

Royaume du Maroc



Ministère de l'Economie et des Finances

Direction Générale des
Impôts



المملكة المغربية
ⵜⴰ ⴳⵓⴷⴰⵜ ⴰⴳⵓⴷⴰⵏⵜ



وزارة الاقتصاد والمالية

ⵜⴰ ⴳⵓⴷⴰⵏⵜ ⴰⴳⵓⴷⴰⵏⵜ ⴰⴳⵓⴷⴰⵏⵜ

المديرية العامة للضرائب

ⵜⴰ ⴳⵓⴷⴰⵏⵜ ⴰⴳⵓⴷⴰⵏⵜ ⴰⴳⵓⴷⴰⵏⵜ ⴰⴳⵓⴷⴰⵏⵜ

NOTE CIRCULAIRE

N° 726

**RELATIVE AUX DISPOSITIONS FISCALES
DE LA LOI DE FINANCES N° 70-15
POUR L'ANNEE BUDGETAIRE 2016**

L'article 8 de la loi de finances (L.F.) n° 70-15 pour l'année budgétaire 2016 promulguée par le dahir n° 1-15-150 du 7 rabii I 1437 (19 décembre 2015) publiée au bulletin officiel n° 6423 bis du 9 rabii I 1437 (21 décembre 2015) a modifié et complété les dispositions du Code Général des Impôts (C.G.I.) par des mesures fiscales visant :

- ✓ l'encouragement de l'investissement et l'amélioration de la compétitivité de l'entreprise ;
- ✓ le renforcement de l'équité fiscale ;
- ✓ la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales ;
- ✓ l'amélioration de la qualité des services rendus aux contribuables ;
- ✓ la clarification et l'harmonisation de certaines dispositions du CGI.

Ces mesures s'inscrivent dans le cadre de la vision stratégique, arrêtée en concertation avec les opérateurs économiques et les professionnels de la fiscalité, lors des travaux de la deuxième édition des Assises nationales sur la fiscalité tenues à Skhirat les 29 et 30 avril 2013, visant à entreprendre progressivement une réforme profonde du système fiscal national dans le sens de l'amélioration de son efficacité et de son efficience.

Ainsi, les mesures fiscales insérées dans la loi de finances 2016 précitée sont commentées dans la présente note circulaire selon le plan suivant :

- I.- Mesures spécifiques à l'impôt sur les sociétés ;
- II.- Mesures spécifiques à l'impôt sur le revenu ;
- III.- Mesures spécifiques à la taxe sur la valeur ajoutée ;
- IV.- Mesures spécifiques aux droits d'enregistrement
- V.- Mesures spécifiques à taxe spéciale annuelle sur les véhicules automobiles (T.S.A.V.A) ;
- VI.- Mesures communes à certains impôts et taxes ;
- VII.- Mesures communes aux sanctions ;
- VIII.- Mesures communes aux procédures fiscales.
- IX.- Mesure spécifique à la contribution sociale de solidarité sur les livraisons à soi-même de construction

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

Les mesures spécifiques à l'impôt sur les sociétés concernent :

- la clarification de l'application de l'abattement de 100% aux dividendes perçus et de l'exonération des plus-values sur cession de valeurs mobilières, pour certains organismes jouissant de l'exonération totale permanente ;
- la clarification de l'exonération de l'impôt retenu à la source appliquée aux dividendes distribués par les sociétés holding offshore ;
- l'institution de taux proportionnels selon le montant des bénéfices nets fiscaux réalisés ;
- la clarification du taux à appliquer pour le calcul des acomptes dus par les sociétés ayant épuisé la période d'exonération totale de l'IS ou de la cotisation minimale.

A- Clarification de l'application de l'abattement de 100% aux dividendes perçus et de l'exonération des plus-values sur cession de valeurs mobilières pour certains organismes jouissant de l'exonération totale permanente

Il est rappelé que la L.F. pour l'année budgétaire 2010 avait prévu que les organismes bénéficiant de l'exonération totale d'IS, visés à l'article 6-I-A du CGI, sont exclus du bénéfice de l'abattement de 100% au titre des dividendes perçus et de l'exonération des plus-values sur cession de valeurs mobilières.

Néanmoins, cette exclusion ne s'applique pas à certains organismes dont l'activité principale consiste à percevoir uniquement les produits susvisés (les dividendes et plus-values), tel que précisé dans la note circulaire n° 718 relative aux dispositions fiscales de la L.F. pour l'année budgétaire 2010 précitée.

Pour clarifier et consacrer l'exonération dont bénéficient les organismes précités au niveau du CGI, l'article 8 de la L.F n°70-15 précitée a complété l'article 6-I-A de ce code en y transférant les dispositions de l'article 164-IV dudit code et en précisant les organismes exonérés de manière permanente et jouissant de l'abattement de 100%, pour les dividendes perçus et de l'exonération des plus-values sur les cessions de valeurs mobilières réalisées.

Il s'agit des organismes suivants :

- les sociétés non résidentes visées à l'article 6 (I-A-10°) du CGI ;
- la Banque Islamique du Développement (BID) visée à l'article 6 (I-A-11°) du CGI ;

- la Banque Africaine de Développement (BAD) ainsi que le « Fonds Afrique 50 » visés à l'article 6 (I-A-12°) du CGI ;
- la Société Financière Internationale (SFI) visée à l'article 6 (I-A-13°) du CGI ;
- l'Agence Bayt Mal Al Quods Acharif visée à l'article 6 (I-A-14°) du CGI ;
- les Organismes de placement collectif en valeurs mobilières (OPCVM), les Fonds de placement collectif de titrisation (FPCT), les Organismes de placement en capital-risque (OPCR) visés à l'article 6 (I-A-16°, 17° et 18°) du CGI ;
- et la Fondation Lalla Salma de prévention et traitement des cancers visée à l'article 6 (I-A-30°) du CGI.

B- Clarification de l'exonération de l'impôt retenu à la source appliquée aux dividendes distribués par les sociétés holding offshore

Antérieurement à la loi de finances n° 70-15 précitée, l'article 6 (I-C-1°) du C.G.I prévoyait que les dividendes distribués par les sociétés holding offshore à leurs actionnaires sont exonérés de l'impôt retenu à la source, au prorata du chiffre d'affaires offshore correspondant aux prestations de services exonérées.

Or, les sociétés holding offshore ne sont pas exonérées mais soumises à un impôt sur les sociétés forfaitaire temporaire, tel que prévu à l'article 19-III-C du CGI, pour les opérations qu'elles réalisent conformément aux conditions prévues par l'article 7-VIII dudit code.

Pour clarifier les dispositions de l'article 6 (I-C-1°) précité, l'article 8 de la L.F n° 70-15 précitée a modifié la rédaction desdites dispositions en précisant que les dividendes distribués par les sociétés holding offshore à leurs actionnaires sont exonérés de l'impôt retenu à la source, au prorata des bénéfices correspondant à l'activité éligible à l'impôt forfaitaire prévu à l'article 19-III-C du CGI dans les conditions prévues à l'article 7- VIII dudit code.

C- Institution de taux proportionnels selon les montants des bénéfices nets réalisés

Afin de permettre l'imposition des sociétés à l'IS en tenant compte du niveau du bénéfice net fiscal qu'elles réalisent, l'article 8 de la L.F n° 70-15 précitée a modifié les dispositions de l'article 19-I-A du C.G.I. pour instituer des taux proportionnels selon les montants de bénéfices nets fiscaux réalisés.

Ainsi, l'IS est calculé aux taux proportionnels suivants:

- 10% pour les sociétés réalisant un bénéfice net fiscal inférieur ou égal à trois cent mille (300.000) dirhams ;

- 20% pour les sociétés réalisant un bénéfice net fiscal supérieur à trois cent mille (300.000) dirhams et inférieur ou égal à un million (1.000.000) dirhams ;
- 30% pour les sociétés réalisant un bénéfice net fiscal supérieur à un million (1.000.000) dirhams et inférieur ou égal à cinq millions (5.000.000) dirhams ;
- 31% pour les sociétés réalisant un bénéfice net fiscal supérieur à cinq millions (5.000.000) dirhams.

N.B. : Le bénéfice net fiscal s'entend du bénéfice imposable déterminé après imputation des déficits reportables.

Conformément aux dispositions de l'article 8-IV-2° de la L.F n° 70-15 précitée, ces taux sont applicables au titre des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016.

Par ailleurs, suite à l'institution de ces taux, l'article 8 de la L.F n° 70-15 précitée a également modifié les dispositions de l'article 19-II-B du C.G.I. en supprimant le dernier alinéa relatif à l'application du taux de 10% aux sociétés réalisant un bénéfice fiscal inférieur ou égal à 300.000 dirhams, du fait que ce taux a été inséré dans le nouveau barème proportionnel prévu à l'article 19-I-A précité.

Enfin, il est à préciser que les établissements de crédit et organismes assimilés, Bank Al Maghrib, la Caisse de Dépôt et de Gestion, les sociétés d'assurances et de réassurances demeurent imposables au taux de 37%.

N.B. : Le mode de calcul des acomptes versés au cours de l'exercice, sur la base du montant de l'impôt dû au titre du dernier exercice clos, reste inchangé et n'est pas affecté par le changement de taux à appliquer au bénéfice net fiscal réalisé à la fin de l'exercice.

Exemples :

1- Traitement des bénéfices réalisés au titre de l'exercice 2015

La déclaration du résultat fiscal d'une société X déposée le 31 mars 2016, au titre de l'exercice comptable 2015, fait ressortir les éléments suivants :

- Chiffre d'affaires (HT) :10 000 000 DHS
- Bénéfice net :500 000 DHS

➤ Calcul de la cotisation minimale (C.M) :

- Base de la C.M : 10 000 000 DHS
- Taux de la CM :0,50%
- Montant de la CM : 10 000 000 x 0,50% : 50 000 DHS

➤ Calcul de l'impôt sur les sociétés (I.S) :

- Bénéfice net : 500 000 DHS
- Taux de l'impôt : **30%**
- Montant de l'IS : 150 000 DHS

Etant donné que le montant d'IS (150 000 DHS) est supérieur à celui de la CM (50 000 DHS), le montant d'IS exigible est de 150 000 DHS.

Ainsi, les bénéfices réalisés par la société X au titre de l'exercice 2015 restent soumis à l'IS au taux normal de 30%, du fait que le nouveau barème de l'IS ne s'applique qu'aux bénéfices réalisés au titre des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016, comme prévu par l'article 8-IV-2° de la L.F. n° 70-15 précitée.

2- Traitement des bénéfices réalisés au titre de l'exercice 2016

La déclaration du résultat fiscal de la même société X déposée le 31 mars 2017, au titre de l'exercice comptable 2016, fait ressortir les éléments suivants :

- Chiffre d'affaires (HT) :15 000 000 DHS
- Bénéfice net : :800 000 DHS

➤ Calcul de la cotisation minimale (C.M) :

- Base de la C.M : 15 000 000 DHS
- Taux de la CM :0,50%
- Montant de la CM : $15\,000\,000 \times 0,50\%$:75 000 DHS

➤ Calcul de l'impôt sur les sociétés (I.S) :

- Bénéfice net :800 000 DHS
- Taux de l'impôt : **20%**
- Montant de l'IS : 160 000 DHS
- Acomptes payés au cours de l'exercice ($37\,500 \times 4$) 150 000 DHS

Etant donné que le montant de l'IS (160 000 DHS) est supérieur à celui de la CM (75 000 DHS), le montant d'IS exigible est de 160 000 DHS, soit un reliquat de l'IS à verser à la date de dépôt de la déclaration de 10 000 DHS.

Ainsi, le bénéfice fiscal réalisé par la société X au titre de l'exercice 2016 est soumis à l'IS au nouveau taux proportionnel de 20% dès lors que son montant est situé entre 300 001 DHS et 1 000 000 DHS.

D- Clarification du taux d'IS applicable pour le calcul des acomptes dus par les sociétés ayant épuisé la période d'exonération totale de l'IS

Antérieurement à la L.F. n°70-15 précitée, les dispositions de l'article 170-III du C.G.I. prévoyaient que pour les sociétés exonérées temporairement de la cotisation minimale ainsi que pour les sociétés exonérées en totalité de l'IS, les

acomptes dus au titre de l'exercice en cours sont déterminés d'après l'impôt ou la cotisation minimale qui aurait été dû (e) en l'absence de toute exonération.

Afin d'éviter les divergences d'interprétation sur le taux à appliquer pour le calcul desdits acomptes (taux normal ou réduit), notamment dans le cas des sociétés passant de l'exonération totale de l'IS à l'imposition à un taux réduit, l'article 8 de la L.F n° 70-15 précitée a introduit une modification pour clarifier les dispositions de l'article 170-III du C.G.I. précité.

Ainsi, il a été précisé que ces acomptes sont calculés en appliquant les taux d'imposition auxquels sont soumises les sociétés concernées au titre de l'exercice en cours.

Exemple :

Une société dont le chiffre d'affaire est réalisé en totalité à l'export a été créée en janvier 2012. Elle bénéficie, à ce titre, de l'exonération totale de l'impôt sur les sociétés pendant une période de 5 ans et de l'imposition au taux réduit de 17,5% au-delà de cette période.

L'exonération totale couvre ainsi les exercices 2012 à 2016. Au titre du dernier exercice d'exonération (2016), la société a déclaré les résultats suivants :

- chiffre d'affaires à l'export :19 000 000 DHS
- Résultat fiscal :1 300 000 DHS
- Cotisation minimale théorique : $19\,000\,000 \times 0,50\%$95 000 DHS

La base de calcul des acomptes provisionnels à payer au cours de l'exercice 2017 est déterminée comme suit :

- Résultat de l'année de référence (2016)1 300 000 DHS
- IS calculé au taux réduit de 17,5% : $1\,300\,000 \times 17,5\%$:.....227 500 DHS

L'IS étant supérieur à la CM, les acomptes provisionnels à acquitter au cours de l'exercice 2017 sont déterminés sur la base de l'IS calculé au taux réduit soit 227 500 DH.

II- MESURES SPECIFIQUES A L'IMPOT SUR LE REVENU

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

- l'institution du régime fiscal applicable au produit «Mourabaha» à celui d'«IjaraMountahia Bitamlik» ;
- la suppression des modalités d'application des dispositions relatives à la déductibilité prévue à l'article 28-II, en cas d'acquisition d'une habitation principale dans le cadre de l'indivision ;

- le prolongement de la période de vacance pour le bénéfice de l'exonération de l'IR au titre du profit foncier résultant de la cession d'un logement destiné à l'habitation principale ;
- la dispense de la déclaration annuelle de revenu global pour les contribuables disposant uniquement d'un revenu professionnel déterminé d'après le régime du bénéfice forfaitaire et imposés sur la base du bénéfice minimum ;
- l'octroi du bénéfice de l'abattement de 40% aux revenus fonciers afférents aux propriétés agricoles ;
- le changement du mode de recouvrement de l'impôt dû par les contribuables dont le revenu professionnel et/ou agricole est déterminé selon le régime du résultat net réel ou celui du résultat net simplifié et par ceux exerçant des professions libérales ;
- le changement du délai de dépôt de déclaration des titulaires de revenus professionnels déterminés selon le régime du résultat net réel ou celui du résultat net simplifié.

A- Institution du régime fiscal applicable au produit «Mourabaha» à celui d'«IjaraMountahia Bitamlik»

Suite à la publication de la loi n° 103-12 du 24 décembre 2014 relative aux établissements de crédit et organismes assimilés, encadrant la commercialisation des produits et services ne donnant pas lieu à la perception et/ou au versement d'intérêts et afin de favoriser la convergence du dispositif législatif régissant ces produits vers les meilleures pratiques internationales, les dispositions de la LF pour l'année 2016 précitée ont modifié les dispositions du CGI pour accorder le même traitement fiscal réservé au produit « Mourabaha » à celui d'« Ijara Mountahia Bitamlik » (IMB).

Ainsi, on entend par l'Ijara tout contrat, selon lequel une banque participative met à titre locatif un bien meuble ou immeuble déterminé et propriété de cette banque à la disposition d'un client pour usage autorisé par la loi, conformément aux dispositions de l'article 58 de la loi n° 103-12 précitée.

Le produit Ijara peut prendre l'une des deux formes suivantes :

- **Ijara tachghilia**, lorsqu'il s'agit d'une simple location ;
- **Ijara Mountahia Bitamlik (IMB)**, lorsqu' au terme de la location la propriété du bien, meuble ou immeuble loué, est transférée au client selon des modalités convenues entre les parties.

Seul ce dernier mode de financement, est visé par les dispositions de l'article 28-II du CGI, et le contrat IMB doit être destiné au terme dudit contrat à l'acquisition d'un logement à usage d'habitation principale.

Aussi, les avantages fiscaux accordés au produit susvisé, peuvent être résumés comme suit :

1- Déduction, dans la limite de 10%, du revenu global imposable, du montant de la marge locative payé par le contribuable, dans le cadre d'un contrat IMB

Est déductible, dans la limite de 10%, du revenu global imposable, le montant de la marge locative défini dans le cadre du contrat « Ijara Mountahia Bitamlik », payé par le contribuable aux établissements de crédit et aux organismes assimilés en vue de l'acquisition d'un logement destiné à l'habitation principale, conformément aux dispositions de l'article 28-II du CGI.

Cette déduction est subordonnée aux conditions suivantes :

- en ce qui concerne les titulaires de revenus salariaux et assimilés, imposés par voie de retenue à la source, à ce que le coût d'acquisition par la banque et la marge locative payée dans le cadre du contrat «Ijara Mountahia Bitamlik » soient retenus et versés mensuellement par l'employeur ou le débirentier aux organismes prêteurs ;
- en ce qui concerne les autres contribuables, à la production de la déclaration annuelle du revenu global prévue à l'article 82 du C.G.I., appuyée des pièces justificatives suivantes :
 - ✓ une photocopie de la carte nationale d'identité électronique portant l'adresse du logement objet de la demande de restitution. Dans le cas où l'adresse indiquée sur la C.N.I. ne correspond pas à celle du lieu de situation de l'immeuble, un certificat de résidence et les quittances d'eau et d'électricité peuvent être prises en considération ;
 - ✓ une attestation sur l'honneur légalisée, certifiant que le contribuable occupe lui-même son logement à titre d'habitation principale, et dans laquelle il s'engage à informer l'administration fiscale de tout changement intervenu dans l'affectation dudit logement, en totalité ou en partie, avant le 31 janvier de l'année suivant celle dudit changement ;
 - ✓ une copie certifiée conforme du contrat « 'Ijara Mountahia Bitamlik » et des quittances de versement ou des avis de débit établis par les établissements bancaires;
 - ✓ le tableau faisant ressortir annuellement le coût d'acquisition dudit bien par la banque et la marge locative payée dans le cadre des contrats conclus par voie IMB.

De même, il convient de noter que cette déduction ne peut être cumulée avec celle :

- du montant du coût d'acquisition et de la marge locative visés à l'article 59-V du C.G.I relatifs au contrat «Ijara Mountahia Bitamlik » pour l'acquisition d'un logement social destiné à son habitation principale ;

- ou de la marge locative payée dans le cadre du contrat «Ijara Mountahia Bitamlik » visée à l'article 65 -II du C.G.I, qui fixe les modalités de détermination du profit foncier imposable.

Par ailleurs, il est à préciser que lorsque le contribuable n'affecte pas le logement, acquis dans le cadre du contrat « Ijara Mountahia Bitamlik », à son habitation principale durant la période de location, sa situation fiscale est régularisée sans préjudice de l'application des sanctions prévues à l'article 208 du CGI.

A cet effet, les droits complémentaires ainsi que la pénalité et les majorations y afférents dont est redevable le contribuable n'ayant pas respecté les conditions de bénéfice de déductibilité prévues à l'article 28-II du CGI, sont immédiatement établis et exigibles en totalité pour toutes les années ayant fait l'objet de déduction ou de restitution, même si le délai de prescription a expiré conformément aux dispositions de l'article 232 (VIII-8°) du CGI.

Les dispositions de l'article 28-II du C.G.I sont applicables aux montants de la marge locative payés dans le cadre d'un contrat «Ijara Mountahia Bitamlik », versés à compter du 1^{er} janvier 2016.

2- Déduction au niveau du revenu salarial, du montant du coût d'acquisition et de la marge locative payé par le contribuable, dans le cadre d'un contrat IMB pour l'acquisition d'un logement social destiné à son habitation principale

Cette déduction concerne le remboursement du coût d'acquisition et la marge locative payé dans le cadre du contrat « Ijara Mountahia Bitamlik » pour l'acquisition d'un logement social, tel que défini à l'article 92-I-28° du CGI et destiné à l'habitation principale.

Il est à rappeler qu'au sens de l'article 92-I-28° susvisé, on entend par logement social, toute unité de logement dont la superficie couverte est comprise entre cinquante (50) et quatre vingt (80) m² et le prix de vente n'excède pas deux cent cinquante mille (250 000) dirhams, hors taxe sur la valeur ajoutée.

La déduction susvisée est subordonnée à la condition que l'employeur ou le débirentier opère mensuellement la retenue à la source du montant des sommes échues et le verse aux établissements de crédit et aux organismes assimilés.

A défaut, lorsque le bénéficiaire du contrat « Ijara Mountahia Bitamlik » n'a pas pu bénéficier de la déduction des montants des remboursements à la source, il peut bénéficier de la restitution du montant de la marge locative qu'il a payé, par voie de déclaration, dans la limite de 10 % du revenu net imposable.

Pour justifier de l'occupation personnelle de l'habitation principale, le salarié doit produire à son employeur les justificatifs suivants :

- ✓ une photocopie de la carte nationale d'identité électronique portant l'adresse du logement objet de la demande de restitution. Dans le cas où l'adresse indiquée sur la C.N.I. ne correspond pas à celle du lieu de situation de l'immeuble, un certificat de résidence et les quittances d'eau et d'électricité peuvent être prises en considération ;
- ✓ une attestation sur l'honneur légalisée, certifiant que le contribuable occupe lui-même son logement à titre d'habitation principale, et dans laquelle il s'engage à informer l'employeur de tout changement intervenu dans l'affectation dudit logement, en totalité ou en partie, dans le mois qui suit celui du changement ;
- ✓ une copie certifiée conforme du contrat « Ijara Mountahia Bitamlik » et des quittances de versement ou des avis de débit établis par les établissements bancaires pour les contrats conclus par voie de IMB ;
- ✓ un tableau faisant ressortir annuellement le coût d'acquisition dudit bien par la banque et la marge locative payée dans le cadre des contrats conclus par voie IMB.

Il est à préciser que cette déduction n'est pas cumulable avec celle prévue pour le calcul du profit net imposable tel que prévu à l'article 65-II du C.G.I.

Les dispositions de l'article 59-V du C.G.I sont applicables au montant du coût d'acquisition et de la marge locative payé dans le cadre d'un contrat «Ijara Mountahia Bitamlik », versé à compter du 1^{er} janvier 2016.

3- Prise en compte de la période d'occupation du contribuable en tant que locataire du logement destiné à son habitation principale et pour lequel il a contracté un contrat «Ijara Mountahia Bitamlik » pour le bénéfice de l'exonération du profit résultant de la cession dudit logement

Dans le cadre du contrat «Ijara Mountahia Bitamlik », les établissements de crédit et les organismes assimilés mettent à la disposition du client le bien acheté, dans le cadre d'un contrat de location, en contrepartie du paiement de loyers.

Toutefois, en vue d'accorder au contribuable, ayant financé l'acquisition de son habitation principale dans le cadre d'un contrat IMB, le même traitement fiscal accordé en matière d'exonération du profit foncier résultant de la cession d'un logement destiné à l'habitation principale et occupé par son propriétaire depuis au moins six ans, les dispositions de la LF pour l'année 2016 ont modifié l'article 63-II du CGI pour permettre audit contribuable, de bénéficier de ladite exonération dans les mêmes conditions prévues par l'article susvisé.

Aussi, la période d'occupation dudit bien par le contribuable, en tant que locataire, est prise en compte pour le calcul de la période de 6 ans nécessaire pour le bénéfice de l'exonération susvisée.

4- Prise en considération pour le calcul du profit foncier, du coût d'acquisition et du montant de la marge locative, en cas de cession d'un bien immobilier acquis dans le cadre du contrat «Ijara Mountahia Bitamlik »

Les dispositions de la LF pour l'année 2016 ont modifié l'article 65-I du CGI pour permettre au contribuable, lors de la détermination du profit foncier résultant de la cession d'un logement acquis dans le cadre du contrat «Ijara Mountahia Bitamlik », de bénéficier de la possibilité d'ajouter au prix d'acquisition le montant de la marge locative, payé par le cédant en rémunération du contrat « Ijara Mountahia Bitamlik » souscrit auprès des établissements de crédit et des organismes assimilés, pour la réalisation des opérations d'acquisition et d'investissement dédiées audit logement.

Les dispositions de l'article 65-II du CGI sont applicables aux cessions réalisées à compter du 1^{er} janvier 2016.

B- Suppression des modalités d'application des dispositions relatives à la déductibilité prévue à l'article 28-II, en cas d'acquisition d'une habitation principale dans le cadre de l'indivision

Avant le 1^{er} janvier 2016, les dispositions de l'article 28- II du C.G.I prévoyaient la déductibilité du montant des intérêts ou du montant de la rémunération convenue d'avance, dans la limite de 10% du revenu global imposable, pour chaque co-indivisaire, à concurrence de sa quote-part dans l'habitation principale, en cas d'acquisition de ladite habitation dans le cadre d'une indivision.

Aussi, pour permettre au contribuable ayant contracté un prêt pour le financement de son habitation principale, de bénéficier de la déductibilité totale, dans la limite de 10% de son revenu global du montant des intérêts, de la rémunération convenue d'avance ou de la marge locative, les dispositions de LF pour l'année 2016 ont modifié l'article 28-II du CGI, pour abroger les dispositions relatives à la limitation de la déduction en cas d'indivision.

Les dispositions de l'article 28-II du C.G.I sont applicables aux montants des intérêts des prêts contractés ou de la rémunération convenue d'avance dans le cadre d'un contrat « Mourabaha » ou de la marge locative payée dans le cadre d'un contrat «Ijara Mountahia Bitamlik », versés à compter du 1^{er} janvier 2016.

Exemple

Soit un contribuable salarié marié qui bénéficie d'un revenu brut annuel de 217.932 DHS (dont 4 800 DHS d'allocations familiales).

En 2011, ledit contribuable a acquis avec son épouse, en indivision à raison de 50% chacun, un logement destiné à leur habitation principale, et a financé sa part dans ledit bien par un crédit contracté auprès d'un établissement bancaire.

Les montants des remboursements en principal et intérêts sont retenus et versés mensuellement par l'employeur à l'établissement de crédit.

En 2016, il a remboursé une somme annuelle de 54.000 DH ventilée comme suit : 36 000 DHS en principal, 18 000 DHS au titre des intérêts.

Revenu brut global217.932 DHS

Éléments exonérés :

Allocations familiales4 800 DHS

Salaire brut imposable

217.932 - 4.800 =213.132 DHS

Salaire net imposable

Déductions

Frais professionnels :

213.132 x 20 % = 42.626,4 plafonné à30.000 DHS

Charges sociales : 3 225,60 DHS.

Total des déductions**33.225,60** DHS

Salaire net imposable :

213.132 - 33.225,60 =179.910,00 DHS

Déduction des intérêts à hauteur de 10 % du revenu net imposable

Le contribuable peut déduire les intérêts à hauteur de 10 % de son revenu net imposable, même si sa quote part dans le logement est de 50%:

179.910, DHS x 10%=.....**17.991 DHS**

Le montant annuel des intérêts n'est déductible qu'à hauteur de 17.991 DHS

Base imposable

179.910 - 17.991=161.920 DHS

I.R à retenir à la source :

(161.920 x 34%) - 17.200 - 360 =**37.493 DHS**

A titre de comparaison, selon les dispositions de l'article 28-II applicables jusqu'au 31 décembre 2015, ce contribuable était imposé sur la base d'un revenu net de 170.920 calculé après déduction des intérêts à hauteur de 10 % du revenu net imposable et dans la limite de 50 % de sa cote part dans l'indivision soit :
 $179.910 - (17.991 \times 50 \%) = 170.920$ DHS.

L'impôt dû était de: $(170.920 \times 34\%) - 17.200 - 360 = \mathbf{40.553}$ DHS

C- Prolongement de la période de vacance pour le bénéfice de l'exonération de l'IR au titre du profit résultant de la cession d'un logement destiné à l'habitation principale

Les dispositions de l'article 63-II-B du CGI prévoient l'exonération de l'IR au titre du profit résultant de la cession de logement occupé à titre d'habitation principale depuis au moins 6 ans au jour de ladite cession.

Toutefois, une période de 6 mois à compter de la date de la vacance du logement est accordée au contribuable pour la réalisation de l'opération de cession dudit logement.

Ainsi, en vue de permettre au contribuable de céder le bien en question, dans des conditions favorables, et de bénéficier par conséquent de l'exonération relative à l'habitation principale, les dispositions de la LF pour l'année 2016 ont prolongé la durée maximale qui doit s'écouler entre la date de vacance de l'immeuble et celle de sa cession de 6 mois à une année.

Les dispositions de l'article 63-II-B du C.G.I sont applicables aux cessions réalisées à compter du 1^{er} janvier 2016.

D- Dispense de la déclaration annuelle de revenu global pour les contribuables disposant uniquement d'un revenu professionnel déterminé d'après le régime du bénéfice forfaitaire et imposé sur la base de bénéfice minimum

Les dispositions de la LF pour l'année 2016 ont complété l'article 86 du CGI par un paragraphe 4° pour dispenser les contribuables disposant uniquement de revenus professionnels déterminés selon le régime du bénéfice forfaitaire et imposé sur la base du bénéfice minimum de l'obligation de souscrire la déclaration de leur revenu global de l'année précédente.

Cette dispense est subordonnée aux conditions suivantes :

- le bénéfice annuel des contribuables est déterminé sur la base du bénéfice minimum et le montant de l'impôt émis en principal est inférieur ou égal à cinq mille (5.000) dirhams ;
- les éléments de calcul du bénéfice forfaitaire n'ont subi aucun changement de nature à rehausser la base imposable initialement retenue ;

- le bénéfice de cette dispense n'est acquis qu'en cours d'activité.

Ainsi, cette mesure n'est pas applicable aux contribuables dont le bénéfice annuel est déterminé uniquement sur la base du bénéfice forfaitaire prévu à l'article 40 du CGI, dans la mesure où les droits correspondant audit bénéfice changent d'une année à une autre, en fonction du chiffre d'affaires déclaré.

Par ailleurs, il convient de préciser que le bénéfice de la dispense de déclaration n'est plus valable, lorsque le bénéfice forfaitaire dépasse, au titre d'une année d'imposition, le bénéfice minimum initialement retenu et ayant permis aux contribuables de ne plus souscrire leur déclaration, même si l'impôt en principal qui en résulte est inférieur ou égal à cinq mille dirhams.

De même, en cas de cessation d'activité, les contribuables ayant bénéficié de la dispense de déclaration sont tenus de souscrire la déclaration de leur revenu global de l'année de cessation dans les formes et délai prévus aux articles 85 et 150 du C.G.I.

La dispense du dépôt de la déclaration annuelle du revenu professionnel n'est accordée qu'à compter de l'année qui suit celle au cours de laquelle les conditions précitées sont remplies.

Toutefois, pour les contribuables nouvellement identifiés, le bénéfice de cette dispense n'est acquis qu'au delà de la deuxième année suivant celle du début de l'activité.

Cette dispense de déclaration est applicable aux déclarations annuelles des revenus professionnels dont le délai légal de dépôt intervient à compter du 1^{er} janvier 2016.

Exemples :

Il est à rappeler que le contribuable soumis au régime du forfait est imposé d'après le revenu le plus élevé, obtenu par comparaison entre le bénéfice forfaitaire et le bénéfice minimum.

1)- Cas d'un contribuable exerçant une activité ancienne et disposant d'un seul revenu afférent à une activité professionnelle

Un contribuable, marié et ayant deux enfants à charge, tenant un salon de thé, depuis janvier 2012, dans un nouveau quartier et employant 2 personnes, déclare en 2015, au titre de l'année 2014, un chiffre d'affaires de 120.000 DHS.

- La valeur locative, base de la taxe professionnelle afférente audit salon est de : 42.000 DHS.
- Son bénéfice forfaitaire est d'après le chiffre d'affaires déclaré par le contribuable est de :

120.000 DHS x 40%¹=48.000 DHS

Pour déterminer son bénéfice minimum, l'inspecteur des impôts a retenu un coefficient de 1,5 compte tenu des éléments suivants :

- un achalandage moyen ;
- nombre limité des employés.

Son bénéfice minimum est de 42 000 x 1,5= 63.000 DHS

Impôt dû : (63.000 x 30 %) - 14 000²- 1080³= 3.820 DHS

Dans ce cas, le contribuable est dispensé en 2016 de souscrire la déclaration de son revenu professionnel réalisé en 2015.

2)- Cas de contribuable ayant débuté son activité professionnelle en 2015 :

Soit un contribuable marié, exerçant une activité de marchand de vêtements confectionnés a débuté son activité le 2 juillet 2015. La valeur locative correspondant au loyer annuel du local dans lequel il exerce son activité est de 36.000 DHS.

Supposons que le chiffre d'affaires réalisé au titre de l'exercice 2015 et déclaré en février 2016 s'élève à 125 000 DHS.

Son Bénéfice Forfaitaire est de 125 000 x 15 %⁴ =18.750 DHS

Son Bénéfice Minimum est de 36 000 x 1,5 = 54.000 x 6/12=27.000 DHS

IR dû = 0 (les deux bénéfices sont inférieurs au seuil imposable de 30 000 DHS)

Le coefficient de 1,5 a été retenu pour tenir compte de plusieurs éléments :

- il s'agit d'une nouvelle activité, avec un achalandage moyen ;
- la valeur locative correspondant aux loyers actuels pratiqués est assez élevée ;
- le niveau de l'activité a été très moyen au cours de l'année concernée.

En février 2017, son chiffre d'affaires déclaré s'élève à 250.000 DHS.

Son Bénéfice Forfaitaire est de 250 000 DHS x 15 % =37.500 DHS

¹ Ces taux sont tirés du tableau des coefficients applicables au chiffre d'affaires pour la détermination du bénéfice forfaitaire annexé au CGI.

² Il s'agit de la somme à déduire du barème de l'I.R. selon la méthode de calcul rapide.

³ Réductions pour charge de famille : 3 x360= 1080 DH

⁴ Ce taux est tiré du tableau des coefficients applicables au chiffre d'affaires pour la détermination du bénéfice forfaitaire annexé au CGI.

Son Bénéfice Minimum est de $36\,000 \times 1,5 = \dots\dots\dots 54.000$ DHS

Impôt émis : $(54.000 \times 20\%) - 8\,000^5 - 360^6 = \dots\dots\dots 2\,440$ DHS

Ce contribuable est dispensé en 2018 de la souscription de la déclaration de son revenu professionnel réalisé en 2017.

Ainsi et conformément aux dispositions du 2^{ème} alinéa de l'article 86-4° du CGI, pour les nouveaux contribuables soumis au régime forfaitaire imposés sur la base du bénéfice minimum, c'est le deuxième exercice suivant celui du début de l'activité qui est déterminant pour apprécier les seuils d'éligibilité à la dispense.

N.B : Il est à rappeler que la dispense de déclaration s'applique à compter de l'année suivant celle au cours de laquelle l'impôt est émis. Toutefois, pour les nouveaux contribuables, cette dispense n'est accordée qu'à compter de la deuxième année suivant celle du début de l'activité.

3)- Cas d'un contribuable disposant de revenus professionnels et d'un autre revenu catégoriel

Soit un contribuable marié ayant deux enfants, exerçant la profession de mécanicien réparateur et imposé sur la base du revenu minimum calculé comme suit :

Valeur locative annuelle : $\dots\dots\dots 12.000$ DHS

Coefficient appliqué compte tenu du niveau de l'activité : 4

Le bénéfice minimum qui est retenu s'élève à : $(12\,000 \times 4) = \dots\dots\dots 48\,000$ DHS

Par ailleurs, l'intéressé dispose d'un revenu foncier annuel de $\dots\dots\dots 30\,000$ DHS

Revenu foncier net imposable : $30\,000 \times 60\% = \dots\dots\dots 18\,000$ DHS

Total du revenu global imposable: $48\,000 + 18\,000 = \dots\dots\dots 66\,000$ DHS

Impôt dû : $(66.000 \times 30\%) - 14\,000 - 1080 = \dots\dots\dots 4\,720$ DHS

Fraction de l'IR afférent au revenu professionnel est de :

$$\frac{4\,720 \times 48\,000}{66\,000} = 3\,433 \text{ DHS.}$$

Ainsi, même si l'impôt afférent au revenu professionnel de ce contribuable est inférieur à 5 000 DHS, il n'est pas dispensé du dépôt de la déclaration, dès lors qu'il dispose d'un autre revenu catégoriel.

⁵ Il s'agit de la somme à déduire du barème de l'I.R. selon la méthode de calcul rapide.

⁶ Réduction pour charge de famille : $1 \times 360 = 360$ DH

E- Octroi du bénéfice de l'abattement de 40% aux revenus fonciers afférents aux propriétés agricoles

Les dispositions de la LF pour l'année 2016 ont modifié les dispositions de l'article 64 du CGI, en vue de faire bénéficier les revenus provenant de la location des propriétés agricoles y compris les constructions et le matériel fixes et mobiles y attachés de l'abattement de 40% pour la détermination de la base imposable, et ce dans le cadre de l'harmonisation du traitement fiscal applicable aux différents revenus locatifs.

Ainsi, le revenu foncier net imposable des propriétés agricoles est déterminé après application de l'abattement de 40% prévu à l'article 64-II du CGI :

- soit au montant brut du loyer ou du fermage stipulé en argent dans le contrat ;
- soit au montant brut obtenu en multipliant le cours moyen de la culture pratiquée par les quantités prévues dans le contrat, dans le cas des locations rémunérées en nature ;
- soit à la fraction du revenu agricole forfaitaire, dans le cas des locations à part de fruit.

Les dispositions de l'article 64-III du C.G.I sont applicables aux revenus fonciers afférents aux propriétés agricoles, acquis à compter du 1^{er} janvier 2016.

F- Changement du mode de recouvrement de l'impôt sur le revenu dû par les contribuables dont le revenu professionnel et/ou agricole est déterminé selon le régime du résultat net réel ou celui du résultat net simplifié y compris ceux exerçant des professions libérales

Avant le 1^{er} janvier 2016, les contribuables disposant de revenus professionnels sont imposés, en matière d'impôt sur le revenu, par voie de rôle suite à la souscription de leur déclaration de revenu global, y compris les contribuables exerçant des professions libérales fixées par le décret n° 2-15-97 du 31 mars 2015 et qui sont tenus de télé déclarer et de télépayer.

Suite à la généralisation à compter du 1^{er} Janvier 2017, de l'obligation de télédéclaration et de télépaiement aux contribuables dont le revenu professionnel et/ou agricole est déterminé selon le régime du résultat net réel ou celui du résultat net simplifié, et afin de simplifier la procédure du recouvrement de l'impôt de cette catégorie de contribuables, les dispositions de la LF pour l'année 2016 ont modifié les articles 173 et 175 du CGI, en substituant le recouvrement par voie de paiement spontané à celui assuré par voie de rôle.

Ainsi, à compter du 1^{er} Janvier 2016, l'IR afférent aux revenus susvisés, ainsi que le montant de la cotisation minimale sont versés spontanément auprès du receveur de l'administration fiscale, du lieu du domicile fiscal ou du principal établissement du contribuable concerné.

Enfin, il est à préciser que ce nouveau mode de paiement spontané de l'IR relatif à l'exercice 2015 concerne tous les contribuables soumis au régime du RNR et à celui du RNS.

Toutefois, l'IR des contribuables dont le revenu professionnel est déterminé selon le régime forfaitaire demeure recouvré par voie de rôle auprès du percepteur du lieu de leur domicile fiscal ou de leur principal établissement.

N.B : Les contribuables disposant à la fois de revenus professionnels déterminés selon le RNR ou RNS et de revenus salariaux et /ou fonciers, sont tenus de payer spontanément l'impôt correspondant à leur revenu global se rapportant à la totalité de leurs revenus catégoriels.

Exemple :

Un contribuable célibataire soumis à l'IR selon le régime du RNR et ayant débuté son activité en 2014, a déclaré au titre de l'exercice 2015, un résultat fiscal déficitaire. Il dispose par ailleurs d'un revenu foncier imposable après application de l'abattement de 40%, soit un net de : 86 400 DHS.

Concernant son revenu professionnel, ce contribuable bénéficie de l'exonération au titre de la cotisation minimale et n'est soumis à aucun impôt, du fait que son résultat est déficitaire.

Ainsi, seul son revenu foncier est imposable au titre de l'exercice 2015 soit : un impôt dû de: $(86.400 \times 34 \%) - 17\,200 = 12\,176$ DHS.

L'impôt dû par ce contribuable soumis à l'IR selon le régime du RNR, doit être versé spontanément auprès du receveur de l'administration fiscale du lieu de son domicile fiscal ou de son principal établissement au plus tard le 30 avril 2016.

G- Changement du délai de dépôt de déclaration des titulaires de revenus professionnels et/ou agricoles déterminés selon le régime du résultat net réel ou celui du résultat net simplifié

Avant le 1^{er} janvier 2016, les contribuables disposant de revenus professionnels et/ou agricoles déterminés selon le régime du résultat net réel ou celui du résultat net simplifié étaient tenus de déposer leur déclaration de revenu global au titre desdits revenus avant le 1^{er} Avril de chaque année.

Suite à l'institution du paiement spontané de l'IR dû par les contribuables susvisés lors de dépôt de leurs déclarations et afin de leur accorder un délai raisonnable pour remplir ces deux obligations dans de meilleures conditions, les dispositions de la LF 2016 ont modifié l'article 82-I du CGI en différant d'un mois l'échéance pour le dépôt de ladite déclaration soit avant le 1^{er} mai de chaque année.

Par ailleurs, et suite au changement du délai de dépôt de déclaration des contribuables susvisés, les dispositions de la LF pour l'année 2016 ont également modifié les dispositions de l'article 44-I du CGI concernant le délai d'option au régime

du résultat net simplifié pour les contribuables soumis au régime du bénéfice forfaitaire, pour le prévoir avant le 1^{er} mai au lieu du 1^{er} avril.

Cette disposition s'applique aux déclarations dont le délai légal de dépôt intervient à compter du 1^{er} Janvier 2016.

III- MESURES SPECIFIQUES A LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

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

- ✓ l'application du taux de 10% à l'acquisition de l'habitation personnelle par voie de « Ijara Mountahia Bitamlik » (IMB) ;
- ✓ l'application du taux unique de 10% à l'importation de l'orge et du maïs ;
- ✓ l'application de nouvelles dispositions concernant certaines opérations de transport aérien et ferroviaire ;
- ✓ l'introduction de nouvelles dispositions relatives au logement social ;
- ✓ l'harmonisation de la taxation des biens mobiliers d'occasion ;
- ✓ la suppression de l'accord préalable pour la détermination du prorata de déduction ;
- ✓ la généralisation du remboursement du crédit de taxe grevant les biens d'investissement ;
- ✓ l'institution d'un régime spécifique concernant les activités relevant du secteur agroalimentaire ;
- ✓ les dispositions transitoires applicables suite au changement de taux de la TVA.

A- Application du taux de 10% à l'acquisition de l'habitation personnelle par voie d'IMB

Avant le 1^{er} janvier 2016, la marge locative obtenue dans le cadre des contrats IMB était soumise à la TVA au taux normal de 20% alors que la marge convenue d'avance générée par les contrats « Mourabaha » est soumise au taux réduit de 10%.

Dans un souci de neutralité et de justice fiscales, l'article 8 de la loi de finances pour l'année 2016 a assimilé une acquisition d'une habitation personnelle, par voie d'un contrat IMB par des personnes physiques à une acquisition par voie de « Mourabaha », passible de la TVA au taux de 10% applicable aux échéances intervenues à compter du 1^{er} janvier 2016.

Il est à préciser que pour les échéances intervenues antérieurement au 1^{er} janvier 2016 et dont le règlement est effectué postérieurement à cette date, c'est le taux de 20% en vigueur à la date de l'échéance qui demeure applicable, conformément aux dispositions de l'article 125-III du CGI.

B- Application du taux de 10% à l'importation de l'orge et du maïs

Avant le 1^{er} janvier 2016, trois taux différents étaient appliqués à l'importation de l'orge et du maïs :

- 0% lorsqu'ils sont destinés à l'alimentation humaine ;
- 10% lorsqu'ils sont destinés à la fabrication de l'alimentation animale ;
- 20% dans tous les autres cas.

Cette différenciation de taux selon l'utilisation s'est révélée source de pratiques anticoncurrentielles à cause de la difficulté de s'assurer de l'utilisation finale de ces produits.

A compter du 1^{er} janvier 2016 et pour éviter le risque du détournement de l'utilisation à laquelle lesdits produits sont initialement destinés, ces derniers sont soumis à la TVA à l'importation au taux unique de 10% quelle que soit leur destination, en application des dispositions de l'article 121 du CGI.

Les dispositions transitoires concernant le changement de taux de TVA sont traitées au paragraphe I ci-après.

C- Application de nouvelles dispositions au profit du transport aérien et ferroviaire

1- Exonération de la TVA au profit du transport aérien

a- Exonération de la TVA à l'importation des aéronefs

Les opérations d'importation des aéronefs étaient soumises à la TVA au taux de 20% en application des dispositions de l'article 121 du CGI.

Dans un souci d'harmonisation du traitement fiscal réservé, en matière de TVA, aux aéronefs avec celui appliqué sur le plan international, les dispositions de la loi de finances pour l'année budgétaire 2016 exonèrent les importations d'aéronefs d'une capacité de 100 places destinés au transport aérien ainsi que le matériel et pièces de rechange destinés à la réparation desdits aéronefs, en vertu des dispositions de l'article 123-46° du CGI et ce, à compter du 1^{er} janvier 2016.

b- Exonération des opérations de démantèlement des avions

Dans le cadre de la politique industrielle du gouvernement ayant pour objectif de faire du Maroc une plateforme internationale de l'industrie aéronautique, les opérations de démantèlement des avions bénéficient de l'exonération de la TVA, à compter du 1^{er} janvier 2016, en vertu des dispositions de l'article 92-I-35° du CGI.

Ainsi, les opérations de démantèlement des avions sont assimilées à des prestations de services liées au transport international et bénéficient à ce titre de

l'exonération de la TVA en vertu des dispositions précitées. Cette exonération n'est soumise à aucune formalité.

2- Régime fiscal réservé au transport ferroviaire

a- Application du taux de 20% aux opérations de transport ferroviaire

Dans le cadre de la réforme de la TVA visant la suppression des situations de butoir et afin d'atténuer le crédit de taxe de l'Office National des Chemins de Fer (ONCF), les opérations de transport ferroviaire de voyageurs et de marchandises effectuées par ledit Office sont passibles du taux normal de 20% et ce, à compter du 1^{er} janvier 2016, au lieu du taux de 14% applicable auparavant auxdites opérations, conformément aux dispositions de l'article 99 (3^o-a) du CGI tel que modifié par l'article 8 de la loi de finances pour l'année 2016.

Il convient de préciser que toutes les autres opérations de transport demeurent soumises à la TVA au taux de 14%.

Les dispositions transitoires concernant le changement de taux de TVA sont traitées au paragraphe I ci-après.

b- Exonération à l'importation des équipements ferroviaires

En complément de la mesure citée ci-dessus relative à l'application du taux de 20% au transport ferroviaire visant la suppression des situations de butoir et l'atténuation du crédit de taxe de l'ONCF et dans l'optique d'accompagner le développement des activités dudit établissement, la LF pour l'année 2016 a introduit une mesure relative à l'exonération des importations des trains et matériel ferroviaires destinés au transport de voyageurs et de marchandises à compter du 1^{er} janvier 2016 et ce, en vertu des dispositions de l'article 123-47^o du CGI.

D- Introduction de nouvelles dispositions relatives au logement social

Sont exonérées de la TVA, en vertu de l'article 92-I-28^o du CGI, les opérations de cessions de logements sociaux à usage d'habitation principale dont la superficie couverte est comprise entre cinquante (50) et quatre-vingt (80) m² et dont le prix de vente n'excède pas deux cent cinquante mille (250 000) dirhams hors taxe.

Cette exonération qui profite aux acquéreurs desdits logements est accordée aux promoteurs immobiliers, sous forme d'une avance égale au montant de la TVA ayant grevé le logement social et versée par le receveur de l'administration fiscale dans les conditions prévues à l'article 93-I du CGI.

A préciser, à cet égard, que les cessions portant sur les logements sociaux constituent une opération taxable entre les mains des promoteurs immobiliers. Le montant de l'avance ainsi perçu par ces derniers en guise de complément du prix du logement social, est passible de la TVA dans les conditions de droit commun.

La loi de finances pour l'année 2016 a introduit des modifications au niveau dudit article 93, portant sur :

- la séparation des attributions de l'ordonnateur et du comptable public ;
- l'institution d'une procédure de recouvrement d'office ;
- l'éligibilité à l'exonération de la TVA des logements sociaux financés par des banques participatives.

1- Séparation des attributions de l'ordonnateur et du comptable public

La loi de finances pour l'année 2016 a introduit des modifications au niveau de l'article 93-I du CGI visant la séparation des attributions de l'ordonnateur et du comptable public. Cette mesure vise à consacrer le principe de l'exclusivité de compétence entre les ordonnateurs chargés des opérations d'engagement, de liquidation et d'ordonnancement et les comptables publics chargés d'exécuter les opérations de paiement des dépenses ou d'encaissement des recettes.

A cet effet, le notaire est tenu, à compter du 1^{er} janvier 2016, de s'adresser au service local d'assiette des impôts dont relève le logement social objet de l'exonération pour y déposer la demande du bénéfice de la TVA au profit de l'acquéreur selon un imprimé modèle établi par l'administration à cet effet, accompagnée des documents suivants :

- une copie du compromis de vente ;
- un engagement de produire une copie du contrat de vente définitif ;
- une attestation bancaire indiquant le Relevé d'Identité Bancaire (R.I.B) du notaire.

Au vu desdits documents, le ministre chargé des finances ou la personne déléguée par lui à cet effet procède :

- à l'établissement d'un ordre de paiement, au nom du notaire, des montants de la TVA indiqués dans le compromis de vente ;
- à l'ordonnancement desdits montants, acte permettant au receveur d'effectuer le virement ;
- à l'envoi au notaire concerné d'un état individuel ou collectif comportant le ou les noms des bénéficiaires ainsi que les montants y afférents.

Le notaire est tenu d'établir le contrat définitif dans un délai de trente (30) jours maximum à compter de la date du virement du montant de la TVA et d'accomplir la formalité d'enregistrement dudit contrat dans le délai légal.

Au cas où la vente n'a pas abouti, le notaire est tenu d'adresser au service local d'assiette des impôts une lettre avec accusé de réception, attestant la non réalisation de la vente, en établissant le chèque de récupération du montant de la TVA au nom du receveur de l'administration fiscale.

Au vu de cette lettre, le ministre chargé des finances ou la personne déléguée par lui à cet effet, établit immédiatement et sans délai, l'ordre de recette approprié à savoir l'état de produits, au nom du notaire permettant au receveur de l'administration fiscale d'encaisser le chèque cité ci-dessus relatif à la récupération du montant de la taxe sur la valeur ajoutée.

A défaut de régularisation dans les délais impartis, de la TVA versée au titre des ventes n'ayant pas abouti, les impositions émises par ordre de recettes sont assorties des pénalités et majorations prévues par le CGI.

2- Défaut de demande de la levée d'hypothèque

Pour bénéficier de l'exonération précitée, l'acquéreur est tenu de consentir au profit de l'Etat, une hypothèque en garantie du paiement de la TVA en cas de non affectation du logement social exonéré à l'habitation principale. La mainlevée de l'hypothèque ne peut être délivrée qu'après production par l'acquéreur au service local d'assiette des documents justifiant que le logement social était affecté à son habitation principale pendant une durée de quatre (4) ans. Ces documents sont :

- une demande de mainlevée ;
- une copie du contrat de vente ;
- une copie de la carte nationale d'identité comportant l'adresse du logement objet de l'hypothèque ou un certificat administratif indiquant la durée d'habitation effective ;
- des copies des quittances de paiement de la taxe de services communaux.

Si l'acquéreur ne demande pas la levée de l'hypothèque après la quatrième année suivant la date d'acquisition, il est invité par l'inspecteur des impôts compétent, par lettre notifiée à l'adresse de situation du logement social dans les formes prévues à l'article 219 du CGI, à produire les documents précités dans un délai de trente (30) jours. A défaut, il est procédé à une mise en recouvrement par état de produits du montant de la TVA précité ainsi que des pénalités et majorations y afférentes prévues à l'article 191-IV du CGI et ce, en vertu des dispositions de l'article 177 dudit code.

3- Eligibilité à l'exonération de la TVA des logements sociaux financés par des banques participatives

A compter du 1^{er} janvier 2016, les établissements de crédit et les organismes assimilés peuvent acquérir le logement social exonéré de la TVA en vertu de l'article 92-I-28° du CGI, pour le compte de leurs clients, dans le cadre des contrats « Mourabaha » ou « Ijara Mountahiya Bitamlik », conformément aux conditions prévues à l'article 93-I du CGI.

A cet effet, les documents requis pour l'établissement desdits contrats doivent être produits.

Une note de service plus détaillée traitant ce volet sera élaborée à la lumière de la circulaire de Bank Al Maghrib en cours de préparation relative aux nouveaux produits financés par les banques participatives.

E- Harmonisation de la taxation des biens mobiliers d'occasion

Suite à l'instauration du régime de la taxation des biens d'occasion prévu par l'article 125 bis du CGI et en guise d'harmonisation, l'article 89-I-8° dudit code est complété, à compter du 1^{er} janvier 2016, en vue d'imposer les biens mobiliers d'occasion cédés corrélativement à la cession de fonds de commerce.

Par conséquent et à l'instar de la taxation des marchandises, la facture de cession doit indiquer séparément le prix de vente HT des biens mobiliers d'occasion, acquis à compter du 1^{er} janvier 2013 ainsi que le montant de la TVA correspondant en application des dispositions de l'article 125 bis précité, étant précisé que les biens d'investissement acquis antérieurement à cette date demeurent passibles de la régularisation pour défaut de conservation pendant 5 ans prévue par les dispositions de l'article 104-II du CGI.

F- Suppression de l'accord préalable pour la détermination du prorata de déduction

L'article 104 du CGI prévoit que lorsque les entreprises exercent des activités soumises à des taux différents au regard de la TVA, la détermination du prorata annuel de déduction peut être effectuée distinctement pour chaque secteur d'activité après accord de l'administration fiscale.

Ainsi, en cas d'existence de secteurs d'activités distincts, l'obligation d'avoir l'accord préalable de l'administration pour déterminer le prorata est supprimée, dans la mesure où le contribuable qui opte pour la séparation des activités qu'il exerce dans un souci de transparence comptable et fiscale, déclare sous sa propre responsabilité le chiffre d'affaires réalisé.

Ainsi, l'article 8-III de la LF pour l'année 2016 a abrogé les dispositions de l'article 97 dudit code. Aussi, les dispositions de l'article 104 sont elles modifiées par le paragraphe I de l'article 8 précité et ce, à partir du 1^{er} janvier 2016.

G- Généralisation du remboursement du crédit de taxe grevant les biens d'investissement

Actuellement et conformément aux dispositions de l'article 103 du CGI, le remboursement de la TVA est accordé aux contribuables réalisant des opérations exonérées ou en suspension de taxe en vertu des dispositions des articles 92 et 94 du CGI.

Dans le cadre de la réforme de la TVA et la mise en œuvre des recommandations des assises nationales sur la fiscalité visant la suppression des situations de crédit de taxe non remboursable, le processus de généralisation du

remboursement du crédit de taxe a été entamé par la loi de finances pour l'année 2013 en procédant au remboursement de la TVA :

- au titre de l'année 2014, aux entreprises dont le montant du crédit de taxe cumulé à la date du 31 décembre 2013, est inférieur ou égal à vingt millions (20.000.000) de dirhams en application du décret n° 2-14-271 du 30/4/2014 ;
- au titre des années 2015, 2016 et 2017, à concurrence d'un tiers par année, aux entreprises dont le crédit de taxe cumulé est supérieur à vingt millions (20 000 000) de dirhams et inférieur ou égal à cinq cent millions (500 000 000) de dirhams en application du décret n° 2-15-135 du 31/3/2015.

1- Eligibilité au remboursement

La loi de finances pour l'année 2016 a élargi le champ d'application du remboursement de la TVA pour couvrir les biens d'investissement à l'exception du matériel, mobilier de bureau et des véhicules de transport de personnes autres que ceux utilisés pour les besoins de transport public ou de transport collectif du personnel.

Ainsi, à compter du 1^{er} janvier 2016, la taxe grevant les biens d'équipement, matériel et outillages acquis, à l'intérieur et à l'importation, par les contribuables ouvre droit au remboursement conformément aux dispositions de l'article 103 bis du CGI, à l'exclusion de ceux acquis par les établissements et entreprises publiques.

2- Dépôt de la demande de remboursement

Les entreprises concernées peuvent opter pour ce remboursement par le dépôt, auprès du service local des impôts dont elles relèvent, au cours du mois qui suit le trimestre au cours duquel la déclaration du chiffre d'affaires fait apparaître un crédit de taxe non imputable au titre des biens d'investissement. Passé ce délai, la demande de remboursement est forclosée. Toutefois, le crédit de taxe demeure imputable.

Cette demande doit être formulée sur ou d'après un imprimé modèle fourni par l'administration, accompagnée des pièces justificatives en application des dispositions de l'article 25-V du décret n°2-06-574 du 10/12/2006 (31 décembre 2006) pris pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée, tel que complété et modifié.

Le crédit de taxe déductible demandé en remboursement ne doit pas faire l'objet d'imputation. Par conséquent, les contribuables sont tenus de procéder à l'annulation dudit crédit sur la déclaration du chiffre d'affaires du mois ou du trimestre qui suit le trimestre ayant dégagé un crédit de taxe ouvrant droit au remboursement.

Ainsi, lorsque le crédit de taxe donnant lieu au remboursement au titre de l'investissement est dégagé à la fin du premier trimestre 2016 par exemple, la demande de remboursement doit être déposée au cours du mois qui suit le trimestre

c'est-à-dire au cours du mois d'avril 2016 et l'annulation du montant demandé en remboursement doit être effectuée sur la déclaration du CA du mois d'avril 2016 ou sur la déclaration du CA du deuxième trimestre 2016.

3- Délai de remboursement

- Liquidation du crédit remboursable

Les remboursements de crédit de taxe afférent aux biens d'investissement sont liquidés dans un délai de trente (30) jours, à compter de la date du dépôt de la demande de remboursement.

- Ordonnancement

Le montant du crédit de TVA remboursable liquidé ne peut être ordonnancé que si le redevable procède à l'annulation du crédit demandé en remboursement au niveau de la déclaration du mois ou du trimestre qui suit celui ayant dégagé ledit crédit.

Ainsi, l'inspecteur liquidateur doit s'assurer de l'annulation par le contribuable dans sa déclaration de chiffre d'affaires, du crédit de taxe ayant fait l'objet de demande de remboursement.

Dans le but de respecter le délai imparti, les dossiers de remboursement du crédit de taxe afférent aux investissements doivent être rangés et classés séparément et leur traitement doit être effectué dans la célérité requise.

4- Contenu du dossier de remboursement

Le dossier de remboursement comporte en application des dispositions de l'article 25 du décret précité, outre la demande, les documents qui suivent :

- pour les importations : les factures d'achat des biens d'équipement, matériels et outillages, les déclarations d'importation et des quittances de douane établies au nom du bénéficiaire indiquant le règlement de la taxe sur la valeur ajoutée y afférente.

Dans le cas où il s'agit de plusieurs importations, un relevé doit être joint aux documents précités mentionnant, pour chaque importation, le numéro de la déclaration d'importation, le numéro et la date de quittance de douane constatant le paiement définitif des droits et la nature exacte des biens d'équipement, matériels et outillages, la valeur retenue pour le calcul de la TVA et le montant de celle qui a été versée ;

- pour les achats locaux : les factures d'achats des biens d'équipement, matériels et outillages ou les mémoires et décomptes provisoires des travaux de construction ouvrant droit au remboursement, accompagnés, dans le cas où il s'agit de plusieurs acquisitions, d'un relevé récapitulatif comportant la référence aux factures ou mémoires, le numéro d'identification fiscale, la nature exacte des biens

acquis, le montant hors taxe, le montant de la TVA correspondante ainsi que la référence et les modalités de paiement se rapportant à ces factures ou mémoires.

5- Contrôle et liquidation du dossier de remboursement

Au vu de ces documents, l'inspecteur liquidateur procède au contrôle des documents présentés et à la liquidation du montant à rembourser dans la limite du montant du remboursement demandé.

6- Contrôle des factures d'achat

L'inspecteur liquidateur doit veiller au respect de l'éligibilité de la taxe au remboursement conformément aux dispositions de l'article 103 bis du CGI, de la conformité des documents présentés et doit également s'assurer que le paiement de la TVA demandée en remboursement est intervenu au cours du trimestre au cours duquel la demande de remboursement est déposée.

Il est rappelé que les taxes réglées antérieurement au trimestre objet de la demande de remboursement, ainsi que celles grevant l'acquisition du matériel et du mobilier de bureau, ne sont pas remboursables en application des dispositions de l'article 103 bis précité. Néanmoins, ces taxes demeurent imputables.

Les montants de taxes non éligibles au remboursement pour les motifs précités ayant fait l'objet d'annulation mais qui demeurent toutefois imputables, doivent être constatés sur la déclaration de la période qui suit pour se prévaloir du droit d'imputation.

7- Taxes rejetées

Au cas où l'inspecteur liquidateur constate des anomalies, lors du contrôle des documents présentés, il établit un état des taxes rejetées comportant le numéro et la date de la facture, le nom, l'adresse et le numéro d'identification fiscale du fournisseur, le montant des taxes rejetées ainsi que le motif du rejet et adresse une lettre d'information au contribuable l'invitant à prendre attache avec l'entité chargée du remboursement de TVA.

Ces états de taxes rejetées concernant les factures présentées sont remis en main propre au contribuable qui dispose, à l'instar du délai de dépôt de la demande initiale de remboursement, du délai d'un mois qui suit le trimestre au cours duquel la remise de l'état des taxes rejetées a été effectuée, en vue de déposer un dossier complémentaire de remboursement comportant les factures rectifiées et complétées. Passé ce délai, ce dossier est irrecevable.

8- Liquidation

La détermination des montants à rembourser est effectuée par l'inspecteur liquidateur en servant un imprimé modèle établi par l'administration intitulé « état de liquidation de la TVA sur investissements ».

9- Ordonnancement

Les remboursements liquidés font l'objet de décision du ministre chargé des finances ou de la personne déléguée par lui à cet effet et donnent lieu à l'établissement d'un ordre de remboursement.

N.B. : Les livraisons à soi-même « LASM » d'immobilisations en matière de TVA ne sont pas éligibles au remboursement du crédit de taxe lorsque le montant total de la TVA ayant grevé les intrants nécessaires à la réalisation de cette livraison a fait l'objet de déduction par le contribuable au niveau des charges d'exploitation.

Au cas d'espèces, la déclaration de la LASM qui intervient à la date de son achèvement, ne génère pas de crédit de taxe. Cette opération étant fiscalement neutre au regard de la TVA.

Toutefois, lorsqu'un assujetti procède à la réalisation par différents corps de métier d'une immobilisation et que les travaux facturés par les fournisseurs sont comptabilisés au fur et à mesure dans le compte « immobilisations en cours », le crédit de taxe dégagé suite au paiement desdits travaux au titre d'un trimestre, est éligible au remboursement prévu par l'article 103 bis du CGI.

H- Régime particulier applicable aux produits agricoles non transformés destinés au secteur agroalimentaire

Le secteur agroalimentaire supportait la TVA sans aucune possibilité de déduction de la TVA grevant certains intrants dans la mesure où les produits agricoles à l'état naturel sont hors champ d'application, ce qui se traduisait par une taxation directe du chiffre d'affaires et non pas de la valeur ajoutée dégagée par le secteur. Cette situation rendait le secteur structuré non compétitif et favorisait la prolifération des unités opérant dans l'informel.

Pour pallier cette distorsion, la loi de finances pour l'année 2016 a introduit au niveau du CGI un nouvel article 125 ter instituant un régime spécifique de taxation des produits agricoles destinés au secteur de l'agroalimentaire.

Ainsi et par dérogation aux dispositions des articles 101 et 104 du CGI, ouvre droit à déduction la taxe non apparente sur le prix d'achat des légumineuses, fruits et légumes non transformés, d'origine locale, destinés à la production agroalimentaire vendue localement.

1- Eligibilité au régime particulier de taxation

Les dispositions de l'article 125 ter précité s'appliquent aux légumes, fruits et légumineuses non transformés d'origine locale destinés à la production agroalimentaire vendue localement.

Ainsi, les légumes, fruits et légumineuses importés ne sont pas éligibles à ce régime qu'ils soient exonérés ou taxables auquel cas la TVA réglée à l'importation demeure déductible. Il en est de même des légumes, fruits et légumineuses d'origine

locale utilisés en tant que matières premières pour la réalisation d'un chiffre d'affaires à l'export.

2- Détermination du pourcentage de récupération

Le montant de la taxe non apparente est déterminé sur la base d'un pourcentage de récupération calculé par l'assujetti à partir des opérations réalisées au cours de l'exercice précédent comme suit :

- au numérateur : le montant annuel des achats des produits agricoles non transformés \pm variation de stock des produits agricoles non transformés \pm variation du coût d'achat des produits agricoles non transformés utilisés dans la production stockée du produit finis/CA local TTC + CA à l'export + taxe fictive sur l'export ;
- au dénominateur : le montant annuel total du chiffre d'affaires TTC déclaré au niveau du compte des produits et charges y compris le chiffre d'affaires à l'export ainsi que la TVA fictive y afférente.

Le CA à l'export est retenu au niveau du dénominateur pour le calcul de ce pourcentage de récupération qui détermine en fait la proportion des produits agricoles non transformés, incorporée dans le produit fini qu'il soit exporté ou vendu localement.

Par mesure de simplification, le pourcentage obtenu est définitif pour le calcul de la taxe non apparente à récupérer au titre de l'année suivante. En conséquence aucune régularisation ne doit être effectuée en fin d'exercice.

3- Base de calcul de la taxe non apparente

Le pourcentage déterminé est appliqué au chiffre d'affaires taxable réalisé localement au titre du mois ou du trimestre de l'année suivante pour la détermination de la base de calcul de la taxe non apparente. Cette base est soumise au même taux de la TVA applicable au produit agricole transformé.

Le chiffre d'affaires réalisé à l'export est exclu du calcul de la taxe non apparente dans la mesure où ce chiffre d'affaires à l'export est exonéré et ouvre droit au remboursement de la TVA grevant le coût de production dans le cadre de l'article 103 du CGI.

Ledit pourcentage n'est appliqué ni au chiffre d'affaires vendu localement à base de légumes, fruits et légumineuses importés ni au chiffre d'affaires à l'export.

Il y a lieu de noter que la base de calcul ainsi que le montant de la taxe non apparente doivent figurer au relevé de déduction au titre du mois ou du trimestre au cours duquel cette déduction a été opérée en application des dispositions de l'article 112-II du CGI.

N.B. : Il est à préciser que la taxe non apparente ayant fait l'objet de récupération donne lieu à une écriture comptable de régularisation en vue de tenir compte du principe de la comptabilisation hors taxes.

4- Cas d'illustration

1°- cas d'une activité soumise à un seul taux de TVA

Soit une unité industrielle de production de jus d'orange bénéficiant de la déduction de la taxe non apparente. Pour le dépôt de sa déclaration du chiffre d'affaires du mois de janvier 2016, l'entreprise doit déterminer le pourcentage de récupération afin de calculer le montant déductible au titre de la taxe rémanente dans le prix d'achat des oranges.

Il convient de préciser qu' il s'agit de déterminer le ratio représentant le coût d'achat des produits agricoles non transformés inclus dans la production vendue par rapport au chiffre d'affaires se rapportant à l'activité de transformation ouvrant droit à la récupération de la TVA non apparente .

Ainsi, pour le calcul de ce pourcentage, l'entreprise doit se baser sur les données de l'année n-1, à savoir l'année 2015 qui se présentent comme suit :

Données comptables de l'année 2015

VENTILATION DU CHIFFRE D'AFFAIRES

chiffre d'affaires global y compris l'export.....	10 000 000
chiffre d'affaires local TTC.....	7 000 000
chiffre d'affaires à l'export HT.....	3 000 000

VENTILATION DU STOCK INITIAL

Oranges.....	200 000
Jus d'oranges évalué sur la base du coût d'achat des oranges.....	1 600 000

VENTILATION DU STOCK FINAL

Oranges.....	300 000
Jus d'oranges évalué sur la base du coût d'achat des oranges.....	3 300 000

ACHATS D'ORANGES.....	6 000 000
------------------------------	------------------

Le pourcentage de récupération applicable au titre de l'année 2016 :

Achats d'oranges ± variation stock des oranges ± variation du stock du jus d'oranges évalué sur base du coût d'achat des oranges utilisées dans la production
CA local TTC + CA à l'export + taxe fictive sur l'export

$$\frac{(6\,000\,000 + (200\,000 - 300\,000) + (1\,600\,000 - 3\,300\,000))}{7\,000\,000 + (3\,000\,000 + 600\,000)} = \dots\dots\dots 39,62\%$$

La déclaration du CA du mois de janvier 2016 :

• Chiffre d'affaires local TTC	500 000
• Chiffre d'affaires à l'export.....	800 000
• Chiffre d'affaires local taxable HT 500 000/1,20.....	416 670
• TVA exigible (416 670 x 20%).....	83 334
• Déduction de la TVA grevant les charges d'exploitation	16 500
• Déduction de la TVA non apparente (416 670 x 39,62%) x 20%	33 017
• TVA due 83 334 – (16 500 + 33 017).....	33 817

2°- Cas d'une activité soumise à des taux de TVA différents

Soit une unité industrielle de production d'huile de table à base de tournesol importée, d'huile d'olives et d'olives en boîtes de conserve.

Dans le cas d'espèce, les olives d'origine locale sont éligibles au régime particulier de taxation. Par contre, le tournesol importé ne bénéficie pas de ce régime dès lors que le montant de la TVA réglé lors de l'importation est déductible.

Ainsi, pour le calcul de la TVA non apparente sur les olives, cette entreprise doit se baser sur les données de l'année 2015 qui se présentent comme suit :

a- Données comptables de l'année 2015 :

VENTILATION DU CHIFFRE D'AFFAIRES

chiffre d'affaires global.....	111 360 000
chiffre d'affaires de l'huile de table.....	66 000 000
chiffre d'affaires de l'huile d'olives.....	39 600 000
chiffre d'affaires de la conserve d'olives.....	5 760 000

VENTILATION DU STOCK INITIAL

huile de table.....	9 000 000
huile d'olives évalué sur la base du coût d'achat des olives.....	1 000 000
conserve d'olives évalué sur la base du coût d'achat des olives.....	540 000
Olives	160 000

VENTILATION DU STOCK FINAL

huile de table.....	8 400 000
huile d'olives évalué sur la base du coût d'achat des olives.....	1 500 000
Conserve d'olives évalué sur la base du coût d'achat des olives.....	680 000
Olives.....	140 000

ACHATS D'OLIVES.....	25 000 000
-----------------------------	-------------------

Comme précisé ci-haut, il s'agit de déterminer le ratio représentant le coût d'achat des produits agricoles non transformés incorporés dans le chiffre d'affaires se rapportant à l'activité de transformation ouvrant droit à la récupération de la TVA non apparente.

Ainsi, le pourcentage de récupération applicable au titre de l'année 2016 est calculé comme suit :

$$\frac{\text{Achats d'olives } \pm \text{ variation stock d'olives } \pm \text{ variation du stock d'huile et de conserve d'olives évalué sur la base du coût d'achat des olives utilisées dans la production}}{\text{Chiffre d'affaires TTC}}$$

Ainsi, le pourcentage de récupération est égal :

$$\frac{25\,000\,000 + (160\,000 - 140\,000) + (1\,000\,000 - 1\,500\,000) + (540\,000 - 680\,000)}{39\,600\,000 + 5\,760\,000} = \mathbf{53,74\%}$$

N.B. : Le chiffre d'affaires de 66 000 000 DH TTC relatif à l'huile de table n'est pas retenu pour le calcul du pourcentage de récupération dans la mesure où le tournesol n'est pas d'origine locale d'une part et le montant de la TVA réglé lors de son importation est déductible d'autre part.

b- Déclarations fiscales au titre de l'année 2016

La déclaration du CA du mois de janvier 2016 :

Chiffre d'affaires local	
Chiffre d'affaires huile d'olives HT.....	2 200 000
Chiffre d'affaires conserve d'olives HT	800 000
TVA exigible sur l'huile d'olives : 2 200 000 x 10%.....	220 000
TVA exigible sur les conserves d'olives : 800 000 x 20%.....	160 000
Déductions du mois	
TVA/emballages et diverses charges d'exploitation.....	70 000
TVA non apparente sur les olives.....	
- huile d'olives : 2 200 000 x 53,74% x 10% =	118 228
- conserve d'olives : 800 000 x 53,74% x 20%=	<u>85 984</u>
	204 212
TVA déductible (70 000 + 204 212).....	274 212
TVA à payer (380 000 – 274 212)	105 788

N.B. : Dans le cas où cette entreprise détient une comptabilité séparée, un pourcentage de récupération est déterminé pour chacune des activités sur la base des données relatives aux achats et aux stocks qui lui sont propres.

I- Dispositions transitoires suite au changement de taux de TVA

Les contribuables concernés par l'application des taux réduits de 10% et 14% ou du taux normal de 20% tel qu'il est développé ci-dessus, doivent, en application des dispositions de l'article 125 du CGI, observer l'obligation fiscale ci-après :

Les sommes perçues à compter du 1^{er} janvier 2016 par les contribuables assujettis aux taux de 10% et 14% ou de 20%, à compter de cette date, en paiement des opérations imposables exécutées avant cette date, demeurent soumises au régime fiscal en vigueur à la date de l'établissement des factures.

Par conséquent, les contribuables concernés et pour lesquels le fait générateur est constitué par l'encaissement, doivent adresser avant le 1^{er} mars 2016 au service local des impôts dont ils relèvent, une liste nominative des clients débiteurs au 31 décembre 2015, en indiquant pour chacun d'eux, le montant des sommes dues au titre des opérations imposables soumises au taux en vigueur au 31/12/2015.

IV.- MESURES SPECIFIQUES AUX DROITS D'ENREGISTREMENT

Ces mesures concernent :

- ✓ l'exonération des opérations d'attribution des lots de terres collectives situées dans les périmètres d'irrigation ;
- ✓ la clarification du régime fiscal applicable aux contrats "Ijara Mountahia Bitamlik" et "Mourabaha" ;
- ✓ la réduction de la base imposable des actes constatant certaines locations par bail emphytéotique ;
- ✓ la limitation du taux réduit 4% à 5 fois la superficie couverte pour les acquisitions de terrains à construire ;
- ✓ la dispense de l'obligation de dépôt du double de l'acte sous seing lorsque la formalité d'enregistrement est accomplie par procédés électroniques ;
- ✓ la simplification des obligations incombant aux notaires en cas de formalités d'enregistrement accomplies par procédés électroniques ;
- ✓ l'assouplissement de l'obligation relative à la production de l'attestation justifiant le paiement des impôts et taxes grevant l'immeuble objet de cession ;
- ✓ la dispense d'émission d'ordre de recette pour les droits d'enregistrement recouverts par procédés électroniques

1- L'exonération des opérations d'attribution des lots de terres collectives situées dans les périmètres d'irrigation

Avant l'entrée en vigueur de la L.F. pour l'année 2016, les cessions des terres collectives situées dans les périmètres irrigués étaient soumises aux droits d'enregistrement selon le régime de droit commun.

Pour simplifier la procédure d'attribution de ces terres et consacrer la sécurité juridique conférée par les titres fonciers individualisés, La L.F. précitée a complété l'article 129 (III- 7°) du C.G.I par des dispositions visant à exonérer des droits d'enregistrement, les opérations d'attribution de lots réalisées conformément au

dahir n° 1-69-30 du 10 jourmada I 1389 (25 juillet 1969) relatif aux terres collectives situées dans le périmètre d'irrigation et ce, à l'instar de l'exonération prévue actuellement par l'article 129 (III- 16°) du même code pour les actes d'attribution des lots domaniaux agricoles ou à vocation agricole appartenant au domaine privé de l'Etat.

2- La clarification du régime fiscal applicable aux contrats "Ijara Mountahia Bitamlik" et "Mourabaha"

Avant l'entrée en vigueur de la L.F. pour l'année 2016, le C.G.I. prévoyait un traitement fiscal identique pour les acquisitions d'immeubles ou de fonds de commerce, quel que soit le mode de financement desdites acquisitions : par crédit classique, par contrat "Mourabaha" ou par crédit-bail immobilier.

Ce traitement fiscal consiste en l'application des droits d'enregistrement une seule fois, sur la base du prix d'acquisition :

- ✓ par les particuliers, en cas de financement par crédit classique ;
- ✓ ou par les établissements de crédit et organismes assimilés, en cas de recours à la "Mourabaha" ou au crédit-bail immobilier.

Dans le but de consacrer le même traitement fiscal pour les contrats "Ijara Mountahia Bitamlik", prévus par l'article 58- b) de la loi n° 103-12 relative aux établissements de crédit et organismes assimilés, La L.F. pour l'année 2016 a adopté le même régime fiscal pour ce type de produit, en consécration du principe de la neutralité fiscale et en harmonisation avec les mesures prévues en matière d'impôt sur le revenu.

Ainsi, et en vertu de l'article 131- 1° du C.G.I, la base imposable est constituée pour les acquisitions d'immeubles ou de fonds de commerce dans le cadre d'un contrat « Mourabaha » ou « Ijara Mountahia Bitamlik », par le prix d'acquisition desdits biens par les établissements de crédit et organismes assimilés.

Par conséquent, pour clarifier la base imposable à retenir pour la "Mourabaha", la L.F. 2016 a supprimé le dernier alinéa de l'article 132- II du C.G.I. qui disposait que pour les contrats Mourabaha, les droits sont liquidés selon le principe des dispositions dépendantes, et qu'il est perçu le droit applicable à la convention donnant lieu à la perception la plus élevée.

Corrélativement, l'article 135- 13° du même code prévoit le paiement d'un droit fixe de 200 dirhams pour les contrats par lesquels les établissements de crédit et organismes assimilés mettent à la disposition de leurs clients, des immeubles ou des fonds de commerce, dans le cadre des opérations de crédit-bail, « Mourabaha » ou « Ijara Montahia Bitamlik », leurs résiliations en cours de location par consentement mutuel des parties, ainsi que les cessions des biens précités au profit des preneurs et acquéreurs figurant dans les contrats précités.

3- La réduction de la base imposable des actes constatant certaines locations par bail emphytéotique

Dans le cadre de l'accompagnement des politiques sectorielles du gouvernement dans le domaine industriel, agricole ou de services, et afin d'encourager la réalisation sur les terrains domaniaux de projets d'investissements, la L.F. pour l'année 2016 a introduit un deuxième alinéa à l'article 131- 19° du C.G.I prévoyant la réduction de la base imposable des droits d'enregistrement, applicables aux baux emphytéotiques portant sur les dits terrains.

Cette réduction consiste à ne retenir en tant que base imposable que le montant des loyers d'une seule année, au lieu de vingt (20) fois le prix annuel fixé auparavant et ce, pour les baux emphytéotiques portant sur les terrains domaniaux destinés à la réalisation de projets d'investissement dans le domaine industriel, agricole ou de services.

A noter que pour les autres baux emphytéotiques, les dispositions du premier alinéa de l'article 131- 19° du C.G.I qui déterminent la base imposable à (20) fois le prix annuel demeurent applicables.

Exemple : Pour les baux emphytéotiques visés par la nouvelle mesure, la base imposable correspond à une valeur déterminé par la redevance d'une seule année augmentée des charges conformément aux dispositions de l'article 131-19° du C.G.I. ;

Bail emphytéotique portant sur un terrain domanial pour une durée de 24 ans et pour un loyer annuel de 12.000 DHS, en plus du paiement des charges (frais de réaménagement et entretien), estimées à 8.000 DHS.

Base imposable : $(12.000 \times 1) + 8.000 = \dots\dots\dots 20.000$ DHS

Liquidation des droits : $20.000 \times 6 \% = \dots\dots\dots 1.200$ DHS

4- Limitation du taux réduit de 4% à 5 fois la superficie couverte pour les acquisitions de terrains à construire

Avant l'entrée en vigueur de la L.F. pour l'année 2016, l'acquisition de terrains nus ou comportant des constructions à démolir et destinés à la réalisation d'opérations de construction, était soumise au tarif réduit de 4% **sans limitation de superficie.**

Dans le cadre de l'harmonisation des dispositions du C.G.I, La L.F. précitée a complété l'article 133 (I- F- 2°) dudit code par des dispositions limitant le tarif réduit de 4% à cinq (5) fois la superficie couverte pour l'acquisition de terrains destinés à la réalisation de constructions, à l'instar de ce qui est prévu en matière :

- ✓ de l'I.R. pour l'exonération des cessions d'immeubles occupés à titre d'habitation principale. En effet, l'article 63 (II- B) du C.G.I. prévoit l'exonération de l'impôt sur le revenu, au titre du profit réalisé sur la cession d'immeubles occupés à titre d'habitation principale depuis au moins six (6) ans,

et des terrains sur lesquels sont édifiées les constructions dans la limite de 5 fois la superficie couverte.

- ✓ et des droits d'enregistrement pour l'application du tarif réduit de 4% aux acquisitions de locaux construits dans la limite de cinq (5) fois la superficie couverte, tel que prévu par l'article 133 (I- F- 1°) du C.G.I.

5- Dispense de l'obligation de dépôt du double de l'acte sous seing privé lorsque la formalité d'enregistrement est accomplie par procédés électroniques

Lorsque la formalité de l'enregistrement et le paiement des droits exigibles sont effectués par procédés électroniques comme prévus respectivement aux articles 155 et 169 du C.G.I, la L.F. pour l'année 2016 dispense les parties contractantes de l'obligation figurant à l'article 136- II du même code et qui consiste pour les parties rédigeant un acte sous seing privé, à établir un double revêtu des mêmes signatures que l'acte lui-même ou à défaut y suppléer par une copie certifiée conforme à l'original par l'inspecteur des impôts, signée par les parties ou l'une d'elle et conservée au bureau de l'enregistrement.

Cette mesure est dictée par des besoins de simplification de la formalité d'enregistrement suite à la généralisation des procédés électroniques.

6- la simplification des obligations incombant aux notaires en cas de formalités d'enregistrement accomplies par procédés électroniques

Cette mesure consiste à dispenser les notaires de la formalité de dépôt physique de l'expédition, lorsqu'ils procèdent à l'enregistrement et au paiement des droits par procédés électroniques conformément aux dispositions des articles 155 et 169 du CGI.

A cet effet, l'article 8 de la L.F. n° 70-15 pour l'année 2016 a complété l'article 137 (I- 3^{ème} alinéa) du C.G.I par des dispositions stipulant expressément que la déclaration et le paiement réalisés par procédé électronique, se substituent aux obligations similaires accomplies au vu de l'expédition.

7- l'obligation relative à la production de l'attestation justifiant le paiement des impôts et taxes grevant l'immeuble objet de cession

Avant l'entrée en vigueur de la loi de finances pour l'année 2016, l'article 139- IV du C.G.I. faisait défense aux adoul, notaires et toute personne exerçant des fonctions notariales, d'établir tout acte portant mutation ou cession d'immeubles sans disposer au préalable de l'attestation justifiant le paiement des impôts et taxes grevant l'immeuble objet de ladite cession ou mutation.

Par mesure d'assouplissement, la L.F. précitée a modifié le même article 139- IV du C.G.I., en faisant obligation aux adoul, notaires ou toute personne exerçant des fonctions notariales, de se faire présenter une attestation des services du recouvrement justifiant du paiement impôts et taxes grevant l'immeuble objet de

mutation ou de cession, sous peine d'être tenus solidairement avec le contribuable au paiement des cotes se rapportant à l'année de mutation ou de cession et aux années antérieures.

8- La dispense d'émission d'ordre de recette pour les droits d'enregistrement recouverts par procédés électroniques

Avant l'entrée en vigueur de la L.F. pour l'année 2016, les droits d'enregistrement étaient nécessairement établis et recouverts par voie d'ordre de recettes conformément aux dispositions du 1^{er} alinéa de l'article 179- I du C.G.I.

Par souci d'harmonisation et d'adaptation du mode de recouvrement des droits d'enregistrement, l'article 179- I précité, tel que complété par L.F. pour l'année 2016 dispose qu'en cas de déclarations et paiements par procédés électroniques prévus aux articles 155 et 169 du C.G.I., les droits d'enregistrement sont recouverts sans émission d'ordre de recettes.

Il est à préciser que les droits complémentaires dus à l'issue de la procédure de rectification de la base imposable prévue à l'article 220 du C.G.I ou résultant du redressement des insuffisances, erreurs et omissions dans la liquidation des droits, prévus à l'article 232 du même code, sont recouverts par ordre de recette.

V.- MESURES SPECIFIQUES A LA TAXE SPECIALE ANNUELLE SUR LES VEHICULES AUTOMOBILES (T.S.A.V.A.)

Avant l'entrée en vigueur de la L.F. pour l'année 2016, et en application des dispositions de l'article 179- III du C.G.I., la T.S.A.V.A pouvait être acquittée :

- ✓ auprès du receveur de l'administration fiscale ou autre comptable public habilité ;
- ✓ et pour le compte du comptable public compétent, auprès d'autres organismes, notamment les agents d'assurances automobiles et les agences de Barid Al Maghrib, selon les modalités fixées par voie réglementaire.

Pour diversifier le mode de recouvrement de la T.S.A.V.A, la L.F. 2016 a introduit l'externalisation du recouvrement de cette taxe, en permettant le paiement par l'intermédiaire des banques et autres organismes proposant des solutions de paiement et ce, selon les modalités fixées par voie réglementaire.

A cet effet, la L.F 2016 a complété l'article 179- III du C.G.I. en élargissant la liste des organismes externes intervenant dans le recouvrement de la T.S.A.V.A pour y inclure les banques.

Selon l'arrêté du Ministre de l'économie et des finances n°4001-15 du 21 décembre 2015 fixant les modalités de recouvrement de la T.S.A.V.A pour le compte du comptable public compétent, les organismes concernés sont ceux ayant conclu une convention avec la D.G.I.

L'arrêté précité précise que le paiement de la T.S.A.V.A auprès des organismes conventionnés, peut être effectué par les moyens suivants :

- en espèces ;
- par chèque ;
- par débit de compte ouvert auprès de banques ;
- au niveau des guichets automatiques bancaires (GAB) ;
- tout autre moyen de paiement au sens de l'article 6 de la loi n° 103-12 relative aux organismes de crédit et des organismes assimilés.

Ainsi, le processus d'externalisation du recouvrement de la T.S.A.V.A, tel que instauré par la L.F. 2016 et décrit plus haut donne lieu à la modification de certains articles du C.G.I. comme suit :

• **Constatation du paiement :**

A compter du 1^{er} janvier 2016, le paiement de la T.S.A.V.A est constaté au moyen de la délivrance d'une quittance au lieu et place de la vignette délivrée auparavant. (article 266 du C.G.I)

Il est à noter que selon l'arrêté précité fixant les modalités de recouvrement de la T.S.A.V.A, la quittance ou le reçu délivré suite au paiement comporte les indications d'identification figurant sur la carte grise du véhicule.

Le même arrêté précise qu'en cas de perte de la quittance ou du reçu justifiant le paiement de la T.S.A.V.A, une attestation de paiement valant duplicata peut être tirée du site électronique de la DGI.

• **Justificatif de l'exonération:**

A compter du 1^{er} janvier 2016, les propriétaires des véhicules exonérés, tel que énumérés à l'article 260 du C.G.I peuvent demander à l'administration la délivrance d'une attestation d'exonération remplaçant la vignette gratuite délivrée auparavant. (article 261 du C.G.I)

• **Suppression de la vignette (macaron) :**

A compter du 1^{er} janvier 2016 :

1. le dernier alinéa de l'article 262 du C.G.I qui mentionnait que la délivrance du duplicata de la vignette donne lieu au paiement d'une taxe de cent (100) dirhams, est supprimé par la L.F 2016 ;
2. le 1^{er} alinéa de l'article 263 du C.G.I qui portait obligation d'apposer la vignette constatant le paiement de la taxe au bare-prise à l'intérieur du véhicule, est supprimé par la L.F 2016 ;
3. le dernier alinéa de l'article 208-III du C.G.I mentionnant l'amende de cent (100) dirhams pour défaut d'apposition de la vignette sur le bare-brise du véhicule, est également supprimé ;

4. les agents de douane et de la sûreté nationale n'auront plus à s'assurer que la vignette est apposée sur le bare-brise du véhicule mais à exiger un justificatif de paiement de la T.S.A.V.A ou de son exonération. (article 264 du C.G.I.).

• **Constatation des insuffisances:**

A compter du 1^{er} janvier 2016, une nouvelle disposition qui vise la régularisation d'office des insuffisances totales ou partielles par voie d'ordre de recettes, est introduite au niveau de l'article 265 du C.G.I.

VI.- MESURES COMMUNES A CERTAINS IMPOTS ET TAXES

A- Mesure commune à l'I.S et à l'IR

- ✓ **Suppression de l'imputation de la cotisation minimale en matière d'IS et d'IR au titre des revenus professionnels et agricoles**

1- Principe

Avant la L.F. 2016, l'article 144 du CGI prévoyait que la cotisation minimale acquittée au titre d'un exercice déficitaire, ainsi que la partie de la cotisation minimale qui excédait le montant de l'impôt acquitté au titre d'un exercice donné, étaient imputées sur le montant de l'impôt qui excédait celui de la cotisation minimale exigible 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 consacrer le principe de minimum d'imposition acquis définitivement au Trésor, l'article 8 de la loi de finances n° 70-15 pour l'année budgétaire 2016 a modifié les dispositions de l'article 144-I-E du C.G.I. en supprimant le mécanisme précité d'imputation de la cotisation minimale.

Conformément aux dispositions de l'article 8-IV-12° de la L.F n° 70-15 précitée, la suppression de l'imputation de la cotisation minimale est applicable au titre des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016.

Ainsi, la cotisation minimale acquittée au titre des exercices antérieurs à 2016 n'ouvre plus droit à l'imputation sur le montant de l'impôt qui excède la cotisation minimale, dégagé au titre de l'exercice 2016 et des exercices suivants.

En matière d'impôt sur le revenu, la cotisation minimale est un minimum d'imposition que les contribuables disposant de revenus professionnels et/ou agricoles soumis à l'I.R. selon le régime du R.N.R. ou du R.N.S sont tenus de verser, même en l'absence de bénéfice.

La cotisation minimale versée au titre d'un exercice donné est imputable sur le montant de l'I.R correspondant au revenu professionnel et/ou agricole dudit exercice.

Pour effectuer cette imputation, 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 et/ou agricoles ;
- le montant de la cotisation minimale ;
- l'excédent de l'IR professionnel et/ou agricole sur la cotisation minimale.

Toutefois, lorsque la fraction du montant de l'I.R. correspondant au revenu professionnel et ou agricole du contribuable s'avère inférieure au montant de la cotisation minimale, la différence reste acquise au Trésor.

2- Exemples d'application

a- En matière d'IS

Les déclarations souscrites par la société "X" se présentent au titre des exercices 2014 et 2015 comme suit :

Exercice 2014

- C.A. H.T :..... 40.000.000 DHS
- Résultat fiscal :.....- 300.000 DHS
- Cotisation minimale : 40.000.000 x 0,50% :..... 200.000 DHS
- I.S.= 0

Exercice 2015

- C.A. H.T :.....50.000.000 DHS
- Résultat fiscal :1.000.000 DHS⁷
- Cotisation minimale : 50.000.000 x 0,50% :250.000 DHS
- I.S. = 1.000.000 x 30%**300 000 DHS**⁸

Au titre de l'exercice 2015, la société procède à l'imputation de la C.M. de l'exercice 2014 sur l'excédant de l'impôt de l'exercice 2015 sur la cotisation minimale dudit exercice :

- I.S. de l'ex. 2015300 000 DHS
- Cotisation minimale ex. 2015..... 250.000 DHS
- Excédent de l'I.S. sur C.M. 50 000 DHS
- Crédit de C.M. de l'ex. 2014200.000 DHS
- Crédit de C.M. de l'ex. 2014 reportable sur 2016.....**150.000 DHS**

⁷ Après imputation du report déficitaire de l'exercice 2014.

⁸ L'impôt sur les sociétés est calculé au taux de 30%.

Exercice 2016

Pour l'exercice 2016, il est supposé que la déclaration de la société est la suivante :

- C.A. H.T :60.000.000 DHS
- Résultat fiscal : 2.000.000 DHS
- Cotisation minimale :300.000 DHS
- I.S. = 2.000.000 x 30%.....600.000 DHS

- Crédit de C.M. de l'exercice 2014.....150.000 DHS

Conformément aux dispositions de l'article 144 du C.G.I. tel qu'il a été modifié par L.F n° 70-15 précitée, l'imputation du crédit de la cotisation minimale cesse de s'appliquer au titre des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016.

Par conséquent, le crédit de C.M issu de l'exercice 2014, soit 150.000 DHS n'est pas imputable sur l'exercice 2016. Ce crédit devient définitivement acquis au Trésor.

b- En matière d'IR

Soit un contribuable exerçant l'activité de promoteur immobilier depuis 2006, marié et ayant trois enfants à charge. Ledit contribuable est propriétaire d'un bien immeuble (bien hérité) loué pour un montant annuel de 120.000 DHS.

Il a souscrit au titre des exercices 2015 et 2016 les déclarations de son revenu global comme suit :

Exercices	Base de la cotisation minimale	Résultat net fiscal (après imputation des déficits)	Revenu brut foncier
2015	1.400.000,00 DHS	Déficit :-110.000 DHS	120.000,000 DHS
2016	2.200.000,00 DHS	90.000 DHS	120.000,000 DHS

1) Exercice 2015

Cotisation minimale versée spontanément avant le 1^{er} février 2016 :

1.400.000 x 0,5% =7.000 DHS

Revenu net foncier : 120.000 – (120.000 x 40%)=72 000 DHS

Revenu global imposable72 000 DHS

- I.R : $(72\,000 \times 30\% - 14\,000)^{10} = \dots\dots\dots 7\,600$ DHS

- Réductions pour charge de famille :
 $360 \times 4 = 1.440$ DH

- l'I.R. exigible s'élève à: $7\,600 - 1.440 = \dots\dots\dots 6.160$ DHS

Total I.R versé :

- Cotisation minimale (C.M.) versée spontanément = $\dots\dots\dots 7.000$ DHS

- I.R./Revenu foncier à verser spontanément avant l'expiration
du délai de la déclaration du revenu global : $\dots\dots\dots 6\,160$ DHS

Total $\dots\dots\dots$ **13.160 DHS**

2) Exercice 2016

Cotisation minimale versée spontanément avant le 1^{er} février 2017:

$2.200.000 \times 0,5\% = \dots\dots\dots 11.000$ DHS

Revenu net foncier : $120.000 - (120.000 \times 40\%) = \dots\dots\dots 72\,000$ DHS

Revenu global imposable: $(90.000 + 72.000) \dots\dots\dots 162.000$ DHS

I.R: $(162.000 \times 34\%) - 17.200 - 1440 = \dots\dots\dots 36.440$ DHS

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

$\frac{36.440 \times 72\,000}{162.000} \dots\dots\dots 16.196$ DHS

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

$36.440 - 16.196 = \dots\dots\dots 20.244$ DHS

I.R exigible

- Cotisation minimale versée spontanément (C.M.) : $\dots\dots\dots 11.000$ DHS

- I.R./Revenu foncier: $\dots\dots\dots 16.196$ DHS

- I.R./Revenu professionnel : $20.244 - 11.000 = \dots\dots\dots 9.244$ DHS

⁹ Taux du barème applicable aux revenus acquis à compter du 01-01-2015

¹⁰ Somme à déduire.

Reste de l'IR à verser spontanément

avant l'expiration du délai de déclaration:..... 25.440 DHS

Le crédit de cotisation minimale de l'exercice 2015 soit **7.000** DHS n'est pas imputable sur l'excédent de l'IR correspondant au revenu professionnel sur la cotisation minimale au titre de l'exercice 2016 (20.244 - 11.000 = **9.244** DHS).

B- Mesures communes à l'IS, à l'IR et à la TVA

1- Plafonnement du montant des charges déductibles dont le règlement peut être effectué en espèce à 10 000 DH par jour et par fournisseur

a- En matière d'IS et d'IR

Avant la LF 2016, l'article 11-II du CGI prévoyait que ne sont déductibles du résultat fiscal qu'à concurrence de 50% de leur montant, les dépenses afférentes aux charges dont le montant facturé est égal ou supérieur à dix mille (10.000) dirhams et dont le règlement n'est pas justifié par chèque barré non endossable, effet de commerce, moyen magnétique de paiement, virement bancaire, procédé électronique ou par compensation.

Dans le cadre de la lutte contre l'informel et afin d'inciter les entreprises à plus de transparence dans leurs transactions, l'article 8 de la L.F n° 70-15 précitée a modifié les dispositions de l'article 11-II précité pour prévoir que les charges dont le règlement n'est pas justifié par les moyens de paiement précités ne sont admises en déduction du résultat fiscal que dans la limite de dix mille (10.000) dirhams, par jour et par fournisseur et sans que le montant mensuel de ces charges dépasse cent mille (100.000) dirhams, par fournisseur.

Les montants de dix mille (10.000) dirhams et de cent mille (100.000) dirhams précités s'entendent, taxe sur la valeur ajoutée comprise.

Il a été également prévu dans le même article 11-II précité qu'en ce qui concerne les immobilisations acquises et dont le règlement n'est pas justifié par les moyens de paiement précités, les dotations aux amortissements relatives à ces immobilisations ne sont pas déductibles du résultat fiscal.

Conformément aux dispositions de l'article 8-IV-1° de la L.F n° 70-15 précitée, les nouvelles dispositions modifiant l'article 11-II du C.G.I. sont applicables au titre des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016.

b- En matière de TVA

A compter du 1^{er} janvier 2016, la TVA n'est déductible que dans la limite de dix mille (10 000) DHS TTC des achats, travaux ou prestations de services par jour et par fournisseur et ce, dans la limite de cent mille (100 000) DHS TTC desdits achats par mois et par fournisseur.

Cette disposition est applicable à compter du 1^{er} janvier 2016 aux paiements par moyens autres que ceux prévues à l'article 106-II du CGI.

Cas d'illustration

Soit une entreprise ayant effectué auprès de l'un de ses fournisseurs, des achats de marchandises au cours du 1^{er} trimestre 2016. Les montants de ces achats taxables au taux de 20% sont réglés en espèces au cours du 1^{er} trimestre 2016 comme suit:

✓ Janvier 2016

En DHS

• Le 3/1/2016 : (2000+1800+3500+2200)=	9 500
• Le 5/1/2016 :(1200+1875+2380+1500)=.....	6 955
• Le 8/1/2016 : (5 000 + 3 200 + 1 800) =.....	10 000
• Le 10/1/2016 : (6500 + 2300 + 1000) =	9 800
• Le 12/1/2016 : (4250 + 2750 + 3000) =	10 000
• Le 14/1/2016 : (5100 + 1000 + 3900) =	10 000
• Le 18/1/2016 : (2750 + 2900 + 3100) =	8 750
• Le 20/1/2016 : (5450 + 1250 + 2100) =.....	8 800
• Le 22/1/2016 : (5500+1250+1800+1300)=	9 850
• Le 25/1/2016 : (4500 + 2000 + 1650) =	8 150
• Le 29/1/2016 : (3550+2000+1100+1950)=.....	8 600
• Le 31/1/2016 : (5000 + 2500 + 2200) =	<u>9 700</u>
	Total = 110 105

✓ Février 2016

En DHS

• Le 1/2/2016 : (10000+1800+3500+2200)=.....	17 500
• Le 9/2/2016 : (2000 + 5200 + 5000)=	12 200
• Le 10/2/2016: (3000+8000+ 1100+5000)=.....	17 100
• Le 15/2/2016: (5000 +3000 +2000) =	10 000
• Le 20/2/2016 : (12000+4900+5000)=.....	21 900
• Le 29/2/2016 : (6000+1500+1000) =	<u>8 500</u>
	Total = 87 200

✓ Mars 2016

• Le 15/3/2016 :.....	165 000
-----------------------	---------

La déclaration du CA au titre du 1^{er} trimestre 2016 se présente comme suit :

• CA TTC du 1/1/2016 au 31/3/2016	250 000
• CA HT du 1/1/2016 au 31/3/2016	208 334
• TVA exigible.....	41 667
• TVA déductible :	

- Achats réglés par chèque ou effet de commerce..... 19 650
- Achats réglés en espèces : (1)
(16 667+ 9 750+ 1 667)..... 28 084
- Crédit de taxe :
41 667 - (19 650+28 084)..... - 6 067

(1) : le détail des achats réglés en espèces ouvrant droit à déduction se présente comme suit :

✓ **Janvier 2016 :**

- Les achats par jour sont inférieurs ou égaux à 10 000DHS ;
- Les achats par mois sont de 110 105 supérieurs à 100 000 DHS ;
- La TVA ouvrant droit à déduction dans la limite de 100 000 DHS par mois :
 $100\ 000/1.20 \times 20\% = \dots\dots\dots 16\ 667$

✓ **Février 2016 :**

- Les achats par jour sont supérieurs ou égaux à 10 000 DHS ;
- Les achats par mois sont de 87 200 inférieur à 100 000 DHS ;
- La TVA ouvrant droit à déduction dans la limite de 10 000 DHS par jour :

Le 1/2/2016 : 10 000
 Le 9/2/2016 : 10 000
 Le 10/2/2016 : 10 000
 Le 15/2/2016 : 10 000
 Le 20/2/2016 : 10 000
 Le 29/2/2016 : 8 500
 = 58 500

$58\ 500/1.20 \times 20\% = \dots\dots\dots 9\ 750$

✓ **Mars 2016 :**

- L'achat effectué le 15/3/2016est de 165 000 supérieurs à 10 000 DHS ;
- TVA ouvrant droit à déduction dans la limite de 10 000 DHS par jour :
 $10\ 000 /1.20 \times 20\% = \dots\dots\dots 1667$

2- Obligation des contribuables n'ayant pas la qualité de commerçant de mentionner le numéro de leur identification fiscale sur tous les documents délivrés à leurs clients

Dans le but d'inciter à plus de transparence dans les opérations réalisées par les contribuables n'ayant pas la qualité de commerçant, notamment ceux exerçant des professions libérales (médecins, avocats, notaires, ...), l'article 8 de la L.F n° 70-15 précitée a complété les dispositions de l'article 145 du CGI par un nouveau paragraphe VII qui prévoit l'obligation pour ces contribuables de porter sur tous les documents professionnels délivrés à leurs clients ou destinés à des tiers notamment

les organismes de prévoyance sociale, le numéro de leur identification fiscale ainsi que le numéro d'article de leur imposition à la taxe professionnelle.

Les dispositions du paragraphe VII de l'article 145 précité sont applicables aux documents et factures délivrés aux clients à partir du 1^{er} janvier 2016 et ce, conformément aux dispositions de l'article 8-IV-13° de la L.F. n° 70-15 précitée.

3- Obligation de mentionner l'identifiant commun de l'entreprise (ICE) sur les factures ou documents en tenant lieu délivrés aux clients

Il est rappelé que l'Identifiant Commun des Entreprises (ICE), institué par le décret n° 2.11.63 du 20 mai 2011, consiste à mettre en place un numéro d'identification qui est utilisé par les différents services administratifs. Le but est de reconnaître avec certitude une entité économique (personne physique ou morale et tous leurs établissements) avec un seul identifiant.

Faisant suite à sa mise en œuvre effective depuis 2014, l'article 8 de la L.F. n° 70-15 précitée a complété les dispositions de l'article 145 du CGI par un nouveau paragraphe VIII qui prévoit l'obligation pour tous les contribuables de mentionner leur ICE sur les factures ou les documents en tenant lieu qu'ils délivrent à leurs clients, ainsi que sur toutes les déclarations fiscales prévues par le présent code.

Les dispositions du paragraphe VIII de l'article 145 précité sont applicables aux documents et factures délivrés aux clients à partir du 1^{er} janvier 2016 et aux déclarations fiscales souscrites à compter de la même date et ce, conformément aux dispositions de l'article 8-IV-13° de la L.F. n° 70-15 précitée.

Il convient de rappeler que la mise en place de l'ICE vise essentiellement, la simplification des procédures administratives et la facilitation de l'accès aux services publics pour les entreprises.

A cet égard et dans le cadre de la simplification de la mise en œuvre de cette nouvelle mesure, un délai supplémentaire allant jusqu'au 30 juin 2016 est accordé aux entreprises pour accomplir les démarches nécessaires et se conformer à l'obligation prévue par les dispositions fiscales susvisées.

4- Obligation de compléter le caractère de « régularité » par le critère « d'effectivité » de l'objet de la pièce de dépense

Antérieurement à la LF n° 70-15 précitée, les dispositions de l'article 146 du CGI prévoyaient que toute opération d'achat de biens ou services effectuée par un contribuable auprès d'un fournisseur soumis à la taxe professionnelle doit être justifiée par une facture régulière, sans aucune condition relative au caractère effectif de la réalisation de ladite opération.

Afin d'éviter les pratiques frauduleuses liées à l'émission des factures ne correspondant pas à des opérations réelles, notamment par des entreprises fictives ou n'exerçant aucune activité dans le seul but de permettre une déduction abusive

ayant pour conséquence de minorer indûment les droits et taxes dus, la L.F. 2016 a introduit une mesure visant à renforcer le dispositif juridique de lutte contre ces factures de « complaisance ».

Ainsi, l'article 8 de la L.F n° 70-15 précitée a complété les dispositions de l'article 146 du C.G.I en précisant que tout achat de biens ou services par un contribuable auprès d'un fournisseur soumis à la taxe professionnelle doit être effectivement réalisé et doit être justifié par une facture régulière et probante établie au nom de l'intéressé.

Il convient, toutefois, de préciser que cette disposition ne s'applique que lorsque des éléments de fait permettent d'établir le caractère fictif de l'opération.

5- Généralisation progressive de la télé déclaration et du télépaiement

Considérant l'importance d'améliorer les services rendus aux usagers, l'Administration fiscale s'est engagée depuis le 1^{er} janvier 2010 dans une démarche progressive de l'obligation de télédéclaration et du télépaiement selon le calendrier suivant :

- à compter du 1^{er} janvier 2010, pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est égal ou supérieur à cent (100) millions de dirhams, hors taxe sur la valeur ajoutée ;
- à compter du 1^{er} janvier 2011, pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est égal ou supérieur à cinquante (50) millions de dirhams, hors taxe sur la valeur ajoutée ;
- à compter du 1^{er} janvier 2016, par les entreprises dont le chiffre d'affaires est égal ou supérieur à dix (10) millions de dirhams, hors taxe sur la valeur ajoutée ;
- à compter du 1^{er} janvier 2017 par les entreprises dont le chiffre d'affaires est égal ou supérieur à trois (3) millions de dirhams, hors taxe sur la valeur ajoutée.

Dans le cadre de la poursuite de la généralisation de cette obligation de télédéclaration et du télépaiement, l'article 8 de la L.F n° 70-15 précitée a modifié les dispositions des articles 155 et 169 du C.G.I. en prônant la généralisation de la télédéclaration et du télépaiement à partir du 1^{er} janvier 2017 à tous les contribuables, quel que soit leur chiffre d'affaires, au lieu de la limiter aux entreprises dont le chiffre d'affaires est égal ou supérieur à trois (3) millions de dirhams, excepté le cas des entreprises soumises à l'IR selon le régime du bénéfice forfaitaire prévu à l'article 40 du CGI.

Les modalités de cette généralisation seront fixées par voie réglementaire.

C- Mesure commune à l'I.S, à la TVA et aux droits d'enregistrement

- ✓ **Octroi de l'exonération au titre de l'IS, de la TVA et des droits d'enregistrement à la Fondation Lalla Salma de prévention et traitement des cancers**

1- En matière d'IS

L'article 8 de la L.F n° 70-15 précitée a complété les dispositions de l'article 6-I-A du C.G.I. par un alinéa 30°, pour consacrer l'exonération totale permanente dont bénéficie la Fondation Lalla Salma de prévention et traitement des cancers en matière d'IS et ce, à l'instar des autres fondations agissant dans le domaine de la santé.

Par ailleurs, il est à signaler que la Fondation Lalla Salma de prévention et traitement des cancers bénéficie également en matière d'IS de :

- l'abattement de 100% appliqué aux dividendes perçus ;
- et de l'exonération des plus-values sur cession de valeurs mobilières.

2- En matière de TVA

Les biens, matériels, marchandises et services acquis, à l'intérieur et à l'importation, par la Fondation Lalla Salma de prévention et traitement des cancers ainsi que les prestations effectuées par ladite Fondation sont exonérés de la TVA, avec bénéfice du droit à déduction et ce, à partir du 1^{er} janvier 2016.

Les modalités de cette exonération sont prévues par l'article 8 du décret n° 2-06-574 du 10 hijra 1427 (31 décembre 2006) pris pour l'application de la T.V.A., tel que modifié et complété.

Ainsi, pour bénéficier de l'exonération précitée, une demande d'exonération doit être adressée au service local des impôts dont dépend la Fondation Lalla Salma, accompagnée :

- des factures proforma ou devis des biens, matériels, marchandises et services, en triple exemplaire, indiquant la valeur en hors taxe ainsi que le montant de la taxe y afférent ;
- un état descriptif établi en triple exemplaire qui précise le nom, le numéro d'identification fiscale, la raison sociale ou dénomination, l'adresse des fournisseurs et la nature des biens, la valeur des biens hors taxe et le montant de la taxe dont l'exonération est sollicitée.

3- En matière des droits d'enregistrement

L'article 8 de la L.F. n° 70-15 précitée a modifié et complété l'article 129 (III-10°) du C.G.I. par des dispositions visant à exonérer des droits d'enregistrement les actes afférents à l'activité et aux opérations de la Fondation Lalla Salma de prévention et traitement des cancers.

VII- MESURES COMMUNES RELATIVES AUX SANCTIONS

Dans le cadre de la mise en œuvre des recommandations des Assises Nationales sur la fiscalité de 2013 visant à assurer un traitement équitable en matière de sanctions, l'article 8 de la L.F n°70-15 précitée s'est fixé comme objectif l'adaptation des sanctions actuelles à la gravité des infractions commises, en réprimant plus sévèrement les cas de fraude et en allégeant les sanctions en cas de manquements de minime importance.

Ainsi, les modifications introduites par l'article 8 de la L.F n°70-15 précitée vont soit dans le sens soit de l'allègement, soit de l'aggravation selon les critères suivants :

- le degré de gravité de l'infraction commise ;
- la qualité du contribuable : redevable réel ou redevable collecteur d'impôt ;
- le délai de retard de dépôt de la déclaration ;
- le mode de dépôt de la déclaration effectué spontanément ou suite à la relance de l'administration ou au contrôle fiscal.

Les modifications introduites dans le régime des sanctions concernent :

- les sanctions pour défaut ou retard dans le dépôt des déclarations ;
- les sanctions pour infraction aux dispositions relatives au droit de communication ;
- les sanctions applicables en cas de rectification de la base imposable ;
- les sanctions pour paiement tardif des impôts, droits et taxes ;
- l'institution d'une sanction pour infraction aux dispositions relatives à la télédéclaration et au télépaiement.

1- Sanctions pour défaut ou retard dans le dépôt des déclarations

Antérieurement à la L.F n°70-15 précitée, les dispositions de l'article 184 du C.G.I. prévoyaient l'application d'une majoration de 15% 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 :

- dépôt de déclaration hors délai ;
- défaut de dépôt ou dépôt hors délai des actes et conventions ;
- imposition établie d'office pour défaut de dépôt de déclaration, déclaration incomplète ou insuffisante.

Les modifications introduites par l'article 8 de la L.F n° 70-15 précitée dans l'article 184 sont les suivantes :

- la réduction de la majoration de 15% à 5%, dans les deux cas suivants :

- en cas de dépôt des déclarations, des actes et conventions, dans un délai ne dépassant pas trente (30) jours de retard ;
 - en cas de dépôt d'une déclaration rectificative hors délai, donnant lieu au paiement de droits complémentaires ;
- le maintien de l'application de la majoration de 15% dans le cas de dépôt des déclarations, des actes et conventions, après ledit délai de trente (30) jours ;
 - l'augmentation de la majoration de 15% à 20%, dans le cas d'imposition d'office pour défaut de dépôt de déclaration, déclaration incomplète ou insuffisante ;
 - la clarification de la base de calcul de la majoration en cas de déclaration rectificative, en précisant que la majoration s'applique uniquement sur les droits complémentaires ;
 - la clarification de la rédaction pour préciser que de cette sanction s'applique également aux infractions liées à la déclaration des profits de capitaux mobiliers, à l'instar des profits immobiliers.
 - l'institution d'une amende de cinq cents (500) dirhams lorsque les éléments manquants ou discordants n'ont pas d'incidence sur la base de l'impôt ou sur son recouvrement, en harmonisation avec la même sanction prévue en matière d'IR à l'article 202 du CGI.

N.B. : L'article 202 du CGI a été abrogé par le paragraphe III de l'article 8 de la L.F n° 70-15 précitée, suite à l'harmonisation introduite dans l'article 184 du CGI concernant la sanction applicable à tous les impôts lorsque les éléments manquants ou discordants n'ont pas d'incidence sur la base de l'impôt ou sur son recouvrement.

2- Sanctions pour infraction aux dispositions relatives au droit de communication

Avant l'entrée en vigueur de la L.F n°70-15 précitée, les dispositions de l'article 185 du C.G.I. relatives aux infractions au droit de communication prévu par l'article 214 du C.G.I. renvoyaient aux dispositions relatives aux sanctions prévues à l'article 191-I du C.G.I.

Ces dispositions prévoyaient l'application d'une amende de deux mille (2.000) dirhams et, le cas échéant, une astreinte de cent (100) dirhams par jour de retard dans la limite de mille (1.000) dirhams aux contribuables qui ne se conforment pas au droit de communication et en matière d'impôt sur le revenu, le montant de l'amende variait de cinq cents (500) dirhams à deux mille (2.000) dirhams.

Dans le cadre de l'amélioration du dispositif actuel régissant le droit de communication prévu à l'article 214 du CGI, la L.F n°70-15 précitée a modifié les dispositions de l'article 185 du CGI pour introduire une mesure visant l'harmonisation de la sanction applicable aux personnes qui ne respectent pas l'obligation de

communiquer à l'administration les documents et renseignements demandés avec la sanction similaire prévue par le code de recouvrement.

Ainsi, il a été prévu dans l'article 185 précité que les personnes qui ne communiquent pas les informations demandées dans le délai et les conditions prévus à l'article 214-I du CGI sont sanctionnées par une astreinte journalière de cinq cents (500) dirhams, dans la limite de cinquante mille (50.000) dirhams.

3- Sanctions applicables en cas de rectification de la base imposable

Antérieurement à la L.F n° 70-15 précitée, l'article 186 du CGI prévoyait l'application d'une sanction unifiée de 15%, en cas de rectification de la base imposable, suite à un contrôle fiscal.

Dans le cadre des objectifs d'adaptation des sanctions actuelles à la gravité des infractions commises et afin de renforcer les actions menées pour lutter contre la fraude fiscale et assurer l'équité dans l'application des sanctions, l'article 8 de la L.F n° 70-15 a modifié les dispositions de l'article 186 du C.G.I. pour introduire les mesures suivantes :

- l'augmentation de la majoration de **15% à 30%**, en cas de rectification de la base imposable, lorsque les défaillants sont des collecteurs d'impôt, en l'occurrence les contribuables soumis à la taxe sur la valeur ajoutée et à l'obligation de retenue à la source visée aux articles 110, 111, 116, 117 et 156 à 160 du CGI ;
- l'augmentation de la majoration de **15% à 20%**, en cas de rectification de la base imposable, pour les autres contribuables.

Par ailleurs, dans un souci de clarification, il a été également précisé dans l'article 186 précité que les cas pouvant être considérés comme de mauvaise foi, pour l'application de la majoration de 100%, sont ceux constatés suite à l'usage de manœuvres visées à l'article 192-I du CGI, à savoir :

- la délivrance ou production de factures fictives ;
- la production d'écritures comptables fausses ou fictives ;
- la vente sans factures de manière répétitive ;
- la soustraction ou destruction de pièces comptables légalement exigibles ;
- la dissimulation de tout ou partie de l'actif de la société ou augmentation frauduleuse de son passif en vue d'organiser son insolvabilité.

4- Sanctions pour paiement tardif des impôts, droits et taxes

Antérieurement à la L.F n° 70-15 précitée, les dispositions de l'article 208 du C.G.I. fixaient les sanctions de recouvrement en 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.

Dans le cadre des objectifs précités d'adaptation des sanctions actuelles à la gravité des infractions commises, l'article 8 de la L.F n°70-15 susvisée a modifié les dispositions de l'article 208 du CGI précité pour introduire les mesures suivantes :

- la réduction de la pénalité de recouvrement de **10% à 5%**, si le paiement des droits dus est effectué dans un délai de retard ne dépassant pas trente (30) jours ;
- l'augmentation de ladite pénalité de **10% à 20%**, pour les collecteurs d'impôt défaillants, en cas de défaut de versement ou de versement hors délai du montant de la taxe sur la valeur ajoutée due ou des droits retenus à la source, visés aux articles 110, 111, 116, 117 et 156 à 160 du CGI.

Cette dernière mesure concerne le défaut ou le retard de versements des impôts et taxes suivants :

- la TVA ;
- la retenue à la source (RAS) au titre des salaires et des pensions ;
- la RAS au titre des revenus et profits de capitaux mobiliers (dividendes, PPRF et plus-values sur valeurs mobilières) ;
- la RAS sur les produits bruts versés aux non résidents ;
- la RAS au titre des honoraires versés par les cliniques aux médecins non soumis à la taxe professionnelle ;

Par ailleurs l'article 8 de la L.F. n° 70-15 susvisé a modifié les dispositions de l'article 208 du CGI, afin de préciser que les majorations prévues par cet article ne s'appliquent pas pour la période située au-delà des douze (12) mois écoulés entre la date de l'introduction du recours du contribuable soit devant la commission locale de taxation prévue à l'article 225 du CGI soit devant la commission nationale de recours fiscal prévue à l'article 226 du même code et celle de la mise en recouvrement du rôle ou de l'état de produit comportant le complément d'impôt exigible

5- Institution d'une sanction pour infraction aux dispositions relatives à la télédéclaration et au télépaiement

Antérieurement à la L.F n° 70-15 précitée, le CGI ne prévoyait aucune sanction spécifique pour les contribuables qui ne respectent pas leurs obligations fiscales en matière de télédéclaration et de télépaiement des impôts et taxes.

Pour accompagner la généralisation projetée de la télédéclaration et du télépaiement à l'horizon 2017 et afin d'éviter les divergences d'interprétation quant à la sanction à appliquer, notamment, en cas de dépôt de déclaration sous format papier au lieu de la déclaration électronique et/ou de paiement direct auprès du receveur de l'administration fiscale au lieu du paiement électronique, le paragraphe II de l'article 8 de la L.F n° 70-15 susvisée a complété le C.G.I. par les articles 187 bis et 208 bis pour instituer une sanction spécifique en cas de non respect de l'obligation de télédéclaration et de télépaiement.

Ainsi, la modification introduite vise l'application d'une majoration de 1% sur les droits dus ou qui auraient été dus en l'absence d'exonération, en cas de non respect des obligations de télédéclaration et télépaiement prévus aux articles 155 et 169 du CGI.

Le montant de la majoration précitée ne peut être inférieur à mille (1 000) dirhams et il est recouvré par voie de rôle sans procédure.

Date d'entrée en vigueur des nouvelles sanctions :

Les nouvelles dispositions relatives aux sanctions sont applicables aux infractions commises à compter du 1^{er} janvier 2016.

Les infractions commises à compter du 1^{er} janvier 2016 s'entendent des infractions aux obligations de déclaration et de versement des impôts, droits et taxes, dont l'échéance intervient à compter de cette date.

Ainsi, la sanction applicable est celle en vigueur au moment où l'infraction est commise, quelle que soit la procédure engagée par l'administration pour régulariser la situation du contribuable ou la date de réparation spontanée effectuée par le contribuable.

Pa conséquent, les infractions commises avant le 1^{er} janvier 2016 demeurent soumises aux anciennes dispositions régissant les sanctions.

Cas particulier :

En cas d'infraction aux obligations de déclaration et de versement des impôts, droits et taxes, dont l'échéance coïncide avec le 31 décembre 2015, ce sont les nouvelles sanctions qui sont applicables.

VIII- MESURES COMMUNES RELATIVES AUX PROCEDURES FISCALES

Les mesures relatives aux procédures fiscales concernent :

- la simplification des recours devant les commissions (soit la CLT soit la CNRF), par l'institution d'un seul niveau de recours ;
- la réduction du délai imparti à l'inspecteur pour notifier les redressements au contribuable de six (6) à trois (3) mois ;
- l'institution d'une procédure pour le dépôt des déclarations rectificatives ;
- l'amélioration des dispositions régissant le droit de communication dans le sens de leur renforcement ;
- le réaménagement de la durée de vérification sur place ;
- le prolongement du délai de prescription de quatre (4) ans à dix (10) ans pour permettre la régularisation de la situation des contribuables n'ayant pas déposé leurs déclarations au titre des dix (10) derniers exercices non déclarés ;
- la réduction du délai accordé à l'Administration pour répondre aux réclamations du contribuable de six (6) mois à trois (3) mois.

1. Simplification des recours devant les commissions (CLT et CNRF)

Dans le cadre de la mise en œuvre des orientations de la vision stratégique de la DGI, des propositions des Assises nationales sur la fiscalité de 2013 et des recommandations du Conseil Economique, Social et Environnemental (CESE) de 2012 qui convergent vers la nécessité de réformer le système de recours devant les commissions locales et la commission nationale de recours fiscal, de manière à leur assurer l'indépendance et l'efficacité, tout en adaptant leurs prérogatives à l'importance des dossiers qui leur sont soumis, les dispositions de l'article 8 de la L.F n° 70-15 précitée ont modifié les dispositions régissant ces commissions.

a- Résumé des modifications introduites

A cet effet, des modifications ont été introduites dans les articles 225 et 226 du CGI relatives au recours devant lesdites commissions. Ces modifications visent notamment :

- la délimitation des domaines de compétence des commissions, en instituant un seul niveau de recours;
- l'attribution au secrétaire rapporteur de la compétence de convoquer les membres de la commission locale de taxation. Cette convocation des parties doit intervenir 30 jours à l'avance à l'instar de ce qui est prévu pour la CNRF ;
- la réduction de 4 mois à 3 mois du délai prévu à l'inspecteur pour communiquer les requêtes et documents relatifs aux actes de la procédures contradictoire permettant à la CLT de statuer ;
- la réduction du délai qui doit s'écouler entre la date d'introduction d'un pourvoi et celle de la décision qui est prise à son sujet par la CLT de 24 à 12 mois.
- l'institution, en cas de non prise de décision par la CLT dans le délai qui lui est imparti :
 - d'un délai maximum de 2 mois pour adresser une lettre d'information aux parties ;
 - de l'obligation pour l'Administration de communiquer la requête et les documents du contribuable concerné à la CNRF dans le délai de deux mois suivant la réception de la lettre d'information visée ci-dessus ;
- l'attribution à l'inspecteur la compétence de recevoir les recours adressés par les contribuables à la CNRF, à l'instar de ce qui est prévu pour la CLT.
- le décompte du délai de 12 mois imparti à la CLT et à la CNRF pour prendre leurs décisions, à partir de la date de la réception de la requête du contribuable et des documents l'accompagnant ;
- la réduction du délai de notification des décisions de la CNRF de 6 à 4 mois.

b- Exposé des modifications introduites

b-1- Commissions locales de taxation (C.L.T.)

Les C.L.T. sont régies par l'article 225 du C.G.I. qui en précise les compétences, la composition et le fonctionnement.

Les modifications et les réaménagements apportés par l'article 8 de la L.F n° 70-15 pour l'année budgétaire 2016 au niveau de l'article 225 du C.G.I. sont les suivantes :

b-1-1- Compétences des C.L.T

L'article 8 de la L.F n° 70-15 précitée a supprimé la dualité des niveaux de recours devant les commissions fiscales. Ainsi, les CLT statuent, en premier et dernier ressort, sur :

- les rectifications en matière de revenus professionnels déterminés selon le régime du bénéfice forfaitaire, de revenus et profits fonciers, de revenus et profits de capitaux mobiliers et des droits d'enregistrement et de timbre ;
- la vérification de comptabilité des contribuables dont le chiffre d'affaires déclaré au compte de produits et charges, au titre de chaque exercice de la période non prescrite vérifiée, est inférieur à dix (10) millions de dirhams.

b-1-2-Pourvoi devant la C.L.T

Antérieurement à la LF pour l'année budgétaire 2016, l'inspecteur disposait d'un délai de quatre (4) mois pour adresser à la C.L.T les requêtes des contribuables et les documents relatifs à la procédure contradictoire lui permettant de statuer sur l'affaire qui lui est soumise.

L'article 8 de la L.F n° 70-15 précitée a réduit ce délai de transmission de la requête et des documents précités à 3 mois.

Par ailleurs, par souci de clarté, l'article 8 de la L.F pour l'année budgétaire 2016 précise que les requêtes de pourvoi devant la C.L.T. adressées par les contribuables doivent définir l'objet du désaccord et contenir un exposé des arguments invoqués, à l'instar de ce qui est prévu pour les recours auprès de la CNRF.

Enfin, l'article 8 de la L.F n° 70-15 précitée qui a modifié les dispositions de l'article 225-II du code précité pour prévoir que lorsque l'administration ne transmet pas cette requête et ces documents dans le délai prescrit, les bases d'imposition ne peuvent être supérieures à celles déclarées ou acceptées par le contribuable, et ce en harmonisation avec les dispositions prévues en matière de recours intentés auprès de la CNRF.

b-1-3- Fonctionnement de la C.L.T.

➤ Tenue de la séance

Par souci de clarification, l'article 8 de la L.F n° 70-15 précitée a modifié les dispositions de l'article 225 (II-A) du code précité en attribuant au secrétaire rapporteur de la C.L.T, au lieu de son président, la compétence de convoquer les membres de la commission, lesquels s'entendent du représentant du gouverneur et du représentant des contribuables appartenant à la branche professionnelle la plus représentative de l'activité du contribuable requérant.

Il convient de rappeler que ces commissions se réunissent à l'initiative du président qui fixe la date des réunions prévues pour l'examen des recours et par conséquent aucune convocation n'est à adresser à cet effet.

D'autre part, dans le cadre de l'harmonisation des dispositions régissant les CLT avec celles régissant la CNRF, les dispositions de l'article 8 de la L.F pour l'année budgétaire 2016 ont institué l'obligation pour le secrétaire rapporteur de la commission locale de taxation d'informer les deux parties, le contribuable et l'administration de la date à laquelle elle tient sa réunion, trente (30) jours au moins avant cette date dans les formes prévues à l'article 219 du C.G.I.

➤ Délibération de la C.L.T.

Les dispositions de l'article 225 (II-A) du code précité tel que réaménagé par l'article 8 de la loi de finances pour l'année budgétaire 2016 prévoient que la commission statue valablement en présence du président et de deux autres membres sans spécifier comme auparavant que l'un des deux membres restants est le représentant des contribuables.

Cette mesure a été introduite en harmonisation avec la même disposition prévue pour la CNRF.

➤ Délai de prise de décision de la C.L.T.

L'article 8 de la L.F n° 70-15 précitée a modifié les dispositions de l'article 225-II-A en précisant que la commission doit statuer dans un délai de douze (12) mois au lieu de vingt-quatre (24) mois auparavant.

Ce délai de douze (12) mois commence à courir à compter de la date de réception par la CLT de la requête et des documents transmis par l'Administration, au lieu d'être décompté de la date d'introduction du pourvoi par le contribuable.

Par ailleurs, lorsqu'à l'expiration de ce délai, la C.L.T. n'a pas pris de décision, les dispositions de l'article 8 de la L.F pour l'année budgétaire 2016 fixent désormais au secrétaire rapporteur, au lieu de l'inspecteur, un délai de deux (2) mois suivant la date d'expiration du délai précité de douze (12) mois pour informer par lettre les parties, selon les formes prévues à l'article 219 du C.G.I.

Ensuite, en application des dispositions de l'article 8 la L.F pour l'année budgétaire 2016 susvisée, l'Administration informée de la non prise de décision par la CLT, est tenue de procéder spontanément à la transmission de la requête et des documents y afférents du contribuable en question à la CNRF dans un délai de deux (2) mois. Ce délai court à compter de la date de réception par l'administration de la lettre d'information visée ci-dessus.

Enfin, les dispositions de l'article 8 la L.F pour l'année budgétaire 2016 susvisée précisent qu'à défaut de communication, par l'administration de la requête et documents précités à la CNRF dans le délai susvisé, les bases d'imposition ne peuvent être supérieures à celles déclarées ou acceptées par le contribuable.

➤ **Cas de retard ou d'empêchement dans la désignation des représentants des contribuables**

L'article 8 de la L.F n°70-15 précitée a modifié les dispositions de l'article 225-II-C du C.G.I. en précisant qu'en cas de retard ou d'empêchement dans la désignation de nouveaux représentants, le mandat des représentants sortants est prorogé d'office de six (6) mois au maximum.

➤ **Recours judiciaire contre les décisions de la C.L.T.**

Considérant le maintien d'un seul niveau de recours, les dispositions de l'article 225-II-D (alinéa 2) du C.G.I. telles que modifiées par l'article 8 de la LF pour l'année budgétaire 2016 prévoient désormais que les décisions des C.L.T. sont susceptibles de recours devant le tribunal compétent, conformément aux dispositions de l'article 242 dudit code.

Ainsi, les impositions émises suite aux décisions de la C.L.T., y compris les impositions qui découlent des questions pour lesquelles ladite commission s'est déclarée incompétente sont susceptibles de recours judiciaires de la part tant du contribuable que de l'Administration.

En harmonisation avec les dispositions prévues pour les recours de la CNRF, l'article 225-II – E du C.G.I., tel que modifié par l'article 8 de la LF pour l'année budgétaire 2016, précise que le recours ne peut être intenté, à la fois, devant les tribunaux et devant les commissions locales de taxation.

b-2- Commission nationale du recours fiscal (C.N.R.F.)

Les compétences, la composition et le fonctionnement de ladite commission sont prévus par l'article 226 du C.G.I. les modifications introduites par l'article 8 de la L.F pour l'année budgétaire concernent les points suivants :

b-2-1- Compétences de la C.N.R.F.

L'article 8 de la L.F n° 70-15 précitée a limité les compétences de la C.N.R.F. aux recours relatifs :

- ✓ à l'examen de l'ensemble de la situation fiscale des contribuables prévu à l'article 216 du C.G.I, quel que soit le chiffre d'affaires déclaré ;
- ✓ aux vérifications de comptabilité des contribuables lorsque le chiffre d'affaires déclaré au compte de produits et charges, au titre de l'un des exercices vérifiés, est égal ou supérieur à dix (10) millions de dirhams ;
- ✓ aux recours pour lesquels les commissions locales n'ont pas pris de décision dans le délai de douze mois.

b-2-2-Pourvoi devant la C.N.R.F.

Avant l'entrée en vigueur de la L.F n° 70-15 précitée, lorsque le contribuable ou l'administration saisissaient la C.N.R.F, celle-ci devait :

- d'une part, informer l'autre partie dans les formes prévues à l'article 219 du C.G.I., du recours exercé en lui communiquant une copie de la requête dont il a été saisi dans le délai de trente (30) jours suivant la date de réception du recours ;
- d'autre part, 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 à la période litigieuse dans un délai de trente (30) jours suivant la date de réception de ladite demande.

L'article 8 de la L.F n° 70-15 précitée a modifié les dispositions de l'article 226-II du code précité en précisant que le recours du contribuable devant la CNRF est présenté sous forme de requête adressée à l'inspecteur par lettre recommandée avec accusé de réception ou remise contre récépissé, sans avoir à être adressée directement à la CNRF.

A cet effet, en application des dispositions de l'article 8 de la loi de finances pour l'année budgétaire 2016, l'inspecteur doit adresser les requêtes des contribuables et les documents relatifs à la procédure contradictoire les concernant à la CNRF dans le délai maximum de trois (3) mois à compter de la date où le contribuable notifie à l'administration son pourvoi devant ladite commission.

Enfin, les dispositions de l'article 226-II du code précité tel qu'il a été modifié par l'article 8 de la L.F pour l'année budgétaire prévoient que lorsque l'administration ne transmet pas cette requête et ces documents dans le délai prescrit, les bases d'imposition ne peuvent être supérieures à celles déclarées ou acceptées par le contribuable.

b-2-3- Délai et notification de la décision de la C.N.R.F.

Le délai imparti à la CNRF pour rendre sa décision demeure fixé à douze mois. Toutefois, vu que le recours est désormais adressé à l'inspecteur, les dispositions de l'article 226- III du code prévoient que ledit délai de douze (12) mois est précompté à partir de la date de réception par la CNRF de la requête et des documents l'accompagnant transmis par l'Administration.

D'autre part, en application des dispositions de l'article 226-III du code précité, les décisions de la CNRF sont notifiées par le magistrat présidant la commission, dans les quatre (4) mois suivant la date de la décision au lieu de six mois auparavant.

b-3- Autres mesures d'harmonisation

La révision des commissions fiscales a nécessité le réaménagement des dispositions des articles 220 et 221 du CGI relatives aux procédures normales et accélérées de rectification qui concernent des dispositions relatives aux dites commissions. Les modifications introduites à ce titre visent à :

- transférer toutes les dispositions qui sont propres aux commissions et les regrouper au niveau des articles correspondants, soit les articles 225 et 226 du CGI ;
- et à harmoniser les dispositions régissant les procédures normales et accélérées de rectification, notamment, par l'insertion au sein de la procédure accélérée des cas de nullité prévus jusqu'à présent uniquement dans le cadre de la procédure normale.

Enfin, l'aménagement des modalités de recours devant les commissions a nécessité également la modification d'autres articles du C.G.I, à savoir :

- les dispositions du 2^{ème} alinéa de l'article 208 du C.G.I. pour tenir compte de la réduction du délai imparti à la C.L.T. pour statuer ;
- les dispositions du paragraphe VI de l'article 232 du CGI ainsi que des dispositions de l'article 242 dudit code pour tenir compte de l'institution d'un seul niveau de recours.

b-4- Date d'entrée en vigueur

Conformément aux dispositions de l'article 8-IV-18 de la L.F n° 70-15 précitée, les nouvelles dispositions modifiant les articles 220, 221, 225, 226, 232 et 242 du C.G.I. sont applicables aux procédures de contrôle fiscal dont la première lettre de notification est notifiée aux contribuables à compter du 1^{er} janvier 2016.

Toutefois, pour les affaires en cours au 31 décembre 2015, la procédure est poursuivie conformément aux dispositions du CGI en vigueur à cette date.

2. Réduction du délai imparti à l'inspecteur pour notifier les redressements au contribuable

Antérieurement à la L.F n° 70-15 précitée, l'administration disposait, en vertu des dispositions des articles 220-I et 221-I du C.G.I, d'un délai maximum de 6 mois, à compter de la date de clôture des travaux de vérification, pour notifier au

contribuable les rectifications envisagées, tant dans le cadre de la procédure normale qu'accélérée.

Dans le cadre de la poursuite du renforcement des garanties accordées aux contribuables, l'article 8 de la L.F n° 70-15 précitée a modifié les dispositions des articles 220-I et 221-I du C.G.I. en réduisant ledit délai de six (6) à trois (3) mois.

Les nouvelles dispositions modifiant les articles 220 et 221 du C.G.I. sont applicables aux procédures de contrôle fiscal dont la première lettre de notification a été adressée aux contribuables à compter du 1^{er} janvier 2016, conformément aux dispositions de l'article 8-IV-18 de la L.F n°70-15 précitée.

Toutefois, pour les affaires en cours à la date du 31 décembre 2015, la procédure se poursuivra selon les dispositions en vigueur à cette date.

3. Institution d'une procédure pour le dépôt des déclarations rectificatives

Dans le cadre de la mise en œuvre des orientations de la vision stratégique de la DGI visant la construction d'une relation de partenariat et de confiance avec les contribuables et afin de permettre la rectification des erreurs constatées dans les déclarations fiscales, une nouvelle procédure de déclaration rectificative a été instituée.

Ainsi, l'article 8 de la loi de finances n° 70-15 précité a institué une procédure pour le dépôt des déclarations rectificatives en prévoyant 3 cas de figure :

a-Erreurs matérielles constatées par l'administration dans les déclarations souscrites

Dans le cas où l'administration constate des erreurs matérielles, elle invite le contribuable par lettre notifiée, dans les formes prévues à l'article 219 du CGI, à souscrire une déclaration rectificative dans un délai de trente (30) jours suivant la date de réception de ladite lettre.

La lettre de notification précitée doit préciser la nature des erreurs matérielles constatées par l'administration.

Si le contribuable accepte de rectifier les erreurs précitées, il doit déposer une déclaration rectificative dans le délai de trente (30) jours prévu ci-dessus.

Si le contribuable ne dépose pas la déclaration rectificative dans le délai de trente (30) jours précité ou dépose une déclaration rectificative partielle, la procédure est poursuivie conformément aux dispositions de l'article 228-II du CGI.

La déclaration rectificative précitée doit être établie sur ou d'après un imprimé-modèle de l'administration et elle est prise en considération par l'administration, sans préjudice de l'application des dispositions relatives au droit de

contrôle de l'impôt prévu par le Titre Premier du Livre II du CGI pour toute la période non couverte par la prescription.

Par erreur matérielle il faut entendre toute erreur constituant une infraction avérée à une règle fiscale dont le principe est clairement définie par la loi et qui a pour conséquence de réduire la base imposable ou le taux d'imposition en vigueur. Il s'agit notamment des erreurs matérielles suivantes :

- report déficitaire en infraction aux dispositions de l'article 12 du CGI
- report déficitaire ou de crédit de TVA devenus sans objet suite à un contrôle fiscal ayant abouti à un accord ou à une décision définitive du tribunal
- report de crédit de TVA en infraction aux dispositions de l'article 103 bis du CGI
- erreur concernant le taux de la TVA applicable à une opération imposable
- erreur au niveau du tableau de passage du résultat comptable au résultat fiscal.

b-Dépassement du seuil du chiffre d'affaires pour les contribuables soumis au régime du forfait ou du régime du RNS.

Lorsque l'administration constate que les chiffres d'affaires réalisés par les contribuables soumis à l'impôt sur le revenu selon le régime du bénéfice forfaitaire, du résultat net simplifié ou celui de l'auto-entrepreneur dépassent pendant deux années consécutives les limites prévues au niveau des articles 39, 41 et 42 ter du CGI, ils sont invités par lettre notifiée, dans les formes prévues à l'article 219 du CGI, à déposer des déclarations rectificatives selon le régime qui leur est applicable dans un délai de trente (30) jours suivant la date de réception de ladite lettre de notification.

La lettre précitée doit préciser les motifs et la nature des insuffisances constatées dans la déclaration initiale.

Lorsque l'administration estime que les rectifications introduites dans le délai de trente (30) jours prévu ci-dessus sont insuffisantes ou lorsque le contribuable ne dépose pas la déclaration rectificative dans ce délai, la procédure est poursuivie conformément aux dispositions de l'article 228-II du CGI.

c- Explications demandées par l'administration suite à l'analyse des déclarations du contribuable

L'administration, après analyse préliminaire des données figurant sur les déclarations et sur la base des informations dont elle dispose et sans recourir directement à la procédure de vérification de la comptabilité prévue à l'article 212 du CGI, peut demander aux contribuables les explications nécessaires concernant leurs déclarations si elle relève des irrégularités notamment au niveau des éléments ayant une incidence sur la base d'imposition déclarée.

L'administration doit adresser à ce sujet au contribuable une demande détaillée selon les formes prévues à l'article 219 du CGI l'invitant à présenter les explications, par tous les moyens requis, dans un délai de trente (30) jours à compter de la date de réception de la demande de l'administration.

Si le contribuable estime que tout ou partie des observations de l'administration est fondé, il peut procéder à la régularisation de sa situation dans le délai de trente (30) jours précité en déposant une déclaration rectificative sur ou d'après un imprimé modèle établi par l'administration.

Si en revanche, le contribuable ne dépose pas de déclaration rectificative, sa situation fiscale ne peut être régularisée que dans le cadre de la procédure de rectification.

Il convient de préciser que la majoration prévue à l'article 184 du CGI ainsi que la pénalité prévue à l'article 208 du CGI ne sont pas applicables dans les cas où le contribuable procède au dépôt de la déclaration rectificative visée au a, b et c suite à la lettre envoyée par l'administration en application des dispositions du paragraphe 4 de l'article 221 bis du CGI.

Date d'entrée en vigueur :

Conformément aux dispositions de l'article 8-IV-19 de la L.F. n° 70-15 précitée, les nouvelles dispositions de l'article 221 bis du CGI sont applicables aux lettres de notification relatives aux déclarations rectificatives adressées aux contribuables à compter du 1^{er} janvier 2016 pour tous les exercices non prescrits.

4. Renforcement du droit de communication

Dans le cadre de l'amélioration des dispositions régissant le droit de communication dans le sens de leur renforcement, la LF n° 70-15 précitée a modifié et complété l'article 214 du C.G.I pour introduire les mesures visant :

➤ l'institution pour l'administration de l'obligation d'envoyer aux personnes concernées une demande écrite, dans les formes de notification prévues à l'article 219 du CGI, pour exercer son droit de communication, en précisant que ces demandes doivent mentionner la nature des renseignements ou des documents demandés, les exercices ou les périodes concernés ainsi que la forme, le mode et le support de communication desdits renseignements et documents ;

➤ l'insertion des supports informatiques parmi les supports de communication des renseignements à transmettre à l'administration ;

➤ l'institution pour le contribuable de l'obligation de répondre aux demandes de communication, dans un délai maximum de trente (30) jours suivant la date de réception desdites demandes, en précisant que les renseignements et documents doivent être transmis à l'administration fiscale conformément aux demandes formulées et doivent être complets, probants et sincères ;

➤ le renforcement des outils juridiques permettant à l'administration d'exercer son droit de communication sans qu'elle ne se voit opposer le secret professionnel ou toute autre disposition contraire à ce droit, prévue par d'autres textes de lois et ce, en précisant dans l'article 214-I que nonobstant toute disposition contraire, l'Administration fiscale peut demander tout renseignement utile, en vue de l'assiette et du contrôle des impôts.

Les nouvelles dispositions modifiant et complétant l'article 214 du C.G.I. sont applicables aux demandes de communications envoyées aux contribuables à compter du 1^{er} janvier 2016 et ce, conformément aux dispositions de l'article 8-IV-17 de la L.F n° 70-15 précitée.

5. Réaménagement de la durée de vérification sur place

Antérieurement à la L.F n°70-15 précitée, la durée limite de vérification était fixée par l'article 212-I du C.G.I. à six (6) mois pour les entreprises dont le montant du chiffre d'affaires déclaré est inférieur ou égal à cinquante (50) millions de dirhams hors taxe sur la valeur ajoutée et à douze (12) mois pour les entreprises dont ledit chiffre d'affaires est supérieur à cinquante (50) millions de dirhams hors taxe sur la valeur ajoutée.

Pour améliorer les relations entre l'administration et le contribuable et promouvoir l'efficacité et l'efficience du contrôle sur place, l'article 8 de la L.F n° 70-15 précitée a réduit ces durées de vérification comme suit :

➤ de six (6) mois à trois (3) mois pour les entreprises dont le montant du chiffre d'affaires déclaré au compte de produits et charges, au titre des exercices soumis à vérification, est inférieur ou égal à cinquante (50) millions de dirhams hors taxe sur la valeur ajoutée ;

➤ de douze (12) mois à six (6) mois pour les entreprises dont le montant du chiffre d'affaires déclaré au compte de produits et charges, au titre de l'un des exercices soumis à vérification, est supérieur à cinquante (50) millions de dirhams hors taxe sur la valeur ajoutée.

Ces nouvelles dispositions sont applicables aux opérations de vérification de comptabilité dont l'avis de vérification est notifié aux contribuables à compter du 1^{er} janvier 2016 et ce, en application des dispositions de l'article 8-IV-16 de la L.F n° 70-15 précitée.

6. Dérogation aux règles de prescription

Dans le cadre de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale et en application des recommandations issues des assises nationales sur la fiscalité, l'article 8 de la L.F n° 70-15 précitée a complété l'article 232-VIII du CGI par un alinéa n° 15 instituant une règle de prescription décennale pour la régularisation de la situation des contribuables défaillants.

Ainsi, le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à la fin de la dixième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due, lorsque le contribuable :

- exerce une activité sans avoir accompli les formalités d'identification requises auprès de l'administration fiscale pour révéler son existence ;
- n'a pas déposé au titre d'une ou de plusieurs périodes d'imposition, des déclarations du résultat fiscal, des plus-values, du revenu global, des profits immobiliers, des profits de capitaux mobiliers, du chiffre d'affaires et des actes et conventions, qu'il était tenu de souscrire en vertu des obligations déclaratives prévues par le CGI.

Cette dérogation aux règles générales de prescription vise à permettre l'émission des droits dus ainsi que la pénalité et les majorations y afférentes, dont sont redevables les contribuables au titre de toutes les années n'ayant pas fait l'objet de déclaration, au-delà du délai de prescription du droit commun. Ce délai ne peut, toutefois, être supérieur à dix (10) ans.

Conformément aux dispositions de l'article 8 (IV-18) de la L.F n° 70-15 précitée, les nouvelles dispositions, modifiant et complétant l'article 232 du CGI, sont applicables aux procédures de contrôle fiscal dont la première lettre de notification est adressée aux contribuables à compter du 1^{er} janvier 2016.

Par conséquent le nouveau délai de prescription de 10 ans s'applique aux défaillances en matière d'obligations déclaratives citées ci-dessus dans le cadre de la mise en œuvre des procédures de contrôle fiscal.

7. Réduction du délai de réponse aux réclamations

Dans le cadre de l'amélioration des relations entre l'administration et le contribuable et en vue d'accélérer la procédure contentieuse engagée auprès de l'administration préalablement à tout recours judiciaire, l'article 8 de la L.F n° 70-15 précitée a modifié les dispositions de l'article 235 du C.G.I. relatif au droit et délai de réclamation en réduisant de six (6) mois à trois (3) mois le délai accordé à l'Administration pour répondre aux réclamations du contribuable.

Ainsi, à défaut de réponse de l'Administration à la réclamation du contribuable dans un délai de trois (3) mois, suivant la date de réclamation, le requérant peut introduire une demande devant le tribunal compétent dans le délai de 30 jours suivant la date d'expiration du délai précité conformément aux dispositions de l'article 243 du C.G.I.

Les nouvelles dispositions modifiant les articles 235 et 243 du C.G.I. sont applicables aux réclamations adressées à l'administration fiscale à compter du 1^{er} janvier 2016, conformément aux dispositions de l'article 8-IV-20 de la L.F n° 70-15 précitée.

IX.- Mesure spécifique à la contribution sociale de solidarité sur les livraisons à soi-même de construction

Les livraisons à soi-même de construction d'habitation personnelle, dont la superficie est supérieure à 300 m², étaient soumises à la Contribution Sociale de Solidarité (CSS) fixée à 60 DH le mètre carré couvert par unité de logement.

Dans un objectif d'équité fiscale, le tarif fixe de 60 DHS est remplacé par un tarif proportionnel qui prend en considération les facultés contributives des différentes catégories concernées par la livraison à soi-même de construction, tout en conservant l'exonération pour les superficies couvertes n'excédant pas 300 m².

En application des dispositions de l'article 275 du CGI, le tarif proportionnel applicable aux constructions dont le permis d'habiter est délivré à partir du 1^{er} janvier 2016, se présente comme suit :

Unité de logement (superficie couverte en m²)	Tarif en DHS
de 0 à 300	exonéré
de 301 à 400	60
de 401 à 500	100
Au-delà de 500	150

Il est à signaler que le tarif fixe de 60 DHS demeure applicable aux constructions dont les permis d'habiter sont délivrés antérieurement au 1^{er} janvier 2016.

Aussi, convient-il de souligner que suite à l'institution dudit barème, l'article 8-III de la L.F. pour l'année 2016 a abrogé les dispositions de l'article 276 du CGI relatif à l'exonération de la superficie couverte inférieure à 300 m², du fait que cette superficie exonérée est prévue par ledit barème.

Par ailleurs et à partir du 1^{er} janvier 2016, les personnes visées par l'article 274 du CGI passibles de la contribution de solidarité sociale, doivent déposer auprès du receveur de l'administration fiscale du lieu de la construction de l'habitation objet de la contribution, une déclaration établie sur ou d'après un imprimé modèle établi par l'administration accompagnée des pièces suivantes :

- ✓ pour les unités de logement individuel : le permis d'habiter, l'autorisation de construire ou tout autre document qui détermine la superficie couverte construite en mètres carré ;
- ✓ pour les unités de logement individuel construites dans le cadre de la copropriété : le permis d'habiter, le plan de construction ou tout autre document précisant pour lesdites unités, la superficie couverte en mètre carré.

Il y a lieu de préciser que les responsables des coopératives, des associations et des sociétés civiles immobilières visées à l'article 274 précité, doivent se rapprocher du service local des impôts dont ils dépendent afin de déposer les documents prévus par l'article 277 du CGI, pour permettre aux adhérents propriétaires éligibles à la contribution de s'acquitter des montants dus.

Cas d'illustration

Soit une coopérative ayant réalisé un projet immobilier au profit de ses adhérents, constitué d'appartements et de villas. La superficie globale du projet est de 70 000 m² couverts. Les superficies des appartements varient entre 75 et 177 m², celles des villas entre 250 et 600 m² couverts comme suit :

- 35 villas dont la superficie n'excède pas 300 m² ;
- 20 villas dont la superficie est de 367 m² ;
- 15 villas dont la superficie est de 500 m² ;
- 10 villas dont la superficie est de 565 m².

A compter du 1^{er} janvier 2016 et en application des dispositions de l'article 277 du CGI, les propriétaires des appartements ne sont pas recherchés pour le paiement de la CSS, dans la mesure où la superficie par unité de logement individuel n'excède pas 300 m².

En ce qui concerne les villas, le calcul de la CSS pour chaque lot de villas, se fait de la manière suivante :

✓ 35 villas dont la superficie n'excède pas 300 m² : exonérées de la CSS.

✓ 20 villas dont la superficie est de 367 m² :

CSS à payer par unité de logement : (367 x 60)..... = 22 020 DH.

✓ 15 villas dont la superficie est de 500 m² :

CSS à payer par unité de logement : (500 x 100)..... = 50 000 DH.

✓ 10 villas dont la superficie est de 565 m² :

CSS à payer par unité de logement : (565 x 150)..... = 84 750 DH.

Dans ce cas, le bureau de la coopérative doit se rapprocher du service local des impôts dont dépend l'adresse de ladite coopérative afin de déposer les documents prévus par l'article 277 du CGI, pour permettre aux propriétaires éligibles à la contribution de s'acquitter des montants dus.

Le Directeur Général des Impôts

Signé: Omar FARA