou à une omission, l'administration accorde le dégrèvement et engage la procédure prévue, selon le cas, par la législation en vigueur.

II.- RECOURS GRACIEUX

Le recours gracieux visé à l'article 236- 2° du C.G.I. prévoit que le Ministre chargé des Finances ou la personne déléguée par lui à cet effet peut accorder à la demande du contribuable et au vu des circonstances invoquées, une remise ou modération des majorations, amendes et pénalités prévues par la législation en vigueur.

⁹³ Article 7 de la loi de finances n°40.08 pour l'année budgétaire 2009.

Le domaine du recours gracieux est limité à l'examen des demandes des contribuables tendant à obtenir la remise ou modération des majorations, amendes et pénalités, en dehors de toute invocation des règles légales.

En conséquence, le principal des droits régulièrement dû ne peut faire l'objet d'une demande en remise gracieuse ou modération de la part des contribuables.

La demande de recours gracieux n'est soumise à aucune condition de délai et la décision de l'administration n'est pas susceptible de recours judiciaire, du fait que les décisions prises dans ce domaine relèvent du pouvoir d'appréciation de l'administration.

SECTION II- DISPOSITIONS PARTICULIERES

I- DISPOSITIONS PARTICULIERES AU DROIT DE RECLAMATION EN MATIERE D'IMPOT SUR LE REVENU

A- RECLAMATION POUR PERTE DE RECOLTES

L'article 238 du C.G.I. prévoit que les réclamations pour pertes de récoltes doivent être présentées à l'inspecteur des impôts dont dépendent les exploitations dans les trente (30) jours suivant la date du sinistre.

Lorsque les pertes de récoltes affectent une commune, l'autorité locale ou le président du conseil communal peut formuler une réclamation au nom de l'ensemble des contribuables de la commune sinistrée dans le même délai de trente (30) jours précité.

B- DELAI DE DEGREVEMENT POUR PERTE DE LOYER

En vertu des dispositions de l'article 239 du C.G.I., le contribuable peut, après avoir établi la réalité de la perte de loyer par tout moyen de preuve dont il dispose, obtenir la réduction ou décharge de l'impôt afférent aux loyers non recouverts.

1- Conditions de dégrèvement

Le dégrèvement pour perte de loyer est subordonné aux conditions suivantes :

- le contribuable doit adresser une requête au Directeur Général des Impôts ou à la personne déléguée par lui à cet effet avant l'expiration du délai de prescription prévu à l'article 232 du C.G.I. ;
- le contribuable doit justifier la perte de loyer par tout moyen de preuve.

Ainsi, la preuve est à la charge du contribuable qui doit justifier, notamment par des moyens écrits, les démarches effectuées en vue d'encaisser les loyers échus.

Si la décision de l'administration ne donne pas satisfaction au contribuable (rejet ou dégrèvement partiel) ou si l'administration ne répond pas dans un délai de six (6) mois, l'intéressé peut porter le litige devant le tribunal compétent dans le délai de trente (30) jours suivant la date de notification de la décision susvisée ou suivant l'expiration du délai de réponse imparti à l'administration en application des dispositions de l'article 243 du C.G.I.

2- Régularisation en cas d'encaissement de loyers

Les loyers perçus ultérieurement au dégrèvement prononcé par l'administration sont imposables au titre de l'année de leur encaissement.

II- DISPOSITIONS PARTICULIERES EN MATIERE DE RESTITUTION

A- RESTITUTION EN MATIERE DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

La restitution est l'acte par lequel le Ministre chargé des Finances ou la personne déléguée par lui, à cet effet, autorise l'administration à restituer au redevable la taxe qui a été acquittée à tort.

En vertu des dispositions de l'article 240 du C.G.I., la demande en restitution en matière de T.V.A. est prescrite à l'expiration de la quatrième année qui suit celle au titre de laquelle la taxe, objet de la demande en restitution a été payée.

La demande des contribuables est adressée au Ministre chargé des Finances ou à la personne déléguée par lui, à cet effet, qui statue sous réserve du recours ouvert devant les tribunaux.

B- RESTITUTION EN MATIERE DE DROITS D'ENREGISTREMENT

Aux termes de l'article 241 du C.G.I., les demandes en restitution de droits indûment perçus sont recevables dans un délai de quatre (4) ans à compter de la date de l'enregistrement.

La restitution s'applique dans les cas suivants :

1- Restitution pour erreur dans la liquidation des droits

En vertu de l'article 241 du C.G.I., la restitution des droits est possible lorsque ces droits sont indûment perçus. Il en est ainsi, notamment :

- en cas d'application inexacte de la loi ou des tarifs, par suite d'erreur incombant à l'administration ;
- par suite d'une erreur imputable aux parties au contrat, à condition que les intéressés apportent la preuve de l'existence de l'erreur matérielle.

Tel est le cas lorsque les parties indiquent un âge erroné de l'usufruitier ou du nu-propriétaire dans un acte d'échange ou de donation.

2- Restitution pour résolution, annulation et rescision des contrats

a- Résolution

La résolution est l'anéantissement d'un acte qui trouve sa cause dans un fait postérieur à la formation de cet acte.

Ne sont pas restituables les droits perçus sur des contrats résolus, même lorsque la résolution est prononcée par un jugement, en application des articles ci-après du Dahir formant code des Obligations et Contrats (D.O.C.) :

- article 121 : réalisation d'une condition résolutoire ;
- articles 259 et 260 : résolution du contrat pour défaut d'exécution par l'une des parties des obligations qui lui incombent en vertu dudit contrat. Tel est le cas de la résolution de la vente pour défaut de paiement du prix, en application des articles 581 et 582 ;
- article 585 : exercice de la faculté de rachat ou de réméré réservée au vendeur.

b- Annulation et rescision

L'annulation est l'anéantissement d'un acte qui trouve sa cause dans un vice inhérent ou concomitant à la formation de cet acte.

L'annulation est dite rescision lorsque la nullité provient d'un vice de consentement, tel que la lésion (prix inférieur à la valeur réelle, art. 55 du D.O.C.).

En cas d'annulation d'un contrat, la restitution n'est permise que si cette annulation résulte d'un jugement ou d'un arrêt ayant autorité de la chose jugée, c'est-à-dire d'une décision judiciaire à caractère contentieux et ne pouvant plus être attaquée par les voies de recours ordinaires (opposition ou appel).

Les annulations amiables par lesquelles les parties reconnaissent elles-mêmes l'existence du vice qui a entraîné la nullité de leur convention n'autorisent donc pas la restitution des droits perçus sur cette convention.

Exemples d'annulation judiciaire autorisant la restitution :

- rescision judiciaire d'un partage ou d'une vente d'immeuble pour cause de lésion ;
- annulation judiciaire d'une vente pour vices cachés (défaut de construction).

3- Autres cas de restitution

En cas d'exercice du droit de préemption par un co-indivisaire à l'encontre d'un tiers, le préempteur peut demander la restitution de la différence entre :

- les droits d'enregistrement acquittés au taux de **6%** par ledit tiers sur l'acte d'achat des droits indivis de propriétés agricoles situées à l'extérieur du périmètre urbain ;
- et les droits d'enregistrement au taux de 1,50% dus par le préempteur en sa qualité de co-indivisaire, en application de l'article 133 (I- C- 9°) du C.G.I.

Exemple :

Deux personnes **A** et **B** sont co-proprétaires dans l'indivision, à parts égales, d'une propriété agricole située à l'extérieur du périmètre urbain, héritée de leur père en date du 1^{er} septembre 1999.

Par acte daté du 10 octobre 2009, **A** vend ses droits indivis dans cette propriété à **C**, au prix de 100.000 DH, acte enregistré le même jour aux droits liquidés au taux de 6 %, soit : 6.000 DH.

Par acte daté du 12 octobre 2009, **B** co-indivisaire, exerce le droit de préemption à l'encontre de **C**, en lui remboursant le prix et les frais du contrat dépensés en sus du prix, estimés à 6.000 DH dont, notamment, les droits d'enregistrement de 6.000 DH déjà payés par **C**.

Par l'effet de l'exercice du droit de préemption, **B** est subrogé à **C** dans ses droits et obligations nés de l'acte d'acquisition du 10 octobre 2009.

Etant co-proprétaire depuis plus de quatre (4) ans du bien, objet des droits préemptés, **B** peut bénéficier de l'application des droits au taux de 1,50% prévu par l'article 133 (I- C- 9°) du C.G.I.

Dans la mesure où il a déjà remboursé à **C** les droits payés au taux de 6%, **B** peut demander la restitution de la différence entre :

- les droits acquittés par **C** au taux de 6%, soit : = 6.000 DH
- et les droits liquidés au taux de 1,50%, soit $100.000 \times 1,50\% = 1.500$ DH
- soit un montant à restituer de = 4.500 DH

La demande en restitution doit être présentée par **B** dans le délai de quatre (4) ans, à compter du jour de l'enregistrement de l'acte d'acquisition des droits indivis par **C**, soit le 10 octobre 2009.

4- Procédure de restitution

Les droits régulièrement perçus, mais devenus restituables par suite d'une erreur qui incombe aux parties ou en raison d'un événement postérieur à l'enregistrement d'un acte sont restitués à la demande des parties.

La restitution des droits irrégulièrement perçus par suite d'une erreur de liquidation est décidée, soit à la demande des parties, soit d'office par l'administration.

La demande est faite par écrit et adressée ou déposée au service local des impôts compétent, accompagnée des pièces justificatives nécessaires, à l'intérieur d'un délai de quatre (4) ans à compter de la date de l'enregistrement.

A l'expiration de ce délai, la demande en restitution n'est plus recevable.

CHAPITRE II PROCEDURE JUDICIAIRE

La procédure judiciaire, prévue au chapitre II du titre II du livre II du C.G.I. peut être engagée, selon le cas, suite au contrôle fiscal ou à réclamation devant l'administration.

Le recours judiciaire engagé suite au contrôle fiscal s'exerce dans les conditions et délais prévus à l'article 242 du C.G.I. auquel font renvoi les dispositions :

- ✓ l'article 220- VII du C.G.I. (procédure normale) ;
- ✓ l'article 221 (II, dernier alinéa) du C.G.I (procédure accélérée) ;
- ✓ l'article 224 (4^e alinéa) du C.G.I (I.R. sur profits fonciers) ;
- ✓ l'article 225 (II- D, dernier alinéa) du C.G.I (C.L.T.) ;
- ✓ l'article 226- V du C.G.I (C.N.R.F.) ;
- ✓ l'article 227 (dernier alinéa) du C.G.I (C.L.C.).

Le recours judiciaire est également exercé suite à réclamation dans les conditions et délais prévus à l'article 243 du C.G.I. auquel font renvoi les dispositions :

- de l'article 235 (3^e alinéa) du C.G.I. ;
- de l'article 239 (2^e alinéa) du C.G.I.

SECTION I- PROCEDURE JUDICIAIRE SUITE AU CONTROLE FISCAL

En application des dispositions de l'article 242 du C.G.I., le recours judiciaire suite au contrôle fiscal peut être exercé soit par le contribuable, soit par l'administration.

I- RECOURS EXERCE PAR LE CONTRIBUABLE

A- OBJET DU RECOURS JUDICIAIRE

Les décisions susceptibles de faire l'objet d'un recours judiciaire par le contribuable sont :

- les décisions définitives⁹⁴ des C.L.T., des C.L.C. et de la C.N.R.F. ;
- les décisions portant reconnaissance par lesdites commissions de leur incompétence ;

⁹⁴ LDF 2011.

B- DELAI D'EXERCICE DU RECOURS JUDICIAIRE

Conformément aux dispositions du premier alinéa de l'article 242 du C.G.I., le délai de pourvoi devant les tribunaux administratifs est de soixante (60) jours suivant la date de notification des décisions des C.L.T et de la C.N.R.F.

Les dispositions de l'article 242 du C.G.I. ont donc fixé le point de départ pour la computation du délai d'introduction d'un recours judiciaire suite à contrôle fiscal, à partir de la date de notification de la décision de la C.L.T. ou de la C.N.R.F.

Cette mesure s'applique aux décisions prises par les C.L.T. ou par la C.N.R.F. à compter du 1^{er} janvier 2011.

La mesure permet ainsi de simplifier la procédure des recours judiciaires et d'éviter au contribuable les conséquences d'un retard éventuel dans l'émission des impositions, en lui permettant d'exercer son droit de recours judiciaire à la date de la notification de ladite décision de la commission, qu'il y ait ou non émission d'imposition.

En effet, Il est rappelé qu'antérieurement à L.F. n° 43-10 précitée, l'article 242 du C.G.I. prévoyait que le recours judiciaire introduit, suite à contrôle fiscal, par le contribuable et/ou l'administration fiscale, contre les décisions définitives des commissions (C.L.T. ou C.N.R.F.) doit être effectué dans le délai de soixante (60) jours suivant :

- soit la date de mise en recouvrement du rôle, état de produits ou ordre de recettes lorsqu'il y a émission d'imposition suite aux décisions définitives desdites commissions ;
- soit la date de la notification des décisions desdites commissions, lorsque celle-ci ne donne pas lieu à émission.

Ainsi, trois (3) cas pouvaient se présenter :

1^{er} cas : lorsque les décisions définitives des C.L.T., des C.L.C. ou de la C.N.R.F. donnent lieu à une imposition, le recours judiciaire peut être exercé dans les soixante (60) jours suivant la date de mise en recouvrement du rôle, état de produits ou ordre de recettes, en application des dispositions du premier alinéa de l'article 242 du C.G.I.

2^{ème} cas : lorsque les décisions définitives des C.L.T. ou de la C.N.R.F. ne donnent pas lieu à l'émission d'un rôle, état de produits ou ordre de recettes, le recours judiciaire peut être exercé dans les soixante (60) jours suivant la date de notification de la décision desdites commissions, conformément aux dispositions du deuxième alinéa de l'article 242 du C.G.I.

3^{ème} cas : dans les cas où les rectifications des impositions ont été établies dans le cadre de l'article 221 ou 224 du C.G.I. relatifs, respectivement, à la procédure accélérée de rectification des impositions et à la rectification en matière de profits fonciers, les impositions peuvent être contestées par voie judiciaire dans les soixante (60) jours suivant la date de notification de la décision de la C.N.R.F., conformément aux dispositions de l'article 242 (4^e alinéa) du C.G.I.

II- RECOURS EXERCE PAR L'ADMINISTRATION

A- OBJET DU RECOURS JUDICIAIRE

L'administration peut également contester, par voie judiciaire, les décisions de la C.N.R.F., que celles-ci portent sur des questions de fait ou des questions de droit, en application des dispositions de l'article 242 (2^e alinéa) du C.G.I.

B- DELAI D'EXERCICE DU RECOURS JUDICIAIRE

En application de l'article 242 (2^{ème} alinéa) du C.G.I.⁹⁵, l'administration peut contester, par voie judiciaire, dans le délai prévu ci-dessus, les décisions de la C.N.R.F. dans le même délai de soixante (60) jours suivant la date de notification de ladite décision.

Il est rappelé qu'antérieurement au 1^{er} janvier 2011, le délai au cours duquel l'administration devait présenter son recours judiciaire était fixé à soixante (60) jours à compter, selon le cas :

- soit de la date de notification de la décision de la commission lorsque cette décision n'entraîne pas d'émission de rôle, d'état de produits ou d'ordre de recettes ;
- soit de la date d'émission du rôle, de l'état de produits ou de l'ordre de recettes.

III- Garanties en matière de recouvrement et nomination d'experts⁹⁶

La loi de finances pour l'année budgétaire 2009 a complété l'article 242 du C.G.I. par des dispositions relatives à la constitution de garanties par le contribuable et à la nomination de l'expert et son domaine de compétence.

A- Constitution de garanties par le contribuable

Nonobstant toutes dispositions contraires, le tribunal ne peut surseoir au recouvrement des impôts, droits et taxes exigibles, suite à un contrôle fiscal, que si le contribuable constitue des garanties suffisantes, conformément aux dispositions de l'article 118 de la loi n° 15-97 formant code de recouvrement des créances publiques.

⁹⁵ Article 7 de la L.F. pour l'année 2011.

⁹⁶ Article 7 de la loi de finances n° 40.08 pour l'année budgétaire 2009.

A titre d'exemple, ces garanties peuvent être constituées sous forme de consignation à un compte du Trésor, effets publics ou autres valeurs mobilières, caution bancaire, nantissement de fonds de commerce, affectation hypothécaire, etc.

B- Nomination et domaine de compétence de l'expert

Les nouvelles dispositions prévoient que l'expert nommé par le juge:

- doit être inscrit au tableau de l'ordre des experts comptables ou sur la liste des comptables agréés ;
- ne doit pas fonder ses conclusions sur des moyens ou documents qui n'ont pas été soumis à la partie à laquelle ils sont opposés durant la procédure contradictoire ;
- ne doit pas se prononcer sur des questions de droit autres que celles relatives à la conformité à la législation qui les régit, des documents et pièces qui lui sont présentés.

Les dispositions de l'article 242 du C.G.I. s'appliquent aux recours introduits devant les tribunaux à compter du 1^{er} janvier 2009, conformément aux dispositions de l'article 7 (VI- 14) de la loi de finances pour l'année budgétaire 2009.

SECTION II- PROCEDURE JUDICIAIRE SUITE A RECLAMATION

Le contribuable qui n'a pu obtenir satisfaction, suite à sa réclamation préalable, peut soumettre le litige qui l'oppose à l'administration aux instances judiciaires, en application des dispositions de l'article 243 du C.G.I.

Deux cas peuvent se présenter lorsque le contribuable adresse sa réclamation à l'administration.

1^{er} cas : Non acceptation de la décision de l'administration par le contribuable

Les décisions de rejet total ou partiel rendues par l'administration sont susceptibles de recours devant le tribunal compétent dans le délai de trente (30) jours suivant la date de leur notification au contribuable.

La date de réception de la décision administrative sert de point de départ au délai de trente (30) jours dont dispose le contribuable pour saisir, éventuellement, la juridiction compétente.

2^{ème} cas : Non réponse de l'administration dans le délai imparti

En cas de défaut de réponse de l'administration dans le délai de six (6) mois suivant la date de la réclamation, le contribuable peut saisir le tribunal compétent dans le délai de trente (30) jours suivant la date de l'expiration du délai de réponse de six (6) mois précité.

Toutefois, l'expiration de ce délai ne dispense pas l'administration de statuer et de notifier sa décision au contribuable qui, en cas de rejet total ou dégrèvement partiel, lui ouvre le droit, s'il n'a pas encore saisi le tribunal compétent, de le faire dans le délai de trente (30) jours à partir de la réception de la décision administrative.

Il y a lieu de signaler, par ailleurs, que le recours judiciaire ne fait pas obstacle au recouvrement des sommes exigibles et, éventuellement, à la poursuite de la procédure de recouvrement forcé desdites sommes, sous réserve de restitution totale ou partielle des droits indûment perçus, après jugement définitif du tribunal.

TITRE III

DISPOSITIONS DIVERSES

CHAPITRE PREMIER

REPRESENTATION DE L'ADMINISTRATION DEVANT LES TRIBUNAUX ET ARBITRAGE

SECTION I- REPRESENTATION DE LA DIRECTION GENERALE DES IMPOTS DEVANT LES TRIBUNAUX

L'article 244 du C.G.I. prévoit que :

- ✓ l'administration fiscale est valablement représentée devant les tribunaux, en tant que demandeur ou défendeur, par le Directeur Général des Impôts⁹⁷ ou la personne déléguée par lui à cet effet ;
- ✓ le Directeur Général des Impôts ou la personne déléguée par lui peut, le cas échéant, mandater un avocat.

Ces dispositions s'appliquent nonobstant toutes dispositions contraires, prévues par d'autres textes législatifs.

Ainsi, le Directeur Général des Impôts ou la personne déléguée par lui a la qualité de représenter l'administration fiscale devant les juridictions administratives ou judiciaires, soit comme demandeur, soit comme défendeur. Le recours à l'avocat est optionnel.

SECTION II- NON ARBITRAGE POUR LES QUESTIONS FISCALES⁹⁸

L'arbitrage est l'institution par laquelle un litige est soustrait à la connaissance des juges investis par l'État et confié, d'un commun accord par les parties pour être solutionné, à des personnes privées n'ayant aucune délégation de la puissance publique.

En application des dispositions de l'article 244 du C.G.I., les questions relevant de l'application de la fiscalité ne peuvent faire l'objet d'arbitrage.

⁹⁷ Article 7- VII de la L.F. n° 40.08 pour l'année budgétaire 2009.

⁹⁸ Article 5 de la L.F. n° 43-06 pour l'année budgétaire 2007.

CHAPITRE II COMPUTATION DES DELAIS

SECTION I- DATE DE DEBUT ET D'EXPIRATION DES DELAIS

L'article 245 du C.G.I. prévoit que les délais relatifs aux procédures prévues par le livre précité sont des délais francs : le premier jour du délai et le dernier jour du délai n'entrent pas en ligne de compte.

En effet, le jour de la remise de la lettre de notification ne compte pas et le délai doit être compté à partir du jour qui suit.

De même, le dernier jour du délai ne compte pas et le délai expire le lendemain à minuit.

Ainsi, la computation du délai de trente (30) jours pour répondre à une notification faite le 1^{er} juillet, se fait comme suit :

- ✓ la journée du 1^{er} juillet n'est pas comptée et le délai commence à courir à partir du 2 juillet ;
- ✓ le dernier jour du délai de trente (30) jours, soit le 31 juillet, n'est pas pris en considération et le délai de réponse expire le lendemain, soit le 1^{er} août à minuit ;

Par conséquent, la réponse du contribuable, reçue entre le 1^{er} juillet et le 1^{er} août compris, est considérée dans le délai légal.

SECTION II- PROROGATION DES DELAIS EXPIRANT UN JOUR NON OUVRABLE

La législation fiscale actuelle en matière d'impôt sur le revenu, d'impôt sur les sociétés, de taxe sur la valeur ajoutée et des droits d'enregistrement prévoit plusieurs délais en matière de déclaration, d'enregistrement des actes, de versement, de notification et de réclamation.

Dans les faits, il arrive que l'échéance de ces délais coïncide avec un jour férié ou chômé légal, ce qui prive les contribuables de la plénitude du délai légal prévu par la loi et entraîne l'application à leur encontre des majorations et pénalités pour déclarations ou versements tardifs.

A cet égard, les dispositions des articles 133 du dahir formant code des obligations et contrats et 512 du code de procédure civile ont résolu cette question en prorogeant au premier jour ouvrable qui suit, le délai qui coïncide avec un jour férié ou chômé légal.

En matière de procédure fiscale, cette solution a été adoptée par le législateur au niveau de l'article 245 (2^e alinéa) du C.G.I.

CHAPITRE III SECRET PROFESSIONNEL

Le secret professionnel est défini par l'article 446 du code pénal comme étant l'interdiction faite à toutes les personnes dépositaires par état ou profession ou par fonction des secrets qu'on leur confie, de révéler ces secrets, sous peine des sanctions prévues par le même texte.

Le secret professionnel défini par l'article 18 du dahir n° 1-58-008 du 24 février 1958 portant statut général de la fonction publique lie tout fonctionnaire pour l'ensemble "des faits et informations dont il a connaissance dans l'exercice ou à l'occasion de l'exercice de ses fonctions".

L'article 246 du C.G.I. transpose en matière fiscale la règle du secret professionnel en précisant que toutes les personnes appelées à l'occasion de l'exercice de leurs fonctions ou attributions à intervenir dans l'établissement, le contrôle, la perception ou le contentieux des impôts, droits et taxes sont tenues au secret professionnel dans les termes des lois pénales en vigueur.

L'obligation au respect du secret professionnel s'impose également en vertu du même texte aux membres des commissions locales de taxation et nationale du recours fiscal, prévues aux articles 225 et 226 du C.G.I, ainsi qu'aux membres des commissions locales communales, prévues à l'article 50 du C.G.I.

Toute infraction à l'obligation du secret professionnel expose son auteur à un emprisonnement d'un mois à six (6) mois et une amende de 120 à 1.000 dirhams (article 446 du Code pénal).

SECTION I.- ETENDUE DE L'OBLIGATION AU SECRET PROFESSIONNEL

Le secret professionnel est opposable à toute personne autre que le contribuable lui-même ou les tiers mandatés par celui-ci.

Lorsque des renseignements sont demandés par un mandataire du contribuable, ils ne peuvent lui être fournis par l'administration que dans la limite de ce qui est prévu par le mandat.

Le secret s'étend à tout acte, document ou registre en possession des inspecteurs de l'administration fiscale et, en général, à toutes informations recueillies à l'occasion de l'exercice de leurs fonctions ou attributions.

SECTION II.- LIMITES A L'OBLIGATION AU SECRET PROFESSIONNEL

L'article 246 du C.G.I. prévoit que les inspecteurs de l'administration fiscale ne peuvent communiquer les renseignements ou délivrer copies d'actes, documents ou registres en leur possession aux parties, autres que les contractants ou contribuables concernés ou à leurs ayants cause à titre universel (héritiers et légataires du défunt) que sur ordonnance du juge compétent.

Ainsi, selon les termes de l'article 246 du C.G.I., une dérogation à l'obligation du secret professionnel est admise. Mais, cette levée de l'obligation au secret professionnel reste une mesure exceptionnelle et sa mise en œuvre est subordonnée à l'existence préalable d'une ordonnance prononcée par le juge compétent.

Par ailleurs, cette ordonnance doit indiquer avec précision l'identité du bénéficiaire de la dérogation à l'obligation du secret professionnel, ainsi que la nature de l'information ou des documents à communiquer.

LIVRE III

AUTRES DROITS ET TAXES⁹⁹

TITRE PREMIER

DROITS DE TIMBRE

CHAPITRE PREMIER

CHAMP D'APPLICATION

SECTION I.- ACTES, DOCUMENTS ET ECRITS IMPOSABLES

L'article 249 du C.G.I. précise les actes, documents et écrits soumis aux droits de timbre.

Sont soumis aux droits de timbre, quelle que soit leur forme, tous actes, documents registres ou répertoires, établis pour constituer le titre ou la justification d'un droit, d'une obligation ou d'une décharge et, d'une manière générale, pour constater un fait juridique ou un lien de droit, conformément à l'article 249, 1^{er} alinéa du C.G.I.

Cette disposition est de portée générale et concerne :

- a-** tous les actes, c'est-à-dire tout écrit établi pour la validité ou la preuve d'une situation juridique ;
- b-** tous les documents, c'est-à-dire, tout écrit susceptible de contribuer à la preuve d'un fait quelconque ;
- c-** registres ou répertoires, c'est-à-dire tout document tenu pour y relater, consigner ou souscrire des actes ou faits quelconques.

Sont soumis aux droits de timbre, les actes et documents visés ci-dessus, établis pour constituer le titre, c'est-à-dire apporter la preuve d'un fait ou d'un acte juridique.

Il en est ainsi des actes portant vente, bail, société, partage, procuration, échange, nantissement, reconnaissance de dettes, etc.

Sont également soumis aux droits de timbre les écrits établis pour la justification :

- d'un droit, telle qu'une attestation administrative délivrée à un particulier ;
- d'une obligation, telle qu'une reconnaissance de dette ;

⁹⁹ Article 7 de la loi de finances n°40.08 pour l'année budgétaire 2009.

- d'une décharge, telle qu'une quittance par laquelle le créancier reconnaît avoir reçu le montant de sa créance du débiteur.

Ces actes sont soumis aux droits de timbre, quelle que soit leur forme : sous seing privé, authentique (notarié ou adoulaire), judiciaire ou extrajudiciaire.

Sont également assujettis au même droit de timbre les photocopies et toutes autres reproductions obtenues par un moyen photographique, établies pour tenir lieu d'expéditions, extraits ou copies, en application du 2^{ème} alinéa du même article 249 du C.G.I.

Pour tenir lieu de copies conformes, ces photocopies doivent présenter les mêmes garanties de certification, c'est-à-dire qu'elles doivent être signées de l'autorité compétente.

SECTION II.- EXONERATIONS

La refonte des droits de timbre par l'article 7 de la loi de finances n° 40-08 pour l'année budgétaire 2009 a nécessité une harmonisation desdits droits avec les dispositions du C.G.I., notamment en ce qui concerne la révision de la liste des exonérations en adéquation avec celles des droits d'enregistrement.

Pour ce faire, il a été procédé au :

- renvoi aux exonérations des droits d'enregistrement, prévues à l'article 129 du C.G.I. pour éviter les répétitions et double emploi ;
- regroupement dans une même disposition des exonérations disparates, mais se rapportant au même objet. Sont citées à titre d'exemples, les exonérations relatives :
 - au recouvrement des créances publiques, prévues auparavant par l'article 9- §. 2 du livre II du décret abrogé n° 2-58-1151 du 24 décembre 1958 relatif aux droits de timbre : exonération des rôles (alinéa 8), des quittances d'impôts et taxes (alinéa 9) et des commandements, saisies et ventes en matière de recouvrement (alinéas 10 et 11) ;
 - à l'état civil, prévues auparavant par l'article 9- §. 7 du livre II du même décret : exonération des registres (alinéa 1), des expéditions et extraits d'actes (alinéa 2), des certificats de contrats de mariage (alinéa 3), des actes de reconnaissance des enfants naturels, des actes relatifs à l'état civil (alinéa 4) et des actes de rectification de l'état civil (alinéa 5).

A cet effet et en vertu des dispositions de l'article 250 du C.G.I., sont exonérés des droits de timbre les actes et écrits exonérés des droits d'enregistrement en vertu de l'article 129 du même code.

Sont également exonérés des droits de timbre les actes et écrits suivants :

I.-ACTES ETABLIS DANS UN INTERET PUBLIC OU ADMINISTRATIF

1°- Les actes de l'autorité publique ayant le caractère législatif ou réglementaire, les extraits, copies, expéditions ou brevets desdits actes délivrés à l'administration publique, les minutes des arrêtés, décisions et délibérations, les registres et documents d'ordre intérieur des administrations publiques ;

2°- Les quittances d'impôts et taxes, ainsi que les actes et écrits relatifs au recouvrement des créances publiques dressés en vertu des dispositions de la loi n° 15-97 précitée formant code de recouvrement des créances publiques ;

3°- Les registres exclusivement consacrés à l'immatriculation ou à la rédaction des titres de propriété, les actes prévus par la loi foncière pour parvenir à l'immatriculation ;

4°- Les diplômes d'études et toutes pièces ou écrits établis en vue de l'obtention de tout certificat ou diplôme de quelques degrés qu'il soient ;

5°- Les bordereaux de prix, plans, détails et devis estimatifs, certificats de solvabilité et de capacité et toutes pièces annexées aux soumissions établies en vue de prendre part aux adjudications publiques;

6°- Les registres, les reconnaissances de dépôt, les états, les certificats, les copies et extraits tenus ou dressés en exécution des dispositions du dahir du 28 chaoual 1368 (25 juillet 1949) relatif à la publicité des actes, conventions et jugements en matière cinématographique, les pièces produites pour l'accomplissement d'une des formalités visées audit dahir et qui restent déposées au registre public, à condition que ces pièces mentionnent expressément leur destination ;

7°- Les titres de séjour délivrés aux gouverneurs, administrateurs, suppléants, fonctionnaires et agents de la Banque africaine de développement ;

8°- Les certificats médicaux délivrés pour être remis à une administration publique, à l'autorité judiciaire ou aux agents de la force publique.

9°- les passeports des enfants des marocains résidents à l'étranger, âgés de moins de (18) ans: lors de leurs délivrances ou prorogations. 100

II.- ACTES ET ECRITS RELATIFS A LA COMPTABILITE PUBLIQUE

1°- Les ordonnances et mandats de paiement émis sur les caisses publiques ou les caisses des Habous, les factures et mémoires produits à l'appui de ces ordonnances et mandats ;

¹⁰⁰ Article 7 de la L.F. n° 43-10 pour l'année 2011.

2°- Toutes quittances de sommes payées par chèque bancaire ou postal, par virement bancaire ou postal ou par mandat postal ou par versement au compte courant postal d'un comptable public, à condition de mentionner la date de l'opération, les références du titre ou du mode de paiement et l'organisme bancaire ou postal ;

3°- Les états, livres et registres de comptabilité, ainsi que les livres de copies de lettres des particuliers, commerçants, agriculteurs et autres ; les procès-verbaux de cote et de paraphe de ces livres et registres.

III.- ACTES ET ECRITS RELATIFS A L'ETAT CIVIL

1°- Les registres de l'état civil, les actes et documents établis ou produits pour l'établissement ou la rectification de l'état civil, ainsi que les expéditions et extraits d'actes de l'état civil, en application de la loi n° 37-99 relative à l'état civil, promulguée par le dahir n° 1-02-239 du 25 regeb 1423 (3 octobre 2002) ;

2°- Les actes se rapportant à la constitution et au fonctionnement du conseil de famille, ainsi qu'à la gestion de la tutelle ;

3°- Les actes établis par les adoul et les notaires hébraïques se rapportant au statut personnel.

IV.- ACTES ET ECRITS JUDICIAIRES OU EXTRA JUDICIAIRES

1°- Les actes et décisions de police générale et de vindicte publique ;

2°- Les mémoires et requêtes, les minutes des décisions de justice, leurs grosses et expéditions, les actes judiciaires et extrajudiciaires des secrétaires greffiers non obligatoirement soumis à l'enregistrement, les actes de procédure établis par les greffes ou les huissiers de justice, ainsi que les registres tenus dans les différentes sections des juridictions ;

3°- Les arrêts et actes de la Cour des comptes et des Cours régionales des comptes, instituées par la loi n° 62-99 formant code des juridictions financières, les décisions du Trésorier Général du Royaume, ainsi que leurs ampliations ou expéditions délivrées par lesdites cours et ledit Trésorier ;

4°- Les actes établis en exécution des dispositions du livre V de la loi n° 15-95 précitée formant code de commerce relatif aux difficultés de l'entreprise.

V.- ACTES RELATIFS AUX OPERATIONS DE CREDIT

1°- Les actes constatant les avances consenties par le Trésor ;

2°- Les chèques bancaires, les chèques et mandats postaux et les acquits y apposés, ainsi que les acquits apposés sur les effets négociables.

VI.- ACTES PRESENTANT UN INTERET SOCIAL

1°- Les actes et documents à caractère administratif délivrés aux indigents, les quittances que ces indigents délivrent au titre des secours et des indemnités pour les incendies, inondations et autre cas fortuit ;

2°- Les titres de voyage institués au profit des réfugiés et apatrides et des ressortissants étrangers qui justifient se trouver dans l'impossibilité d'acquitter la taxe prévue par le décret du 2 safar 1377 (29 août 1957) fixant les modalités d'application de la convention relative au statut des réfugiés, signée à Genève le 28 juillet 1951 ;

3°- Les quittances des souscriptions suite à un appel à la générosité publique, délivrées lors des manifestations organisées au profit exclusif des victimes de la guerre, des populations sinistrées ou des victimes de calamités publiques, sous réserve que les autorisations exigées par la loi et la réglementation en vigueur aient été accordées ;

4°- Les conventions collectives de travail, les contrats de louage de services ou de travail, les cartes et certificats de travail, les livrets des ouvriers, les bulletins de paie et toutes autres pièces justificatives du paiement du salaire desdits ouvriers ;

5°- La déclaration, ainsi que les statuts et la liste des membres chargés de la direction ou de l'administration, déposés en application de la législation relative aux associations et syndicats professionnels ;

6°- Les billets d'entrée aux séances récréatives organisées dans un but d'intérêt général d'assistance ou de solidarité, ainsi qu'aux spectacles et manifestations à caractère culturel et sportif ;

7°- Les actes et écrits faits en vertu des textes relatifs à l'organisation et au fonctionnement de l'assistance médicale gratuite, des sociétés de secours mutuels régulièrement approuvées ou reconnues comme établissements d'utilité publique ;

8°- Les procès verbaux, certificats, actes de notoriété, significations et autres actes faits en vertu et pour l'exécution du dahir du 25 hija 1345 (25 juin 1927) sur les accidents du travail, tel qu'il a été modifié en la forme par le dahir du 12 ramadan 1382 (6 février 1963) ;

9°- Les actes et pièces nécessaires à la perception des indemnités, rentes, pensions de retraite et bourses dont le montant ne dépasse pas dix mille (10.000) dirhams, ainsi que les procurations données pour les encaisser ;

10°- Les certificats, actes de notoriété et autres pièces relatives à l'exécution des opérations de la Caisse nationale de retraites et d'assurances ;

11°- Les pièces administratives relatives à l'exécution du dahir du 9 chaabane 1346 (1^{er} février 1928) sur les sociétés marocaines de prévoyance, tel qu'il a été modifié ;

12°- Les actes intéressant les sociétés ou caisses d'assurances mutuelles agricoles constituées conformément aux dispositions de la loi n° 17-99 portant code des assurances, promulguée par le dahir n° 1-02-238 du 25 rejev 1423 (3 octobre 2002) ;

13°- Les registres et livres des magasins généraux, ainsi que les extraits qui en sont délivrés ;

14°- Les manifestes et rôles d'équipage de tout navire ou embarcation ;

15°- Les contrats d'assurance passés par les sociétés d'assurances, les sociétés mutuelles et tous autres assureurs ainsi que tous actes ayant exclusivement pour objet la formation, la modification ou la résiliation amiable desdits contrats ;

16°- Les billets de transport public urbain de voyageurs.

CHAPITRE II LIQUIDATION ET TARIF

SECTION I.- LIQUIDATION

Les droits de timbre sur les annonces publicitaires sur écran dans les salles de spectacles cinématographiques, sont liquidés sur le montant brut du prix de la projection versé aux exploitants desdites salles, en application des dispositions de l'article 251- a) du C.G.I.

Lorsque l'annonce a lieu à la télévision, les droits sont liquidés sur le montant brut des redevances ou des factures, perçu par les organismes publics ou privés chargés de la vente des espaces publicitaires, conformément aux dispositions de l'article 251- b) du code précité.

Il s'agit des films publicitaires projetés sur les écrans des cinémas et de télévision.

SECTION II.- TARIF

La refonte des droits de timbre par la loi de finances pour l'année budgétaire 2009 a été faite dans le sens de la simplification et la rationalisation du tarif prévu par l'article 252 du C.G.I.

Les mesures adoptées dans ce cadre concernent les taux proportionnels et les taux fixes.

I.- TAUX PROPORTIONNELS

Avant l'entrée en vigueur de la loi de finances pour l'année budgétaire 2009, les taux proportionnels étaient au nombre de 5 (0,50 ‰ (pour mille) - 1‰ - 2‰ - 0,25% et 5%). Ces taux sont réduits à 2 à compter du 1^{er} janvier 2009.

Tableau récapitulatif des taux proportionnels applicables avant et après le 1^{er} janvier 2009 :

Avant le 1^{er} janvier 2009	A compter du 1^{er} janvier 2009
<u>5 taux proportionnels :</u> 0,50‰ - 1‰ - 2‰ - 0,25% et 5%	<u>2 taux proportionnels :</u> 5% et 0,25%

A- TAUX PROPORTIONNEL DE 5%

Le taux de 5% est applicable aux annonces publicitaires sur écran, quels que soient leur forme et leur mode.

Il s'agit des messages publicitaires diffusés sur les écrans de télévision ou de cinéma, que ce soit un spot, une annonce ou une communication.

B-TAUX PROPORTIONNEL DE 0,25%

Le taux de 0,25% s'applique à toutes les quittances pures et simples ou acquits donnés au pied des factures et mémoires, reçus et décharges de sommes et, généralement, tous les titres quels qu'ils soient, qui emportent libération, reçu ou décharge.

Pour que le droit de timbre soit exigible, il faut :

- ✓ qu'il y ait un écrit pur et simple ;

Exemple n° 1 : reçu de Monsieur X la somme de 1.000 DH représentant le prix des marchandises qu'il a acheté.

Le timbre de quittance est exigible sur ce reçu au taux de 0,25% soit 2,50 DH

Exemple n° 2 : acte de vente par A à B d'une maison au prix de 100.000 DH dont quittance.

Le taux de 0,25% n'est pas exigible sur cet acte, car la quittance donnée n'est pas pure et simple, mais se rattache à la vente. Dans ce cas, c'est le droit de timbre de 20 dirhams qui est exigible par feuille de papier utilisé, en application des dispositions de l'article 252 (II- I- 6°) du C.G.I.

- ✓ que cet écrit forme le titre constatant libération, reçu ou décharge ;

Exemple : écrit portant la mention ainsi libellée : "remboursée la somme de 2.000 DH, le 16/02/2009 sur une dette de 10.000 DH".

Le timbre de quittance est dû sur cette mention parce qu'elle constate une libération de 2.000 DH. Il est dû 0,25% sur 2.000 DH = 5 DH.

- ✓ et qu'il soit en possession du débiteur, de sorte que ce dernier rapporte la preuve de sa libération ;

Exemples :

1) une facture fournie par un épicier sur laquelle est indiquée la mention "payée" ou "au comptant".

Cette facture doit être timbrée au timbre des quittances de 0,25%, car la mention "payée" ou "au comptant" fournit la preuve du paiement et le fait pour le débiteur de détenir cet écrit suffit à prouver qu'il s'est libéré ;

2) une facture où est inscrite la mention suivante : "Régulé 100 DH pour solde de la facture de 1.000 DH".

Le timbre est dû sur 1.000 DH, car la mention fait la preuve de l'extinction totale de la créance.

II.- LES DROITS FIXES

Les mesures adoptées dans le cadre de la simplification et la rationalisation des tarifs par la loi de finances pour l'année budgétaire 2009 sont :

- ❖ l'uniformisation du droit applicable aux effets de commerce négociables.

Avant l'entrée en vigueur de la loi de finances pour l'année 2009, les effets de commerce négociables étaient soumis aux droits de timbre suivants :

- 1‰ pour les effets de commerce négociables, souscrits ou payables au Maroc ;
- 0,50‰ pour les effets de commerce négociables, tirés de l'étranger ;
- 5 DH pour les effets de commerce domiciliés dans un établissement de crédit ;

A compter du 1^{er} janvier 2009, le droit fixe de cinq (5) dirhams est applicable à tous les effets négociables.

Il est précisé que le taux de 2 ‰ (pour mille) applicable aux bons et contrats de capitalisation est supprimé, du fait que lesdits bons et contrats sont passibles de la taxe sur les contrats d'assurances ;

- ❖ la simplification du droit applicable à l'immatriculation des véhicules

Avant l'entrée en vigueur de la loi de finances pour l'année budgétaire 2009, la première immatriculation des véhicules automobiles était soumise à :

- un droit de timbre de 50 DH par cheval vapeur de puissance fiscale ;
- et un droit supplémentaire au droit de 50 DH susvisé, qui était fixé comme suit, selon la puissance fiscale et l'âge du véhicule :

DESIGNATION	PUISSANCE FISCALE					
	Inférieure à 5 CV	De 5 CV à 7CV inclus	de 8 CV à 10 CV inclus	de 11 CV à 14 CV inclus	de 15 CV à 19 CV inclus	Supérieur à 19 CV
Véhicules dont l'âge n'excède pas 5 ans	500 DH	800 DH	1500 DH	2000 DH	3000 DH	4000 DH
Véhicules ayant plus de 5 ans d'âge	250 DH	400 DH	750 DH	1000 DH	1500 DH	2000 DH

Exemple : Soit un véhicule dont l'âge n'excède pas 5 ans et d'une puissance fiscale de 10 C.V.

Il était dû : 50 DH x 10 C.V. = 500 DH + 1.500 DH = 2.000 DH

La mesure instituée par la loi de finances pour l'année 2009 consiste en :

- la suppression du critère d'âge du véhicule (moins ou plus de 5 ans) ;
 - l'harmonisation des catégories de puissance fiscale avec celles de la T.S.A.V.A.
 - l'application d'un tarif unique fixé par l'article 252 (II- L) du C.G.I. ;
- ❖ la réduction du nombre de taux de 29 à 14

Tableau récapitulatif des taux fixes applicables avant et après 2009 :

Avant le 1 ^{er} janvier 2009	A compter du 1 ^{er} janvier 2009	Avant le 1 ^{er} janvier 2009	A compter du 1 ^{er} janvier 2009
0,50 DH	-	100	100
1	1	150	-
1,25	-	200	200
2	-	250	-
2,50	-	300	300
4	-	400	-
5	5	500	500
10	-	750	-
12	-	800	-
20	20	1.000	1.000
30	30	1.500	-
40	-	2.000	2.000
50	50	3.000	3.000
60	-	4.000	4.000
75	75		

En effet, l'article 252- II du C.G.I. a prévu 14 taux fixes applicables à compter du 1^{er} janvier 2009 et qui varient selon la nature du document assujetti.

A- DROIT FIXE DE 1.000 DH

Le droit fixe de 1.000 DH est applicable pour la délivrance du procès-verbal de réception, par type, après vérification du véhicule pour les automobiles et véhicules remorqués pesant en charge plus de 1.000 kg.

B- DROIT FIXE DE 500 DH

Le droit fixe de 500 DH est applicable pour :

1- toute demande de la carte d'immatriculation dans la série W 18 et chaque renouvellement.

Selon les dispositions de l'article 2 de l'arrêté du 16 mars 1953 fixant les règles spéciales dans les séries W.18 et W.W., la série W.18 est réservée aux véhicules automobiles ou remorqués :

- à l'étude ou en essai, carrossés ou non, testés ou non, en vue de leur mise au point ;
- neufs, exclusivement destinés à la vente ou à l'achat et qui n'ont pas encore fait l'objet d'une déclaration de mise en circulation ;
- ou d'occasion dont le négociant en automobile ne détient pas la carte grise;
- dont le réparateur ne détient pas la carte grise et avec lesquels il procède après réparation, à des essais sur la voie publique ;
- carrossés ou non, testés ou non, conduits par le vendeur ou son représentant d'un poste frontière ou d'un port de débarquement vers le ou les magasins d'exposition du vendeur ou de ses magasins vers ses succursales.

Il est rappelé que l'arrêté du 24 jourmada I 1372 (16 mars 1953) précité, prévoit la liste des véhicules immatriculés dans la série W 18 et dont l'usage est réservé aux professionnels de l'automobile.

La carte d'immatriculation W 18 est valable seulement pour l'année en cours et par conséquent, le même droit fixe de 500 DH est dû à chaque demande de renouvellement de ladite carte.

2- le procès-verbal de réception, par type, de véhicules à chenilles, de tracteurs à pneus et de machines agricoles automobiles non susceptibles de dépasser la vitesse horaire de 30 kilomètres ;

C- DROIT FIXE DE 300 DH

Le droit fixe de 300 DH est applicable aux documents suivants :

1°- les passeports et chacune de leurs prorogations.

L'acquit du droit de timbre, aussi bien pour la demande du passeport que pour sa prorogation se fait par l'apposition de timbres mobiles sur le document lors de sa délivrance, en application des dispositions de l'article 179 (II- 2^e alinéa) du C.G.I.

Toutefois, pour le passeport biométrique les droits de timbre sont perçus au moyen de l'apposition sur le formulaire prévu pour la demande dudit passeport du timbre mobile de 300 DH, conformément aux mêmes dispositions de l'article 179 (II- 2^e alinéa) du code précité.

2°- les permis de chasse par année de validité, dont 100 DH destiné à alimenter "le fonds de la chasse et de la pêche continentale".

Le permis de chasse étant nominatif et annuel, il est renouvelé à la demande des titulaires désireux de pratiquer la chasse et les droits de timbre sont dus à chaque renouvellement.

3°- Les permis de conduire :

- ✓ Pour les motocycles modèles A et J, lors de la délivrance dudit permis ;

Le modèle A concerne les motocycles à 2 roues avec ou sans side-car dont la cylindrée est supérieure à 50 cm³ et véhicules à 3 ou 4 roues de plus de 50 cm³ sans excéder 125 cm³ ;

Le modèle J concerne les motocycles à 2 roues d'une cylindrée supérieure à 50 cm³ et n'excédant pas 125 cm³.

Le droit fixe de 300 DH est également applicable aux demandes d'échange de permis de conduire ou de duplicata pour perte ou détérioration desdits permis.

- ✓ pour les véhicules automobiles, le droit fixe de 300 DH est applicable lors de la délivrance ou extension par catégorie desdits permis, échange ou duplicata pour perte ou détérioration.

4°- Les récépissés de mise en circulation d'un véhicule établis après l'expiration de la période de validité du récépissé de mise en circulation provisoire.

D- DROIT FIXE DE 200 DH

Sont soumis au droit de timbre fixe de 200 DH, les documents suivants:

1°- les cartes de contrôle d'explosifs

Le droit fixe de 200 DH est applicable, quelle que soit la nature de la carte demandée, qu'il s'agisse :

- ✓ de la demande de la carte d'acheteur, lors de son institution et à l'occasion de son renouvellement ;
- ✓ ou de la demande d'un bon d'achat et/ou d'un passavant.

Ces documents sont établis en conformité des dispositions du dahir du 17 safar 1332 (14 janvier 1914) réglementant l'importation, la circulation et la vente des explosifs et fixant les conditions d'installation des dépôts.

2°- Les licences et autorisations des établissements de débit de boissons et leur duplicata

Sont soumis au droit fixe de 200 DH, les licences et autorisations prévues par le chapitre II de l'arrêté du Directeur Général du Cabinet Royal n° 3.177.66 du 17 juillet 1967 réglementant le commerce des boissons alcooliques ou alcoolisées.

On entend par débit de boissons, au sens dudit arrêté, tout établissement tel que café, bar, restaurant, hôtel, cabaret où sont servies et consommées sur place, à titre principal ou accessoire, des boissons alcooliques ou alcoolisées.

Ce droit est applicable également pour les licences de 2^{ème} catégorie, les licences permanentes des cercles privés, de pensions de famille et de spectacle, ainsi que pour toutes licences temporaires et autorisations de gérance ou remplacement, ainsi que pour les licences et autorisations de gérance de remplacement concernant les casse croûtes.

La licence est dite de 1^{ère} catégorie lorsqu'elle s'applique à un établissement où sont servies et consommées sur place, à titre principal, des boissons alcooliques ou alcoolisées.

Elle est dite de 2^{ème} catégorie lorsque ces boissons ne sont servies qu'à titre accessoire (en accompagnement des repas).

On entend par casse-croûte au sens de l'arrêté précité, tout établissement où du vin, de la bière et du cidre, à l'exclusion de toute autre boisson alcoolique, sont servis accessoirement à des clients consommant des aliments solides.

Ces mêmes dispositions sont applicables en cas de délivrance de duplicata des licences et autorisations précitées.

3°- Les permis de port d'armes

Sont soumis au droit fixe de 200 DH, les permis de port d'armes apparentes ou non apparentes dont la durée de validité est d'une année, délivrés par les autorités compétentes sur demande des intéressés.

Le droit fixe de 200 DH est également applicable aux permis de détention d'armes et le renouvellement desdits permis.

4°- Le permis international de conduire

La demande de délivrance d'un permis international de conduire est soumise au droit fixe de 200 DH.

5°- Récépissé de mise en circulation provisoire des véhicules automobiles dans la série W.W.

La délivrance de récépissé de mise en circulation provisoire des véhicules automobiles dans la série W.W. est soumise au droit fixe de 200 DH.

6°- Les procès-verbaux de réception des véhicules automobiles

Le droit fixe de 200 DH est dû sur la délivrance du procès-verbal de réception :

- à titre isolé, après vérification du véhicule pour les véhicules automobiles et véhicules remorqués pesant en charge plus de 1.000 kilos.

La réception à titre isolé concerne le véhicule usagé dont le propriétaire ne peut présenter la carte grise de l'ancien propriétaire, ni obtenir du constructeur un duplicata du procès-verbal de réception ;

- par type, en ce qui concerne les motocyclettes et bicyclettes à moteur d'une cylindrée supérieure à 50 cm³.

E- DROIT FIXE DE 100 DH

Le droit fixe de 100 DH est perçu sur les documents suivants :

1°- les duplicata pour perte ou détérioration du récépissé de déclaration concernant les véhicules automobiles et les véhicules remorqués pesant en charge plus de 1.000 kilos ;

2°- les passeports intitulés "laissez-passer spécial" pour les pèlerins aux Lieux Saints de l'Islam ;

3°- les procès-verbaux de réception, à titre isolé, des motocyclettes et bicyclettes à moteur d'une cylindrée supérieure à 50 cm³ ;

4°- les titres de séjour délivrés aux étrangers, par année de validité.

F- DROIT FIXE DE 75 DH

La carte nationale d'identité électronique est assujettie lors de sa délivrance, son renouvellement ou sa duplication à un droit fixe de 75 DH.

G- DROIT FIXE DE 50 DH

Sont soumis au droit fixe de 50 DH, les documents suivants :

1°- le certificat de visite périodique des véhicules automobiles ou remorqués ;

2°- le duplicata pour perte ou détérioration de récépissé de déclaration concernant :

- les motocyclettes et les bicyclettes à moteur, quelle que soit leur cylindrée ;
- les véhicules à chenilles, les tracteurs à pneus et les machines agricoles automotrices non susceptibles de dépasser la vitesse horaire de 30 kilomètres ;

3°- le récépissé de déclaration de mise en circulation de véhicules à moteur (carte grise) :

- en ce qui concerne l'immatriculation et la mutation des véhicules automobiles à moteur, ce droit de 50 DH est dû par cheval vapeur de puissance fiscale, sous réserve de l'application du tarif prévu par le paragraphe L ci-dessous, relatif à la première immatriculation au Maroc des véhicules automobiles assujettis à la taxe spéciale annuelle sur les véhicules automobiles.

Exemple n° 1 : immatriculation d'un véhicule automobile d'une puissance fiscale de 8 C.V.

Le droit de timbre dû est égal à : $50 \text{ DH} \times 8 = 400 \text{ DH}$.

Exemple n° 2 : mutation d'un véhicule de même puissance fiscale.

Le même droit de 400 DH est applicable.

- en ce qui concerne les véhicules remorqués pesant en charge plus de 1.000 kg, le droit de timbre de 50 DH est dû par tonne ou fraction de tonne en poids total en charge ;
- pour les motocyclettes de plus de 125 centimètres cubes, le droit de 50 DH est dû par cheval vapeur (C.V.) de puissance fiscale avec un minimum de perception de 100 DH ;
- l'immatriculation et la mutation des véhicules à chenilles, des tracteurs à pneus et des machines agricoles automotrices non susceptibles de dépasser la vitesse horaire de 30 kilomètres ;
- pour l'acquisition par un commerçant de l'automobile assujetti à la taxe professionnelle, de véhicules destinés à la revente : le droit fixe de 50 DH est dû, quelle que soit la puissance fiscale du véhicule.

4°- Les titres d'importation

Il s'agit des engagements d'importation, des certificats d'importation et des rectificatifs dont la valeur excède 2.000 DH.

Le droit fixe de 50 DH est acquitté par l'importateur au moment de la domiciliation bancaire de ces titres, sur l'exemplaire du titre d'importation destiné audit importateur.

H.- DROIT FIXE DE 30 DH

La délivrance de l'extrait de la fiche anthropométrique donne lieu à la perception d'un droit fixe de 30 DH.

I.- DROIT FIXE DE 20 DH

Sont soumis au droit fixe de 20 DH les documents suivants :

1°- Les cartes d'accès aux salles de jeu des casinos

La délivrance des cartes d'accès aux salles de jeu des casinos est passible d'un droit fixe de 20 DH quelle que soit les durées de validité : qu'il s'agisse de carte valable une journée, quinze jours, un mois ou au-delà d'un mois.

2°- Les certificats de vaccination

Il s'agit des vaccinations effectuées sur les voyageurs au départ du Maroc et constatées par un certificat.

3°- Les connaissements

L'article 222 du code de commerce définit le connaissement comme étant la reconnaissance écrite que doit fournir aux affréteurs, le capitaine d'un navire de la marchandise qui a été chargée sur le navire qu'il commande. En principe le connaissement est établi en quatre originaux (armateur, chargeur, capitaine, destinataire).

Cependant, il peut être demandé des exemplaires supplémentaires.

Les connaissements sont soumis au droit fixe de 20 DH par exemplaire créé au Maroc ou présenté par le capitaine de navire venant de l'étranger.

4°- Les livrets maritimes individuels

La délivrance de livret maritime individuel est soumise au droit fixe de 20 DH.

Ce même droit est acquitté lors du remplacement dudit livret.

5°- Les procès-verbaux de constat

Chaque copie des procès-verbaux de constat, dressés à l'occasion d'accidents matériels survenus à des véhicules automobiles est délivrée contre paiement du droit fixe de 20 DH.

6°- Le procès verbal de réception, à titre isolé, des véhicules à chenilles, des tracteurs à pneus et des machines agricoles automotrices non susceptibles de dépasser la vitesse horaire de 30 kilomètres ;

7°- d'une manière générale, tous les actes, documents et écrits visés à l'article 249 du C.G.I. et qui ne relèvent pas d'un droit spécifique différent, sont soumis au droit fixe de 20 DH par feuille de papier utilisée ou par document établi sur support électronique.¹⁰¹

Ainsi, le droit fixe de 20 DH est exigible chaque fois que l'écrit sur support papier ou le document sur support électronique n'est pas assujéti à un droit de timbre proportionnel ou spécifique.

J.- DROIT FIXE DE 5 DH

Sont soumis au droit fixe de 5 DH les documents suivants :

1°- Les effets de commerce négociables

Le droit fixe de 5 DH est applicable à tous les effets de commerce négociables en l'occurrence, les lettres de change ou traites, les billets à ordre et le warrant.

2°- Les titres de voyage

Les titres de voyage institués au profit des réfugiés et apatrides sont soumis à un droit fixe de 5 DH.

3°- Le récépissé de mise en circulation de véhicules

En plus du droit fixe de 50 DH prévu au paragraphe G- 3° ci-dessus, la délivrance de récépissé de mise en circulation de véhicules à moteur ou remorqués est soumise à un droit fixe de 5 DH perçu au bénéfice des victimes des huiles nocives.

K- DROIT FIXE DE 1 DH

Sont soumis au droit fixe de 1 DH, les documents ci-après :

1°- les écrits comportant reçu ou décharge de titres ou valeurs

Qu'il s'agisse d'un écrit comportant reçu pur et simple décharge de titres ou de valeurs, il est dû un droit fixe de 1 DH.

2°- les reçus constatant un dépôt d'espèces

Tout dépôt d'espèces effectué dans un établissement de crédit ou dans une société de bourse et constaté par un écrit comportant reçu est soumis au même droit de 1 DH.

3°- les titres de transport de marchandises ou de colis postaux

Les titres de transport de marchandises ou de colis postaux, tels que lettres de voitures, feuilles de route, récépissés, déclarations ou bulletins d'expédition délivrés par les entreprises publiques ou privées de transport ferroviaire ou sur route, sont passibles d'un droit fixe de 1 DH.

¹⁰¹ Article 7 de la L.F. n° 43-10 pour l'année 2011.

On désigne par lettre de voiture, le document remis par le transporteur à l'expéditeur de marchandises et qui constitue la preuve du contrat de transport.

L- DROITS FIXES DE 1.000 A 4.000 DH

La première immatriculation au Maroc des véhicules à moteur assujettis à la taxe spéciale annuelle sur les véhicules automobiles est soumise aux droits fixes suivants :

PUISSANCE FISCALE				
Catégorie de véhicules	Inférieure à 8 C.V.	De 8 à 10 C.V.	De 11 à 14 C.V.	Egale ou supérieure à 15 C.V.
Montant	(en dirhams) 1.000	(en dirhams) 2.000	(en dirhams) 3.000	(en dirhams) 4.000

Les droits fixes visés au tableau ci-dessus s'appliquent en sus du droit fixe de 50 DH par C.V., prévu au G- 3° ci-dessus, sous la double condition qu'il s'agisse :

- de la première immatriculation au Maroc (véhicules importés neufs ou d'occasion et véhicules neufs montés au Maroc) ;
- et de véhicules à moteur assujettis à la T.S.A.V.A.

CHAPITRE III DISPOSITIONS DIVERSES

SECTION I.- OBLITERATION DES TIMBRES MOBILES

Conformément aux dispositions de l'article 253 du C.G.I., les timbres mobiles apposés par les parties sur les actes, documents ou écrits doivent être oblitérés immédiatement après leur apposition.

L'oblitération consiste en l'inscription à l'encre usuelle sur le timbre :

- du lieu où l'oblitération est effectuée ;
- de la date (quantième, mois et millésime) à laquelle elle est effectuée ;
- de la signature ou l'indication du nom du souscripteur ou du contribuable ou son représentant ou des agents des douanes pour ce qui concerne les exemplaires des connaissements présentés par le capitaine du navire venant de l'étranger.

Ces mentions peuvent être apposées à la main ou au moyen d'un cachet à l'encre grasse portant les mêmes indications.

Dans tous les cas, l'oblitération doit être effectuée de manière à ce que partie de la signature ou du cachet figure sur le timbre et partie sur le papier sur lequel le timbre est apposé.

L'oblitération qui consiste en l'apposition de la signature ou du cachet a pour effet d'annuler le timbre.

Tout acte, document ou écrit comportant une oblitération irrégulière de timbres ou l'apposition de timbres mobiles ayant déjà été utilisés, est considéré comme non timbré, en application de l'article 253- II du C.G.I.

Il en est ainsi de toute pièce sur laquelle est apposé un timbre qui ne comporte pas les indications susmentionnées ou qui ne sont pas apposées de manière à figurer pour partie sur le timbre et partie sur le papier sur lequel le timbre est apposé.

Il s'agit également de toute pièce comportant un timbre déjà oblitéré, c'est-à-dire qui comporte déjà les inscriptions à l'encre usuelle ou au moyen de cachet à l'encre grasse et qui est utilisé une seconde fois.

SECTION II.- DECLARATION DES ANNONCEURS DE PUBLICITE ET ORGANISMES CHARGES DE LA GESTION OU DE LA VENTE DES ESPACES PUBLICITAIRES ET AUTRES ENTREPRISES

I.- DECLARATION DES ANNONCEURS DE PUBLICITE ET ORGANISMES CHARGES DE LA GESTION OU DE LA VENTE DES ESPACES PUBLICITAIRES

En vertu des dispositions de l'article 254- 1^{er} alinéa du C.G.I., les annonceurs de publicité sur écran doivent :

- souscrire au titre de chaque mois, une déclaration des annonces programmées pour le mois suivant ;
- et verser les droits correspondants au receveur de l'administration fiscale compétent.

Pour les annonces publicitaires à la télévision, les déclarations sont préalablement visées par les organismes publics ou privés chargés de la gestion ou de la vente des espaces publicitaires, conformément aux dispositions de l'article 254- 2^{ème} alinéa du code précité.

Ces organismes sont tenus d'adresser au receveur de l'administration fiscale compétent, avant la fin de chaque mois, les copies des contrats ou factures se rapportant aux annonces publicitaires effectuées pendant le mois précédent, en application de l'article 254- 3^{ème} alinéa du C.G.I.

Les annonceurs qui ont traité directement avec les télévisions locales ou satellitaires sont tenus de :

- souscrire préalablement à toute diffusion, une déclaration indiquant le nombre d'annonces, ainsi que leurs tarifications ;
- et verser le droit de timbre correspondant à la caisse du receveur de l'administration fiscale.

II.- DECLARATION DES AUTRES ENTREPRISES

Avant l'entrée en vigueur de la loi de finances pour l'année budgétaire 2010, le C.G.I. ne prévoyait pas de délai pour la déclaration et le versement des droits de timbre payés sur états.

A compter du 1^{er} janvier 2010, les droits de timbre dus au titre d'un mois donné doivent être versés avant l'expiration du mois suivant à la caisse du receveur de l'administration fiscale, en application des dispositions de l'article 254- II du C.G.I.

Ces dispositions sont applicables aux déclarations déposées à compter du 1^{er} janvier 2010.

SECTION III.- PRESENTATION DES CONNAISSEMENTS

Conformément aux dispositions de l'article 255 du C.G.I., les capitaines de navires sont tenus de présenter aux agents de l'administration fiscale et des douanes soit à l'entrée, soit à la sortie, les connaissements dont ils doivent être porteurs, sous peine de l'application de la sanction prévue à l'article 207 bis - I du même code.

Le connaissement est le titre remis par le transporteur maritime au chargeur en reconnaissance des marchandises que son navire va transporter.

La livraison de la marchandise au port de destination prévu ne s'effectue que sur présentation et remise d'un original du connaissement dûment timbré.

Les timbres sont apposés au moment de la rédaction des connaissements. Ils sont oblitérés immédiatement selon le mode prescrit par l'article 253 du C.G.I., soit au moyen de l'application à l'encre de la signature du chargeur ou de l'expéditeur et de la date de l'oblitération, soit par l'apposition, à l'encre grasse, d'une griffe faisant connaître le nom et la raison sociale du chargeur ou de l'expéditeur, ainsi que la date de l'oblitération.

Lorsque le capitaine d'un navire venant de l'étranger représente plus de deux connaissements, le droit de timbre dû pour chaque connaissement supplémentaire est perçu par les agents des douanes au moyen de l'apposition de timbres mobiles, oblitérés selon le mode prescrit par l'article 253 précité.

SECTION IV.- OBLIGATIONS COMMUNES

Conformément aux dispositions de l'article 256 du C.G.I., les secrétaires-greffiers ne peuvent agir en vertu d'actes ou d'écritures qui n'auraient pas été régulièrement timbrés. De même, les magistrats ne peuvent prononcer aucune décision et les autorités centrales et locales ne peuvent non plus prendre aucun arrêté, ni aucune décision en vertu d'actes ou d'écrits qui n'auraient pas été régulièrement timbrés.

En ce qui concerne les effets de commerce, le même article 256- II interdit à toute personne, à toute société et à tout établissement public d'encaisser ou de faire encaisser pour leur compte ou le compte d'autrui, même sans leur acquit, des effets qui ne sont pas régulièrement timbrés.

Dans le cas contraire, ces derniers seront tenus avec les contrevenants au paiement de l'amende encourue pour une telle infraction.

SECTION V.- AGENTS VERBALISATEURS

En vertu des dispositions de l'article 257 du C.G.I., les agents de l'administration fiscale et ceux de l'administration des douanes sont habilités à dresser les procès-verbaux constatant les contraventions en matière de droits de timbre.

SECTION VI.- CONTRÔLE ET CONTENTIEUX

Les modalités de contrôle, de contentieux, de prescription et de recouvrement en matière de droits de timbre sont les mêmes qu'en matière de droits d'enregistrement.

Cependant, en ce qui concerne les droits de timbre payés sur déclaration, prévus par l'article 179- II du C.G.I., le contrôle et le redressement sont effectués dans les conditions prévues par les articles 220 et 221 du même code relatifs aux procédures de rectification des bases d'imposition.

SECTION VII.- DATE D'EFFET

Les dispositions relatives aux droits de timbre, prévues par le titre premier du livre II du C.G.I. sont applicables à compter du 1^{er} janvier 2009, en application de l'article 7 (VI- 15) de la loi de finances précitées n° 40-08 pour l'année budgétaire 2009.

SECTION VIII.- ABROGATIONS ET MESURES TRANSITOIRES

Sont abrogés, à compter du 1^{er} janvier 2009 :

- ✓ l'article 2 du dahir du 1^{er} chaâbane 1370 (8 mai 1951) portant codification des dispositions législatives et réglementaires relatives à l'enregistrement et au timbre ;
- ✓ le livre II du décret n° 2-58- 1151 du 12 jourmada II 1378 (24 décembre 1958) pris pour l'application du dahir précité ;
- ✓ et toutes dispositions relatives aux droits de timbre prévues par des textes législatifs particuliers.

Toutefois, les dispositions des textes abrogés ci-dessus demeurent applicables pour les besoins d'assiette, de contrôle, de recouvrement et de contentieux en ce qui concerne les droits de timbre pour la période antérieure au 1^{er} janvier 2009.

TITRE II

TAXE SPECIALE ANNUELLE SUR LES VEHICULES AUTOMOBILES

CHAPITRE PREMIER CHAMP D'APPLICATION

SECTION I.- VEHICULES IMPOSABLES

En vertu des dispositions de l'article 259 du C.G.I., la taxe spéciale annuelle sur les véhicules automobiles (T.S.A.V.A.) est applicable aux véhicules définis à l'article 20 de l'arrêté du 8 jourmada I 1372 (24 janvier 1953) sur la police de la circulation et du roulage et immatriculés au Maroc.

Sous réserve des exonérations indiquées ci-après, la T.S.A.V.A. est applicable à tous les véhicules entrant dans la définition de l'article 20 de l'arrêté susvisé (voitures particulières et commerciales, camionnettes, etc.).

Au sens de cet article 20 sont réputés véhicules automobiles, tous véhicules pourvus d'un dispositif de propulsion mécanique circulant sur la voie publique sans être liés à une voie ferrée et servant au transport des personnes ou des marchandises.

En vertu du même article 20 de l'arrêté susvisé, ne sont pas considérés comme véhicules automobiles et, par conséquent, n'entrent pas dans le champ d'application de la taxe, les véhicules à chenilles, les tracteurs à pneus, les machines agricoles automotrices non susceptibles de dépasser par construction la vitesse horaire de trente (30) kilomètre, ainsi que les remorques et semi remorques.

Pour l'application de la taxe, il n'y a pas à distinguer selon la qualité du propriétaire (personne physique ou personne morale, particulier ou collectivité), ni selon l'affectation du véhicule (usage personnel, professionnel ou commercial).

Par ailleurs, ne sont imposables que les véhicules immatriculés au Maroc, en application du même article 259 du C.G.I.

S'agissant des véhicules immatriculés à l'étranger, ils ne sont pas soumis à la taxe et peuvent circuler sans que leurs propriétaires aient à justifier du paiement de ladite taxe.

SECTION II.- EXONERATIONS

L'article 260 du C.G.I. prévoit des exonérations en faveur de certains véhicules.

I.- VEHICULES DESTINES AU TRANSPORT EN COMMUN DES PERSONNES

On entend par véhicules destinés au transport en commun des personnes, les véhicules répondant aux définitions et conditions énumérées par les articles 35 et suivants de l'arrêté précité du 24 janvier 1953 sur la police de la circulation et du roulage.

Aux termes de l'article 35 susvisé, sont réputés affectés à un transport en commun les véhicules affectés à un service commercial de transport de voyageurs, qu'il soit régulier, occasionnel ou de location.

Il n'y a pas à distinguer selon la qualité du propriétaire du véhicule et l'exonération est applicable, indépendamment des autobus et autocars utilisés par les entreprises de transports publics de voyageurs, à tous autres véhicules répondant à la définition donnée ci-dessus.

Tel est le cas des autocars utilisés pour le transport du personnel des entreprises ou pour le transport scolaire.

Toutefois, l'exonération du transport scolaire est subordonnée aux conditions suivantes :

- ✓ présentation du véhicule concerné au receveur de l'administration fiscale qui doit s'assurer que le véhicule est spécialement aménagé pour le transport des élèves ;
- ✓ présentation de la décision du Ministère de l'Equipement et du Transport autorisant l'école concernée à effectuer le transport des élèves.

II- VEHICULES UTILITAIRES PESANT EN CHARGE PLUS DE 3.000 KILOS

D'après le 2° de l'article 260 du C.G.I., sont exonérés de la taxe les véhicules automobiles dont le poids total autorisé en charge excède 3.000 kilos.

Au lieu de la T.S.A.V.A., ces véhicules sont passibles de la taxe à l'essieu prévue par l'article 19 de la loi de finances pour l'année budgétaire 2004, tel qu'il a été modifié et complété.

III- AUTOMOBILES DE PLACES OU TAXIS REGULIEREMENT AUTORISES

Le 3° de l'article 260 du C.G.I. exonère de la taxe les véhicules affectés au transport des personnes, bénéficiaires d'une autorisation spéciale de stationnement à des emplacements réservés sur la voie publique et dont les conditions de transport sont conformes à un tarif réglementaire.

L'exonération ainsi édictée concerne les véhicules habituellement désignés sous le nom d'automobiles de place ou taxis. Mais elle ne s'applique pas aux véhicules commerciaux communément appelés taxi colis ou taxi camionnettes.

IV- MOTOCYCLES A DEUX ROUES AVEC OU SANS SIDE-CAR, AINSI QUE LES TRICYCLES A MOTEUR, QUELLE QUE SOIT LEUR CYLINDREE

Le code de la route englobe les motocycles dans la catégorie des véhicules à moteur définis par l'article 20 de l'arrêté susvisé du 24 janvier 1954.

Toutefois, l'article 260- 4° du C.G.I. exonère de la taxe les motocycles à deux roues avec ou sans side-car et les tricycles à moteur, quelle que soit leur cylindrée.

V.- ENGINES SPECIAUX DE TRAVAUX PUBLICS

En application de l'article 260- 5° du C.G.I., sont également exonérés de la taxe certains véhicules spéciaux, en l'occurrence les engins de travaux publics.

En effet, bien que le caractère routier de ces engins est prédominant au regard des dispositions du code de la route régissant l'immatriculation des véhicules automobiles, qui les fait entrer dans la définition des véhicules automobiles, néanmoins, ce caractère routier est considéré comme accessoire, compte tenu de l'utilisation particulière des engins précités.

VI.- TRACTEURS

En vertu des dispositions de l'article 260- 6° du C.G.I., les tracteurs sont exonérés de la taxe.

L'exonération s'applique quelles que soient leurs puissances fiscales, leurs vitesses sur route et la nature de l'exploitation à laquelle ils sont affectés.

VII.- VEHICULES DONT LES PROPRIETAIRES BENEFICIENT DE PRIVILEGES DIPLOMATIQUES, A CONDITION QUE LA RECIPROCITE SOIT ACCORDEE A L'ETAT MAROCAIN

L'exonération de la taxe prévue à l'article 260- 7° du C.G.I. concerne les véhicules dont la plaque d'immatriculation est accompagnée de l'écusson réglementaire portant les lettres C.C. (Corps Consulaire), C.D. (Corps Diplomatique) ou C.M.D. (Chef de Mission Diplomatique), attribués aux chefs de missions diplomatiques ou aux diplomates accrédités auprès du Gouvernement Marocain.

En effet, ces véhicules lorsqu'ils sont en circulation au Maroc, ne peuvent être soumis à la taxe.

L'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 Maroc, le 18 avril 1961.

Par ailleurs, les véhicules appartenant aux agents consulaires ne pouvant pas prétendre à l'immatriculation C.C. ou C.D. sont exclus du bénéfice de l'exonération de la taxe.

VIII.- VEHICULES PROPRIETE DE L'ASSOCIATION DITE "LE CROISSANT ROUGE"

En vertu des dispositions de l'article 260- 8° du C.G.I. sont exonérées de la taxe les véhicules appartenant à l'association dite "Le Croissant rouge".

Le Croissant rouge est une association de secours volontaire et autonome. Elle exerce son activité dans tous les domaines prévus par les conventions internationales, notamment en ce qui concerne la protection des militaires des armées de terre, de mer et de l'air, malades ou prisonniers. Elle est l'auxiliaire des pouvoirs publics et, notamment, des services de santé militaire et des autorités sanitaires civiles.

Il est rappelé que l'association précitée est reconnue d'utilité publique en vertu du dahir n° 1.57.311 du 1er jourmada II 1377 (24 décembre 1957).

IX.- VEHICULES PROPRIETE DE "L'ENTRAIDE NATIONALE"

En vertu des dispositions de l'article 260- 9° du C.G.I., sont exonérés de la taxe les véhicules appartenant à l'Entraide Nationale, instituée par le dahir du 27 avril 1957.

X- VEHICULES D'OCCASION ACQUIS PAR LES NEGOCIANTS DE L'AUTOMOBILE ASSUJETTIS A LA TAXE PROFESSIONNELLE, EN VUE DE LES REMETTRE EN VENTE, POUR LA PERIODE ALLANT DE LEUR ACQUISITION JUSQU'A LEUR REVENTE, AINSI QUE LES VEHICULES IMMATRICULES DANS LA SERIE W 18, A LA CONDITION QU'ILS SOIENT IMMATRICULES A LEUR NOM

Cette exonération concerne les véhicules suivants :

A- VEHICULES D'OCCASION ACQUIS PAR LES NEGOCIANTS DE L'AUTOMOBILE

Selon l'article 259- 10° du C.G.I., les négociants de l'automobile assujettis à la taxe professionnelle, qui achètent des véhicules d'occasion en vue de leur revente, sont exonérés du paiement de la taxe afférente auxdits véhicules pour la période d'imposition qui prendrait cours à compter de leur acquisition jusqu'à leur vente.

Le bénéfice de cette exonération est subordonné à la condition que ces véhicules soient immatriculés au nom de ces commerçants.

L'exonération n'est pas applicable aux véhicules qui font seulement l'objet d'une mise en dépôt chez les négociants en automobiles, en vue de leur vente. Ces véhicules demeurent assujettis à la taxe qui doit être acquittée par leurs propriétaires dans les conditions du droit commun.

Par ailleurs, il y a lieu de préciser que cette exonération a un caractère provisoire. Elle cesse de s'appliquer lors de la revente des véhicules considérés à des personnes qui ne peuvent bénéficier d'une exonération.

B- VEHICULES IMMATICULES DANS LA SERIE W 18

Les véhicules immatriculés dans la série W 18 dont la liste est prévue par l'arrêté du 24 jourmada I 1372 (16 mars 1953) et dont l'usage est réservé aux professionnels de l'automobile, sont exonérés de la taxe lorsqu'ils sont immatriculés au nom de ces professionnels.

Selon les dispositions de l'article 2 de l'arrêté du 16 mars 1953 susvisé, la série W 18 est réservée aux véhicules automobiles ou remorqués :

- ✓ à l'étude ou en essai, carrossés ou non, testés ou non, en vue de leur mise au points ;
- ✓ neufs, exclusivement destinés à la vente ou à l'achat et qui n'ont pas encore fait l'objet d'une déclaration de mise en circulation ;
- ✓ ou d'occasion dont le négociant en automobile ne détient pas la carte grise ;
- ✓ dont le réparateur ne détient pas la carte grise et avec lesquels il procède sur la voie publique à des essais après réparation ;
- ✓ carrossés ou non, testés ou non, conduits par le vendeur ou son représentant d'un poste frontière ou d'un port de débarquement vers le ou les magasins d'exposition du vendeur ou de ses magasins vers ses succursales.

XI.- VEHICULES SAISIS JUDICIAIREMENT

Sont exonérés de la taxe les véhicules qui, au moment de l'exigibilité de ladite taxe, se trouvent saisis judiciairement.

Ces véhicules placés sous main de justice sont normalement destinés à être vendus aux enchères publiques.

XII- VEHICULES DONT L'AGE EXCEDE VINGT-CINQ (25) ANS

Sont exonérés de la taxe les véhicules ayant plus de vingt cinq (25) ans d'âge.

Ainsi, au 1^{er} janvier 2009, sont exonérés de la taxe les véhicules dont la première mise en circulation remonte au 31 décembre 1983 ou à une date antérieure.

XIII.- VEHICULES APPARTENANT A L'ETAT

Il s'agit des véhicules ci-après :

- les ambulances ;
- les véhicules équipés de matériel sanitaire automobile fixé à demeure ;
- les véhicules d'intervention de la Direction Générale de la Sûreté Nationale, des Forces Auxiliaires et de la Protection Civile, à l'exception des véhicules de service de conduite intérieure ;
- les véhicules militaires, à l'exception des véhicules de service de conduite intérieure.

Il convient de rappeler que la refonte de la T.S.A.V.A. par l'article 7 de la loi de finances précitée n° 40-08 s'est traduite par l'insertion dans la loi, de la liste sus indiquée des véhicules appartenant à l'Etat et exonérées de la taxe, prévue auparavant par l'arrêté d'application du 13 juillet 1957.

CHAPITRE II

LIQUIDATION DE LA TAXE SPECIALE ANNUELLE SUR LES VEHICULES AUTOMOBILES

SECTION I.- DELAI D'IMPOSITION

L'article 261 du C.G.I., 1^{er} alinéa dispose que la période d'imposition s'étend du premier janvier au 31 décembre de chaque année et la taxe est exigible au mois de janvier de chaque année d'imposition, sous peine des sanctions prévues à l'article 208 du même code.

En vertu de ces dispositions, la taxe doit être acquittée à l'ouverture de la période d'imposition qui s'étend du 1er janvier au 31 décembre de chaque année.

Il en résulte qu'aucune réduction de taxe n'est applicable aux véhicules qui ne sont utilisés qu'une partie de l'année (voitures inutilisées, sur cales en hiver, véhicules détruits, etc.).

Toutefois, précise le 2^{ème} alinéa du même article 261, pour les véhicules mis en circulation en cours d'année, c'est-à-dire les véhicules neufs ou dédouanés, la taxe est exigible et doit être acquittée dans le mois courant à compter de la date du récépissé de dépôt du dossier pour l'obtention de la carte grise, justifiée par l'apposition sur ledit récépissé d'un cachet dateur des services compétents du centre immatriculateur, sous peine des sanctions prévues à l'article 208 du C.G.I.

Il en est de même lorsqu'un véhicule cesse en cours de période d'imposition de bénéficier d'une exonération. Dans ce cas, la taxe est exigible et doit être payée dans le mois courant à compter de la date du récépissé de dépôt du dossier de mutation pour la délivrance de la carte grise.

Il est précisé que la taxe couvre le véhicule assujetti pour toute la durée de la période d'imposition, qui s'étend du premier janvier au 31 décembre de chaque année. Si le véhicule change de propriétaire au cours de cette période, notamment par suite d'une mutation, le nouveau propriétaire n'est pas tenu de payer encore une fois la taxe, en application des dispositions de l'article 261- 4^{ème} alinéa du C.G.I.

Par ailleurs, les propriétaires de véhicules exonérés de la taxe ont la faculté de demander la délivrance d'une vignette gratuite, conformément au dernier alinéa de l'article 261 du C.G.I.

La vignette gratis est délivrée exclusivement par les receveurs de l'administration fiscale du domicile ou de la résidence du propriétaire, en fournissant les justifications de sa qualité et sur présentation de la carte grise.

Pour les négociants de l'automobile, assujettis à la taxe professionnelle, la délivrance de la vignette «gratis» est faite sur simple présentation de la carte grise spéciale barrée en vert. Il ne peut être délivré qu'une seule vignette par carte grise de véhicule exonéré leur appartenant.

A cet effet, le receveur de l'administration fiscale tient un répertoire alphabétique des négociants, sur lequel il enregistre les numéros des vignettes gratuites qu'il délivre.

SECTION II.- TARIF

Il est rappelé qu'avant l'entrée en vigueur des dispositions de la T.S.A.V.A. au 1^{er} janvier 2010, le tarif de la taxe est fixé comme suit :

- ✓ Pour les véhicules appartenant aux personnes physiques, aux entreprises qui pratiquent la location des voitures sans chauffeurs et les véhicules immatriculés dans les séries M (véhicules appartenant à l'Etat), P (Police), G (Gendarmerie), GR (Garde Royale), F.A (Forces armées) et J (Jemaa) :

Catégories de véhicules	Puissance fiscale				
	inférieure à 8 CV	de 8 CV à 10 CV inclus	de 11 CV à 14 CV inclus	de 15 CV à 19 CV inclus	supérieure à 19 CV
Véhicules à essence	(en dirhams) 350	(en dirhams) 650	(en dirhams) 1.500	(en dirhams) 2.200	(en dirhams) 3.200
Véhicules à moteur diesel	700	1.500	4.000	6.000	8.000

Les véhicules utilitaires (pick-up) à moteur diesel, bénéficiant d'une police d'assurance agricole et appartenant à des personnes physiques agriculteurs qui les affectent au transport de matières et produits agricoles sont passibles de la taxe au même tarif que les véhicules à essence.

- ✓ Pour les véhicules appartenant aux personnes morales :

Catégories de véhicules	PUISSANCE FISCALE	
	inférieure à 8 CV	égale ou supérieure à 8 CV
Véhicules à essence	(en dirhams) 3.000	(en dirhams) 4.500
Véhicules à moteur diesel	6.000	9.000

La refonte de la T.S.A.V.A. par l'article 7 de la loi de finances pour l'année budgétaire 2009 s'est traduite par :

- la simplification du barème par la suppression de la distinction "personnes physiques, personnes morales" et, par conséquent, l'application du même tarif aux véhicules appartenant à l'Etat, aux collectivités locales et aux sociétés de location des voitures sans chauffeur ;
- la réduction des catégories de puissance fiscale de 7 à 4 catégories ;
- l'application du tarif des véhicules à essence aux véhicules utilitaires (pick-up) à moteur gasoil appartenant aux personnes physiques.

Le tarif de la taxe est fixé comme indiqué au tableau ci-après :

I.- PRINCIPE

Catégorie de véhicules	Puissance fiscale			
	Inférieure à 8 C.V.	de 8 à 10 C.V. inclus	de 11 à 14 C.V. inclus	égale ou supérieure à 15 C.V.
Véhicules à moteur essence	350 DH	650 DH	2.000 DH	4.000 DH
Véhicules à moteur gasoil	700 DH	1.500 DH	5.000 DH	10.000 DH

II.- DEROGATIONS

Sont passibles de la taxe au même tarif que les véhicules utilisant le carburant «essence», les véhicules utilitaires (pick-up) à moteur gasoil appartenant à des personnes physiques, conformément aux dispositions de l'article 262, 2^{ème} alinéa du C.G.I.

Ne peuvent bénéficier de cette réduction de taxe, les véhicules pick-up visés ci-dessus appartenant à des personnes morales de droit public ou de droit privé.

Par ailleurs, pour les véhicules mis en circulation au cours de l'année d'imposition, il est dû une fraction de taxe égale au produit d'un douzième ($1/12^{\text{ème}}$) de la taxe annuelle exigible par le nombre de mois restant à courir de la date de mise en circulation au Maroc jusqu'au 31 décembre de l'année concernée, en application de l'article 262- 3^{ème} alinéa du C.G.I.

Il en est de même lorsqu'un véhicule cesse en cours de période d'imposition de bénéficier d'une exonération. Le propriétaire de ce véhicule n'est tenu qu'au paiement d'une fraction de taxe égale au produit d'un douzième ($1/12^{\text{ème}}$) de celle-ci par le nombre de mois ou de fraction de mois restant à courir du jour de la cessation de l'exonération à la clôture de l'année d'imposition, conformément aux dispositions précitées.

Pour le calcul du produit de la taxe due pour les véhicules mis en circulation en cours d'année ou des véhicules qui cessent en cours de période d'imposition de bénéficier d'une exonération, toute fraction de mois est comptée pour un mois entier, conformément aux dispositions de l'article 262- 4^{ème} alinéa du C.G.I.

Par ailleurs, il est rappelé que la taxe est calculée à compter de la date de mise en circulation au Maroc et non de la date de la délivrance de la carte grise ou du récépissé de dépôt du dossier pour son obtention, en application de l'article 262- 3^{ème} alinéa du C.G.I.

Exemple n° 1 : Véhicule mis en circulation en cours d'année d'imposition

Cas d'un véhicule mis en circulation le 31 octobre 2008. Le propriétaire de ce véhicule se présente le 5 février 2009 au guichet de la recette de l'administration fiscale, muni du récépissé de dépôt du dossier pour la délivrance de la carte grise portant la date du 10 janvier 2009 comme le fait apparaître le cachet dateur du centre immatriculateur.

Ce propriétaire doit acquitter :

- ✓ la taxe afférente aux 3 mois restants à courir du 31 octobre au 31 décembre de l'année 2008 ;
- ✓ la taxe annuelle entière afférente à l'année d'imposition 2009.

A noter qu'aucune majoration n'est due pour les deux périodes d'imposition, du fait que le délai d'un mois à compter de la date du récépissé de dépôt pour la délivrance de la carte grise, soit le 10 janvier 2009 n'a pas expiré à la date du paiement, le 25 février 2009.

Exemple n° 2 : Véhicule cessant de bénéficier de l'exonération

Cas de la revente d'un véhicule acquis par un négociant de l'automobile.

La date de mutation portée sur le récépissé de dépôt du dossier de mutation est le 14 juillet.

L'acquéreur de ce véhicule n'est tenu au paiement que d'une fraction de la taxe égale à autant de $1/12^{\text{ème}}$ de celle-ci qu'il reste de mois ou de fraction de mois à courir du jour de la revente, jusqu'à la fin de l'année d'imposition.

La durée restant à courir à la fin de l'année est de six (6) mois, la fraction du mois de juillet est comptée pour un mois entier.

Le droit dû est égal à la taxe annuelle, divisée par douze (12) mois, multiplié par six (6) mois.

La taxe ou fraction de la taxe doit être acquittée dans le mois qui suit la date du récépissé de dépôt du dossier de mutation et calculée de la date à laquelle le véhicule considéré a cessé de bénéficier de ladite exonération.

Lorsque le véhicule acquis par le négociant en vue de sa revente est muni de la vignette, celle-ci demeure valable pour toute l'année d'imposition, quel que soit le nombre de possesseurs successifs, jusqu'à sa date extrême de validité.

Mais lorsque le véhicule acquis par ledit négociant n'est pas muni de la vignette, la taxe ainsi que la pénalité et la majoration devront être réclamées audit négociant.

La date de mutation détermine le redevable de la taxe, sous réserve de la solidarité prévue à l'article 183 - C du C.G.I.

Le mode de calcul susvisé de la taxe est applicable, notamment aux véhicules saisis judiciairement, à l'occasion de leur revente aux enchères publiques, aux taxis lors de leurs reventes à des particuliers, etc.

SECTION III.- DELIVRANCE DE DUPLICATA DE VIGNETTE

En cas de perte, de vol ou de détérioration de la vignette, le propriétaire du véhicule peut obtenir un duplicata, moyennant le paiement de la taxe fixe de cent (100) dirhams, quels que soient la qualité du propriétaire, le carburant utilisé et la puissance fiscale du véhicule.

Le reçu justifiant le paiement de cent (100) dirhams doit porter tous les éléments identifiant le véhicule, ainsi que les numéros de série de la vignette perdue, volée ou détériorée et de la vignette de l'année précédente.

La délivrance des duplicata est assurée exclusivement par la recette de l'administration fiscale qui a débité la vignette. Elle a lieu sur demande écrite du contribuable, établie sur papier timbré et adressée à la recette de l'administration fiscale qui a délivré les originaux des vignettes perdues, volées ou détruites et sur présentation de :

- ✓ la quittance correspondante ;
- ✓ la carte grise ;
- ✓ la déclaration de perte ou de vol, signée par les autorités compétentes ;
- ✓ toute pièce jugée nécessaire et, le cas échéant, pour faciliter les recherches, l'indication de la date précise du paiement de la taxe et la désignation du percepteur, si la vignette n'a pas été délivrée par une recette de l'administration fiscale.

CHAPITRE III OBLIGATIONS

SECTION I.- OBLIGATIONS DES PROPRIETAIRES DES VEHICULES

La vignette constatant le paiement de la taxe doit être apposée par le redevable sur le pare- brise à l'intérieur du véhicule, le recto tourné vers l'extérieur, conformément à l'article 263- 1er alinéa du C.G.I.

Le défaut de son apposition sur le pare-brise, constaté par procès-verbal est passible d'une amende fiscale de cent (100) dirhams, en application de l'article 208 (III- 3ème alinéa) du même code.

Par ailleurs, aucune mutation de véhicule passible de la taxe ne pourra être effectuée au nom du cessionnaire, s'il n'est justifié, au préalable :

- soit du paiement de la taxe afférente à l'année d'imposition en cours ;
- soit de l'exonération de cette taxe.

SECTION II.- OBLIGATIONS DES AGENTS DES DOUANES ET DE LA SURETE NATIONALE

Les agents des douanes et de la sûreté nationale doivent s'assurer que toute voiture quittant le territoire national a acquitté la taxe spéciale annuelle sur les véhicules automobiles et que la vignette est apposée sur le pare-brise.

A défaut de vignette en cours de validité ou de justification d'exonération de la taxe, le véhicule n'est, en aucun cas, autorisé à quitter le territoire national jusqu'au paiement de ladite taxe, de la pénalité, de la majoration et de l'amende prévues à l'article 208 ci-dessus.

CHAPITRE IV DISPOSITIONS DIVERSES

SECTION I.- AGENTS COMPETENTS POUR CONSTATER LES INFRACTIONS

Les infractions concernant la taxe spéciale annuelle sur les véhicules automobiles sont nécessairement constatées par procès-verbal, conformément aux dispositions de l'article 265- 1^{er} alinéa du C.G.I.

Ce procès-verbal établit la preuve de l'existence de la contravention et constitue la base de la poursuite ultérieure de la procédure de recouvrement de la taxe.

Par ailleurs, l'article 265- 2^{ème} et 3^{ème} alinéas du même code prévoit deux catégories d'agents qualifiés pour constater les infractions susvisées :

a) La première catégorie est composée des agents de l'administration fiscale, dûment commissionnés à cet effet. Ces agents sont non seulement ceux qui assurent la débite des vignettes, mais aussi tous les agents de l'administration fiscale qui sont commissionnés pour constater les infractions.

b) La seconde catégorie comprend de nombreux agents de l'Etat, qui sont habilités à verbaliser les infractions à la T.S.A.V.A. Ce sont :

- ✓ les agents des Douanes ;
- ✓ les agents dépendant de la Direction Générale de la Sûreté Nationale et de la Gendarmerie Royale ;
- ✓ les agents préposés des Eaux et Forêts ;
- ✓ et, en général, tous les agents ayant qualité pour verbaliser en matière de police du roulage, notamment les fonctionnaires chargés du contrôle de la circulation et de la prévention routières.

Tous ces agents sont habilités à constater les infractions et les procès-verbaux qu'ils dressent ont tous la même force probante.

Les procès-verbaux d'infractions émanant des agents précités sont pris en charge par les receveurs de l'administration fiscale.

Les diligences en vue du recouvrement des droits sont entreprises dans les conditions habituelles et dans le respect du code de recouvrement des créances publiques, après établissement d'un ordre de recettes par procès-verbal.

SECTION II.- MODALITES D'APPLICATION

Les modalités de délivrance et d'utilisation de la vignette sont fixées par l'arrêté du Sous Secrétaire d'Etat aux Finances du 13 juillet 1957.

En vertu des dispositions de cet arrêté, la vignette est extraite d'un carnet comportant trois volets numérotés suivant une série annuelle, continue et ininterrompue :

- ✓ le premier volet constitue la vignette qui a la forme d'un carré de 60 millimètres de côté, frappé au centre du millésime de l'année d'imposition et d'une couleur spécifique par année. Cette vignette ne comporte ni valeur faciale, ni empreinte d'un timbre.

Sa possession et son affichage ne constituent qu'une présomption de paiement de l'impôt. Seul le reçu justifie le paiement ;

- ✓ le second volet constitue le reçu qui est délivré au contribuable ;
- ✓ le troisième volet constitue la souche qui reste attachée au carnet.

Ces deux derniers volets comportent le numéro d'immatriculation du véhicule, sa puissance fiscale, l'indication du carburant utilisé, le montant de la taxe acquittée et le numéro de la vignette de l'année précédente.

Lorsque la taxe payée se rapporte à une période d'imposition déjà expirée, il n'est délivré au contribuable que le reçu constatant le versement de la somme. La vignette correspondante n'est d'aucune utilité.

SECTION III.- DATE D'EFFET

Les dispositions relatives à la T.S.A.V.A, prévues par le titre II du livre III du C.G.I. sont applicables à compter du 1er janvier 2010, en application de l'article 7 (VI- 16) de la loi de finances précitée n° 40-08 pour l'année budgétaire 2009.

SECTION IV.- ABROGATIONS ET MESURES TRANSITOIRES

A compter du 1^{er} janvier 2010, sont abrogées les dispositions du dahir n° 1-57-211 du 15 hja 1376 (13 juillet 1957) instituant une taxe spéciale annuelle sur les véhicules automobiles.

Toutefois, les dispositions du texte abrogé demeurent applicables pour les besoins d'assiette, de contrôle de recouvrement et de contentieux de la taxe précitée pour la période antérieure au 1^{er} janvier 2010.

ANNEXE I

DATES D'EFFET, DISPOSITIONS TRANSITOIRES ET ABROGATIONS

SECTION I.- DATES D'EFFET

I.- LOI DE FINANCES N° 43-06 POUR L'ANNEE BUDGETAIRE 2007

L'article 247- I du C.G.I prévoit que les dispositions de ce code sont applicables à compter du 1^{er} janvier 2007.

Le même article 247 (II- III- IV et VI) du C.G.I. précise qu'à compter de la même date :

1°- les dispositions de l'article 20- III relatives aux obligations de déclaration et de paiement des sociétés non résidentes, sont applicables aux plus-values résultant des cessions de valeurs mobilières, réalisées à compter du 1^{er} janvier 2007.

Il est rappelé qu'avant cette date, les sociétés non résidentes qui réalisaient les opérations précitées étaient soumises aux mêmes obligations de déclaration et de versement de l'I.S. que celles prévues pour les sociétés résidentes.

Les articles 20 (III) et 170 (VIII) du C.G.I. ont simplifié ces modalités de déclaration et de versement. Désormais, les sociétés non résidentes doivent déposer leurs déclarations de résultat fiscal relatif aux plus-values résultant des cessions de valeurs mobilières au Maroc au cours d'un mois donné, dans les trente (30) jours qui suivent le mois au cours duquel lesdites cessions ont été réalisées.

Ces déclarations, établies sur ou d'après un imprimé modèle de l'administration, doivent être accompagnées du versement de l'impôt dû, calculé sur la base des plus-values réalisées, au taux normal de 35% prévu à l'article 19- I du C.G.I., sous réserve de l'application des dispositions de l'article 247- IX du même code ;

2°- les dispositions des articles 63 (II- B) et 133 (I- B- 3°) sont applicables, respectivement, aux cessions et aux acquisitions réalisées à compter du 1^{er} janvier 2007.

Il s'agit de l'exonération de l'I.R./ profits fonciers ou de la réduction des D.E. dont bénéficie la partie du terrain fixée à cinq (5) fois la superficie couverte et sur laquelle sont édifiées des constructions.

3°- les dispositions de l'article 68- II du C.G.I relatives au seuil exonéré de l'I.R., au titre des profits réalisés sur cession de capitaux mobiliers, sont applicables aux profits réalisés à compter du 1^{er} janvier 2007.

En effet, suite au réaménagement du barème de l'I.R. et au relèvement du seuil exonéré, celui-ci est porté de 20.000 à 24.000 DH pour ce qui concerne le profit afférent à la partie des valeurs des cessions précitées, réalisées au cours d'une année civile.

L'article 247 (V- 1° et 2°) précise par ailleurs que, par dérogation aux dispositions de l'article 163- II :

1°- les dispositions de l'article 19 (I- B) du C.G.I. sont applicables aux sociétés de crédit-bail, au titre des exercices comptables ouverts à compter du 1^{er} janvier 2007 ;

Il s'agit de l'application du taux de 39,60%, au lieu de 35% aux sociétés de crédit – bail, régies par la loi n° 34-03 du 14 février 2006 relative aux établissements de crédit et organismes assimilés.

2°- les dispositions de l'article 73- I du C.G.I. relatives à la révision du barème de l'I.R. sont applicables aux revenus soumis audit barème, acquis à compter du 1^{er} janvier 2007.

II.- LOI DE FINANCES N° 38-07 POUR L'ANNEE BUDGETAIRE 2008

1- Les dispositions de l'article 6 (I-C-1°) du code général des impôts sont applicables aux produits des actions, parts sociales et revenus assimilés de source étrangère versés, mis à la disposition ou inscrits en compte des sociétés à compter du 1^{er} janvier 2008.

2- Les dispositions de l'article 10-III-C du code précité telles que modifiées par le paragraphe I de l'article 8 de la loi de finances n° 38.07 pour l'année budgétaire 2008 sont applicables aux dotations non courantes relatives aux provisions constituées au titre des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2008.

3- Par dérogation aux dispositions de l'article 163-II du code précité, les dispositions de l'article 19 (I- A et B et II-C) du code précité telles que modifiées par le paragraphe I cité au 2 ci-dessus sont applicables aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2008.

4- Les dispositions de l'article 19 -IV- B et 73 (II-B-2°) du code précité telles que modifiées par le paragraphe I cité au 2 ci-dessus sont applicables aux produits des actions, parts sociales et revenus assimilés distribués par des sociétés installées dans les zones franches d'exportation à compter du 1^{er} janvier 2008.

5- Par dérogation aux dispositions des articles 19-I-A et 73 (II-F-7°) du code précité, les promoteurs immobiliers, personnes physiques ou morales, qui réalisent leurs opérations dans le cadre d'une convention conclue avec l'Etat, à compter du 1^{er} janvier 2008 assortie d'un cahier des charges, en vue de réaliser un programme de construction de 1.500 logements sociaux tels que définis à l'article 92-I-28° du code précité, étalé sur une période maximum de cinq (5) ans courant à compter de la date de délivrance de l'autorisation de construire et destinés à l'habitation principale, bénéficient d'une réduction de 50% de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu en vigueur au titre de l'exercice ouvert à compter du 1er janvier 2008.

Au-delà de cet exercice, l'imposition est établie au taux normal en vigueur.

6- Les dispositions de l'article 57-14° du code précité sont applicables aux options de souscription ou d'achat d'actions attribuées à compter du 1^{er} janvier 2008.

7- Les dispositions des articles 61 et 65 du code précité sont applicables aux indemnités versées à compter du 1^{er} janvier 2008.

8- Les dispositions de l'article 63 du code précité sont applicables aux cessions effectuées à compter du 1^{er} janvier 2008.

9- Les dispositions de l'article 73 (II- C, F-2°, 3°, 4°, 5° et G-6°) du code précité sont applicables :

- aux profits de capitaux mobiliers de source marocaine réalisés à compter du 1^{er} janvier 2008 ;
- aux revenus de capitaux mobiliers de source étrangère versés, mis à disposition ou inscrit en compte du bénéficiaire à compter du 1^{er} janvier 2008 ;
- aux cessions de valeurs mobilières de source étrangère réalisées à compter du 1^{er} janvier 2008.

10- Les dispositions de l'article 73 (II-F-7°) du code précité sont applicables aux revenus acquis à compter du 1^{er} janvier 2008.

11- Les dispositions de l'article 83 du code précité, telles que modifiées par le I cité au 2 ci-dessus, sont applicables aux cessions effectuées à compter du 1^{er} janvier 2008.

12- Les dispositions des articles 127, 129, 133, 135 et 205, du code précité, telles que modifiées par le paragraphe I cité au 2 ci-dessus sont applicables aux actes et conventions conclus à compter du 1^{er} janvier 2008.

13- Les dispositions de l'article 137 du code précité telles que modifiées par le paragraphe I cité au 2 ci-dessus sont applicables :

- aux jugements, arrêts, ordonnances et sentences arbitrales rendus à compter du 1^{er} janvier 2008 ;
- aux actes judiciaires et extrajudiciaires établis et aux actes produits à compter du 1^{er} janvier 2008 ;

14- Les dispositions de l'article 162-III du code précité sont applicables aux fusions réalisées à compter du 1^{er} janvier 2008.

15- Les dispositions de l'article 210 du code précité, telles que complétées par le paragraphe I cité au 2 ci-dessus sont applicables aux opérations de contrôle dont l'avis de vérification est notifié à compter du 1^{er} janvier 2008.

16- Les dispositions de l'article 224 du code précité sont applicables aux bases d'imposition notifiées à compter du 1^{er} janvier 2008.

17- Les taux prévus par l'article 19-I (A et B) du code général des impôts en vigueur au titre de l'exercice 2007 sont applicables aux entreprises visées par les dispositions de l'article 9 de la loi de finances n° 48-03 pour l'année budgétaire 2004, tel que prorogées par l'article 247-XI du code précité.

III.- LOI DE FINANCES N° 40-08 POUR L'ANNEE BUDGETAIRE 2009

1- Les dispositions de l'article 6 (I-B-1°) du code général des impôts telles que modifiées par le paragraphe I de l'article 7 de la loi de finances n°40.08 pour l'année budgétaire 2009 sont applicables aux opérations d'exportation de métaux de récupération réalisées à compter du 1^{er} janvier 2009.

2- Les dispositions de l'article 28-III du code général des impôts telles que modifiées par le paragraphe I cité au 1 ci-dessus sont applicables aux contrats conclus à compter du 1^{er} janvier 2009.

3- Les dispositions de l'article 39 du code général des impôts telles que modifiées par le paragraphe I cité au 1 ci-dessus sont applicables aux chiffres d'affaires réalisés à compter du 1^{er} janvier 2009.

4 -Les dispositions de l'article 41 du code général des impôts telles que modifiées par le paragraphe I cité au 1 ci-dessus sont applicables aux chiffres d'affaires réalisés à compter du 1^{er} janvier 2009.

5- Les dispositions de l'article 57-10° du code général des impôts telles que modifiées par le paragraphe I cité au 1 ci-dessus, sont applicables aux contrats conclus à compter du 1^{er} janvier 2009.

6- Les dispositions de l'article 59-I-A et B du code général des impôts telles que modifiées par le paragraphe I cité au 1 ci-dessus sont applicables aux revenus salariaux acquis à compter du 1^{er} janvier 2009.

7- Les dispositions de l'article 68-II du code général des impôts telles que modifiées par le paragraphe I cité au 1 ci-dessus sont applicables aux profits réalisés à compter du 1^{er} janvier 2009.

8- Les dispositions de l'article 73-I du code général des impôts telles que modifiées par le paragraphe I cité au 1 ci-dessus sont applicables aux revenus soumis au barème de calcul de l'impôt, acquis à compter du 1^{er} janvier 2009.

9- Les dispositions de l'article 74-I du code général des impôts telles que modifiées par le paragraphe I cité au 1 ci-dessus sont applicables aux revenus acquis à compter du 1^{er} janvier 2009.

10- Les dispositions de l'article 132 (II- dernier alinéa) sont applicables aux contrats de mourabaha conclus à compter du 1er janvier 2009.

11- Les dispositions de l'article 161-I du code général des impôts telles que modifiées par le paragraphe I cité au 1 ci-dessus sont applicables aux plus-values réalisées ou constatées à compter du 1er janvier 2009.

12- Les dispositions des articles 213 et 214-III du code général des impôts telles que modifiées par le paragraphe I cité au 1 ci-dessus sont applicables aux contrôles fiscaux dont l'avis de vérification est notifié à compter du 1er janvier 2009.

13- Les dispositions de l'article 220-V du code général des impôts telles que modifiées par le paragraphe I cité au 1 ci-dessus sont applicables aux recours introduits devant la commission nationale du recours fiscal à compter du 1er janvier 2009.

14- Les dispositions des articles 226-VI et 242 (5^e et 6^e alinéas) du code général des impôts telles que modifiées et complétées par le paragraphe I cité au 1 ci-dessus sont applicables aux recours intentés devant les tribunaux à compter du 1er janvier 2009.

15- Les dispositions du titre premier relatif aux droits de timbre du livre III du code général des impôts sont applicables à compter du 1er janvier 2009.

16- Les dispositions du titre II relatif à la taxe spéciale annuelle des véhicules automobiles du livre III du code général des impôts sont applicables à compter du 1er janvier 2010.

17- Les dispositions de l'article 133 (I-D-10^o) du code général des impôts telles que modifiées par le paragraphe I cité au 1 ci-dessus sont applicables aux opérations de constitution ou d'augmentation de capital des sociétés ou des groupements d'intérêt économique réalisées à compter du 1^e janvier 2009.

IV.- LOI DE FINANCES N° 48-09 POUR L'ANNEE BUDGETAIRE 2010

1- Les dispositions de l'article 59-I du Code Général des Impôts telles que modifiées par le paragraphe I ci-dessus sont applicables aux revenus salariaux acquis à compter du 1^{er} Janvier 2010 ;

2- Les dispositions des articles 68-II, 70 et 174-II du Code Général des Impôts telles que modifiées par le paragraphe I ci-dessus sont applicables aux profits réalisés à compter du 1^{er} Janvier 2010 ;

3- Les dispositions de l'article 73- I du Code Général des Impôts telles que modifiées par le paragraphe I ci-dessus sont applicables aux revenus soumis au barème de calcul de l'impôt sur le revenu, acquis à compter du 1^{er} Janvier 2010 ;

- 4-** Les dispositions de l'article 73- II- F -2° du Code Général des Impôts telles que modifiées par le paragraphe I ci-dessus sont applicables aux profits de cession d'actions non cotées en bourse et autres titres de capital réalisés à compter du 1^{er} Janvier 2010 ;
- 5-** Les dispositions de l'article 73- II- F -8° du Code Général des Impôts telles que modifiées par le paragraphe I ci-dessus sont applicables aux jetons de présence et autres rémunérations brutes ainsi qu'aux traitements, émoluments et salaires bruts acquis à compter du 1^{er} Janvier 2010 ;
- 6-** Les dispositions des articles 79-III et 112 du Code Général des Impôts telles que modifiées par le paragraphe I ci-dessus sont applicables aux déclarations déposées à compter du 1^{er} Janvier 2010 ;
- 7-** Les dispositions de l'article 127-I du code général des impôts, telles que modifiées et complétées par le paragraphe I du présent article sont applicables aux actes et conventions établis à compter du 1^{er} janvier 2010 ;
- 8-** Les dispositions de l'article 170-I du code général des impôts, telles que complétées par le paragraphe I ci-dessus, sont applicables aux montants des cotisations minimales dues au titre des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2010 ;
- 9-** Les dispositions de l'article 220-II du code général des impôts, telles que complétées par le paragraphe I ci-dessus, sont applicables aux recours introduits devant les commissions locales de taxation à compter du 1^{er} janvier 2010 ;
- 10-** Les dispositions de l'article 225-II du code général des impôts, telles que complétées par le paragraphe I ci-dessus, sont applicables aux décisions prises par les commissions locales de taxation à compter du 1^{er} janvier 2010 ;
- 11-** Les dispositions de l'article 254 du code Général des Impôts telles que complétées par le paragraphe I ci-dessus sont applicables aux déclarations déposées à compter du 1^{er} Janvier 2010 ;
- 12-** Les dispositions de l'article 164-IV du code général des impôts telles que complétées par le paragraphe I ci-dessus sont applicables :
 - aux produits des actions, parts sociales et revenus assimilés versés, mis à la disposition ou inscrits en compte des personnes morales bénéficiaires à compter du 1^{er} janvier 2010 ;
 - à la plus value sur cession des valeurs mobilières réalisée par les personnes morales à compter du 1^{er} janvier 2010 ;
- 13-** Les dispositions des articles 44, 82-I, 110, 111 et 176 du Code Général des Impôts telles que modifiées par le paragraphe I ci-dessus sont applicables aux déclarations déposées à compter du 1^{er} Janvier 2011.

SECTION II.- DISPOSITIONS TRANSITOIRES

I.- LOI DE FINANCES N° 43-06 POUR L'ANNEE BUDGETAIRE 2007

L'article 247 (VII- VIII- IX- X et XI) du C.G.I a prévu les mesures transitoires suivantes :

1°- par dérogation aux dispositions des articles 110, 111, 155, 169, 170, 171, 172, 173, 174, 175, 176 et 177 du C.G.I., les contribuables soumis à l'I.S., à l'I.R. et à la T.V.A. continuent, à titre transitoire, à déposer les déclarations et à verser les impôts dus auprès des percepteurs de la T.G.R., à l'exclusion des contribuables visés par arrêté du ministre chargé des finances, qui doivent déposer leurs déclarations et verser l'impôt dû auprès du receveur de l'administration fiscale.

A partir de la date de publication dudit arrêté au Bulletin Officiel, les rôles et les états de produits émis au titre de régularisation de la situation fiscale des contribuables visés par l'arrêté précité doivent être recouvrés par le receveur de l'administration fiscale.

En revanche, les rôles et états de produits de régularisations relatifs aux autres contribuables non visés par les dispositions de l'arrêté précité continuent à être recouvrés par les percepteurs relevant de la Trésorerie Générale du Royaume ;

2°- pour les affaires en cours au 31 décembre 2006, la procédure est poursuivie conformément aux dispositions du présent C.G.I., en application de l'article 247- VIII du même code.

Par affaire en cours, il y a lieu d'entendre les affaires pour lesquelles une procédure de contrôle fiscal n'a pas abouti au 31 décembre 2006.

Dans ce cas, les notifications et les recours devant les C.L.T., la C.N.R.F. et les tribunaux vont faire référence aux articles du C.G.I. ;

Concernant les affaires pour lesquelles une procédure de contentieux n'a pas abouti au 31 décembre 2006, les décisions, avis de dégrèvements, recours devant les commissions et les tribunaux vont faire également référence aux articles du C.G.I. ;

3°- les dispositions de l'article 6 bis- IV de la loi de finances n° 35-05 pour l'année budgétaire 2006 sont applicables jusqu'au 31 décembre 2007.

Il est rappelé que les dispositions de l'article 163 du L.A.R., institué par l'article 6 de la L.F. n° 35-05 pour l'année 2006 ont exclu du bénéfice des abattements prévus par ledit article, les plus-values sur cession des titres de participation.

Toutefois, par dérogation à ces dispositions et à titre transitoire, l'article 6 bis- IV de la L.F. 2006 a prévu pour une période de deux ans, allant du 1^{er} janvier 2006 au 31 décembre 2007, une mesure qui consiste à faire bénéficier les plus-values réalisées ou constatées sur les cessions de titres de participation des abattements de 25 ou de 50%, selon le cas, prévus par l'article 163 précité.

Cette mesure est reconduite par l'article 247- IX du C.G.I.

4°-a) Droit réduit en faveur des titres constitutifs de propriété d'immeubles ruraux (Moulkia) dressés par les adoul

Les dispositions de l'article 247 (X- A) du C.G.I. reconduisent pour une année, à compter du 1^{er} janvier 2007 le régime de faveur qui profite aux titres constitutifs de propriété, établis dans le cadre d'une procédure d'immatriculation des immeubles situés à l'extérieur des périmètres urbains, étant précisé que ce régime devait expiré le 31 décembre 2006.

Il est rappelé que selon ce régime de faveur, les droits d'enregistrement sont calculés non pas en considération de la valeur déclarée dans l'acte, mais en fonction de la superficie de l'immeuble objet du titre constitutif de propriété, à savoir :

✓ vingt cinq (25) dirhams par hectare ou fraction d'hectare, à concurrence de la partie de la superficie inférieure ou égale à 5 hectares avec un minimum de perception de 100 dirhams ;

✓ cinquante (50) dirhams par hectare ou fraction d'hectare pour la partie de la superficie qui dépasse 5 hectares avec un minimum de perception de deux cents (200) dirhams. (cf commentaire dans la note circulaire n° 711 relative aux dispositions fiscales de la L.F. pour l'année 2002, page 45 et suivants).

c) Droit fixe applicable aux actes adoulaire d'Istimrar El Melk" établis pour l'immatriculation des immeubles situés en zone nord

L'article 247 (X- B) du C.G.I. reconduit également pour une année à compter du 1^{er} janvier 2007 les dispositions de l'article 4 de la loi n° 2-78 relative à la procédure d'immatriculation des immeubles dans la zone nord, promulguée par le dahir n° 1-89-167 du 9 novembre 1992.

Il est rappelé que ce texte prévoit l'enregistrement au droit fixe de deux cents (200) dirhams des actes d'"Istimrar El Melk" établis par les adoul, attestant la continuité de l'appropriation des immeubles de manière paisible et ininterrompue par les bénéficiaires de ces actes, ainsi que l'absence de toute aliénation de ces immeubles, à titre onéreux ou gratuit, au jour de l'établissement desdits actes. (cf commentaire dans la note circulaire n° 711 précitée, page 48).

Les dispositions prévues par l'article 247 (X- A et B) du C.G.I. s'appliquent aux actes adoulaire dont la déclaration devant les adoul est reçue à compter du 1^{er} janvier 2007.

5°- les dispositions de l'article 9 de la loi de finances n° 48-03 pour l'année budgétaire 2004 relatives aux avantages fiscaux accordés aux entreprises qui s'introduisent en bourse, sont prorogées jusqu'au 31 décembre 2009.

Il est rappelé que ces avantages consistent en la réductions de l'I.S.
de :

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

6°- Les dispositions des textes abrogés par le paragraphe I de l'article 5 de la loi de finances n° 43.06 pour l'année budgétaire 2007 demeurent applicables pour les besoins d'assiette, de contrôle, de contentieux et de recouvrement des impôts, droits et taxes concernant la période antérieure au 1^{er} janvier 2007.

II.- LOI DE FINANCES N° 38-07 POUR L'ANNEE BUDGETAIRE 2008

La loi de finances n° 38-07 pour l'année budgétaire a complété les dispositions de l'article 247 du C.G.I. par les paragraphes suivants :

1- Le paragraphe XII qui concerne les promoteurs immobiliers, personnes morales ou personnes physiques relevant du régime du résultat net réel, qui réalisent des logements à faible valeur immobilière destinés en particulier à la prévention et la lutte contre l'habitat insalubre.

Le commentaire de ces dispositions est inséré dans la première partie de cette note circulaire relative à l'I.S.

2- Le paragraphe XIII- relatif aux sociétés exportatrices qui vont bénéficier du taux de 8,75% pour leur chiffre d'affaires correspondant aux opérations d'exportation réalisées au titre des exercices ouverts durant la période allant du 1^{er} 2008 au 31 Décembre 2010.

Le commentaire de ces dispositions est inséré dans la première partie de cette note circulaire relative à l'I.S.

3- Le paragraphe XIV qui traite :

- ❖ du taux de 17,50% applicable aux entreprises industrielles de transformation telles que définies par la nomenclature marocaine des activités promulguée par le décret n°2-97-876 du 17 ramadan 1419 (5 janvier 1999) au titre des exercices ouverts durant la période allant du 1^{er} janvier 2008 au 31 décembre 2010 ;
- ❖ du taux de 20% applicable aux entreprises visées à l'article 31 (I-C-2° et II-B-1°) du code précité au titre des revenus réalisés durant la période allant du 1^{er} janvier 2008 au 31 décembre 2010.

Le commentaire de ces dispositions est inséré dans la première partie de cette note circulaire relative à l'I.S.

4- Les dispositions abrogées par les paragraphes I et II de l'article 8 de la loi de finances n° 38.07 pour l'année budgétaire 2008 demeurent applicables pour les besoins d'assiette, de contrôle, de contentieux et de recouvrement des impôts, droits et taxes concernant la période antérieure au 1^{er} janvier 2008.

III.- LOI DE FINANCES N° 40.08 POUR L'ANNEE BUDGETAIRE 2009

Article 7- V- Réduction d'impôt en cas d'augmentation de capital de certaines sociétés.

1°- Les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés, existantes au 1^{er} janvier 2009, qui réalisent un bénéfice ou enregistrent un déficit, et qui procèdent, entre le 1^{er} janvier 2009 et le 31 décembre 2010 inclus, à une augmentation de leur capital social bénéficient d'une réduction de l'impôt sur les sociétés égale à 20 % du montant de l'augmentation du capital réalisée.

Cette réduction est subordonnée aux conditions suivantes :

- l'augmentation du capital social doit être réalisée par des apports en numéraire ou de créances en comptes courants d'associés ;
- le capital social tel qu'il a été augmenté doit être entièrement libéré au cours de l'exercice concerné ;
- l'augmentation du capital ne doit pas avoir été précédée d'une réduction dudit capital depuis le 1^{er} janvier 2008 ;
- le chiffre d'affaires réalisé au titre de chacun des quatre derniers exercices clos avant le 1^{er} janvier 2009 doit être inférieur à cinquante (50) millions de dirhams hors taxe sur la valeur ajoutée.

A ce titre, il y a lieu de préciser que les sociétés qui réalisent un chiffre d'affaires nul sont considérées avoir rempli cette condition ;

- l'augmentation de capital opérée ne doit être suivie ni d'une réduction de capital, ni d'une cessation d'activité de la société pendant une période de cinq ans courant à compter de la date de clôture de l'exercice au cours duquel a eu lieu l'augmentation de capital.

Cette réduction est appliquée sur le montant de l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice au cours duquel a eu lieu l'augmentation de capital, après imputation, le cas échéant, sur ledit montant de l'impôt retenu à la source sur les produits de placements à revenu fixe de l'exercice concerné.

Les acomptes provisionnels versés au titre de l'exercice de l'augmentation du capital sont imputables sur le montant de l'impôt dû après déduction du montant de la réduction de 20 %.

Si le montant de l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice s'avère insuffisant pour que la réduction d'impôt soit opérée en totalité, le reliquat est imputé d'office sur le ou les acomptes provisionnels dus au titre des exercices suivants.

En cas de non respect de l'une des conditions précitées, le montant de la réduction d'impôt dont a bénéficié la société devient exigible et est rapporté à l'exercice au cours duquel a eu lieu l'augmentation de capital, sans préjudice de l'application de la pénalité et des majorations prévues par les articles 186 et 208 ci-dessus.

Lorsque l'exercice auquel doit être rapporté le montant de la réduction d'impôt est prescrit, la régularisation est effectuée sur le premier exercice de la période non prescrite.

2°- Par dérogation aux dispositions de l'article 133 (I-D-10°) du code général des impôts, sont assujetties à l'enregistrement au droit fixe de mille (1.000) dirhams, dans les mêmes conditions et pour la même période, les opérations d'augmentation de capital des sociétés visées au A ci-dessus.

IV.- LOI DE FINANCES N° 48.09 POUR L'ANNEE BUDGETAIRE 2010

La loi de finances n° 48-09 pour l'année budgétaire 2010 a complété les dispositions de l'article 247 du C.G.I. par les paragraphes **XVI et XVII** suivants :

Article 247- XVI.- A.- Les avantages accordés aux promoteurs immobiliers

Les promoteurs immobiliers, personnes morales ou personnes physiques relevant du régime du résultat net réel, sont exonérés pour l'ensemble de leurs actes, activités et revenus afférents à la réalisation de logements sociaux, tels que définis à l'article 92-I-28° ci dessus, des impôts et droits ci-après :

- l'impôt sur les sociétés ;
- l'impôt sur le revenu ;
- les droits d'enregistrement et de timbre.

Ne peuvent bénéficier de ces exonérations que les promoteurs immobiliers qui réalisent leurs opérations dans le cadre d'une convention conclue avec l'Etat, assortie d'un cahier des charges, ayant pour objet la réalisation d'un programme de construction d'au moins cinq cent (500) logements sociaux, réparti sur une période maximum de cinq (5) ans à compter de la date de la délivrance de la première autorisation de construire.

Les promoteurs immobiliers précités sont tenus de déposer une demande d'autorisation de construire auprès des services compétents dans un délai n'excédant pas six (6) mois à compter de la date de conclusion de la convention. En cas de non respect de cette condition, la convention est réputée nulle.

Le programme peut comprendre un ensemble de projets répartis sur un ou plusieurs sites, situés dans une ou plusieurs villes.

L'exonération des droits d'enregistrement est obtenue pour les terrains acquis à compter du 1^{er} janvier 2010, dans les conditions prévues à l'article 130-II ci-dessus.

Afin de bénéficier de l'exonération prévue au premier alinéa ci-dessus, les promoteurs immobiliers sont tenus de tenir une comptabilité séparée pour chaque programme et joindre à la déclaration prévue selon le cas, aux articles 20 et 82 ou 85 et 150 ci-dessus :

- un exemplaire de la convention et du cahier des charges, en ce qui concerne la première année;
- un état du nombre des logements réalisés dans le cadre de chaque programme ainsi que le montant du chiffre d'affaires y afférent;
- un état faisant ressortir en ce qui concerne les déclarations de la taxe sur la valeur ajoutée, le chiffre d'affaires réalisé au titre des cessions de logements précités, la taxe correspondante et les taxes déductibles afférentes aux dépenses engagées, au titre de la construction desdits logements.

A défaut de réalisation de tout ou partie dudit programme dans les conditions définies par la convention précitée, un ordre de recettes est émis pour le recouvrement des impôts, droits et taxes exigibles, sans avoir recours à la procédure de rectification des bases d'imposition et sans préjudice de l'application des amendes, pénalités et majorations y afférentes.

B- Les avantages accordés aux acquéreurs de logements sociaux

Les acquéreurs des logements sociaux prévus à l'article 92-I- 28° ci-dessus bénéficient du paiement du montant de la taxe sur la valeur ajoutée, dans les conditions prévues à l'article 93-I ci-dessus.

C- Date d'effet

1) Les dispositions du A du présent paragraphe sont appliquées aux conventions relatives aux programmes de logements sociaux conclues avec l'Etat conformément au cahier des charges précité au cours de la période allant du 1^{er} janvier 2010 jusqu'au 31 décembre 2020 et ce, pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2010.

2) Les dispositions du B du présent paragraphe sont appliquées à compter du 1^{er} janvier 2010 aux ventes réalisées pour lesquelles un permis d'habiter est obtenu à compter de la même date.

3) Demeurent en vigueur les dispositions fiscales relatives au logement social à usage d'habitation et réalisé dans le cadre de conventions conclues entre l'Etat et les promoteurs immobiliers avant le 1^{er} janvier 2010.

4) A titre transitoire, les logements sociaux répondant à la définition prévue à l'article 92-I-28° ci-dessus, dont le programme de construction n'a pas fait l'objet de convention préalable avec l'Etat, et pour lesquels l'autorisation de construire a été délivrée avant le 1^{er} janvier 2010, réalisés ou en cours de réalisation, en totalité ou en partie et non encore commercialisés avant cette date, peuvent à la demande de leurs promoteurs formulée avant le 31 décembre 2010, faire l'objet de convention entre l'Etat et lesdits promoteurs afin de faire bénéficier les acquéreurs desdits logements dont le permis d'habiter est délivré à partir du 1^{er} janvier 2010, du versement du montant de la taxe sur la valeur ajoutée dans les conditions prévues aux paragraphes 2 à 4 du I de l'article 93 ci-dessus, sous réserve que le nombre de logements considéré soit égal ou supérieur à cent (100) logements.

Article 247-XVII. - Les personnes physiques exerçant à titre individuel, en société de fait ou dans l'indivision, au 31 décembre 2009, une activité professionnelle passible de l'impôt sur le revenu, selon le régime du résultat net réel ou du résultat net simplifié, ne sont pas imposées sur la plus value nette réalisée à la suite de l'apport de l'ensemble des éléments de l'actif et du passif de leur entreprise à une société à responsabilité limitée ou à une société anonyme qu'elles créent à cet effet, à condition que ledit apport soit effectué entre le 1^{er} janvier et le 31 décembre 2010.

En outre, l'acte constatant l'apport des éléments prévus ci-dessus n'est passible que d'un droit fixe d'enregistrement de mille (1000) dirhams.

Le bénéfice des dispositions qui précèdent est acquis sous réserve des conditions suivantes :

La société bénéficiaire de l'apport doit déposer à l'inspecteur des impôts du lieu du domicile fiscal ou du principal établissement de l'entreprise ayant procédé audit apport, dans un délai de trente jours suivant la date de l'acte d'apport, une déclaration en double exemplaire, comportant :

- l'identité complète des associés ou actionnaires ;
- la raison sociale, l'adresse du siège social, le numéro d'inscription au registre du commerce ainsi que le numéro d'identité fiscale de la société ayant reçu l'apport ;
- le montant et la répartition du capital social.

Cette déclaration est accompagnée des documents suivants :

- Un état récapitulatif comportant tous les éléments de détermination de la plus value nette imposable;
- Un état récapitulatif des valeurs transférées à la société et du passif pris en charge par cette dernière ;
- Un état concernant les provisions figurant au passif du bilan de l'entreprise ayant fait l'apport avec indication de celles qui n'ont pas fait l'objet de déduction fiscale ;
- L'acte d'apport dans lequel la société bénéficiaire de l'apport s'engage à :

1- reprendre pour leur montant intégral les provisions dont l'imposition est différée ;

2- réintégrer dans ses bénéfices imposables, la plus value nette visée au 1^{er} alinéa du présent article, par fractions égales sur une période de dix ans. La valeur d'apport des éléments concernés par cette réintégration est prise en considération pour le calcul des amortissements, des plus-values et des profits ultérieurs réalisés

IV.- LOI DE FINANCES N° 43.10 POUR L'ANNEE BUDGETAIRE 2011

La loi de finances n° 43-10 pour l'année budgétaire 2011 a complété les dispositions de l'article 247 du C.G.I. par les paragraphes **XVII, XVIII, XIX et XX** suivants :

XVII.- Les personnes physiques exerçant à titre individuel, en société de fait ou dans l'indivision, **au 31 décembre 2010**, une activité professionnelle passible de l'impôt sur le revenu, selon le régime du résultat net réel ou du résultat net simplifié, ne sont pas imposées sur la plus value nette réalisée à la suite de l'apport de l'ensemble des éléments de l'actif et du passif de leur entreprise **à une société soumise à l'impôt sur les sociétés** qu'elles créent à cet effet, à condition que :

- **les éléments d'apport soient évalués par un commissaire aux apports choisi parmi les personnes habilitées à exercer les fonctions de commissaires aux comptes ;**
- **ledit apport soit effectué entre le 1er janvier et le 31 décembre 2011.**

En outre, l'acte constatant l'apport des éléments prévus ci-dessus n'est passible que d'un droit d'enregistrement fixe de 1 000 DH.

Le bénéfice des dispositions qui précèdent est acquis sous réserve que la société bénéficiaire de l'apport dépose, auprès de l'inspecteur des impôts du lieu du domicile fiscal ou du principal établissement de l'entreprise ayant procédé audit apport, dans un délai de trente (30) jours suivant la date de l'acte d'apport une déclaration, en double exemplaire, comportant :

- l'identité complète des associés ou actionnaires ;

- la raison sociale, l'adresse du siège social, le numéro d'inscription au registre du commerce ainsi que le numéro d'identité fiscale de la société ayant reçu l'apport ;
- le montant et la répartition de son capital social.

Cette déclaration doit être accompagnée des documents suivants :

- un état récapitulatif comportant tous les éléments de détermination des plus-values nettes imposables ;
- un état récapitulatif des valeurs transférées à la société et du passif pris en charge par cette dernière ;
- un état concernant les provisions figurant au passif du bilan de l'entreprise ayant effectué l'opération de l'apport, avec indication de celles qui n'ont pas fait l'objet de déduction fiscale ;
- l'acte d'apport dans lequel la société bénéficiaire de l'apport s'engage à :

1- reprendre pour leur montant intégral les provisions dont l'imposition est différée ;

2- réintégrer dans ses bénéfices imposables, la plus value nette réalisée sur l'apport des éléments amortissables, par fractions égales, sur la période d'amortissement desdits éléments. La valeur d'apport des éléments concernés par cette réintégration est prise en considération pour le calcul des amortissements et des plus-values ultérieures ;

3- ajouter aux plus-values constatées ou réalisées ultérieurement à l'occasion du retrait ou de la cession des éléments non concernés par la réintégration prévue au 2) ci-dessus, les plus-values qui ont été réalisées suite à l'opération d'apport et dont l'imposition a été différée.

Les éléments du stock à transférer à la société bénéficiaire de l'apport sont évalués, sur option, soit à leur valeur d'origine soit à leur prix du marché.

Les éléments concernés ne peuvent être inscrits ultérieurement dans un compte autre que celui des stocks.

A défaut, le produit qui aurait résulté de l'évaluation desdits stocks sur la base du prix du marché lors de l'opération d'apport, est imposé entre les mains de la société bénéficiaire de l'apport, au titre de l'exercice au cours duquel le changement d'affectation a eu lieu, sans préjudice de l'application de la pénalité et des majorations prévues aux articles 186 et 208 ci-dessus.

En cas de non respect de l'une des conditions et obligations citées ci-dessus, l'administration régularise la situation de l'entreprise ayant procédé à l'apport de l'ensemble de ses éléments d'actif et du passif dans les conditions prévues à l'article 221 ci-dessus.

« **XVIII** - Les contribuables exerçant avant le 1er janvier 2011 une activité passible de l'impôt sur le revenu, et qui s'identifient pour la première fois auprès de l'administration fiscale en s'inscrivant au rôle de la taxe professionnelle, à partir du 1er janvier 2011, ne sont imposables que sur la base des revenus acquis et des opérations réalisées à partir de cette date.

Pour les contribuables susvisés dont les revenus professionnels sont déterminés selon le régime du résultat net réel ou sur option selon celui du résultat net simplifié, les stocks éventuellement en leur possession, sont évalués, de manière à dégager, lors de leur cession ou retrait, des marges brutes supérieures ou égales à 20%.

En cas d'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée, la marge brute réalisée sur la vente des stocks ayant fait l'objet d'évaluation dans les conditions précitées, est soumise à ladite taxe sans droit à déduction, jusqu'à épuisement dudit stock.

Pour l'application de cette disposition, les personnes concernées sont tenues de déposer au service local des impôts dont elles relèvent, l'inventaire des marchandises détenues dans le stock à la date de leur identification en faisant ressortir la nature, la quantité et la valeur des éléments constitutifs dudit stock.

Les contribuables qui s'identifient pour la première fois bénéficient des avantages prévus par le présent code.

Les dispositions du présent paragraphe sont applicables du 1er janvier 2011 au 31 décembre 2012.

XIX.- L'Imprimerie Officielle du Royaume bénéficie de l'exonération de l'impôt sur les sociétés durant la période allant du 1er janvier 2011 au 31 décembre 2011.

XX- Les dispositions de l'article 7-V de loi de finances n° 40-08 pour l'année budgétaire 2009 promulguée par le dahir n° 1-08-147 du 02 moharrem 1430 (30 décembre 2008) sont prorogées jusqu'au 31 décembre 2012 pour les sociétés existantes au 1^{er} janvier 2011 et qui :

- procèdent à l'augmentation de leur capital social entre le 1^{er} janvier 2011 et le 31 décembre 2012 inclus ;
- ne procèdent pas avant l'augmentation du capital à une réduction de ce capital depuis le 1^{er} janvier 2010 ;
- réalisent un chiffre d'affaires au titre de chacun des quatre derniers exercices clos avant le 1^{er} janvier 2011 inférieur à cinquante (50) millions de dirhams hors taxe sur la valeur ajoutée.

SECTION III.- ABROGATIONS

A/ LOI DE FINANCES N° 43.06 POUR L'ANNEE BUDGETAIRE 2007

1°- Sont abrogées à compter du 1^{er} janvier 2007, les dispositions:

a) du livre des procédures fiscales, institué par la L.F. n° 26-04 pour l'année budgétaire 2005, tel qu'il a été modifié et complété par la loi de finances n° 35-05 précitée ;

b) du livre d'assiette et de recouvrement, institué par l'article 6 de la L.F. n° 35-05 précitée.

2°- Les références aux livres d'assiette et de recouvrement et des procédures fiscales, citées au paragraphe 1° ci-dessus, contenues dans des textes législatifs et réglementaires sont remplacées par les dispositions correspondantes du C.G.I.

3°- A compter du 1^{er} janvier 2007, sont abrogées toutes les dispositions fiscales relatives aux impôts régis par les livres cités au 1° ci-dessus et prévues par des textes législatifs particuliers.

A cet effet, le C.G.I. est la seule référence en matière fiscale.

B/ LOI DE FINANCES N° 38.07 POUR L'ANNEE BUDGETAIRE 2008

Sont abrogées à compter du 1^{er} janvier 2008 les dispositions de l'article 9 de la loi de finances pour l'année budgétaire 2006 relatif à la taxe sur les actes et conventions.

C/ LOI DE FINANCES N° 40.08 POUR L'ANNEE BUDGETAIRE 2009

1°- Sont abrogées, à compter du 1^{er} janvier 2009 :

- l'article 2 du dahir du 1^{er} chaâbane 1370 (8 mai 1951) portant codification des dispositions législatives et réglementaires relatives à l'enregistrement et le timbre ;
- le livre II du décret n° 2-58- 1151 du 12 jourmada II 1378 (24 décembre 1958) pris pour l'application du dahir précité ;
- et toutes dispositions relatives aux droits de timbre prévues par les textes législatifs particuliers.

2°- A compter du 1^{er} janvier 2010, sont abrogées les dispositions du dahir n° 1-57-211 du 15 hija 1376 (13 juillet 1957) instituant une taxe spéciale annuelle sur les véhicules automobiles.

D/ LOI DE FINANCES N° 48.09 POUR L'ANNEE BUDGETAIRE 2010

1- Sont abrogées à compter du 1^{er} janvier 2011 les dispositions relatives aux cités, résidences ou campus universitaires prévues par les articles 6 (II-C-2°), 7-II, 31 (II-B-2°), 92 (I-29°), 124-I, 129-IV-2°, 130-II, 134 (I-2^e alinéa), 191-II et 205-I du code général des impôts.

Ces dispositions demeurent applicables pour les besoins d'assiette, de contrôle, de contentieux et de recouvrement des impôts, droits et taxes concernant la période antérieure au 1^{er} janvier 2011.

2- Sont abrogées à compter du 1^{er} janvier 2012 les dispositions des articles 6 (I-A-27°) et 31 (I-A-2°) du code général des impôts relatives à l'exonération des entreprises installées dans la Zone franche du Port de Tanger de l'impôt sur les sociétés et de l'impôt sur le revenu.

Annexe II

Liste des commissions locales de taxation

L'article premier de l'arrêté du Premier Ministre n° 3-134-96 du 10 rejeb 1417 (22 novembre 1996) a désigné les présidents des commissions locales de taxation.

Ces commissions sont instituées dans les préfectures ou provinces suivantes :

Commission locale de taxation	Président
Préfecture de Rabat	Le président du tribunal de première instance de Rabat.
Préfecture de Salé	Le président du tribunal de première instance de Salé.
Préfecture de Skhirate-Témara	Le président du tribunal de première instance de Rabat.
Préfecture de Casablanca-Anfa	M. Abdellatif Mechbal, président de chambre à la Cour d'appel de Casablanca. Mme Fatima-Zahra Alaoui M'Hamedi, présidente de chambre à la Cour d'appel de Casablanca. M. Younès Bennouna, conseiller auprès de la Cour d'appel de Casablanca
Préfecture d'Al-Fida- Derb-Sultan	Le président du tribunal de première instance d'Al-Fida - Derb-Sultan
Préfecture du Mechouar de Casablanca	id.
Préfecture d'Aïn Es-Sebaâ – Hay-Mohammadi	Le président du tribunal de première instance d'Aïn Es-Sebaâ-Hay-Mohammadi.
Préfecture d'Aïn-Chock-Hay-Hassani	Le président du tribunal de première instance d'Aïn-Chock-Hay- Hassani.
Préfecture de Sidi Bernoussi-Zenata	Le président du tribunal de première instance d'Aïn Es-Sebaâ-Hay-Mohammadi.
Préfecture de Ben-M'Sick-Sidi-Othmane	Le président du tribunal de première instance de Ben-M'Sick- Sidi-Othmane.
Préfecture de Mohammedia	Le président du tribunal de première instance de Mohammedia-Zenata
Préfecture de Fès-Jdid -Dar-Dbibagh	Le président du tribunal de première instance de Fès.
Préfecture de Fès-Médina	id.
Préfecture de Zouagha - Moulay-Yacoub	id.
Province de Sefrou	Le président du tribunal de première instance de Sefrou
Préfecture de Marrakech-Ménara	Le président du tribunal de première instance de Marrakech.
Préfecture de Marrakech-Médina	id.
Préfecture de Sidi-Youssef-Ben-Ali	id.

Province de Chichaoua	Le président du tribunal de première instance de Imi-N'Tanout.
Province d'Al Haouz	Le président du tribunal de première instance de Marrakech.
Préfecture de Meknès-El Menzeh	Le président du tribunal de première instance de Meknès.
Préfecture d'Al-Ismaïlia	id.
Province d'El Hajeb	id.
Préfecture d'Oujda-Angad	Le président du tribunal de première instance d'Oujda.
Province de Berkane-Taourirt	Le président du tribunal de première instance de Berkane.
Province de Jerada	Le président du tribunal de première instance d'Oujda.
Préfecture d'Agadir-Ida-ou-Tanane	Le président du tribunal de première instance d'Agadir.
Préfecture d'Inezgane-Aït-Melloul	Le président du tribunal de première instance d'Inezgane.
Province de Chtouka-Aït-Baha	Le président du tribunal de première instance d'Agadir.
Province de Tétouan.	Le président du tribunal de première instance de Tétouan.
Province de Larache	Le président du tribunal de première instance de Larache.
Province de Chefchaouen	Le président du tribunal de première instance de Chefchaouen.
Province de Laâyoune	Le président du tribunal de première instance de Laâyoune.
Province de Boujdour	id.
Province d'Al Hoceïma	Le président du tribunal de première instance d'Al Hoceïma.
Province d'Assa-Zag	Le président du tribunal de première instance de Guelmim.
Province d'Azilal	Le président du tribunal de première instance d'Azilal.
Province de Beni-Mellal	Le président du tribunal de première instance de Beni-Mellal.
Province de Benslimane	Le président du tribunal de première instance de Benslimane.
Province de Boulemane	Le président du tribunal de première instance de Boulemane.
Province d'El-Jadida	Le président du tribunal de première instance d'El-Jadida.
Province d'El Kelaâ-des-Sraghna	Le président du tribunal de première instance d'El Kelaâ-des-Sraghna
Province d'Errachidia	Le président du tribunal de première instance d'Errachidia.
Province d'Essaouira	Le président du tribunal de première instance d'Essaouira.
Province d'Es-Semara	Le président du tribunal de première instance d'Es-Semara.

Province de Figuig	Le président du tribunal de première instance de Figuig.
Province de Guelmim	Le président du tribunal de première instance de Guelmim.
Province d'Ifrane	Le président du tribunal de première instance de Meknès.
Province de Kenitra	Le président du tribunal de première instance de Kenitra.
Province de Khemisset	Le président du tribunal de première instance de Khemisset.
Province de Khenifra	Le président du tribunal de première instance de Khenifra.
Province de Khouribga	Le président du tribunal de première instance de Khouribga.
Province de Nador	Le président du tribunal de première instance de Nador.
Province de Ouarzazate	Le président du tribunal de première instance de Ouarzazate.
Province de Oued Ed-Dahab	Le président du tribunal de première instance de Oued Ed-Dahab.
Province de Safi	Le président du tribunal de première instance de Safi.
Province de Settat	Le président du tribunal de première instance de Settat.
Province de Sidi-Kacem	Le président du tribunal de première instance de Sidi-Kacem.
Province de Tanger	Le président du tribunal de première instance de Tanger.
Province de Tan-Tan	Le président du tribunal de première instance de Tan-Tan.
Province de Taounate	Le président du tribunal de première instance de Taounate.
Province de Taroudant	Le président du tribunal de première instance de Taroudant.
Province de Tata	Le président du tribunal de première instance de Tata.
Province de Taza	Le président du tribunal de première instance de Taza.
Province de Tiznit	Le président du tribunal de première instance de Tiznit.

TABLE DES MATIERES

TITRE V	2
DISPOSITIONS COMMUNES.....	2
CHAPITRE PREMIER.....	2
DISPOSITION COMMUNE A L'IMPOT SUR LES SOCIETES ET A L'IMPOT SUR LE REVENU : LA COTISATION MINIMALE.....	2
<i>SECTION I.- COTISATION MINIMALE EN MATIÈRE DE D'I.S. et d'I.R./ REVENUS</i>	
<i>PROFESSIONNELS</i>	2
I.- BASE DE CALCUL DE LA COTISATION MINIMALE	2
II.- EXONERATION DE LA COTISATION MINIMALE	3
III.- TAUX DE LA COTISATION MINIMALE	3
IV.- MINIMUM DE LA COTISATION MINIMALE	4
V.- EXEMPLE DE CALCUL DE LA COTISATION MINIMALE	4
VI.- IMPUTATION ET SUIVI DU CREDIT DE LA COTISATION MINIMALE	6
A- EXEMPLES D'IMPUTATION DE LA COTISATION MINIMALE EN MATIERE D'IMPOT SUR LES SOCIETES.....	7
B- EXEMPLE D'IMPUTATION DE LA COTISATION MINIMALE EN MATIERE D'IMPOT SUR LE REVENU	11
<i>SECTION II.- COTISATION MINIMALE EN MATIÈRE DE PROFIT FONCIER.....</i>	15
CHAPITRE II.....	16
OBLIGATIONS DES CONTRIBUABLES EN MATIERE D'IMPOT SUR LES SOCIETES, D'IMPOT SUR LE REVENU ET DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE.....	16
<i>SECTION I.- OBLIGATIONS COMPTABLES</i>	16
I.- OBLIGATIONS COMPTABLES DES ENTREPRISES RESIDENTES.....	16
A- TENUE DE LA COMPTABILITE.....	16
B- ORGANISATION DE LA COMPTABILITE	18
C- DOCUMENTS ET LIVRES OBLIGATOIRES	19
D- PIECES JUSTIFICATIVES	22
II.- OBLIGATIONS COMPTABLES PARTICULIERES DES CONTRIBUABLES SOUMIS A L'I.R. SELON LE R.N.S.	26
A- TENUE ET ORGANISATION DE LA COMPTABILITE SIMPLIFIEE	26
B- COMPTE DE RESULTAT ABREGE	28
III.- OBLIGATIONS COMPTABLES DES ENTREPRISES NON RESIDENTES.....	29
<i>SECTION II.- OBLIGATIONS DECLARATIVES</i>	30
I.- DECLARATION D'EXISTENCE	31
A- DESTINATAIRE ET FORME DE LA DECLARATION.....	31
B- CONTENU DE LA DECLARATION	31
C- DELAI DE LA DECLARATION.....	33
II.- DECLARATION DE TRANSFERT DE SIEGE SOCIAL OU DE CHANGEMENT DE RESIDENCE	33
A- DESTINATAIRE ET FORME DE LA DECLARATION.....	33
B- CONTENU DE LA DECLARATION	33
C- DELAI DE LA DECLARATION	34
III.- DECLARATION DE CESSATION, CESSION, FUSION, SCISSION OU TRANSFORMATION DE L'ENTREPRISE.....	34
A- FORME DE LA DECLARATION	34
B- CONTENU DE LA DECLARATION	35
C- DELAI DE LA DECLARATION	35
D- CAS DES ENTREPRISES OBJET DE CESSATION TOTALE SUIVIE DE LIQUIDATION	35
E- CAS DES ENTREPRISES OBJET DE REDRESSEMENT OU DE LIQUIDATION JUDICIAIRE	36
IV.- DECLARATION DES REMUNERATIONS VERSEES A DES TIERS	36
A- FORME ET CONTENU DE LA DECLARATION	36
B- DELAI DE DECLARATION	39
V.- DECLARATION DES PRODUITS DES ACTIONS, PARTS SOCIALES ET REVENUS ASSIMILES.....	40
A- FORME ET DESTINATAIRE DE LA DECLARATION.....	40
B- CONTENU DE LA DECLARATION	40
C- DELAI DE LA DECLARATION	41
VI.- DECLARATION DES PRODUITS DE PLACEMENTS A REVENU FIXE.....	41
A- FORME ET DESTINATAIRE DE LA DECLARATION.....	41
B- CONTENU DE LA DECLARATION	42

C- DELAI DE LA DECLARATION	42
VII.- DECLARATION DES REMUNERATIONS VERSEES A DES PERSONNES NON RESIDENTES	42
A- FORME ET DESTINATAIRE DE LA DECLARATION	42
B- CONTENU DE LA DECLARATION	43
C- DELAI DE LA DECLARATION	44
VIII.- LA TELEDECLARATION	44
A- TELEDECLARATION EN MATIERE D'I.S., D'I.R. ET DE T.V.A.	44
1- ENTREPRISES CONCERNEES	44
2- PORTEE DE LA TELE DECLARATION	45
B- ACCOMPLISSEMENT DE LA FORMALITE DE L'ENREGISTREMENT ET DE TIMBRE EN LIGNE.....	45
SECTION III: OBLIGATIONS DE RETENUE A LA SOURCE.....	45
❖ RETENUE A LA SOURCE PAR LES EMPLOYEURS ET LES DEBIRENTIERS SUR LES SALAIRES ET RENTES VIAGERES	46
A- CAS GENERAL	46
B- CAS PARTICULIERS	47
II.- RETENUE A LA SOURCE SUR LES HONORAIRES VERSES AUX MEDECINS NON SOUMIS A LA TAXE PROFESSIONNELLE	47
III.- RETENUE A LA SOURCE SUR LES PRODUITS DES ACTIONS, PARTS SOCIALES ET REVENUS ASSIMILES.....	48
A- FAIT GENERATEUR ET BASE DE LA RETENUE.....	48
B- PERSONNES CHARGEES D'OPERER LA RETENUE A LA SOURCE.....	48
IV- RETENUE A LA SOURCE SUR LES PRODUITS DE PLACEMENT A REVENU FIXE	48
A- FAIT GENERATEUR	48
B- PERSONNES CHARGEES D'EFFECTUER LA RETENUE A LA SOURCE.....	48
C- IMPUTATION ET RESTITUTION DE L'IMPOT RETENU A LA SOURCE AU TITRE DES PRODUITS DE PLACEMENTS A REVENU FIXE	49
V.- RETENUE A LA SOURCE SUR LES PRODUITS PERÇUS PAR LES PERSONNES PHYSIQUES OU MORALES NON RESIDENTES	51
IMPOSITION DES PLUS-VALUES CONSTATEES OU REALISEES A L'OCCASION DES CESSIONS, RETRAITS, CESSATIONS, FUSIONS ET TRANSFORMATION DE LA FORME JURIDIQUE DES SOCIETES	53
SECTION I - PLUS-VALUES CONSTATÉES OU RÉALISÉES EN COURS OU EN FIN D'EXPLOITATION	53
I- DEFINITIONS.....	53
A- PLUS-VALUE ET MOINS-VALUE.....	53
B- VALEUR COMPTABLE	53
C- INDEMNITES DE CESSATION ET DE TRANSFERT.....	54
II.- OPERATIONS GENERATRICES DE PLUS-VALUES	54
SECTION II-REGIME D'IMPOSITIONN DES PLUS-VALUES RÉALISÉES OU CONSTATÉES EN COURS OU EN FIN D'EXPLOITATION	55
I.- PRINCIPALES CARACTERISTIQUES	55
II.- MODALITES D'IMPOSITION DES PLUS-VALUES CONSTATEES OU REALISES EN COURS OU EN FIN D'EXPLOITATION	55
A- AVANT LE 1 ^{ER} JANVIER 2009	55
B- APRES LE 1 ^{ER} JANVIER 2009.....	58
C- CAS D'OPTION POUR LE REINVESTISSEMENT DU PRODUIT GLOBAL DES CESSATIONS	59
IV.- REGIME TRANSITOIRE RELATIF A L'IMPOSITION DES PLUS-VALUES CONSTATEES OU REALISEES EN COURS OU EN FIN D'EXPLOITATION SUR LES CESSIONS OU LES RETRAITS DE TITRES DE PARTICIPATION	61
V.- REGIME PARTICULIER DE TRANSFORMATION DES ETABLISSEMENTS PUBLICS EN SOCIETES ANONYMES	61
SECTION III- GENERALITES SUR LES FUSIONS DE SOCIÉTÉS	61
I.- DEFINITION DES FUSIONS.....	61
II- PROCEDURE DES FUSIONS	62
III- PRIMES DE FUSION	62
IV.- REALISATION DES FUSIONS.....	63
A- CHRONOLOGIE DU PROCESSUS DES OPERATIONS DE FUSION	63
B- CONDITIONS FINANCIERES DE LA FUSION	65
C- ÉVALUATION DES SOCIETES FUSIONNEES.....	65
D- DETERMINATION DES PARITES D'ECHANGE	65
E- PRIME DE FUSION	66
F- CAS PARTICULIERS : EXISTENCE DE PARTICIPATIONS ENTRE LES SOCIETES FUSIONNEES	66
SECTION IV- REGIMES FISCAUX DE FUSIONS DE SOCIÉTÉS.....	70
1- Évaluation des éléments de stock en cas de fusion.....	71
2- Détermination de la plus-value de fusion	72
3- Sort fiscal de la prime de fusion.....	73

4- Obligations fiscales de la société absorbante	74
5- Sanction en cas d'option hors délai ou d'absence des pièces annexes	79
1- Exposé du régime dérogatoire.....	79
2- Opérations éligibles au régime dérogatoire.....	80
3- Opérations non éligibles au régime dérogatoire.....	81
4- Conditions d'éligibilité au régime dérogatoire des fusions et des scissions	81
5- Cas particulier de fusion ou de scission avec effet rétroactif	83
6- Date d'effet et durée de validité du régime dérogatoire des fusions et des scissions	83
SECTION V.- REGIME FISCAL DE L'APPORT DU PATRIMOINE PROFESSIONNEL D'UNE OU PLUSIEURS PERSONNES PHYSIQUES A UNE SOCIETE PASSIBLE DE L'IMPOT SUR LES SOCIETES.....	83
DISPOSITIONS DIVERSES.....	87
SECTION I.- COMPUTATION DES DELAIS ET TAUX EN VIGUEUR	87
I.- COMPUTATION DES DELAIS	87
II.- TAUX EN VIGUEUR	87
III.- DISPOSITIONS FISCALES.....	87
SECTION II.- OCTROI DES AVANTAGES FISCAUX.....	87
I.- CONDITIONS PREALABLES.....	87
II.- CAS PARTICULIERS	88
SECTION III.- TRAITEMENT PREFERENTIEL DES ENTREPRISES	88
SECTION IV.- NON CUMUL DES AVANTAGES.....	89
I.- ENTREPRISES INSTALLEES DANS LES ZONES FRANCHES D'EXPORTATION.....	89
II.- BANQUES OFFSHORE ET LES SOCIETES HOLDING OFFSHORE.....	90
III.- ENTREPRISES EXERÇANT LEURS ACTIVITES DANS LA PROVINCE DE TANGER OU DANS L'UNE DES PREFECTURES OU PROVINCES FIXEES PAR DECRET (ZONING)	92
DEUXIEME PARTIE	93
REGLES DE RECOUVREMENT.....	93
TITRE I.....	93
DISPOSITIONS COMMUNES.....	93
CHAPITRE PREMIER.....	93
REGLES ET MODALITES.....	93
SECTION I.- CONDITIONS ET MODALITES DE RECOUVREMENT.....	93
SECTION II.- ARRONDISSEMENT DU MONTANT DE L'IMPOT	93
CHAPITRE II.....	94
DISPOSITIONS DIVERSES.....	94
SECTION I.- PRIVILEGE DU TRESOR	94
SECTION II.- TELEPAIEMENT	94
TITRE II	95
DISPOSITIONS SPECIFIQUES.....	95
CHAPITRE PREMIER.....	95
RECOUVREMENT DE L'IMPOT SUR LES SOCIETES	95
SECTION I.- RECOUVREMENT DE L'IMPOT SUR LES SOCIETES PAR L'ADMINISTRATION FISCALE	95
SECTION II.- RECOUVREMENT PAR PAIEMENT SPONTANE	96
I.- ACOMPTE PROVISIONNELS.....	96
II.- DISPENSE DE VERSEMENT D'ACOMPTE	99
III.- LIQUIDATION ET REGULARISATION DE L'IMPOT DEFINITIF.....	99
IV.- PAIEMENT DE L'IMPOT DU PAR LES SOCIETES NON RESIDENTES AYANT OPTÉ POUR L'IMPOSITION FORFAITAIRE.....	101
V.- PAIEMENT DE L'IMPOT FORFAITAIRE DU PAR LES BANQUES OFFSHORE ET LES SOCIETES HOLDING OFFSHORE.....	101
VI.- PAIEMENT DE L'IMPOT DU PAR LES SOCIETES NON RESIDENTES AU TITRE DES CESSIONS DE VALEURS MOBILIERES.....	102
SECTION III.- RECOUVREMENT PAR VOIE DE RETENUE A LA SOURCE.....	102
I.- L'IMPOT EST RETENU A LA SOURCE PAR UNE PERSONNE PHYSIQUE OU MORALE RESIDENTE.....	102
A- AU TITRE DES PRODUITS DES ACTIONS, PARTS SOCIALES ET REVENUS ASSIMILES VERSEMENT DE L'IMPOT RETENU A LA SOURCE ACTIONS.....	102

B- AU TITRE DES PRODUITS DE PLACEMENT A REVENU FIXE	103
C- AU TITRE DES PRODUITS BRUTS PERCUS PAR DES NON RESIDENTS	103
II. – L'IMPOT RETENU A LA SOURCE LORSQUE LA PERSONNE PHYSIQUE OU MORALE NON RESIDENTE EST PAYEE PAR UN TIERS NON RESIDENT	104
III.- MODALITES DE VERSEMENT	104
SECTION IV.- RECOUVREMENT PAR VOIE DE ROLE	105
I.- DEFAUT OU INSUFFISANCE DE VERSEMENT SPONTANNE	105
II.- TAXATION D'OFFICE	106
III.- RECTIFICATION DES BASES D'IMPOSITION	106
CHAPITRE II	107
RECOUVREMENT DE L'IMPOT SUR LE REVENU	107
SECTION I.- RECOUVREMENT PAR PAIEMENT SPONTANE	107
I.- VERSEMENT DE LA COTISATION MINIMALE AU TITRE DES REVENUS PROFESSIONNELS	107
II.- VERSEMENT DE L'I.R. SUR PROFITS FONCIERS	108
III.- VERSEMENT DE L'I.R. SUR PROFITS DE CAPITAUX MOBILIERS AFFERANT AUX TITRES NON COTES	108
IV.- VERSEMENT DE L'I.R. SUR REVENUS ET PROFITS DE CAPITAUX MOBILIERS DE SOURCE ETRANGERE	109
SECTION II- RECOUVREMENT PAR VOIE DE RETENUE A LA SOURCE	110
I- REVENUS SALARIAUX ET ASSIMILES	110
II- REVENUS ET PROFITS DE CAPITAUX MOBILIERS DE SOURCE MAROCAINE	110
III- PRODUITS BRUTS PERCUS PAR LES PERSONNES PHYSIQUES OU MORALES NON RESIDENTES	113
IV- HONORAIRES VERSES AUX MEDECINS NON SOUMIS A LA TAXE PROFESSIONNELLE	114
V – RESTITUTION EN MATIERE DE RETENUE A LA SOURCE	114
SECTION III- RECOUVREMENT PAR VOIE DE ROLE ET D'ORDRE DE RECETTES	116
I- CONTRIBUABLES TENUS DE SOUSCRIRE LA DECLARATION DU REVENU GLOBAL	116
II- CONTRIBUABLES QUI N'ONT PAS VERSE L'IMPOT SPONTANEMENT	117
III- CONTRIBUABLES DOMICILIES AU MAROC ET PAYES PAR DES EMPLOYEURS NON ETABLIS AU MAROC	117
IV- CONTRIBUABLES EMPLOYES PAR DES ORGANISMES INTERNATIONAUX OU MISSIONS DIPLOMATIQUES	118
V- CONTRIBUABLES AYANT FAIT L'OBJET D'UNE REGULARISATION	118
VI- CAS PARTICULIERS	118
CHAPITRE III	120
RECOUVREMENT DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE	120
SECTION I - RECOUVREMENT PAR PAIEMENT SPONTANE	120
SECTION II - RECOUVREMENT PAR ETAT DE PRODUITS	121
SECTION III - RECOUVREMENT PAR L'ADMINISTRATION DES DOUANES ET IMPOTS INDIRECTS (A.D.I.I.)	121
CHAPITRE IV	122
RECOUVREMENT DES DROITS D'ENREGISTREMENT,	122
DES DROITS DE TIMBRE ET DE LA TAXE SPECIALE ANNUELLE SUR LES VEHICULES AUTOMOBILES	122
SECTION I.- RECOUVREMENT DES DROITS D'ENREGISTREMENT, DES DROITS DE TIMBRE ET DE LA T.S.A.V.A. PAR ORDRE DE RECETTES	122
A- DELAI DE TRENTE (30) JOURS	122
B.- DELAI DE TROIS (3) MOIS	122
SECTION II.- AUTRES MODES DE RECOUVREMENT DES DROITS DE TIMBRE	124
SECTION III.- RECOUVREMENT DE LA T.S.A.V.A.	126
CHAPITRE V	127
DISPOSITIONS RELATIVES A LA SOLIDARITE	127
SECTION I.- SOLIDARITE EN MATIERE D'IMPOT SUR LES SOCIETES	127
I.- CAS DE CESSIION DE FONDS DE COMMERCE OU DE L'ENSEMBLE DES BIENS FIGURANT A L'ACTIF	127
II.- CAS DE FUSION OU DE SCISSION	128
III.- CAS DE TRANSFORMATION DE LA FORME JURIDIQUE D'UNE SOCIETE ENTRAINANT SON EXCLUSION DU DOMAINE DE L'IMPOT SUR LES SOCIETES OU LA CREATION D'UNE PERSONNE MORALE NOUVELLE	129
IV.- CAS DE SOCIETES DE PERSONNES SOUMISES A L'IMPOT SUR LES SOCIETES	129
SECTION II.- SOLIDARITE EN MATIERE D'IMPOT SUR LE REVENU AU TITRE DES PROFITS FONCIERS	129
SECTION III- SOLIDARITE EN MATIERE DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE	130
SECTION IV.- SOLIDARITE EN MATIERE DE DROITS D'ENREGISTREMENT	130
I.- OBLIGATION DE PAIEMENT	130
II- CONTRIBUTION AU PAIEMENT	132

SECTION V.- SOLIDARITE EN MATIERE DE DROITS DE TIMBRE.....	132
SECTION VI.- SOLIDARITE EN MATIERE DE T.S.A.V.A.....	134
TROISIEME PARTIE.....	135
SANCTIONS	135
TITRE I.....	135
SANCTIONS EN MATIERE D'ASSIETTE.....	135
CHAPITRE PREMIER.....	135
SANCTIONS COMMUNES.....	135
SECTION I.- SANCTIONS COMMUNES A L'I.S, A L'I.R., A LA T.V.A. ET AUX DROITS D'ENREGISTREMENT	135
I- SANCTIONS POUR DEFAUT OU RETARD DANS LES DEPOTS DES DECLARATIONS DU RESULTAT FISCAL, DES PLUS-VALUES, DU REVENU GLOBAL, DES PROFITS IMMOBILIERS, DU CHIFFRE D'AFFAIRES ET DES ACTES ET CONVENTIONS	135
II-SANCTIONS POUR INFRACTION AUX DISPOSITIONS RELATIVES AU DROIT DE COMMUNICATION	144
III.- SANCTIONS APPLICABLES EN CAS DE RECTIFICATION DE LA BASE IMPOSABLE EN MATIERE D'I.S. ET D'I.R./REVENUS PROFESSIONNELS.....	144
IV- SANCTION POUR FRAUDE OU COMPLICITÉ DE FRAUDE	157
SECTION II- SANCTIONS COMMUNES A L'I.S., A L'I.R. ET A LA T.V.A.	157
I.- SANCTION POUR INFRACTION EN MATIERE DE DECLARATION D'EXISTENCE.....	157
II.- SANCTION POUR INFRACTION EN MATIERE DE DECLARATION EN CAS DE CHANGEMENT DU LIEU D'IMPOSITION	158
III.- SANCTION POUR INFRACTION AUX DISPOSITIONS RELATIVES A LA VENTE EN TOURNEE	158
IV.-SANCTION POUR INFRACTION AUX DISPOSITIONS RELATIVES AU DROIT DE CONTROLE ET A LA REALISATION DES PROGRAMMES DE CONSTRUCTION DE LOGEMENTS SOCIAUX OU DE CITES UNIVERSITAIRES	158
V- SANCTIONS PENALES.....	160
SECTION III.- SANCTIONS COMMUNES A L'I.S. ET A L'I.R.	163
I.-SANCTION POUR INFRACTION AUX DISPOSITIONS RELATIVES AU REGLEMENT DES TRANSACTIONS	163
II.-SANCTION POUR INFRACTION EN MATIERE DE DECLARATION DE REMUNERATIONS ALLOUEES OU VERSEES A DES TIERS	165
III.-SANCTION POUR INFRACTIONS EN MATIERE DE DECLARATION DE REMUNERATIONS VERSEES A DES PERSONNES NON RESIDENTES	167
IV- SANCTION POUR INFRACTION EN MATIERE DE REVENUS DE CAPITAUX MOBILIERES.....	168
V- SANCTION POUR INFRACTION AUX OBLIGATIONS DES ENTREPRISES INSTALLEES DANS LES PLATES-FORMES D'EXPORTATION ET DE LEURS FOURNISSEURS.....	169
VI-SANCTION POUR INFRACTION AUX DISPOSITIONS RELATIVES A LA RETENUE A LA SOURCE.....	170
CHAPITRE II.....	172
SANCTIONS SPECIFIQUES	172
SECTION I.- SANCTION SPECIFIQUE A L'I.S.....	172
SECTION II.- SANCTIONS SPECIFIQUES A L'I.R.	172
I - SANCTIONS POUR INFRACTION AUX DISPOSITIONS RELATIVES A LA DECLARATION DES TRAITEMENTS ET SALAIRES, DE PENSIONS ET DE RENTES VIAGERES	172
II- SANCTION POUR INFRACTION AUX DISPOSITIONS RELATIVES A LA DECLARATION D'IDENTITE FISCALE	175
III- SANCTION POUR DECLARATION COMPORTANT DES OMISSIONS OU INEXACTITUDES.....	175
IV- SANCTION POUR INFRACTION AUX OBLIGATIONS DECLARATIVES RELATIVES AUX INTERETS VERSES AUX NON-RESIDENTS	176
SECTION III : SANCTION SPECIFIQUE A LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE	176
I- SANCTIONS RELATIVES AUX DEPOTS DE DECLARATION	176
II.- SANCTION POUR DEFAUT OU RETARD DANS LE DEPOT DE LA DECLARATION DU PRORATA	177
SECTION IV : SANCTIONS SPECIFIQUES AUX DROITS D'ENREGISTREMENT	177
I.- SANCTIONS POUR NON RESPECT DES CONDITIONS D'EXONERATION OU DE REDUCTION DES DROITS	177
II.- SANCTIONS POUR FRAUDE EN MATIERE DE DONATION	178
III.- SANCTIONS APPLICABLES AUX NOTAIRES ¹	178
SECTION V.- SANCTIONS SPECIFIQUES AUX DROITS DE TIMBRE	179

TITRE II	181
SANCTIONS EN MATIERE DE RECOUVREMENT	181
SECTION I.- SANCTIONS POUR PAIEMENT TARDIF DE L'IMPOT	181
I.- PAIEMENT SPONTANE HORS DELAIS.....	181
II.- EMISSION PAR VOIE DE ROLE OU ORDRE DE RECETTES	181
III.- EMISSION PAR VOIE DE ROLE OU ETAT DE PRODUITS DE REGULARISATION.....	181
IV.- BASE DE CALCUL DE LA PENALITE ET DES MAJORATIONS	182
V.- SUSPENSION DE L'APPLICATION DES MAJORATIONS DE RETARD	182
VI.- MINIMUM DE PERCEPTION.....	182
VII.- SANCTIONS POUR PAIEMENT TARDIF DE LA T.S.A.V.A.	182
SECTION II.- EXIGIBILITE DES SANCTIONS	183
LIVRE II	184
PROCEDURES FISCALES	184
TITRE PREMIER CONTROLE DE L'IMPOT	184
CHAPITRE PREMIER DROIT DE CONTROLE DE L'ADMINISTRATION	184
ET OBLIGATION DE CONSERVATION DES DOCUMENTS COMPTABLES.....	184
SECTION I.- DISPOSITIONS GENERALES.....	184
I.- DROIT DE CONTROLE.....	184
II.- DROIT DE CONSTATATION.....	185
A- DEROULEMENT DE LA PROCEDURE.....	185
B- ETENDUE DU DROIT DE CONSTATATION.....	188
C- SANCTIONS	188
III.- CONSERVATION DES DOCUMENTS ET PIECES COMPTABLES	188
A- DOCUMENTS COMPTABLES ET PIECES JUSTIFICATIVES A CONSERVER.....	189
B- DELAI DE CONSERVATION DES DOCUMENTS COMPTABLES ET PIECES JUSTIFICATIVES.....	193
C- LIEU DE CONSERVATION	194
D- PERTE DES DOCUMENTS COMPTABLES	194
IV.- VERIFICATION DE LA COMPTABILITE	195
A- AVIS DE VERIFICATION	195
B- LIEU DE VERIFICATION.....	198
C- DUREE DE VERIFICATION DE LA COMPTABILITE.....	198
D- ASSISTANCE DU CONTRIBUABLE PAR UN CONSEIL	199
E- COMPTABILITE TENUE PAR DES MOYENS INFORMATIQUES.....	200
F- POSSIBILITE D'EMPORTER LES DOCUMENTS COMPTABLES HORS DE L'ENTREPRISE	201
G- REFUS DE PRESENTATION DES DOCUMENTS COMPTABLES	201
H- CLOTURE ET RESULTAT DE LA VERIFICATION	201
V- VERIFICATION PONCTUELLE.....	202
A- Cadre juridique et champs d'application.....	202
B- Règles de procédure et garanties du contribuable	203
VI.- RAPPEL DES CONDITIONS DE REGULARITE DE LA COMPTABILITE	205
A- CONDITIONS DE FORME.....	205
B- CONDITIONS DE FOND	209
VII.- POUVOIR D'APPRECIATION DE L'ADMINISTRATION	210
A- COMPTABILITE PRESENTANT DES IRREGULARITES GRAVES	210
B- COMPTABILITE PRESENTANT DES INSUFFISANCES DES CHIFFRES DECLARES.....	211
C- LA CHARGE DE LA PREUVE	211
D- CAS D'ENTREPRISES DEPENDANTES	212
1- Notion de dépendance.....	212
2- Transferts indirects de bénéfices entre entreprises dépendantes.....	213
3- Méthode de rectification de la base imposable	213
E- LIMITATION DE DEPENSES ENGAGEES OU SUPPORTEES À L'ETRANGER PAR LES ETABLISSEMENTS DES ENTREPRISES NON RESIDENTES AYANT UNE ACTIVITE PERMANENTE AU MAROC.....	214
1- Nature des dépenses dont la déduction est admise.....	215
2- La quote-part des frais de siège admise en déduction	215
F- PROCEDURES DE RECTIFICATION	216
VIII.- DROIT DE COMMUNICATION.....	216
A- EXERCICE DU DROIT DE COMMUNICATION A L'INTERIEUR DU MAROC	216
B- ECHANGE D'INFORMATIONS AVEC LES ADMINISTRATIONS FISCALES ETRANGERES.....	218

C-COMMUNICATION DES INFORMATIONS SUR LES OPERATIONS EFFECTUEES AVEC LES ENTREPRISES SITUEES HORS DU MAROC	218
D-. UTILISATION DES DONNEES PAR L' ADMINISTRATION FISCALE	219
SECTION II- DISPOSITIONS PARTICULIERES EN MATIERE DE DROIT DE CONTROLE	219
I.- DISPOSITIONS PARTICULIERES A L'IMPÔT SUR LE REVENU.....	219
A- CONTROLE DE LA CONSISTANCE DES BIENS EN MATIERE DE REVENUS AGRICOLAS	219
B- EXAMEN DE L'ENSEMBLE DE LA SITUATION FISCALE DES CONTRIBUABLES	220
II.- DISPOSITIONS PARTICULIERES AUX DROITS D'ENREGISTREMENT	223
A- DROIT DE CONTROLE DES PRIX ET DECLARATIONS ESTIMATIVES.....	223
B- DROIT DE PREEMPTION AU PROFIT DE L'ETAT	224
CHAPITRE II.....	226
PROCEDURE DE RECTIFICATION DES BASES D'IMPOSITION	226
SECTION I – INTRODUCTION GENERALE	226
I- REGLES DE NOTIFICATION.....	226
A- LE LIEU DE NOTIFICATION	226
B- LES MODALITES DE REMISE.....	226
C- PERSONNES HABILITEES A RECEVOIR LA NOTIFICATION	227
D- CAS OU LE DOCUMENT N' A PU ETRE REMIS A L' ADRESSE COMMUNIQUEE PAR LE CONTRIBUABLE A L' ADMINISTRATION	228
II.- PROCEDURE NORMALE DE RECTIFICATION DES IMPOSITIONS	228
A- PHASE ADMINISTRATIVE.....	229
B- PHASE JUDICIAIRE SUITE A LA PROCEDURE DE RECTIFICATION DES IMPOSITIONS	238
C- ACCORD A L' AMIABLE	238
D- NULLITE DE LA PROCEDURE DE RECTIFICATION	239
E- APPLICATION DE LA PROCEDURE DE RECTIFICATION EN CAS DE FUSION DE SOCIETES	239
III.- PROCEDURE ACCELEREE DE RECTIFICATION DES IMPOSITIONS.....	240
A- DOMAINE D'APPLICATION DE LA PROCEDURE ACCELEREE.....	240
B- PHASES DE LA PROCEDURE ACCELEREE	240
SECTION II- DISPOSITIONS PARTICULIERES AUX PROCEDURES DE RECTIFICATION	243
I- DISPOSITIONS PARTICULIERES A L'I.S. ET A L'I.R. RELATIVES AUX REGULARISATIONS DE L'IMPOT RETENU A LA SOURCE.....	243
II.- DISPOSITIONS PARTICULIERES A L'I.R.	245
A- RECTIFICATION DE L'IMPOT RETENU A LA SOURCE EN MATIERE DE REVENUS SALARIAUX.....	245
B- RECTIFICATION EN MATIERE DE PROFITS FONCIERS.....	245
C- RECTIFICATION DU REVENU PROFESSIONNEL DETERMINE DANS LE CADRE DU REGIME DU FORFAIT	246
SECTION III- LES COMMISSIONS.....	248
I.- DISPOSITIONS COMMUNES	248
A- COMMISSIONS LOCALES DE TAXATION (C.L.T.).....	248
B- COMMISSION NATIONALE DU RECOURS FISCAL (C.N.R.F.)	255
II.- DISPOSITIONS PARTICULIERES A L'IMPOT SUR LE REVENU AU TITRE DES REVENUS AGRICOLAS : RECOURS CONTRE LES DECISIONS DE LA C.L.C.	261
CHAPITRE III PROCEDURE DE TAXATION D'OFFICE	263
SECTION I- PROCEDURE DE TAXATION D'OFFICE	263
I.- TAXATION D'OFFICE POUR DEFAUT DE DECLARATION, DECLARATION IMCOMPLETE OU DEFAUT DE VERSEMENT DES RETENUES A LA SOURCE.....	263
A- CAS D'APPLICATION DE LA PROCEDURE DE TAXATION D'OFFICE	263
B- DEROULEMENT DE LA PROCEDURE DE TAXATION D'OFFICE	264
II.- TAXATION D'OFFICE POUR INFRACTION AUX DISPOSITIONS RELATIVES A LA PRESENTATION DES DOCUMENTS COMPTABLES ET AU DROIT DE CONTROLE	265
SECTION II- PROCEDURE POUR L'APPLICATION DES SANCTIONS POUR INFRACTION AU DROIT DE COMMUNICATION ET SANCTIONS PENALES.....	266
I.- PROCEDURE POUR L'APPLICATION DES SANCTIONS POUR INFRACTION AU DROIT DE COMMUNICATION.....	266
II.- PROCEDURE POUR L'APPLICATION DES SANCTIONS PENALES AUX INFRACTIONS FISCALES	266
CHAPITRE IV PRESCRIPTION	268
SECTION I- DISPOSITIONS GENERALES.....	268
I.- PORTEE ET LIMITE DU DROIT DE REPRISE.....	268
II.- INSUFFISANCES, OMISSIONS ET ERREURS SUSCEPTIBLES D'ETRE REPAREES PAR L'ADMINISTRATION	268
III.- DELAI DE PRESCRIPTION.....	269
IV.- INTERRUPTION ET SUSPENSION DU DELAI DE PRESCRIPTION.....	271
A- INTERRUPTION DE LA PRESCRIPTION.....	271

B-	SUSPENSION DE LA PRESCRIPTION	272
V.-	CAS D'INOPPOSABILITE DE LA PRESCRIPTION A L'ADMINISTRATION	273
A-	DEFICITS ANTERIEURS OU CREDITS DE TAXE REPORTES SUR DES EXERCICES NON PRESCRITS	274
B-	INFRACTIONS COMMISES PAR LES ENTREPRISES AYANT LEUR DOMICILE FISCAL OU LEUR SIEGE SOCIAL DANS LA PROVINCE DE TANGER	274
C-	NON RESPECT DES CONDITIONS D'OCCTROI DES AVANTAGES FISCAUX ACCORDES AUX PROMOTEURS IMMOBILIERS.....	275
D-	DEFAILLANCE EN MATIERE D'OPERATIONS DE PENSION	275
E-	NON RESPECT DES CONDITIONS D'EXONERATION DES PLUS-VALUES REALISEES EN COURS D'EXPLOITATION EN CAS DE REINVESTISSEMENT	275
F-	PROVISIONS IRREGULIEREMENT CONSTITUEES OU DEVENUES SANS OBJET AU COURS D'EXERCICES PRESCRITS ET FIGURANT SUR DES BILANS SE RAPPORTANT A DES EXERCICES NON PRESCRITS	276
G-	ENTREPRISE EN LIQUIDATION	276
H-	RADIATION D'UNE SOCIETE DE LA COTE DE LA BOURSE	276
I-	CHANGEMENT D'AFFECTATION DES ELEMENTS DE STOCK EN CAS DE FUSION.....	277
J-	Non respect des conditions pour le bénéfice de la déduction des intérêts de prêt prévu en cas de construction	277
I.-	DISPOSITIONS PARTICULIERES A L'IMPOT SUR LE REVENU	278
II.-	DISPOSITIONS PARTICULIERES AUX DROITS D'ENREGISTREMENT ET DE TIMBRE	278
➤	EN MATIERE DE DROITS D'ENREGISTREMENT SUR:	278
➤	EN MATIERE DE DROITS DE TIMBRE SUR :	279

TITRE II CONTENTIEUX DE L'IMPOT280

CHAPITRE I	280
LA PROCEDURE ADMINISTRATIVE	280
<i>SECTION I.- DISPOSITIONS GENERALES RELATIVES AUX RECLAMATIONS, DEGREVEMENTS ET COMPENSATION</i>	<i>280</i>
I.- LE RECOURS CONTENTIEUX	280
A- RECLAMATION.....	281
B- DEGREVEMENT.....	283
C- COMPENSATION	284
II.- RECOURS GRACIEUX	284
<i>SECTION II.- DISPOSITIONS PARTICULIERES</i>	<i>285</i>
I- DISPOSITIONS PARTICULIERES AU DROIT DE RECLAMATION EN MATIERE D'IMPOT SUR LE REVENU	285
A- RECLAMATION POUR PERTE DE RECOLTES	285
B- DELAI DE DEGREVEMENT POUR PERTE DE LOYER.....	285
II- DISPOSITIONS PARTICULIERES EN MATIERE DE RESTITUTION	286
A- RESTITUTION EN MATIERE DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE	286
B- RESTITUTION EN MATIERE DE DROITS D'ENREGISTREMENT	286
CHAPITRE II.....	290
PROCEDURE JUDICIAIRE.....	290
<i>SECTION I- PROCEDURE JUDICIAIRE SUITE AU CONTROLE FISCAL</i>	<i>290</i>
I- RECOURS EXERCE PAR LE CONTRIBUABLE.....	290
A- OBJET DU RECOURS JUDICIAIRE	290
B- DELAI D'EXERCICE DU RECOURS JUDICIAIRE.....	291
II- RECOURS EXERCE PAR L'ADMINISTRATION	292
A- OBJET DU RECOURS JUDICIAIRE.....	292
B- DELAI D'EXERCICE DU RECOURS JUDICIAIRE	292
III- GARANTIES EN MATIERE DE RECOUVREMENT ET NOMINATION D'EXPERTS	292
A- CONSTITUTION DE GARANTIES PAR LE CONTRIBUABLE	292
B- NOMINATION ET DOMAINE DE COMPETENCE DE L'EXPERT	293
<i>SECTION II- PROCEDURE JUDICIAIRE SUITE A RECLAMATION</i>	<i>293</i>

TITRE III295

DISPOSITIONS DIVERSES295

CHAPITRE PREMIER.....	295
REPRESENTATION DE L'ADMINISTRATION	295
DEVANT LES TRIBUNAUX ET ARBITRAGE	295

SECTION I- REPRESENTATION DE LA DIRECTION GENERALE DES IMPOTS DEVANT LES TRIBUNAUX	295
SECTION II- NON ARBITRAGE POUR LES QUESTIONS FISCALES	295
CHAPITRE II	296
COMPUTATION DES DELAIS	296
SECTION I- DATE DE DEBUT ET D'EXPIRATION DES DELAIS	296
SECTION II- PROROGATION DES DELAIS EXPIRANT UN JOUR NON OUVRABLE	296
CHAPITRE III	297
SECRET PROFESSIONNEL	297
SECTION I.- ETENDUE DE L'OBLIGATION AU SECRET PROFESSIONNEL	297
SECTION II.- LIMITES A L'OBLIGATION AU SECRET PROFESSIONNEL	298
LIVRE III	299
AUTRES DROITS ET TAXES	299
TITRE PREMIER	299
DROITS DE TIMBRE	299
CHAPITRE PREMIER	299
CHAMP D'APPLICATION	299
SECTION I.- ACTES, DOCUMENTS ET ECRITS IMPOSABLES	299
SECTION II.- EXONERATIONS	300
CHAPITRE II	305
LIQUIDATION ET TARIF	305
SECTION I.- LIQUIDATION	305
SECTION II.- TARIF	305
CHAPITRE III	317
DISPOSITIONS DIVERSES	317
SECTION I.- OBLITERATION DES TIMBRES MOBILES	317
SECTION II.- DECLARATION DES ANNONCEURS DE PUBLICITE ET ORGANISMES CHARGES DE LA GESTION OU DE LA VENTE DES ESPACES PUBLICITAIRES ET AUTRES ENTREPRISES	318
SECTION III.- PRESENTATION DES CONNAISSEMENTS	319
SECTION IV.- OBLIGATIONS COMMUNES	319
SECTION V.- AGENTS VERBALISATEURS	319
SECTION VI.- CONTRÔLE ET CONTENTIEUX	320
SECTION VII.- DATE D'EFFET	320
SECTION VIII.- ABROGATIONS ET MESURES TRANSITOIRES	320
TITRE II	321
TAXE SPECIALE ANNUELLE SUR LES VEHICULES AUTOMOBILES	321
CHAPITRE PREMIER	321
CHAMP D'APPLICATION	321
SECTION I.- VEHICULES IMPOSABLES	321
SECTION II.- EXONERATIONS	322
CHAPITRE II	327
LIQUIDATION DE LA TAXE SPECIALE ANNUELLE SUR LES VEHICULES AUTOMOBILES	327
SECTION I.- DELAI D'IMPOSITION	327
SECTION II.- TARIF	328
CHAPITRE III	332
OBLIGATIONS	332
SECTION I.- OBLIGATIONS DES PROPRIETAIRES DES VEHICULES	332
SECTION II.- OBLIGATIONS DES AGENTS DES DOUANES ET DE LA SURETE NATIONALE	332
CHAPITRE IV	333
DISPOSITIONS DIVERSES	333
SECTION I.- AGENTS COMPETENTS POUR CONSTATER LES INFRACTIONS	333
SECTION II.- MODALITES D'APPLICATION	333
SECTION III.- DATE D'EFFET	334
SECTION IV.- ABROGATIONS ET MESURES TRANSITOIRES	334
ANNEXE I	335

DATES D'EFFET, DISPOSITIONS TRANSITOIRES	335
ET ABROGATIONS	335
SECTION I.- DATES D'EFFET.....	335
I.- LOI DE FINANCES N° 43-06 POUR L'ANNEE BUDGETAIRE 2007	335
II.- LOI DE FINANCES N° 38-07 POUR L'ANNEE BUDGETAIRE 2008.....	336
III.- LOI DE FINANCES N° 40-08 POUR L'ANNEE BUDGETAIRE 2009	338
IV.- LOI DE FINANCES N° 48-09 POUR L'ANNEE BUDGETAIRE 2010.....	339
SECTION II.- DISPOSITIONS TRANSITOIRES.....	341
I.- LOI DE FINANCES N° 43-06 POUR L'ANNEE BUDGETAIRE 2007	341
II.- LOI DE FINANCES N° 38-07 POUR L'ANNEE BUDGETAIRE 2008.....	343
III.- LOI DE FINANCES N° 40.08 POUR L'ANNEE BUDGETAIRE 2009.....	344
IV.- LOI DE FINANCES N° 48.09 POUR L'ANNEE BUDGETAIRE 2010.....	345
IV.- LOI DE FINANCES N° 43.10 POUR L'ANNEE BUDGETAIRE 2011	348
SECTION III.- ABROGATIONS	350
A/ LOI DE FINANCES N° 43.06 POUR L'ANNEE BUDGETAIRE 2007.....	350
B/ LOI DE FINANCES N° 38.07 POUR L'ANNEE BUDGETAIRE 2008.....	351
C/ LOI DE FINANCES N° 40.08 POUR L'ANNEE BUDGETAIRE 2009	351
D/ LOI DE FINANCES N° 48.09 POUR L'ANNEE BUDGETAIRE 2010	351
ANNEXE II	352
LISTE DES COMMISSIONS LOCALES DE TAXATION.....	352