

FISCALITE IMMOBILIERE

AU MAROC

EDITION 2018

Editions Services et informations

155 Av Dakhla Casablanca- 20150
Service Commercial : 17 Place Pasteur Residence Build Pasteur
7^e étage, bureau 2 , Casablanca
Tel : 022 47 59 29 / Fax : 022 47 36 71
ISBN-9981-9812-0-6

*

© Tous Droits Réservés à L'Editeur

Toute reproduction d'un extrait de ce livre par quelque procédé que ce soit est interdite
sans autorisation de l'éditeur
Depot Légal N° 1602008
ISBN 9954-8981-0-3

DISPOSITIONS FISCALES DE LA LOI DE FINANCES POUR L'ANNEE 2018 CONCERNANT LA FISCALITE IMMOBILIERE	7
LIVRE I : REGLES D'ASSIETTE FISCALE DES OPERATIONS IMMOBILIERES	12
TITRE I : IMPOT SUR LES SOCIETES.....	12
I - SOCIETES IMMOBILIERES TRANSPARENTES.....	12
II - SOCIETES IMMOBILIERES PASSIBLE DE L'IS DANS LES CONDITIONS DE DROIT COMMUN.	13
A- EXONERATION TOTALE PERMANENTE DE L'IMPOT SUR LES SOCIETES	13
B- EXONERATIONS TEMPORAIRES EN MATIERE D'IS EN FAVEUR DES PROMOTEURS IMMOBILIERS QUI REALISENT DES LOGEMENTS SOCIAUX , DES LOGEMENTS A FAIBLE VALEUR IMMOBILIERE OU DES OPERATIONS DE LOCATION DE <i>LOGEMENTS SOCIAUX</i>	14
C- IMPOSITION TEMPORAIRE AU TAUX REDUIT.....	19
D- CONDITIONS DE BENEFICE DE L'EXONERATION ET DES TAUX REDUITS	20
III - DETERMINATION DE LA BASE IMPOSABLE DES SOCIETES A PREPONDERANCE IMMOBILIERE	21
IV- TAUX D'IMPOSITION	25
A - TAUX NORMAL DE L'IMPOT	25
B- TAUX SPECIFIQUES DE L'IMPOT	25
V- LA LIQUIDATION DE L'IMPOT	25
A- DECLARATION ANNUELLE	25
B- PIECES ANNEXES ET DOCUMENTS DEVANT ETRE JOINTS A LA DECLARATION DU RESULTAT FISCAL PAR CERTAINS PROMOTEURS IMMOBILIERS.....	26
TITRE II : L'IMPOT SUR LE REVENU	26
I- REVENUS PROFESSIONNELS RELEVANT DU SECTEUR DE L'IMMOBILIER.....	26
A- LES OPERATIONS IMMOBILIERES	26
B- EXONERATIONS ET IMPOSITION AU TAUX REDUIT DE CERTAINES OPERATIONS IMMOBILIERES	27
C- REGIMES DU RESULTAT NET SIMPLIFIE ET DU BENEFICE FORFAITAIRE.....	27
II - REVENUS ET PROFITS FONCIERS.....	28
A- REVENUS FONCIERS IMPOSABLES	28
B- DEFINITION DES PROFITS FONCIERS	32
C- PERSONNES IMPOSABLES.....	34
D- LIEU D'IMPOSITION	34
E- EXCLUSIONS.....	34
F- EXONERATIONS	35
G- DETERMINATION DU PROFIT FONCIER IMPOSABLE	36
H- EXEMPLES	39
III- LIQUIDATION DE L'IMPOT SUR LE REVENU OU PROFIT FONCIER	46
A- TAUX DE L'IMPOT	46
B- DECLARATION ANNUELLE DU REVENU GLOBAL	46
C- RENSEIGNEMENTS ANNEXES A LA DECLARATION DU REVENU GLOBAL A DEPOSER PAR LES PROPRIETAIRES OU USUFRUITIERS D'IMMEUBLES.....	46
D- DECLARATION DES PROFITS IMMOBILIERS	47
TITRE III : LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE	48
I - INTRODUCTION	48
II - OPERATIONS IMMOBILIERES IMPOSABLES	48
III - OPERATIONS OBLIGATOIREMENT IMPOSABLES.....	49
A- OPERATIONS PORTANT SUR LES BIENS IMMEUBLES	49
B.- OPERATIONS DE PRESTATIONS DE SERVICES	50
C- OPERATIONS DE BANQUE ET DE CREDIT	51
IV - EXONERATIONS DE CERTAINES OPERATIONS IMMOBILIERES	52
A.- EXONERATIONS SANS DROIT A DEDUCTION	52
B- EXONERATIONS AVEC BENEFICE DU DROIT A DEDUCTION	56
V- FAIT GENERATEUR	59
VI- ASSIETTE DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE.....	60

A.- Éléments constitutifs de la base imposable, cas des Travaux immobiliers.....	60
B- OPERATIONS DE PROMOTION IMMOBILIERE	65
C- Opérations de lotissement	67
D- Location en meublé ou en garni et location d'établissements industriels ou commerciaux	68
E- Exclusions du droit à déduction	68
VII.- REMBOURSEMENT	69
A/ Modalités de remboursement	69
B/ Application	69
TITRE IV : LES DROITS D'ENREGISTREMENT	71
CHAPITRE PREMIER: CHAMP D'APPLICATION	71
SECTION I.- DISPOSITIONS GENERALES	71
SECTION II.- ACTES ET CONVENTIONS IMPOSABLES	71
I.- MUTATIONS ENTRE VIFS A TITRE ONEREUX	72
A/ VENTES D'IMMEUBLES ET DE DROITS REELS IMMOBILIERS	72
B/ OPERATIONS ASSIMILEES A LA VENTE D'IMMEUBLES	76
C/ MUTATION DE FONDS DE COMMERCE ET DE CLIENTELE	81
D/CESSIONS DE PARTS DANS LES SOCIETES IMMOBILIERES OU A PREPONDERANCE IMMOBILIERE	83
E/ BAUX (MUTATIONS DE JOUISSANCE A TITRE ONEREUX).....	84
II.- MUTATIONS ENTRE VIFS A TITRE GRATUIT (DONATION)	85
A/ ELEMENTS CONSTITUTIFS DE LA DONATION	86
B/ CONDITIONS D'IMPOSABILITE DE LA DONATION.....	86
III.- ACTES S.S.P. OU AUTHENTIQUES CONSTATANT LES OPERATIONS VISEES A L'ARTICLE 127 (I- B) DU C.G.I.	87
A/constitution et mainlevée d'hypothèque, cession ou délégation de créance hypothécaire	87
B/ partage de biens meubles ou immeubles.....	87
C/ ANTICHRESE OU NANTISSEMENT DE BIENS IMMEUBLES ET LEURS CESSIONS	89
SECTION III.- DELAIS D'ENREGISTREMENT.....	89
SECTION IV.- EXONERATIONS	90
I.- ACTES PRESENTANT UN INTERET PUBLIC.....	90
II.- ACTES CONCERNANT LES COLLECTIVITES PUBLIQUES	91
III.- ACTES PRESENTANT UN INTERET SOCIAL	91
IV.- ACTES RELATIFS A L'INVESTISSEMENT.....	91
V.- ACTES RELATIFS AUX OPERATIONS DE CREDIT	92
CHAPITRE II : BASE IMPOSABLE ET LIQUIDATION	94
SECTION I.- BASE IMPOSABLE	94
I.- LA RESERVE DE JOUISSANCE.....	94
II.- LES CHARGES AUGMENTATIVES DU PRIX	94
I.- Actif brut imposable	96
A/ BIENS IMPOSABLES	96
B/ VALEUR IMPOSABLE	96
II.- Déductions à opérer sur l'actif brut	97
SECTION II.- LIQUIDATION DE L'IMPOT	102
CHAPITRE III : TARIF	103
SECTION I.- DROITS PROPORTIONNELS	103
I.- TAUX DE 6 %	104
II.- TAUX DE 5 %.....	104
III.- TAUX DE 4 %.....	105
IV.- TAUX DE 3 %.....	105
V.- TAUX DE 1,50 %.....	105
SECTION I.- CONDITIONS DE REDUCTION DES DROITS.....	107
SECTION II.- DROIT FIXE APPLIQUE AUX ACTES ET CONVENTIONS IMMOBILIERES.....	107
CHAPITRE IV : OBLIGATIONS	108
SECTION I.- OBLIGATIONS DES PARTIES CONTRACTANTES	108
CHAPITRE V: DISPOSITIONS DIVERSES	111
SECTION I.- PRESOMPTIONS DE MUTATION	111
SECTION II.- NULLITE DES CONTRE - LETTRES	112
SECTION III.- DROIT DE PREEMPTION AU PROFIT DE L'ETAT	112

TITRE V: CONTRIBUTION SOCIALE DE SOLIDARITE SUR LES LIVRAISONS A SOI-MEME DE CONSTRUCTION D'HABITATION PERSONNELLE	113
TITRE VI: REGLES DE RECOUVREMENT	115
CHAPITRE PREMIER : REGLES ET MODALITES.....	115
SECTION I.- RECOUVREMENT DE L'I.R. SUR PROFITS FONCIERS	115
SECTION II.- RECOUVREMENT DES DROITS D'ENREGISTREMENT PAR ORDRE DE RECETTES.....	115
I- DELAI D'EXIGIBILITE DES DROITS D'ENREGISTREMENT	116
A- DÉLAI DE TRENTE (30) JOURS.....	116
B.- DÉLAI DE TROIS (3) MOIS.....	116
CHAPITRE II : DISPOSITIONS RELATIVES A LA SOLIDARITE	116
SECTION I.- SOLIDARITE EN MATIERE D'IMPOT SUR LE REVENU AU TITRE DES PROFITS FONCIERS	116
SECTION II.- SOLIDARITE EN MATIERE DE DROITS D'ENREGISTREMENT	116
I.- OBLIGATION DE PAIEMENT.....	117
A- ACTES ET CONVENTIONS ASSUJETTIS A L'ENREGISTREMENT	117
B- ACTES NOTARIES ET ADOULAIRES	117
C- CONTRIBUTION AU PAIEMENT.....	118
CHAPITRE III : SANCTIONS	118
I- SANCTIONS POUR DÉFAUT OU RETARD DANS LES DÉPÔTS DES DÉCLARATIONS DES PROFITS IMMOBILIERS	118
II - EXEMPLES DE CALCUL.....	119
II.- SANCTIONS APPLICABLES EN CAS DE RECTIFICATION DE LA BASE IMPOSABLE	119
A- EN MATIERE D'I.S. ET D'I.R	119
B- EN MATIÈRE DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE	120
C- EN MATIÈRE DE DROITS D'ENREGISTREMENT	120
III.-SANCTION POUR INFRACTION AUX DISPOSITIONS RELATIVES AU DROIT DE CONTRÔLE ET À LA RÉALISATION DES PROGRAMMES DE CONSTRUCTION DE LOGEMENTS SOCIAUX OU DE CITÉS UNIVERSITAIRES	121
A- CAS GÉNÉRAL.....	121
B- CAS PARTICULIER	121
IV- SANCTIONS SPECIFIQUES AUX DROITS D'ENREGISTREMENT	122
A.- SANCTIONS POUR NON RESPECT DES CONDITIONS D'EXONÉRATION OU RÉDUCTION DES DROITS... ..	122
B.- SANCTIONS POUR FRAUDE EN MATIÈRE DE DONATION	122
C.- SANCTIONS APPLICABLES AUX NOTAIRES	122
CHAPITRE IV: PROCEDURES FISCALES	123
I - DISPOSITIONS PARTICULIERES AUX PROCEDURES DE RECTIFICATION	123
A- RECTIFICATION EN MATIERE DE PROFITS FONCIERS	123
II- DISPOSITIONS PARTICULIERES AUX DROITS D'ENREGISTREMENT.....	123
A- DROIT DE CONTROLE DES PRIX ET DECLARATIONS ESTIMATIVES	123
B- DROIT DE PREEMPTION AU PROFIT DE L'ETAT	124
C.- DELAI DE PRESCRIPTION EN MATIERE DE DROITS D'ENREGISTREMENT ET DE TIMBRE.....	125
D.- DISPOSITIONS PARTICULIERES AUX DROITS D'ENREGISTREMENT ET DE TIMBRE.....	125
III - DISPOSITIONS PARTICULIERES EN MATIERE DE RESTITUTION	125
A- RESTITUTION EN MATIERE DE DROITS D'ENREGISTREMENT	125
LIVRE II : LA TAXE D'HABITATION	128
SECTION I- CHAMP D'APPLICATION DE LA TAXE.....	128
I- Biens soumis a la taxe d'habitation.....	128
A- Immeubles bâtis et constructions destinés à l'habitation	128
B- Sol et dépendances des propriétés bâties	128
II- Personnes imposables	129
A- Imposition au nom du propriétaire	129
B- Cas d'imposition au nom de l'usufruitier	129
C- Cas d'imposition au nom du possesseur ou occupant.....	129
D- Cas des propriétés divisées	129
E- Cas des emphytéoses.....	129
F- Cas des immeubles en copropriétés	129
G- Cas des propriétés dans l'indivision	129
H- Cas des sociétés immobilières transparentes propriétaires d'une seule unité de logement	130
I- Cas des sociétés immobilières transparentes propriétaires d'immeubles collectifs ou d'ensembles immobiliers	130
III- Territorialité	130
A- communes urbaines	130

C- Stations hivernales, estivales et thermales	131
D- Centres délimités.....	131
IV- Exonérations	131
A- Exonération totale permanente	131
B- Réduction permanente de la taxe	133
C - Exonération temporaire	133
SECTION- II: BASE IMPOSABLE	133
I- Détermination de la valeur locative	133
A- Evaluation de la valeur locative.....	134
B -Révision de la valeur locative des habitations	136
II - Abattement relatif à l'habitation principale	136
SECTION III- LIQUIDATION DE LA TAXE	137
I- Lieu et périodes d'imposition.....	137
A- Lieu d'imposition	137
B- Période d'imposition	137
II- Changement de propriété et vacance d'immeuble.....	137
A- Changement de propriété	137
B- Vacance d'immeuble.....	137
III- Taux d'imposition	138
A- Application du barème progressif.....	138
B- Exemples de détermination des droits	138
IV- Etablissement et franchise de la taxe	138
V- Répartition du produit de la taxe	139
SECTION IV- OBLIGATIONS DES REDEVABLES	139
I- Déclaration d'achèvement de construction, de changement de propriété ou d'affectation immeubles... 139	139
A- Contenu de la déclaration	139
B- Délai de la déclaration	139
II- Déclaration de vacance	139
A- Contenu de la déclaration	139
B- Délai de la déclaration	139
SECTION V- RECENSEMENT	139
I - Le principe du recensement annuel	139
A- Périodicité du recensement	139
B- Composition des commissions et sous- commissions de recensement	140
II -Déroulement des opérations de recensement.....	140
A- Ouverture des opérations de recensement.....	140
B- Recensement des immeubles	141
C- Contrôle des travaux de recensement	141
D- Clôture des opérations de recensement	141
LIVRE III : LA TAXE DE SERVICES COMMUNAUX	142
SECTION I- CHAMP D'APPLICATION DE LA TAXE.....	142
I- Territorialité	142
II- Personnes et biens imposables.....	142
A- Biens imposables.....	142
B- Personnes imposables.....	142
III- Exonérations	143
A- Redevables exonérés.....	143
B- Redevables exclus de l'exonération	143
SECTION III- LIQUIDATION DE LA TAXE	144
I- Taux de la taxe	144
II- Répartition du produit de la taxe	144
III- Dispositions diverses	144
IV- Exemples d'application	144
A- Valeur locative déterminée par référence à la taxe d'habitation.....	144
B- Valeur locative déterminée par référence à la taxe professionnelle	145

TITRE II : REGLES DE RECOUVREMENT	146
CHAPITRE I : PROCEDURE DE RECOUVREMENT	146
SECTION I- COMPTABLES CHARGES DU RECOUVREMENT.....	146
SECTION II - MODES DE RECOUVREMENT DES CREANCES PUBLIQUES	146
SECTION III - RECOUVREMENT DES ORDRES DE RECETTES	146
SECTION IV - AVIS D'IMPOSITION	146
SECTION V - INFORMATION DE LA DATE DE MISE EN RECOUVREMENT	146
CHAPITRE II : EXIGIBILITE	147
SECTION I - MODALITES ET MOYENS DE PAIEMENT DES TAXES	147
I- Modalités de paiement.....	147
II -Moyens de paiement.....	147
SECTION II -IMPUTATION DES PAIEMENTS	147
TITRE III : SANCTIONS.....	148
CHAPITRE I : SANCTIONS EN MATIERE D'ASSIETTE	148
SECTION I- SANCTIONS DE PORTEE GENERALE	148
SECTION II- SANCTIONS SPECIFIQUES	148
I - Sanctions spécifiques à la taxe professionnelle.....	148
A- Sanction pour défaut de déclaration d'inscription à la taxe professionnelle.....	148
B- Sanction pour défaut de déclaration des éléments imposables.....	148
C- Sanctions pour défaut d'affichage du numéro d'identification ou de présentation de la pièce justifiant l'inscription à la taxe professionnelle	148
D- Sanction pour défaut de déclaration de chômage d'établissement.....	149
E- Sanction pour défaut de déclaration de cession, cessation, transfert d'activité ou transformation de la forme juridique	149
II- Sanctions spécifiques à la taxe d'habitation	149
A- Sanction pour défaut de déclaration d'achèvement de construction, de changement de propriétaire ou d'affectation.....	149
B- Sanction pour défaut de déclaration de vacance d'immeuble	149
III- Sanctions applicables à la taxe de services communaux	149
CHAPITRE II : SANCTIONS EN MATIERE DE RECOUVREMENT	150
SECTION I- SANCTIONS POUR PAIEMENT TARDIF DE LA TAXE	150
SECTION II- MAJORATION DE RETARD EN CAS DE PAIEMENT TARDIF DES ORDRES DE RECETTES ET DE REGULARISATION	150

DISPOSITIONS FISCALES DE LA LOI DE FINANCES POUR L'ANNEE 2018 CONCERNANT LA FISCALITE IMMOBILIERE

1.2. Amélioration du régime de la transparence fiscale des OPCI

Dans le but d'améliorer le régime de transparence fiscale institué par la loi de finances pour l'année budgétaire 2017 au profit des OPCI et afin de préparer un cadre fiscal propice à la création et au développement de ces organismes, en harmonisation avec les pratiques internationales en la matière, Il a été décidé d'introduire des mesures complétant ledit régime.

A ce titre, Il a été décidé de préciser que les bénéfices réalisés par ces organismes conformément à leur objet, défini par la loi n° 70-14, et distribués comme dividendes à leurs actionnaires, sont imposables entre les mains des sociétés qui en bénéficient, en tant que produits financiers, sans aucun abattement fiscal.

Par ailleurs, dans un souci d'harmonisation et d'efficacité et suite à l'imposition de tous les bénéfices des OPCI entre les mains des actionnaires, Il a été décidé d'aligner les activités bénéficiant du régime de la transparence fiscale prévu par le code général des impôts sur celles autorisées à être exercées par les OPCI en vertu de la loi n° 70-14 précitée.

1.2 Application de nouvelles conditions pour l'exonération au titre de l'impôt sur les sociétés pour les coopératives et les associations d'habitation

A compter du 1er janvier 2018, Les coopératives et associations d'habitation ne seront exonérées de l'I.S qu'en cas de respect des conditions suivantes :

1° - les membres coopérateurs ou adhérents ne doivent pas être soumis à l'impôt sur le revenu au titre des revenus fonciers ou à la taxe d'habitation et à la taxe de services communaux pour les immeubles soumis à la taxe d'habitation;

2° - la coopérative ou l'association d'habitation concernée par l'exonération doit comprendre des membres ou des adhérents qui auparavant n'ont pas adhéré plus qu'une fois à une autre coopérative ou association d'habitation ;

3° - en cas de retrait d'un membre, les dirigeants de la coopérative ou de l'association doivent adresser à l'administration fiscale, la liste actualisée des membres dans un délai de quinze (15) jours ;

4° - le coopérateur ou adhérent doit affecter le logement à son habitation principale pour une durée minimale de quatre (4) ans à compter de la date de conclusion de l'acte d'acquisition définitif;

5° - la superficie couverte ne doit pas dépasser trois cent (300) mètres carré pour chaque unité d'habitation individuelle.

Ces Mesures sont applicables aux coopératives et associations d'habitation créées à compter du 1^{er} janvier 2018.

Les coopératives et les associations, d'habitation créées avant le 31 décembre 2017 sont tenues de déposer les listes de leurs adhérents, accompagnées d'un imprimé-modèle établi par l'administration qui comporte des indications sur ses projets d'habitation, et ce avant le 30 juin 2018.

1.3. Octroi de l'exonération du profit foncier au titre d'une donation effectuée dans le cadre de la « Kafâla »

Dans le but d'accompagner l'esprit de la loi n° 15-01 relative à la prise en charge (la kafala) des enfants abandonnés, visant à permettre aux personnes concernées de se porter volontairement « kafils » au bénéfice desdits enfants, Il a été décidé d'exonérer les cessions d'immeubles à titre gratuit effectuées dans le cadre de la « Kafâla », de l'impôt sur le revenu afférent au profit foncier, sous réserve de la présentation de l'ordonnance du juge des tutelles.

1.4. Réaménagement des dispositions concernant le prix d'acquisition à considérer en cas de cession de biens immeubles acquis par voie d'héritage

Les dispositions de la loi de finances pour l'année 2013 avaient modifié les modalités de détermination du profit foncier imposable en précisant que le prix d'acquisition à considérer, en cas d'héritage, est soit :

- le prix d'acquisition par le « de cujus » à titre onéreux du bien hérité par le cédant augmenté des dépenses d'investissement y compris les dépenses de restauration et d'équipement ou son prix de revient en cas de sa construction par le de cujus ;
- ou à défaut, la valeur vénale des immeubles au moment de leur mutation par voie d'héritage ou de donation au profit du de cujus, qui est déclarée par l'héritier cédant, sous réserve des dispositions de l'article 224 du CGI.

Toutefois, il a été constaté que la plus-value latente antérieure à la date d'héritage se trouve taxée entre les mains des héritiers.

Dans un souci d'équité fiscale, Il a été décidé de prévoir que le prix d'acquisition à considérer en cas de cession d'immeubles acquis par héritage soit :

- la valeur vénale, au jour du décès du de cujus, des immeubles inscrits sur l'inventaire dressé par les héritiers;
- à défaut, la valeur vénale des immeubles au jour du décès du de cujus, qui est déclarée par le contribuable.

1.5. Réaménagement des taux d'imposition applicables aux profits de cession des terrains urbains non bâtis

Les dispositions de la loi de finances pour l'année 2013 avaient institué une multitude de taux d'imposition en matière d'IR, applicables aux cessions de terrains urbains non bâtis selon la durée de leur détention comme suit : 20%, 25% et 30%.

Toutefois, il a été constaté que certains contribuables recourent à des pratiques d'optimisation fiscale, en vue de renouveler la durée de détention des biens cédés, en effectuant des donations entre ascendants et descendants exonérées de l'IR. En vue de simplifier le mode d'imposition des profits fonciers et d'introduire plus de transparence au niveau du marché du foncier, Il a été décidé de supprimer la multiplicité des taux d'imposition susvisés et d'adopter un taux unique de 20%, à l'instar de ce qui est applicable aux terrains non urbains (agricoles).

Cette Mesure est applicable aux profits réalisés à compter du **1^{er} janvier 2018**.

1.6. Introduction de l'option pour la TVA pour Les personnes qui affectent des locaux à usage professionnel destinés à la location

A partir du 1^{er} janvier 2018, Les personnes qui affectent des locaux à usage professionnel destinés à la location, peuvent sur leur demande, prendre la qualité d'assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée, Cette demande d'option doit être adressée au service local des impôts dont dépend le redevable et prend effet à l'expiration d'un délai de trente (30) jours à compter de la date de son dépôt. Elle peut porter sur tout ou partie des ventes ou des prestations.

1.7. Encouragement à la constitution et à l'augmentation du capital social des sociétés et des groupements d'intérêt économique

Actuellement, les actes de constitutions et d'augmentation de capital des sociétés ou des groupements d'intérêt économique réalisés par apports purs et simples sont soumis aux droits d'enregistrement aux taux suivants :

- droit fixe de 1000 DH lorsque le capital social souscrit ne dépasse pas cinq cent mille (500 000) dirhams ;
- droit proportionnel de 1% lorsque ce seuil est dépassé. Ce même taux est applicable aux augmentations de capital par incorporation de réserves ou de plus-values résultant de la réévaluation de l'actif social.

En vue d'encourager l'investissement, stimuler la création des entreprises et orienter les flux monétaires vers des placements productifs, Il a été décidé d'exonérer en matière de droits d'enregistrement, les actes constatant les opérations de constitution et d'augmentation de capital des sociétés ou des groupements d'intérêt économique, réalisées par apport en numéraire à titre pur et simple ou des créances en compte courant d'associés ou par incorporation des bénéfices et réserves, et ce quel que soit le montant du capital souscrit.

Cette Mesure est applicable aux opérations de constitution et d'augmentation de capital souscrits à compter du 1^{er} janvier 2018.

1.8. Imposition au taux réduit des actes de cession à titre gratuit réalisés par le Kafil au bénéfice de l'enfant pris en charge

Le recueil légal des enfants abandonnés «Kafala » est régi par les dispositions du Dahir n° 1-02-172 du 13 juin 2002 portant promulgation de la loi n°15-01 relative à la prise en charge (la kafala) des enfants abandonnés. En vue d'atténuer la situation de précarité sociale des enfants abandonnés et d'accompagner l'esprit de la loi sur la Kafala, Il a été décidé de faire bénéficier les cessions entre le Kafil et l'enfant pris en charge du taux proportionnel réduit de 1.5%, à l'instar des cessions à titre gratuit entre ascendants et descendants.

1.9. Incitations fiscales en faveur des actes réalisés dans le cadre de la vente en l'état futur d'achèvement « VEFA »

Afin d'encourager les acquisitions de construction en l'état futur d'achèvement et d'accompagner la loi régissant la VEFA, Il a été décidé de faire bénéficier les actes de résiliation du contrat de réservation ou du contrat préliminaire de vente et les actes constatant libération des sommes restituées y afférents, du droit fixe minimum de 200 DH.

1.10. Enregistrement des actes portant mutation de biens immeubles et de fonds de commerce non inscrits sur les rôles de la taxe d'habitation et de la taxe professionnelle

Dans le cadre de la lutte contre le secteur informel, Il a été décidé d'insérer parmi les obligations des notaires et des Adouls, l'obligation de mentionner sur les actes rédigés par leurs soins, l'article de l'inscription sur les rôles de la taxe d'habitation ou de la taxe professionnelle, des biens objet de mutation ou de cession.

1.11. Exonération des actes d'acquisition des terrains nus destinés à la construction des établissements hôteliers

En vue d'encourager et de développer les infrastructures touristiques, Il a été décidé de faire bénéficier les acquisitions de terrains nus, destinés à la construction de projets hôteliers, de l'exonération en matière de droits d'enregistrement.

L'exonération précitée est subordonnée au respect des obligations suivantes :

- l'engagement de l'acquéreur à réaliser les opérations de construction de l'établissement hôtelier dans un délai maximum de six (6) ans à compter de la date d'acquisition du terrain nu ;
- l'acquéreur doit, en garantie du paiement des droits d'enregistrement, consentir au profit de l'Etat une hypothèque .
- la mainlevée d'hypothèque n'est remise que sur présentation par l'établissement hôtelier du certificat de conformité délivré par l'administration compétente;
- le terrain acquis et les constructions réalisées doivent être conservés à l'actif de l'entreprise propriétaire pendant au moins dix (10) ans à compter de la date du début d'exploitation.

1.12. Dématérialisation de la formalité de l'enregistrement au bénéfice des notaires, Adouls, experts comptables et les comptables agréés

Dans le cadre de la vision stratégique de l'administration fiscale visant l'élargissement des services électroniques offerts aux citoyens, Il a été décidé d'instituer l'obligation pour les notaires, Adouls, experts comptables et les comptables agréés, d'accomplir la formalité de l'enregistrement et de timbre et de s'acquitter des droits y afférents par procédés électroniques.

En vue de mettre en place les plates-formes informatiques nécessaires et permettre à ces professionnels d'intégrer le dispositif en question, Il a été décidé de prévoir l'entrée en vigueur de cette, à compter du 1er janvier 2018 pour les notaires et du 1er janvier 2019 pour les Adoul, les experts comptables et les comptables agréés.

1.13. Exonération des cessions d'actions ou de parts sociales

Actuellement, les cessions de parts dans les groupements d'intérêt économique, d'actions ou de parts dans les sociétés autres que les sociétés immobilières transparentes et les sociétés à prépondérance immobilière dont les actions ne sont pas cotées, sont soumises aux droits d'enregistrement au taux proportionnel de 4%.

Afin d'encourager les restructurations des sociétés et permettre le renforcement de leur capital social, Il a été décidé d'exonérer les cessions, à titre onéreux ou gratuit, d'actions ou de parts sociales desdites sociétés ou groupements des droits d'enregistrement.

1.14. Consécration de la neutralité fiscale des produits participatifs

Dans le cadre de l'accompagnement de la mise en oeuvre des nouveaux produits de la finance participative et afin d'assurer l'alignement de leur traitement fiscal sur celui des produits bancaires conventionnels de manière à créer les conditions d'une concurrence équitable entre ces deux types de produits, Il a été décidé de compléter le dispositif fiscal actuel régissant ces produits.

En matière de droits d'enregistrement :

Afin d'encourager l'accès à la propriété via les produits participatifs, à savoir les contrats :

«Mourabaha », «Ijara Mountahia Bitamlik» ou « Moucharaka Moutanakissa », Il a été décidé de faire bénéficier les établissements de crédit et organismes assimilés, de l'application des taux appropriés selon la nature du bien (3% pour la première acquisition du logement social et logement à faible valeur immobilière, 4% pour les immeubles construits et 5% pour les terrains nus), au lieu du taux de 6%.

Il est également proposé de soumettre au droit minimum de 200 DH, les actes de transferts partiels par les établissements de crédit et organismes assimilés des immeubles au bénéfice de leurs clients dans le cadre du contrat « Moucharaka Moutanakissa », et ce à l'instar de la «Mourabaha» ou «Ijara Mountahia Bitamlik».

1.15. Institution d'une contribution libératoire au titre des revenus et profits générés par les avoirs et liquidités détenus par les personnes physiques résidentes de nationalité étrangère

Il a été décidé d'instituer au profit des ressortissants étrangers résidents au Maroc, une contribution libératoire au titre des revenus et profits générés par leurs avoirs et liquidités détenus à l'étranger, au titre des infractions fiscales commises.

1.16. Annulation des amendes, pénalités, majorations de retard et frais de recouvrement

Afin d'inciter les contribuables à s'acquitter de leurs dettes fiscales et de permettre à l'administration d'apurer les restes à recouvrer et de réduire le coût de gestion de la procédure de recouvrement forcé, Il a été décidé de prévoir une mesure permettant l'annulation totale ou partielle des pénalités et majorations de retard et des frais de recouvrement comme suit :

- annulation totale des pénalités, majorations et frais de recouvrement afférents aux impôts, droits et taxes, mis en recouvrement, en sus du principal, antérieurement au 1^{er} janvier 2016 et demeurés impayés au 31 décembre 2017, à condition que les contribuables concernés s'acquittent spontanément du principal avant le 1^{er} janvier 2019 ;
- réduction de 50% des amendes, pénalités, majorations et frais de recouvrement, lorsque les contribuables sont redevables uniquement desdites amendes, pénalités, majorations et frais de recouvrement, demeurés impayés jusqu'au 31 décembre 2017, à condition d'acquitter les 50% restant avant le 1^{er} janvier 2019.

FISCALITE IMMOBILIERE

LIVRE I

REGLES D'ASSIETTE FISCALE DES OPERATIONS IMMOBILIERES

TITRE I

IMPOT SUR LES SOCIETES

L'I.S. s'applique à l'ensemble des produits, bénéfices et revenus acquis par les sociétés et autres personnes morales imposables y compris les sociétés à prépondérance immobilière et les sociétés à objet immobilier dites « sociétés civiles immobilières » qui sont imposables dans le cadre des dispositions fiscales applicables aux sociétés de droit commun.

Toutefois, et En vertu des dispositions de l'article 3 du C.G.I., sont exclus du champ d'application de l'impôt sur les sociétés, les sociétés à objet immobilier, quelle que soit leur forme, dont le capital est divisé en parts sociales ou actions nominatives, dites « sociétés immobilières transparentes » ;

I - SOCIETES IMMOBILIERES TRANSPARENTES

Les sociétés immobilières ont pour objet la réalisation d'opérations de promotion immobilière, de lotissement, d'acquisition ou de construction d'immeubles en vue de leur division par fraction, ainsi que la gestion ou l'entretien des immeubles ainsi divisés.

Les actes réalisés par les sociétés immobilières, en l'occurrence les opérations de ventes, peuvent prendre, notamment, la forme de transactions sur les valeurs mobilières. Dans le cas de la société immobilière transparente, les associés sont considérés comme propriétaires privatifs des locaux correspondant à leurs parts sociales.

En effet, sur le plan juridique, la société immobilière transparente reste le propriétaire de l'ensemble de l'édifice immobilier.

Il s'ensuit donc que la personne qui désire acquérir par exemple un appartement situé dans un complexe immobilier appartenant à une société immobilière transparente est d'abord tenu d'acheter les droits sociaux (actions ou parts sociales) correspondant audit appartement. Il devient ainsi associé dans cette société, qualité qui lui confère le droit de disposer librement dudit appartement en procédant à son utilisation personnelle, sa location ou sa cession.

Ainsi, au sens de l'article 3-3° du C.G.I, les sociétés à objet immobilier, quelle que soit leur forme, dont le capital est divisé en parts sociales ou actions nominatives sont considérées comme sociétés immobilières transparentes dans les cas suivants :

Premier cas : Lorsque leur actif est constitué soit d'une unité de logement occupée en totalité ou en majeure partie par les membres de la société ou certains d'entre eux, soit d'un terrain destiné à cette fin. Par unité de logement, il y a lieu d'entendre, une maison ou un appartement à usage d'habitation destiné en totalité ou en majeure partie à être occupé par les membres de la société.

Par terrain destiné à cette fin, il faut entendre la parcelle de terrain destinée à la construction d'une unité de logement qui devra être réservée, en totalité ou en majeure partie, à l'habitation personnelle (principale ou secondaire) des membres de la société ou certains d'entre eux.

Deuxième cas : Lorsqu'elles ont pour seul objet l'acquisition ou la construction, en leur nom, d'immeubles collectifs ou d'ensembles immobiliers, en vue d'accorder statutairement à chacun de leurs membres, nommément désigné, la libre disposition de la fraction d'immeuble ou d'ensemble immobilier correspondant à ses droits sociaux.

Chaque fraction est constituée d'une ou plusieurs unités à usage professionnel ou d'habitation susceptibles d'une utilisation distincte. La division de l'immeuble doit faire l'objet d'une clause statutaire qui délimite les diverses parties de l'immeuble social, en distinguant celles qui sont communes de celles qui sont privées et s'il y a lieu, fixe la quote-part des parties communes afférentes à chaque lot.

Cette clause statutaire doit être adoptée avant tout commencement des travaux de construction, ou s'il s'agit d'une société d'acquisition, avant toute attribution en libre disposition aux associés.

Chaque fraction doit être constituée d'une ou de plusieurs unités à usage professionnel ou d'habitation, susceptible de faire l'objet d'une utilisation distincte. Les sociétés immobilières visées aux deux cas ci-dessus sont réputées, au plan fiscal, transparentes et par conséquent n'ont pas une personnalité distincte de leurs membres.

Les associés (personnes physiques ou morales) sont fiscalement considérés comme propriétaires des locaux dont ils ont la libre disposition.

Ces sociétés sont par conséquent exclues du champ d'application de l'impôt sur les sociétés.

Troisième cas : Cas particulier des associés, personnes physiques ayant des participations dans plusieurs sociétés transparentes.

Le principe de la transparence n'est pas mis en échec dès lors que :

- chaque société a dans son actif une unité de logement ou un terrain destiné à cette fin ;
- chaque unité de logement est occupée par le ou les associés de la société qui en est propriétaire.

Exemple : Trois personnes physiques (A, B et C) sont associées dans trois (3) sociétés immobilières transparentes (S1, S2 et S3). Chacune de ces sociétés est propriétaire d'une seule unité de logement occupée comme suit :

- le logement de la société S1 est occupé par l'associé A ;
- le logement de la société S2 est occupé par l'associé B ;
- le logement de la société S3 est occupé par l'associé C.

Dans ce cas, les trois (3) sociétés sont exclues du champ d'application de l'I.S.

NB: Dans le cas où c'est la société à objet immobilier procède elle-même (et non les associés) et de manière directe à la location de l'unité de logement ou à son affectation à un usage professionnel, elle n'est plus considérée comme transparente sur le plan fiscal et devient par conséquent passible de l'IS dans les conditions de droit commun.

II - SOCIETES IMMOBILIERES PASSIBLE DE L'IS DANS LES CONDITIONS DE DROIT COMMUN.

les sociétés à objet immobilier sont imposées à l'IS conformément aux dispositions du code général des impôts à l'instar des autres sociétés de droit commun, néanmoins et dans certaines conditions, certaines sociétés immobilières peuvent bénéficier de dérogations fiscales en matière d'impôt sur les sociétés qu'on citera par la suite :

A- EXONERATION TOTALE PERMANENTE DE L'IMPOT SUR LES SOCIETES

- Les Organismes de Placement Collectif Immobilier (OPCI)

Les O.P.C.I sont définis comme des véhicules d'investissement ayant pour objet principal l'investissement dans la construction ou l'acquisition d'immeubles en vue, exclusivement, de leur location.

Dans le but d'encourager la mobilisation de l'épargne longue et l'orienter vers le financement d'immeubles construits à usage professionnel, il a été décidé d'accorder la transparence fiscale aux Organismes de Placement Collectif Immobilier(O.P.C.I) à l'instar des organismes de placement collectif en valeurs mobilières (OPCVM), du fait de la similitude de leurs statuts.

Ainsi, il a été décidé de faire bénéficier les OPCI des avantages suivants :

- L'exonération totale permanente de l'impôt sur les sociétés, au titre des bénéfices réalisés dans le cadre de leur activité de location d'immeuble construits à usage professionnel, dans les conditions garantissant la qualité des investissements et la minimisation des risques qui leur sont liés ;

- L'exonération des sommes distribuées provenant des prélèvements sur les bénéfices pour le rachat d'actions ou de parts sociales des OPCI.

En contrepartie de cet avantage fiscal, les OPCI sont tenus de distribuer :

- au moins 85% du résultat de l'exercice afférent aux produits de leur activité de location d'immeuble construits à usage professionnel.

- 100% des dividendes et parts sociales perçus ;

- 100% des produits de placements à revenu fixe perçus ;

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

A ce titre, Il a été décidé dans le cadre de la loi de finance 2018 de préciser que les bénéfices réalisés par les OPCI et distribués comme dividendes à leurs actionnaires, sont imposables entre les mains des sociétés qui en bénéficient, en tant que produits financiers, sans aucun abattement fiscal.

Par ailleurs, dans un souci d'harmonisation et d'efficacité et suite à l'imposition de tous les bénéfices des OPCI entre les mains des actionnaires, Il a été décidé d'aligner les activités bénéficiant du régime de la transparence fiscale prévu par le code général des impôts sur celles autorisées à être exercées par les OPCI en vertu de la loi n° 70-14 précitée.

- Les coopératives et associations d'habitation

A partir du 1^{er} janvier 2018, Les coopératives et associations d'habitation seront exonérées de l'I.S sous réserve de respecter les conditions suivantes :

1° - les membres coopérateurs ou adhérents ne doivent pas être soumis à l'impôt sur le revenu au titre des revenus fonciers ou à la taxe d'habitation et à la taxe de services communaux pour les immeubles soumis à la taxe d'habitation;

2° - la coopérative ou l'association d'habitation concernée par l'exonération doit comprendre des membres ou des adhérents qui auparavant n'ont pas adhéré plus qu'une fois à une autre coopérative ou association d'habitation ; 3° - en cas de retrait d'un membre, les dirigeants de la coopérative ou de l'association doivent adresser à l'administration fiscale, la liste actualisée des membres dans un délai de quinze (15) jours ;

4° - le coopérateur ou adhérent doit affecter le logement à son habitation principale pour une durée minimale de quatre (4) ans à compter de la date de conclusion de l'acte d'acquisition définitif;

5° - la superficie couverte ne doit pas dépasser trois cent (300) mètres carré pour chaque unité d'habitation individuelle.

Ces Mesures sont applicables aux coopératives et associations d'habitation créées à compter du 1er janvier 2018.

Les coopératives et les associations, d'habitation créées avant le 31 décembre 2017 sont tenues de déposer les listes de leurs adhérents, accompagnées d'un imprimé-modèle établi par l'administration qui comporte des indications sur ses projets d'habitation, et ce avant le 30 juin 2018.

B- EXONERATIONS TEMPORAIRES EN MATIERE D'IS EN FAVEUR DES PROMOTEURS IMMOBILIERS QUI REALISENT DES LOGEMENTS SOCIAUX , DES LOGEMENTS A FAIBLE VALEUR IMMOBILIERE OU DES OPERATIONS DE LOCATION DE LOGEMENTS SOCIAUX

1- Promoteurs qui réalisent des logements sociaux

Le régime fiscal applicable aux promoteurs qui réalisent des logements sociaux a connu une évolution retracée à travers les périodes suivantes :

a- Antérieurement au 1^{er} janvier 2008

Antérieurement au 01/01/2008, les dispositions de l'article 6 (I-A-21°) du C.G.I., prévoyaient l'exonération totale de l'I.S. au profit des promoteurs immobiliers personnes morales, pour l'ensemble de leurs activités et revenus afférents à la réalisation de logements sociaux tels que définis à l'article 92-I-28° du C.G.I. Les logements sociaux concernés s'entendent des locaux à usage exclusif d'habitation dont la superficie couverte et la valeur immobilière totale, par unité de logement, n'excèdent pas respectivement cent (100) m2 et deux cent mille (200.000) dirhams taxe sur la valeur ajoutée comprise.

Ces logements doivent être construits dans le cadre d'une convention conclue avec l'Etat, assortie d'un cahier des charges, en vue de réaliser un programme de construction de 2.500 logements sociaux, étalé

sur une période maximum de cinq (5) ans courant à compter de la date de délivrance de l'autorisation de construire.

Cette exonération est accordée dans les conditions prévues à l'article 7- II du C.G.I. et s'applique aussi bien à l'impôt sur les sociétés découlant du résultat fiscal qu'à la cotisation minimale.

La déclaration étant faite pour chaque programme agréé.

Chaque programme peut comporter plusieurs projets de construction répartis sur un ou plusieurs sites dans une ou plusieurs villes.

En cas d'activités multiples, les promoteurs immobiliers éligibles à l'exonération ne sont pas fondés à compenser le résultat fiscal desdites activités avec celui provenant de la réalisation du programme agréé (application de la règle de la spécificité des résultats).

Remarque :

L'exonération prévue à l'article 6 (I-A-21°) et exposée ci-dessus s'applique aux opérations de construction réalisées par les promoteurs de logements sociaux dans le cadre des conventions conclues avec l'État à compter du 1^{er} janvier 2001. De même, il convient de signaler que le promoteur immobilier est tenu de déposer une demande d'autorisation de construire avant l'expiration d'un délai de six (6) mois à compter de la date de signature de la convention avec l'État.

b- Entre le 1^{er} janvier 2008 et le 31 décembre 2008

En vertu des dispositions de l'article 8-III-5 de la loi de finances n° 38-07 pour l'année budgétaire 2008, les promoteurs immobiliers personnes morales ou physiques qui concluent à compter du 01/01/2008 une convention avec l'État pour la construction de 1500 au lieu de 2500 logements sociaux tels que définis à l'article 92-I-28° précité bénéficient pour l'année 2008 d'une réduction d'I.S de 50 % applicable sur le résultat fiscal dégagé au titre de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2008. Pour bénéficier de cette réduction d'impôt, les promoteurs doivent se conformer aux mêmes obligations citées ci-dessus.

De même, l'article 8 de la loi de finances 2008 précitée a précisé que ces logements sociaux doivent être réservés à l'habitation principale pour que les promoteurs concernés puissent bénéficier de la réduction précitée en matière d'I.S. A noter que les promoteurs immobiliers qui ont conclu avant le 01/01/2008 des conventions pour la construction de 2500 logements sociaux continuent à bénéficier de l'exonération de l'I.S. jusqu'à l'expiration de la période quinquennale et sous réserve du respect des dispositions de la convention signée avec l'État.

c- Après le 1^{er} janvier 2009

Le paragraphe IV- C de l'article 7 de la loi de finances n° 40-08 pour l'année budgétaire 2009, a prorogé le bénéfice des dispositions de l'article 8 (III-5) de la loi de finances 2008 précitée aux deux exercices consécutifs suivant l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2008.

Ainsi, les promoteurs immobiliers, personnes morales ou physiques, qui concluent une convention avec l'État pour la construction de 1 500 logements sociaux bénéficient pour les deux (2) exercices consécutifs suivant l'exercice ouvert à compter du 01/01/2008 (2009 et 2010 inclus), d'une réduction de 50% de l'I.S ou de l'I.R. Il est rappelé que ces logements sociaux doivent être réservés à l'habitation principale pour que les promoteurs concernés puissent bénéficier de l'exonération en matière d'I.S. ou d'I.R., en application de l'article 8-III-5 de la loi de finances pour l'année budgétaire 2008 précitée.

d- Après le 1^{er} janvier 2010

La loi de finances n° 48-09 pour l'année budgétaire 2010 a prévu au niveau de l'article 247-XVI-A du CGI des dispositions incitatives au profit des promoteurs immobiliers qui construisent des logements sociaux répondant à la nouvelle définition prévue à l'article 92 (I- 28°) du C.G.I.

En effet, ces promoteurs bénéficient pour l'ensemble de leurs actes, activités et revenus afférents à la réalisation de logements sociaux de l'exonération totale des impôts, droits et taxes ci-après :

- l'impôt sur les sociétés ;
- l'impôt sur le revenu ;
- les droits d'enregistrement et de timbre.

L'article 92 (I- 28°) du C.G.I. définit les logements sociaux comme étant ceux à usage d'habitation principale dont la superficie couverte est comprise entre cinquante (50) et cent (100) m2 et dont le prix de vente n'excède pas deux cent cinquante mille (250.000) dirhams, hors taxe sur la valeur ajoutée. L'exonération est appliquée tant pour l'impôt découlant du résultat fiscal, que pour la cotisation minimale.

Cette exonération est acquise aux promoteurs immobiliers personnes morales ou personnes physiques qui doivent :

- relever du résultat net réel ;
- agir dans le cadre d'une convention conclue avec l'État, assortie d'un cahier de charges portant sur un programme de construction d'au moins 500 logements sociaux, à réaliser sur une période n'excédant pas cinq (5) ans et ce, à compter de la date de délivrance de la première autorisation de construire.

Ce programme peut être réalisé sur un ou plusieurs sites, d'une ou plusieurs villes.

Toutefois, l'exonération y afférente se limite à la vente des logements sociaux affectés à l'habitation principale des acquéreurs, indépendamment des autres locaux et des logements destinés à la location ;

- tenir une comptabilité séparée par programme ;
- joindre à leur déclaration du résultat fiscal :
- un exemplaire de la convention et du cahier des charges, pour la première année ;
- un état retraçant le nombre de logements réalisés par programme, ainsi que le montant du chiffre d'affaires y afférent ;
- un état faisant ressortir en ce qui concerne les déclarations de la taxe sur la valeur ajoutée, le chiffre d'affaires réalisé au titre des cessions des logements précités, la taxe correspondante et les taxes déductibles afférentes aux dépenses engagées au titre de la construction desdits logements.

L'exonération prévue en faveur des promoteurs immobiliers est appliquée aux conventions relatives aux programmes de logements sociaux, conclues avec l'État et assorties d'un cahier des charges au cours de la période allant du 1^{er} janvier 2010 jusqu'au 31 décembre 2020 et ce, pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2010.

A défaut de réalisation de tout ou partie dudit programme dans les conditions définies par la convention précitée, un ordre de recettes est émis pour le recouvrement des impôts, droits et taxes exigibles, sans avoir recours à la procédure de rectification des bases d'imposition et sans préjudice de l'application des amendes, pénalités et majorations y afférentes.

e- Après le 1^{er} janvier 2013

la loi de finances 2013 a redéfini les logements sociaux en les considérant comme étant ceux 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 sur la valeur ajoutée.

Elle a aussi élargi le champs des contribuables pouvant bénéficier de ces logements en stipulant que peut également bénéficier de la location de ce type de logement, le propriétaire dans l'indivision soumis, à ce titre, à la taxe d'habitation et à la taxe des services communaux,

f- A compter du 1^{er} janvier 2015

la loi de finances 2015 a élargi le champs des contribuables pouvant bénéficier de ces logements en stipulant que peut également bénéficier de ce type de logement les étrangers **résidents au Maroc** en situation légale .

2 - Promoteurs qui réalisent des Logements à faible valeur immobilière

En vertu des dispositions de l'article 247-XII du C.G.I., on entend par logement de faible valeur immobilière (V.I.T.), toute unité d'habitation dont la superficie couverte est de cinquante (50) à soixante (60) mètre carré et dont le prix de la première vente ne doit pas excéder cent quarante mille (140.000) dirhams

Cet article a institué des exonérations permanentes au profit des promoteurs immobiliers qui construisent des logements à faible valeur immobilière.

Ainsi, pour l'ensemble de leurs actes, activités et revenus afférents à la réalisation de logements de faible valeur immobilière totale (V.I.T.), tels que définis ci-après, destinés en particulier à la prévention et la lutte contre l'habitat insalubre, les promoteurs immobiliers, personnes morales ou personnes physiques relevant du régime du résultat net réel, sont exonérés des impôts, droits et taxes ci-après :

- de l'impôt sur les sociétés ;
- de l'impôt sur le revenu ;
- de la taxe sur la valeur ajoutée ;
- des droits d'enregistrement.

On entend par logement de faible valeur immobilière (V.I.T.), toute unité d'habitation dont la superficie couverte est de cinquante (50) à soixante (60) mètre carré et dont le prix de la première vente ne doit pas excéder cent quarante mille (140.000) dirhams.

En outre, lorsque le logement construit conformément aux conditions ci-dessus fait l'objet d'une cession, le prix de la première vente ne doit pas excéder cent quarante mille (140.000) dirhams.

La valeur immobilière totale comprend le prix du terrain, le coût de la construction principale et des annexes, ainsi que les frais d'adduction d'eau et de branchement d'égouts, d'électricité et de téléphone.

Peuvent bénéficier de ces exonérations, les promoteurs immobiliers précités qui s'engagent, dans le cadre d'une convention, assortie d'un cahier des charges, à conclure avec l'État, à réaliser un programme de construction intégré de deux cent (200) logements en milieu urbain et/ou cinquante (50) logements en milieu rural, compte tenu des critères retenus ci-dessus.

Ces logements, à usage d'habitation principale, sont destinés à des citoyens dont le revenu mensuel ne dépasse pas deux fois (2) le salaire minimum interprofessionnel garanti ou son équivalent, à condition qu'ils ne soient pas propriétaires d'un logement dans la commune considérée.

Lesdits logements doivent être réalisés conformément à la législation et la réglementation en vigueur en matière d'urbanisme.

Ce programme de construction doit être réalisé dans un délai maximum de cinq (5) ans à partir de la date d'obtention de la première autorisation de construire.

Les promoteurs immobiliers précités sont tenus de déposer une demande d'autorisation de construire auprès des services compétents dans un délai n'excédant pas six (6) mois, à compter de la date de conclusion de la convention.

A défaut, cette dernière est réputée nulle. Ils doivent également tenir une comptabilité séparée pour chaque programme et joindre à la déclaration prévue aux articles 20, 82, 85 et 150 du code précité :

- un exemplaire de la convention et du cahier des charges en ce qui concerne la première année ;
- un état du nombre des logements réalisés dans le cadre de chaque programme, ainsi que le montant du chiffre d'affaires y afférent.

A défaut de réalisation de tout ou partie dudit programme dans les conditions définies par la convention précitée, un titre est émis pour le recouvrement des impôts, droits et taxes exigibles sans avoir recours à la procédure de rectification des bases d'imposition et sans préjudice des amendes, majorations et pénalités y afférentes.

Par dérogation aux dispositions relatives aux délais de prescription, l'administration fiscale peut émettre l'impôt au cours des quatre (4) années suivant l'année de réalisation du programme objet de la convention conclue avec l'État.

Les exonérations prévues ci-dessus sont applicables aux conventions conclues dans le cadre du programme précité durant la période allant du 1^{er} janvier 2008 au 31 décembre 2012. Par ailleurs, il est rappelé que l'article 8 bis de la loi de finances n° 38-07 pour l'année budgétaire 2008 a prévu également, pour les promoteurs immobiliers qui réalisent des programmes de construction de logements à faible

valeur immobilière, dans les conditions et modalités prévues au paragraphe XII de l'article 247 du C.G.I., l'exonération de tous droits, taxes, redevances et contributions perçus au profit de l'État, ainsi que des droits d'inscription sur les titres fonciers dus au titres de leurs actes, activités et revenus.

3- promoteurs qui réalisent des opérations de location de *logements sociaux*

Pour encourager les opérations de location de logements sociaux, la L.F. n° 22-12 précitée et la loi de finances 2015 par la suite, ont complété l'article 247- XVI du C.G.I., par des mesures d'incitations fiscales pour l'habitat social affecté à la location, du fait que ce segment constitue un complément au dispositif actuel visant l'accès à la propriété.

Ces incitations fiscales profitent pendant une durée maximum de 8 ans, aux bailleurs, personnes physiques ou personnes morales, qui affectent clans le cadre d'une convention conclue avec l'Etat, au moins 25 logements sociaux a la location à usage d'habitation principale, pendant une durée minimale de 8 ans.

Ces incitations consistent en l'exonération :

✓ de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu afférent a l'activité de location des logements sociaux ;

✓ des plus-values résultant de la cession desdits logements au-delà de la période de location de 8 ans.

Ces exonérations sont accordées aux conditions suivantes :

* pour le bailleur, l'obligation :

- d'acquérir les logements clans le délai maximum de 12 mois à compter de la date de signature de la convention ;
- de mettre en location lesdits logements dans le délai maximum de 6 mois à compter de la date de leur acquisition ;
- de fixer le montant du loyer à 2.000 DH au maximum (L.F 2015);
- de tenir une comptabilité séparée pour l'activité de location ;
- de joindre à la déclaration prévue, selon le cas, aux articles 20 et 82 ou 85 et 150 du C.G.I. un état faisant ressortir le nombre de logements mis en location et la durée de la location par unité de logement, ainsi que le montant du chiffre d'affaires y afférent.

* pour le locataire, il est tenu de fournir au bailleur une attestation délivrée par (administration fiscale, justifiant qu'il n'est pas assujetti clans la commune considérée, a l'impôt sur le revenu, au titre des revenus fonciers (I.R./R.F.), à la taxe d'habitation (T.H.) et a la taxe des services communaux (T.S.C.) assise sur les immeubles soumis à la T.H. , toute fois , et en conformité avec les dispositions de la loi de finances 2013, peut également bénéficier de la location de ce type de logement, le propriétaire dans l'indivision soumis, à ce titre, à la taxe d'habitation et à la taxe des services communaux,

Le non respect de ces conditions entraîne la nullité de la convention.

A défaut d'affectation de tout ou partie desdits logements a la location clans les conditions précitées, un ordre de recettes est émis pour le recouvrement de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu, sans avoir recours a la procédure de rectification des bases d'imposition et sans préjudice de (application des amendes, pénalités et majorations y afférentes.

4- promoteurs qui réalisent des opérations de location de logement a faible valeur immobilière

Pour encourager les opérations de location de logements a faible valeur immobilière, la L.F. 2013 et la loi de finances 2015 ont introduit des mesures d'incitations fiscales aux bailleurs, personnes physiques ou personnes morales, qui affectent dans le cadre d'une convention conclue avec l'Etat, au moins 20 logements à faible valeur immobilière à la location à usage d'habitation principale, pendant une durée minimale de 8 ans.

Ces incitations consistent en l'exonération :

- l'exonération de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu au titre de leurs revenus professionnels afférents à ladite location ;

- l'exonération de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu au titre de la plus-value réalisée en cas de cession des logements précités au delà de la période de huit (8) ans susvisée.

Ces exonérations sont accordées aux conditions suivantes :

* pour le bailleur, l'obligation :

- d'acquérir les logements dans le délai maximum de 12 mois à compter de la date de signature de la convention ;
- de mettre en location lesdits logements dans le délai maximum de 6 mois à compter de la date de leur acquisition ;
- de fixer le montant du foyer à 1400 dh au maximum ;
- de tenir une comptabilité séparée pour l'activité de location ;
- de joindre à la déclaration prévue, selon le cas, aux articles 20, 82 ou 85 et 150 du CGI :
 - un exemplaire de la convention et du cahier des charges, en ce qui concerne la première année ;
 - un état faisant ressortir le nombre de logements mis en location, la durée de la location par unité de logement ainsi que le montant du chiffre d'affaires y afférent.

* pour le locataire, il est tenu de fournir au bailleur une attestation délivrée par (administration fiscale, justifiant qu'il n'est pas assujéti dans la commune considérée, à l'impôt sur le revenu, au titre des revenus fonciers (I.R./R.F.), à la taxe d'habitation (T.H.) et à la taxe des services communaux (T.S.C.) assise sur les immeubles soumis à la T.H., Toutefois, peuvent également bénéficier de la location de ce type de logement, les propriétaires dans l'indivision soumis, à ce titre, à la taxe d'habitation et à la taxe des services communaux, ainsi que les étrangers résidents au Maroc en situation régulière.

Le non respect de ces conditions entraîne la nullité de la convention.

A défaut d'affectation de tout ou partie desdits logements à la location dans les conditions précitées, un ordre de recettes est émis pour le recouvrement de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu, sans avoir recours à la procédure de rectification des bases d'imposition et sans préjudice de (application des amendes, pénalités et majorations y afférentes.

C- IMPOSITION TEMPORAIRE AU TAUX REDUIT

1 - Promoteurs qui réalisent des Cités, résidences et campus universitaires

On entend par cités, résidences et campus universitaires toute unité ou ensemble d'unités immobilières destinées à l'hébergement des étudiants.

a- Disposition initiale

Dans le but d'encourager les opérations de construction de cités, résidences et campus universitaires et de contribuer à la résorption du déficit en matière d'hébergement des étudiants, le paragraphe III de l'article 16 bis de la loi de finances pour l'année budgétaire 2001 a prévu l'exonération de certains impôts, droits, taxes et redevances en faveur des promoteurs immobiliers qui réalisent, dans un délai maximum de trois ans, des projets de construction de telles unités.

Les promoteurs immobiliers, personnes morales, bénéficient pour une période de cinq (5) ans à compter de la date d'obtention du permis d'habiter, d'une réduction de 50% de l'I.S, au titre des revenus provenant de la location de cités, résidences et campus universitaires réalisés en conformité avec leur destination. Cette réduction d'I.S. concernait la construction de cités, de résidences et de campus universitaires dont la capacité est au moins de mille (1000) lits.

a.1- Modifications apportées à la disposition initiale

a.1.1- En 2007

La mesure d'exonération a été reprise en 2007 par l'article 6 (II-C-2) du C.G.I. dans les conditions ci-après :

- la construction de cités, résidences et campus universitaires constitués d'au moins cinq cent (500) chambres dont la capacité d'hébergement est au maximum de deux (2) lits par chambre, doit être réalisée pendant une période maximum de trois (3) ans courant à compter de la date de l'autorisation de construire ;
- la réalisation desdites unités doit intervenir dans le cadre d'une convention conclue avec l'État, assortie d'un cahier des charges.

a.1.2- En 2008

Les dispositions de l'article 6 (II-C-2°) du C.G.I. ont été modifiées par la loi de finances n° 38-07 pour l'année budgétaire 2008 en réduisant le nombre de chambres, des cités, campus et résidences universitaires de cinq cents (500) à deux cent cinquante (250). De même la réduction de 50% d'impôt a été remplacée par un taux proportionnel de 17,50%

Cette nouvelle disposition (250 chambres) s'applique aux conventions conclues par les promoteurs immobiliers, personnes morales ou physiques avec l'Etat à compter du 01/01/2008.

a.1.3- En 2009

Les dispositions de l'article 6 (II-C-2°) du C.G.I. ont été modifiées par la loi de finances n° 40-08 pour l'année budgétaire 2009 en réduisant le nombre de chambres, des cités, campus et résidences universitaires de deux cent cinquante (250) à cent cinquante (150) .

a.1.4- En 2010

Les dispositions du paragraphe II- 13^{ème} de l'article 7 de la loi de finances n° 48-09 pour l'année budgétaire 2010 ont prévu l'abrogation de cette mesure à compter du 1^{er} janvier 2011.

a.1.5- En 2011

Par dérogation aux dispositions du paragraphe II- 13^{ème} de la loi de finances n° 48-09 précitée, l'article 7-II-16 de la loi des finances n° 43-10 pour l'année budgétaire 2011 a rétabli les avantages accordés en faveur des promoteurs immobiliers qui construisent des campus, cités et résidences universitaires.

Ainsi, les dispositions relatives aux avantages fiscaux en faveur des promoteurs immobiliers qui réalisent des projets de construction de cités, résidences ou campus universitaires, en matière d'I.S., d'I.R., de T.V.A. et de D.E., sont maintenues tout en réduisant le nombre de chambre à construire à cinquante (50) chambres.

D- CONDITIONS DE BENEFICE DE L'EXONÉRATION ET DES TAUX REDUITS

L'article 7 du C.G.I. a posé un certain nombre de conditions pour pouvoir bénéficier des exonérations et des taux réduits de l'I.S.

1- Logement social

Pour bénéficier de l'exonération de l'I.S., les promoteurs immobiliers qui réalisent des programmes de logements sociaux doivent remplir les conditions suivantes:

- tenir une comptabilité séparée pour chaque programme de construction de logements sociaux (2500 ou 1500 selon le cas) ;
- agir dans le cadre d'une convention conclue avec l'État assortie d'un cahier de charges portant sur un programme de construction desdits logements sociaux à réaliser sur une période n'excédant pas cinq (5) ans à compter de la date de délivrance de l'autorisation de construire afférente à la première tranche dudit programme.

Il est à préciser que l'exonération susvisée se limite uniquement à la vente des logements sociaux indépendamment des autres locaux commerciaux et des logements destinés à la location ;

- joindre à la déclaration de résultat fiscal et celle de cessation, cession, fusion, scission ou transformation de l'entreprise prévues respectivement aux articles 20 et 150 du C.G.I. :
- un exemplaire de la convention et du cahier des charges pour la première année ;
- un état du nombre de logements sociaux réalisés dans le cadre de chaque programme ainsi que le montant du chiffre d'affaires y afférent.

NB : Ces conditions s'appliquent aux conventions de constructions de logements sociaux conclues avec l'État avant le 1^{er} janvier 2010.

2- Cités, résidences et campus universitaires

Le bénéfice de l'avantage fiscal accordé aux promoteurs immobiliers qui réalisent des opérations de construction de cités, résidences et campus universitaires est accordé dans les conditions suivantes :

- tenir une comptabilité séparée pour chaque opération de construction de cités, résidences et campus universitaires ;

- joindre à la déclaration de résultat fiscal et celle de cessation, cession, fusion, scission ou transformation de l'entreprise prévues respectivement aux articles 20 et 150 du C.G.I. ;
- un exemplaire de la convention et du cahier des charges pour la première année ;
- un état du nombre de chambres réalisées dans le cadre de chaque opération de construction de cités, résidences, et campus universitaires ainsi que le montant du chiffre d'affaires y afférent.

III - DETERMINATION DE LA BASE IMPOSABLE DES SOCIETES A PREPONDERANCE IMMOBILIERE

1- PRODUITS D'EXPLOITATION

Sont considérés comme produits d'exploitation :

- le chiffre d'affaires ;
- la variation des stocks de produits ;
- les immobilisations produites par l'entreprise pour elle-même ;
- les subventions d'exploitation ;
- les autres produits d'exploitation ;
- les reprises d'exploitation et transferts de charges.

a- CHIFFRE D'AFFAIRES SE RAPPORTANT AUX OPERATIONS IMMOBILIERES

a.1- Cas de la Vente d'immeuble en état futur d'achèvement

Est considérée comme vente d'immeuble en l'état futur d'achèvement, toute convention par laquelle le vendeur s'oblige à édifier un immeuble dans un délai déterminé et l'acquéreur s'engage à en payer le prix au fur et à mesure de l'avancement des travaux.

Le vendeur conserve ses droits et attributions de maître de l'ouvrage jusqu'à l'achèvement des travaux de l'immeuble.

La vente d'immeuble en l'état futur d'achèvement doit faire l'objet d'un contrat préliminaire à conclure, sous peine de nullité, soit par acte authentique, soit par acte ayant date certaine dressé par un professionnel appartenant à une profession légale et réglementée autorisée à dresser ces actes, par la loi régissant ladite profession.

Le contrat préliminaire de vente de l'immeuble en l'état futur d'achèvement ne peut être conclu qu'après achèvement des fondations de la construction au niveau du rez-de-chaussée. Après règlement intégral du prix de l'immeuble ou de la fraction de l'immeuble, objet du contrat préliminaire de la vente, le contrat définitif est conclu.

Enfin, le transfert de la propriété des fractions vendues au profit des acquéreurs n'est valable qu'à partir de la conclusion du contrat définitif ou après la décision définitive rendue par le tribunal lorsque l'immeuble est non immatriculé ou en cours d'immatriculation et à partir de l'inscription du contrat définitif ou de la décision rendue par le tribunal sur les registres fonciers lorsque l'immeuble est immatriculé.

a.2- Locations immobilières

Pour les sociétés dont l'actif comprend des immeubles destinés à la location, le chiffre d'affaires est constitué par le montant des revenus locatifs pour la partie de ou des immeubles loués.

Dans le cas où ces locaux sont occupés à titre gratuit par les membres de la société ou par des tiers, la valeur locative normale et actuelle des locaux concernés constitue un produit qui doit s'ajouter au chiffre d'affaires.

Toutefois, lorsque des locaux appartenant à la société sont occupés par le personnel à titre gratuit, ou moyennant un loyer symbolique ou modéré, il n'y a pas lieu d'ajouter au chiffre d'affaires la valeur locative de ces locaux. Par contre, si un loyer normal est perçu, il est pris en considération. Par loyer normal, il y a lieu d'entendre celui correspondant au loyer pratiqué sur le marché pour des locaux similaires.

Le cas de sous-location est similaire à la location. Il s'agit des sociétés qui louent un ou des immeubles et les relouent à leurs associés ou à des tiers ; la valeur locative normale et actuelle de ces locaux constitue toujours un élément du chiffre d'affaires.

a.3- Entrepreneur principal et sous-traitant

La sous-traitance est une opération par laquelle un entrepreneur confie, sous sa responsabilité et selon un contrat, un cahier des charges ou tout autre document, à un tiers appelé sous-traitant, tout ou partie de l'exécution des actes de production ou de services dont il conserve la responsabilité finale.

Le chiffre d'affaires de la société principale, adjudicataire du contrat d'entreprise ou du marché public conclu avec le maître de l'ouvrage, est constitué par le montant global des travaux effectués et des services rendus au maître d'ouvrage.

Les sommes versées par cette société aux sous-traitants constituent des charges déductibles.

a.4- Approvisionnements en matière de marchés de travaux immobiliers

Il s'agit des matériaux et fournitures approvisionnés pour la réalisation des travaux, susceptibles de provenir, soit des fabrications intermédiaires par société elle-même (Exemples : gravettes, tout-venant fabriqués dans des stations de concassage appartenant à la société), soit d'achats auprès des tiers.

Les approvisionnements figurant sur les décomptes constituent de simples avances dans le cadre des marchés de travaux. Ils ne font pas partie des produits d'exploitation.

En effet, conformément au Cahier des Clauses Administratives Générales (CCAG), certains marchés prévoient des avances à l'entreprise sur la base des approvisionnements faits sur le chantier.

Ces avances sont déduites au fur et à mesure de l'incorporation de ces approvisionnements dans les ouvrages exécutés.

De ce fait, ces avances ne doivent pas être considérées comme des créances acquises car elles ne constituent pas de par, leur nature, des travaux immobiliers, d'autant plus qu'il est procédé à leur annulation dans les décomptes ultérieurs et a fortiori dans le décompte définitif. Ainsi, les sommes encaissées par la société, au titre des approvisionnements, constituent des avances à imputer au compte approprié.

De ce fait, en fin d'exercice, la prise en considération des marchandises ou matières premières peut être faite de deux manières :

- soit dans le cadre des travaux en cours (stock travaux) évalués sur la base du prix de revient ;
- soit dans le cadre des stocks matières en fin d'année évalués au coût d'achat.

2- EXERCICE DE RATTACHEMENT DU CHIFFRE D'AFFAIRES

a- Cas des travaux immobiliers

a.1- Définition

En pratique, l'expression « travaux immobiliers » recouvre les travaux entrant dans l'une des trois (3) catégories suivantes :

a.1.1- Travaux de construction de bâtiments et autres ouvrages immobiliers

Il s'agit des travaux publics et de bâtiment aboutissant à la modification du relief, à la viabilisation et à l'aménagement des terrains et à l'édification de bâtiments ou d'ouvrages d'art : sont concernés en particulier, les travaux de défrichage, de nivellement, de pose de canalisations et de câbles électriques ou téléphoniques, les travaux de fondation et de béton armé, de chaudronnerie, de constructions métalliques ou en maçonnerie, de carrelage, de mosaïque, de menuiserie, de ferronnerie, d'ascenseurs, de peinture, etc.

a.1.2- Travaux d'équipement des immeubles ayant pour effet d'incorporer à la construction les appareils ou matériels installés

Il s'agit des installations accessoires à la construction de bâtiments, installations électriques ou sanitaires, installations de chauffage, de plomberie, de fumisterie, installations techniques et industrielles de manutention (ponts roulants, monte-charges, installations de signalisation routière, aérienne, ferroviaire...).

Les installations d'objets ou d'appareils meubles qui, une fois posés, conservent un caractère mobilier et peuvent être descellés sans détérioration, s'analysent comme des ventes de matériel assorties de prestations de services, quelle que soit la nature de l'immeuble où elles sont effectuées.

a.1.3 Travaux de réparation ou de réfection des immeubles et installations de caractère immobilier

Il s'agit notamment des travaux de ravalement des façades, de réparation de toitures, cheminées, parquets, portes, fenêtres, de réparation ou réfection d'installations électriques, de plomberie, de fumisterie, de remplacement de chaudières ou de radiateurs de chauffage central, etc.

a.2- Exercice de rattachement des travaux immobiliers

a.2.1-Principe

L'exercice de rattachement des créances acquises se rapportant aux travaux immobiliers effectués est celui de la réalisation de ces travaux.

La date de réalisation de ces travaux correspond à celle portée sur les attachements ou situations qui constituent la pièce justificative du chiffre d'affaires réalisé.

La notion du chiffre d'affaires dans ce cas se base sur un résultat annuel qui tient compte de l'avancement des travaux et plus particulièrement en ce qui concerne l'exécution des marchés de longue durée.

S'agissant des travaux objet des marchés conclus entre les entreprises de bâtiment et travaux publics et l'Administration, ceux-ci doivent être exécutés en principe selon des normes expressément définies par la réglementation en vigueur.

D'une manière générale, seules sont exclues du chiffre d'affaires les avances de préfinancement prévues par contrat et versées avant tout commencement des travaux.

a.2.2- Documents justificatifs

Habituellement les travaux immobiliers donnent lieu à l'établissement :

- soit de décomptes ;
- soit de situations de travaux signées par le maître de l'ouvrage ou son représentant (architecte).

Ensuite, il est établi :

- une réception provisoire de l'ensemble des travaux ;
- enfin une réception définitive.

Les décomptes, quel que soit leur mode d'établissement et les situations de travaux sont générateurs de chiffre d'affaires.

Ainsi, aux termes des dispositions des articles 56 et 57 du décret n° 2.99.1087 du 1^{er} juin 2000 relatif au cahier des clauses administratives générales (C.C.A.G.), les décomptes sont obligatoirement établis sur la base des documents attestant l'avancement des travaux.

Ces documents sont appelés attachements ou situations.

Les attachements ou situations qui donneront lieu à l'établissement des décomptes sont conjointement signés par l'entreprise et l'Administration, marquant ainsi un accord mutuel sur le volume des travaux réalisés à une date déterminée.

Dans cette optique, l'attachement ou la situation des travaux constituent une pièce maîtresse de la justification du chiffre d'affaires réalisé assorti de l'établissement d'une facture émise par l'entreprise comportant la même date que lesdits attachements ou situations.

Ces derniers doivent être établis d'un commun accord entre les parties concernées.

3- ÉVALUATION DES STOCKS DE PRODUITS DANS LE SECTEUR DU BATIMENT ET TRAVAUX PUBLICS

A l'effet de normaliser l'évaluation des travaux en cours pour l'ensemble du secteur du bâtiment et travaux publics (B.T.P.), notamment les entreprises ne disposant pas d'une comptabilité analytique, la méthode d'évaluation ci-après a été retenue. Ainsi, le prix de revient des travaux en cours doit tenir compte :

- du coût des matériaux utilisés ;
- du coût de la main d'oeuvre ;
- des frais de chantier ;
- de la quote-part des frais généraux et amortissement se rapportant aux travaux en cours;
- des frais financiers en cas de cycle long d'approvisionnement.

Si les trois premières composantes sont faciles à déterminer, la quote-part des frais généraux et amortissements nécessite par contre l'application de la méthode d'évaluation forfaitaire ci-après.

La quote-part peut être déterminée d'une manière forfaitaire en appliquant aux frais généraux et amortissement de l'exercice le rapport entre d'une part, les coûts afférents aux travaux en cours à savoir les matériaux utilisés, la main d'oeuvre et les frais de chantier, et d'autre part, les coûts de même nature engagés au cours de tout l'exercice. Il importe de préciser que la valeur globale du stock englobe, outre les travaux en cours, les matériaux non utilisés, fournitures et matières non consommées à la fin de l'exercice.

4- AUTRES PRODUITS D'EXPLOITATION

4.1- Revenus des immeubles non affectés à l'exploitation

Les revenus fonciers constituent le chiffre d'affaires principal des sociétés à objet immobilier. Dans les autres cas ce sont des produits accessoires.

Ces produits proviennent de la location :

- d'immeubles bâtis ou non et de constructions de toute nature ;
- des propriétés agricoles y compris les constructions et le matériel fixe et mobile y attachés.

Le revenu foncier brut de ces immeubles ou propriétés agricoles est constitué par le montant brut :

- des loyers ou de la valeur locative brute totale de l'immeuble augmentés des dépenses incombant normalement au propriétaire et mises à la charge du locataire;
- des loyers ou fermages stipulés en argent ou, dans le cas de contrats de location rémunérée en nature, du montant obtenu en multipliant le cours moyen de la culture pratiquée par les quantités stipulées.

5- CHARGES DEDUCTIBLES

Cas du secteur du Bâtiment et Travaux Publics (BTP)

Les sociétés travaillant dans le secteur du BTP sont amenées dans le cadre de l'exercice de leurs activités à effectuer certains achats particuliers ou à faire appel à certaines prestations de services spécifiques. Il s'agit notamment du bois de coffrage et des frais d'installation de chantiers.

a. Bois de coffrage

Vu que le bois de coffrage subit en général des utilisations intensives, il y a lieu de tenir à son égard, un compte d'inventaire permanent, à l'effet d'imputer au résultat de chaque exercice, le montant de la consommation effective en bois de coffrage.

Comptablement, cela revient à introduire tous les achats de bois de coffrage dans les comptes de charges et à comptabiliser en stock en fin d'année le montant du bois de coffrage non consommé à l'instar des autres matières et matériaux.

b. Frais d'installation de chantier

Certains marchés de travaux prévoient l'engagement de dépenses nécessaires à l'installation de chantier, tels que bureaux de chantier, logements pour personnel, matériel, etc. Les installations de chantier peuvent se présenter dans les marchés de travaux selon les deux manières suivantes :

- au niveau d'un prix unitaire spécifique prévu par le marché rémunérant les frais d'installation tels que logements pour le personnel, bureaux de chantier, locaux pour laboratoire, instruments topographiques, engins pour entretien, etc.;
- ou être incluses dans les différents prix unitaires des travaux.

Dans le premier cas, les frais pour installations entrent directement dans le compte de charges.

En contrepartie, les produits correspondants doivent être pris en considération parmi les travaux facturés, ou figurer dans les stocks de fin d'année pour la partie non encore facturée.

Dans le deuxième cas, ces frais pour installations doivent être immobilisés à l'actif de l'entreprise et amortis sur la durée totale de réalisation du marché découlant du contrat.

c- Dotations aux amortissements

a.1- Éléments amortissables : Immeuble acquis sous forme de parts de sociétés immobilières
il y a lieu de distinguer entre les sociétés immobilières transparentes et celles qui ne le sont pas.

- Sociétés immobilières non transparentes

Lorsqu'une société a acquis des actions ou parts sociales d'une société immobilière propriétaire de l'immeuble dans lequel elle exerce son commerce ou son industrie, ou encore y dispose de logements destinés à son personnel, elle n'est pas autorisée à faire figurer dans ses charges d'exploitation l'amortissement de la totalité ou d'une fraction dudit immeuble puisqu'elle n'en est pas personnellement propriétaire. Autrement dit, les actions ou les parts sociales acquises ne peuvent pas faire l'objet d'un amortissement.

- Sociétés immobilières transparentes

Dans le cas des sociétés immobilières transparentes visées à l'article 3-3° du C.G.I., les associés ou actionnaires sont considérés propriétaires de la fraction d'immeuble dont ils ont nommément et statutairement la libre disposition. Il en résulte que les intéressés peuvent immobiliser et amortir la valeur d'acquisition des actions ou parts sociales correspondant à cette fraction. Le taux d'amortissement est celui appliqué aux biens immobiliers.

IV- TAUX D'IMPOSITION

L'impôt sur les sociétés est calculé en appliquant à la base imposable, les taux prévus à l'article 19 du C.G.I. , En effet, l'article 19 précité a prévu un taux normal et des taux spécifiques.

A - TAUX NORMAL DE L'IMPOT

Les sociétés à prépondérance immobilière sont imposés au taux normal proportionnel de 30%, (sociétés résidentes ou non résidentes sauf option de ces dernières pour l'imposition forfaitaire, sur l'ensemble de leurs bénéfices, revenus ou gains de source marocaine ;

B- TAUX SPÉCIFIQUES DE L'IMPÔT

Conformément aux dispositions de l'article 19-III-A du C.G.I., les sociétés non résidentes adjudicataires au Maroc de marchés de construction ou de montage, de travaux immobiliers ou d'installations industrielles ou techniques qui ont opté pour l'imposition forfaitaire conformément aux dispositions prévues à l'article 16 du C.G.I., sont taxées, au taux de 8 % sur le montant total du marché hors T.V.A.

Selon l'article 19-II-A du C.G.I., cette imposition forfaitaire est libératoire :

- de la retenue à la source sur les produits des actions ou parts sociales et revenus assimilés ;
- de la retenue à la source sur les produits de placement à revenu fixe ;
- de la retenue à la source sur les produits bruts perçus par les personnes physiques ou morales non résidentes.

Par contre, les sociétés imposables au taux précité restent passibles de tous autres impôts directs en vigueur, dans les conditions normales d'assiette et de recouvrement prévues en la matière.

V- LA LIQUIDATION DE L'IMPOT

A- DECLARATION ANNUELLE

L'article 20 du C.G.I. prévoit une déclaration spécifique du résultat et du chiffre d'affaires pour les personnes soumises à l'impôt sur les sociétés. Cet article distingue entre :

- la déclaration du résultat fiscal des sociétés résidentes ;
- la déclaration du chiffre d'affaires des sociétés non résidentes imposées forfaitairement ;

- la déclaration du résultat fiscal des sociétés non résidentes au titre des plus-values de cession de valeurs mobilières au Maroc.

Ces déclarations peuvent être souscrites sur ou d'après un imprimé modèle de l'administration ou par procédé électronique.

B- PIECES ANNEXES ET DOCUMENTS DEVANT ETRE JOINTS A LA DECLARATION DU RESULTAT FISCAL PAR CERTAINS PROMOTEURS IMMOBILIERS

a- Les promoteurs immobiliers ayant conclu une convention avec l'État

Les promoteurs immobiliers ayant conclu une convention avec l'État et bénéficiant des avantages fiscaux prévus par le C.G.I doivent joindre aux pièces précitées:

- un exemplaire de la convention et du cahier des charges en ce qui concerne la première année ;
- un état du nombre de logements réalisés dans le cadre de chaque programme ainsi que le montant du chiffre d'affaires y afférent ;
- un état du nombre de chambres réalisées dans le cadre de chaque opération de construction de cités, résidences et campus universitaires ainsi que le montant du chiffre d'affaires y afférent.

b- Sociétés à prépondérance immobilière

- Conformément aux dispositions du 3^{ème} alinéa de l'article 20-I du C.G.I., les sociétés à prépondérance immobilière visées à l'article 61-II du C.G.I, non cotées en bourse, doivent, en outre, joindre à leur déclaration du résultat fiscal la liste nominative de l'ensemble des détenteurs de leurs actions ou parts sociales. Cette liste doit être établie sur ou d'après un imprimé- modèle de l'administration .

TITRE II

L'IMPOT SUR LE REVENU

En vertu des dispositions de l'article 21 du C.G.I, l'impôt sur le revenu (I.R) s'applique aux revenus et profits des personnes physiques , ainsi que des personnes morales visées à l'article 3 du C.G.I et n'ayant pas opté pour l'I.S, sous réserve des exonérations expressément prévues par le C.G.I.

Le champ d'application de l'impôt sur le revenu est par ailleurs délimité, conformément à l'article 23 du CGI, par référence à la notion du domicile fiscal, à la source des revenus et au droit d'imposer attribué au Maroc dans le cadre des conventions de non double imposition conclues avec un certain nombre de pays .

I- REVENUS PROFESSIONNELS RELEVANT DU SECTEUR DE L'IMMOBILIER

A- LES OPÉRATIONS IMMOBILIÈRES

Les opérations immobilières que la loi rattache à la catégorie des revenus professionnels sont définies à l'article 30 du C.G.I. Il s'agit des opérations ci-après :

1- Promotion immobilière

Est réputée « promoteur immobilier » toute personne qui conçoit et édifie un ou plusieurs bâtiments en vue de les vendre en totalité ou en partie. Ces opérations réalisées par des personnes physiques ou par des sociétés n'ayant pas opté pour l'I.S. doivent s'entendre de la cession :

- d'immeubles qu'elles ont construits ou fait construire ;
- de droits immobiliers y afférents (usufruit, nue-propriété, servitudes) ;
- d'actions ou de parts des sociétés à objet immobilier soumises au régime de la transparence fiscale prévu par les dispositions de l'article 3-3° du C.G.I.

Les opérations de cette nature relevant de la catégorie professionnelle peuvent être :

- des opérations à titre onéreux ou gratuit présentant un caractère « habituel ». La condition d'habitude, qui révèle une intention spéculative doit être appréciée strictement (exemple : construction d'un seul immeuble suivi de sa vente par appartements) ;

- des opérations à titre onéreux réalisées de manière répétitives. Il en est ainsi notamment lorsque de telles opérations se répètent dans un délai d'un an à moins que le contribuable n'apporte la preuve de l'absence de toute intention spéculative.

2- Lotissement de terrains

Les opérations de lotissement sont celles réalisées par toute personne qui procède à des travaux d'aménagement ou de viabilisation de terrains à bâtir en vue de leur vente en totalité ou par lots, quel que soit le mode d'acquisition de ces terrains.

Les revenus imposables à ce titre sont ceux provenant de la vente de terrains lotis dans les conditions prévues par la législation et la réglementation applicable en la matière.

Cette définition exclut les profits provenant de la cession de terrains déjà morcelés, acquis par héritage, qu'ils soient situés à l'intérieur ou à l'extérieur des périmètres urbains et qui sont soumis à l'impôt au titre du profit foncier.

3- Opérations effectuées par les marchands de biens

Ce sont celles les opérations effectuées par toute personne qui réalise des ventes d'immeubles bâtis et/ou non bâtis acquis à titre onéreux ou par donation

Les revenus relevant de cette catégorie sont ceux générés par des ventes d'immeubles, que ces immeubles soient bâtis ou non et dès lors que les opérations ont un caractère habituel. Il s'ensuit que les revenus acquis à la suite d'opérations immobilières répétées telles que les opérations d'achat-vente portant sur des immeubles ou des droits immobiliers ou mobiliers y attachés, sur des actions ou parts de « sociétés transparentes » quelle que soit la nature des biens (terrains à usage agricole ou forestier) sont imposables dans la catégorie professionnelle dès lors que :

- l'acquisition des immeubles vendus ou des droits immobiliers s'y rapportant a été faite à titre onéreux ou par voie de donation ou partage ;
- la vente a été réalisée à titre onéreux à l'exclusion, toutefois, des cessions par expropriation qui sont soumises à l'IR au titre des profits fonciers.

Par contre, les profits résultant de cessions en l'état de biens immeubles acquis par voie de succession ne sont pas soumis à l'I.R professionnel mais à l'I.R sur profits fonciers prévu par les dispositions de l'article 61-II du C.G.I

B- EXONERATIONS ET IMPOSITION AU TAUX REDUIT DE CERTAINES OPERATIONS IMMOBILIERES

1- EXONÉRATIONS ET IMPOSITION AU TAUX RÉDUIT TEMPORAIRES

- Impositions temporaires au taux réduit :

Bénéficient de l'imposition au taux réduit de 20% prévu à l'article 73-(II-F-7°) du C.G.I pendant les cinq (5) premiers exercices consécutifs suivant la date du début de leur exploitation , les revenus provenant de la location et réalisés par les promoteurs immobiliers visés à l'article 6-(II-C-2°) du C.G.I, qui agissent dans un cadre conventionnel avec l'Etat, en vue de la réalisation, dans un délai maximum de trois (3) ans, un programme de construction de cités, de résidences et de campus universitaires constitués d'au moins cent cinquante (150) chambres dont la capacité d'hébergement est au maximum de deux (2) lits par chambre.

C- REGIMES DU RESULTAT NET SIMPLIFIE ET DU BENEFICE FORFAITAIRE

Les régimes du résultat net simplifié (R.N.S) et du bénéfice forfaitaire constituent deux modes dérogatoires et distincts de détermination du résultat professionnel. Ils sont applicables sur option, aux contribuables dont le chiffre d'affaires n'excède pas les limites prévues aux articles 39 et 41 du C.G.I.

En vertu des dispositions des articles 41-1° et 32-II- 1° du C.G.I sont exclues du régime du bénéfice forfaitaire (B.F) et ce, quel que soit le chiffre d'affaires réalisé, les personnes physiques, les indivisions et les sociétés de fait constituées entre personnes physiques lorsqu'elles exercent l'une des professions ou activités visées par le décret n° 2-08-124 du 3 Joumada II 1430 (28 Mai 2009) désignant les professions ou activités exclues du régime du bénéfice forfaitaire.

A ce titre , les Entrepreneur de travaux divers , les Lotisseur , les promoteur immobilier et les Marchands de biens immobiliers , sont exclus de ce régime.

II - REVENUS ET PROFITS FONCIERS

A- REVENUS FONCIERS IMPOSABLES

Les revenus fonciers imposables à l'I.R s'entendent de ceux définis à l'article 61 R I du C.G.I sous réserve des exclusions et de l'exonération temporaire prévues respectivement aux articles 62 et 63 du C.G.I. Cependant, certains revenus de propriétés immobilières ne sont pas taxés dans la catégorie des revenus fonciers lorsqu'ils sont compris dans la catégorie des revenus professionnels définis à l'article 30 du C.G.I. Il s'agit notamment :

- des revenus locatifs des propriétés inscrites à l'actif d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale ;
- des produits de la location d'établissements industriels et commerciaux munis du matériel ou de mobilier nécessaire à leur exploitation ;
- des revenus afférents à la sous location, à la location en meublé et à la location d'un fonds de commerce et des locaux où il est exploité, ou de la location de garages s'accompagnant de services ou de prestations notamment, lavage, distribution d'essence, atelier de réparation.

Toutefois, les revenus provenant de la location d'emplacement pour le garage de véhicules automobiles ou le stockage de marchandise entrent dans la catégorie des revenus fonciers, lorsque le propriétaire assure un simple gardiennage des locaux à l'exclusion d'autres prestations.

1- DÉFINITION DES REVENUS FONCIERS

Aux termes des dispositions de l'article 61 du C.G.I, sont considérés comme des revenus fonciers pour l'établissement de l'I.R :

- les revenus acquis au titre de la location des immeubles bâtis et non bâtis et des constructions de toute nature ;
- les revenus acquis au titre de la location des propriétés agricoles, y compris les constructions et le matériel fixe et mobile y attachés ;
- la valeur locative des immeubles et constructions que les propriétaires mettent gratuitement à la disposition des tiers ;
- les indemnités d'éviction versées aux occupants des biens immeubles par les propriétaires desdits biens en compensation du préjudice causé.

a - Immeubles bâtis et non bâtis et les constructions de toute nature

a.1- Immeubles bâtis et construction de toute nature

Les propriétés bâties s'entendent des bâtiments reliés au sol par des fondations en maçonnerie ou en ciment de telle façon qu'il est impossible de les déplacer sans les démolir telles que les maisons, usines, hangars, etc.

Sont également assimilés à des propriétés bâties :

- les constructions légères simplement posées sur le sol ou fixées autrement que par des fondations solides en maçonnerie tels que les kiosques, les pavillons;
- les constructions constituant de véritables bâtiments eu égard à leur nature, leur destination, leur importance, leur mode d'établissement et leur fixité, tels que les fours à chaux, fours de boulangerie ;
- l'outillage fixe des établissements industriels reposant sur des fondations spéciales faisant corps avec l'immeuble. L'outillage industriel imposable est celui qui, par ses attaches matérielles ou fonctionnelles est en état de complète dépendance à l'égard des constructions ;
- les installations commerciales ou industrielles assimilables à des constructions, cette expression vise essentiellement les réservoirs à combustible liquide et les installations présentant des caractéristiques analogues tels que les distributeurs d'essence.

a.2- Immeubles non bâtis

Ce sont les propriétés non bâties de toute nature y compris :

- les terrains occupés par des carrières des chantiers, mine, tourbières ;
- les terrains affectés à un usage commercial ou industriel, notamment les lieux de dépôts de marchandises ou de matériaux et autres emplacements de même nature ;
- les terrains de sports...

b- Propriétés agricoles, y compris les constructions et le matériel fixe et mobile y attachés

Par propriétés agricoles, il faut entendre toutes les propriétés qui comprennent soit uniquement des immeubles non bâtis, soit à la fois des immeubles bâtis et, principalement, des immeubles non bâtis. Il inclut en plus des terrains et des constructions, le matériel fixe et mobile y attachés.

Ainsi, dans le secteur agricole, la location porte aussi bien sur les installations que sur le cheptel mort.

Les revenus fonciers des propriétés agricoles proviennent non seulement des constructions ou de bâtiments ruraux mais également des autres éléments dont se compose la propriété agricole, notamment le matériel fixe et mobile.

Le matériel mobile est constitué d'outillage qui peut être déplacé sans que la possibilité de son utilisation soit diminuée. En ce qui concerne le matériel fixe, il y a lieu de se référer à la définition retenue pour l'outillage fixe des établissements de production de biens et services traité dans le cadre des propriétés bâties.

c- Immeubles et constructions que les propriétaires mettent gratuitement à la disposition des tiers
Les revenus fonciers soumis à l'I.R englobent la valeur locative des immeubles bâtis ou non bâtis et des constructions de toute nature que les propriétaires mettent gratuitement à la disposition des tiers.

d- Indemnité d'éviction

C'est l'indemnité versée au locataire et destinée à compenser l'absence de renouvellement d'un bail. L'indemnité d'éviction doit compenser le préjudice que va subir le locataire confronté à la nécessité de trouver une nouvelle habitation. Généralement cette indemnité s'élève à six mois de loyer conformément aux dispositions de l'article 16 du dahir n° 1-80-315 du 25 décembre 1980 portant promulgation de la loi n° 6-79 organisant les rapports contractuels entre les bailleurs et les locataires des locaux d'habitation ou à usage professionnel.

2- EXCLUSION DU CHAMP D'APPLICATION DE L'IMPÔT

En vertu des dispositions de l'article 62 du C.G.I, est exclue du champ d'application de l'I.R la valeur locative des immeubles que les propriétaires mettent gratuitement à la disposition des personnes et entités suivantes :

- les ascendants et descendants du contribuable lorsque ces immeubles sont affectés à l'habitation des intéressés qu'il s'agisse de résidence principale ou secondaire

La qualité de l'occupant (lien de parenté directe au premier degré avec le propriétaire) et l'affectation (usage d'habitation) de l'immeuble conditionnent l'exclusion du champ d'application de l'impôt. En absence de l'un des éléments, la situation fiscale de l'immeuble est à reconsidérer au regard de l'I.R.

- Les administrations de l'Etat, des collectivités locales et des hôpitaux publics

L'exclusion s'applique à tous les immeubles mis gratuitement à la disposition des entités précitées.

A cet égard, il convient de distinguer entre les entités susvisées et les offices, les établissements publics et les sociétés étatiques.

- Les oeuvres privées d'assistance et de bienfaisance soumises au contrôle financier de l'Etat en vertu des dispositions du Dahir n° 1-59-271 du 17 chaoual 1379 (14 Avril 1960)

Les immeubles affectés sans contrepartie aux oeuvres privées d'assistance ou de bienfaisance sont exclus de l'impôt à condition que lesdites oeuvres soient soumises au contrôle financier de l'Etat, prévu par le Dahir susvisé, contrôle qui leur permet d'être reconnues d'utilité publique et d'être subventionnées.

- Les associations reconnues d'utilité publique lorsque des institutions charitables à but non lucratif sont installées dans lesdits immeubles

Les immeubles mis à la disposition des associations reconnues d'utilité publique conformément aux dispositions du Dahir n° 1-58-376 du 3 jourmada I 1378 (15 novembre 1958) réglementant le droit d'association peuvent bénéficier de l'exclusion du champ d'application de l'impôt lorsque lesdits immeubles servent à l'installation des institutions charitables à but non lucratif : hospices, asiles, préventorium (Établissement de cure de tuberculose)...

Le caractère désintéressé que doit revêtir lesdits oeuvres est l'une des conditions essentielles de l'exclusion. Par contre les immeubles affectés à des activités gérées dans un but lucratif sont par conséquent imposables.

3- EXONÉRATION

Avant le 1er janvier 2014, les revenus provenant de la location des constructions nouvelles et additions de construction, pendant les trois années qui suivent celle de l'achèvement desdites constructions, étaient exonérés de l'impôt sur le revenu au titre des revenus fonciers.

Toutefois, et à compter du 1er janvier 2014, les dispositions de la L.F. pour l'année 2014 précitée ont modifié les dispositions de l'article 63-I du C.G.I en abrogeant les dispositions relatives à l'exonération triennale précitée.

Par ailleurs, les contribuables titulaires de revenus fonciers continuent à bénéficier de l'application de l'abattement de 40%.

Les dispositions relatives à l'abrogation de l'exonération triennale s'appliquent aux revenus fonciers acquis à compter du 1er janvier 2014.

4- BASE D'IMPOSITION DES REVENUS FONCIERS

Le revenu foncier brut imposable est égal à la différence entre le montant du revenu brut foncier tel que défini ci-après et le total des charges des immeubles loués.

a- DÉTERMINATION DU REVENU FONCIER IMPOSABLE

Le revenu brut des immeubles donnés en location est constitué par le montant brut total des loyers. Ce revenu résulte des sommes perçues au titre du contrat de location y compris les suppléments éventuels quelle que soit leur qualification juridique. Ce montant est :

- augmenté des dépenses qui incombent normalement au propriétaire ou à l'usufruitier et qui sont mises à la charge des locataires ;
- diminué des charges supportées par le propriétaire pour le compte de ses locataires.

a.1-Montant brut total des loyers

a.1.1- Principe

Le montant brut des loyers imposable comprend les sommes acquises par le bailleur au cours de la période d'imposition. Ce sont en principe les prix des loyers stipulés dans les baux ou actes de location dès lors que les immeubles font l'objet de contrats de location réguliers.

a.1.2- Baux anormaux

Les baux qui stipulent des prix de loyers inférieurs à la valeur locative réelle de l'immeuble peuvent être contestés par l'administration dans le cadre de la procédure prévue aux articles 220 et 221 du C.G.I.

a.1.3- Sous-location

Le produit des sous-locations perçu par le locataire principal sous-loueur reste sans influence sur la situation fiscale du propriétaire, ce dernier étant imposé à l'I.R sur le loyer stipulé dans le contrat, si le bail est normal. Toutefois, les revenus provenant de la sous location restent imposables dans la catégorie des revenus professionnels.

a.2-Montant brut du revenu des immeubles et des constructions mis gratuitement par les propriétaires à la disposition des tiers

Le montant brut du revenu des immeubles et des constructions mis gratuitement par les propriétaires à la disposition des tiers sous réserve des exclusions prévues à l'article 62 du C.G.I, est constitué par la valeur locative brute normale. On entend par valeur locative normale, le prix réel de location. C'est le loyer

brut obtenu par le propriétaire d'un local, loué dans des conditions normales ou le montant du loyer normal que l'immeuble aurait pu produire s'il avait été donné en location.

La valeur locative brute peut être estimée par voie de comparaison. L'évaluation par comparaison consiste à attribuer à un immeuble donné une valeur locative proportionnelle à celle qui a été adoptée pour des immeubles de même nature faisant l'objet d'une location normale.

a.3-Dépenses à inclure dans le revenu foncier brut

Le montant du revenu foncier brut est augmenté des dépenses incombant normalement au propriétaire ou à l'usufruitier et mises à la charge des locataires, Il en est ainsi :

- de la prime d'assurance incendie ;
- des grosses réparations n'ayant pas le caractère de simples réparations locatives ;
- des travaux de construction, de reconstruction ou d'aménagement ayant pour objet l'embellissement ou l'agrandissement de l'immeuble loué ;
- des avantages en nature accordés par le propriétaire au locataire;
- des sommes exigées pour la concession de bail.

Le montant des grosses réparations et des travaux de construction ou d'aménagement ainsi que les sommes exigées pour la concession du bail sont à répartir sur la durée du bail si elle est égale ou supérieure à quatre (4) ans. S'il s'agit d'un bail reconduit tacitement, la répartition se fait sur quatre ans. Cette période s'applique également dans le cas des baux à durée indéterminée.

a.4-Dépenses à déduire du revenu foncier brut

Le montant du revenu foncier brut est diminué des charges supportées par le propriétaire pour le compte des locataires :

- fournitures ou services destinés à l'usage privé ou commun des locataires tels que l'éclairage (cours, escaliers, vestibules), consommation d'eau, frais de chauffage, ascenseur, rémunération du concierge ou du gardien, achat de produits d'entretien et de nettoyage, frais de syndic...)
- la taxe de services communaux afférente aux immeubles loués lorsqu'elle est distinguée dans le contrat.

b - base d'imposition des revenus fonciers

Il y a lieu de distinguer entre le :

- revenu net des immeubles urbains
- revenu net des propriétés agricoles

b.1- Revenu net des immeubles urbains

Les propriétaires d'immeubles bâtis et non bâtis et des constructions de toute nature donnés en location, ou mis gratuitement à la disposition des tiers ainsi que les personnes bénéficiaires des indemnités d'éviction bénéficient au titre de leur revenu brut d'un abattement forfaitaire dont le taux est fixé à 40% Cet abattement ne s'applique pas dans les cas de la sous location ou de location en meublé dès lors qu'il s'agit de revenus professionnels.

Par ailleurs, les dispositions de l'article 82 -II du C.G.I énoncent également qu'en cas de changement d'affectation d'un immeuble ou partie d'immeuble soumis à la taxe d'habitation au 1^{er} Janvier de l'année au titre de laquelle la déclaration annuelle est souscrite, les propriétaires ou les usufruitiers doivent mentionner :

- le numéro d'article d'imposition à la taxe d'habitation ;
- la date du changement intervenu dûment justifié.

b.2- Revenu net des propriétés agricoles

Le revenu net imposable des propriétés agricoles données en location est égal :

- soit au montant brut du loyer ou de 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 prévu à l'article 49 du C.G.I dans le cas des locations à part de fruit.

Dans ces cas également, l'abattement de 40% est applicable aux revenus acquis à compter du 1er janvier 2016.

B- DEFINITION DES PROFITS FONCIERS

En vertu des dispositions de l'article 61-II du C.G.I, sont considérés comme profits fonciers pour l'application de l'impôt sur le revenu, les profits constatés ou réalisés à l'occasion :

- de la vente d'immeubles situés au Maroc ou de la cession de droits réels immobiliers portant sur de tels immeubles ;
- de l'expropriation d'immeuble pour cause d'utilité publique ;
- de l'apport en société d'immeubles ou de droits réels immobiliers ;
- de la cession à titre onéreux ou de l'apport en société d'actions ou de parts sociales nominatives émises par les sociétés, à objet immobilier, réputées fiscalement transparentes au sens de l'article 3-3° du C.G.I;
- de la cession, à titre onéreux, ou de l'apport en société d'actions ou de parts sociales des sociétés à prépondérance immobilière non cotées en bourse ;
- de l'échange, considéré comme une double vente, portant sur les immeubles, les droits réels immobiliers ou les actions ou parts sociales visées ci-dessus ;
- du partage d'immeuble en indivision avec soulte. Dans ce cas, l'impôt ne s'applique qu'au profit réalisé sur la cession partielle qui donne lieu à la soulte ;
- des cessions à titre gratuit portant sur les immeubles, les droits réels immobiliers et les actions ou parts cités ci-dessus.

1- CHAMP D'APPLICATION

1.1- Cessions imposables

Conformément aux dispositions de l'article 61-II du C.G.I, sont passibles de cet impôt les profits constatés ou réalisés à l'occasion des opérations suivantes :

a- Cession d'immeubles situés au Maroc ou cession de droits réels immobiliers portant sur de tels immeubles :

a.1- Cession d'immeubles et opérations assimilées

Selon les dispositions de l'article 61- II du C.G.I, les profits imposables sont ceux qui résultent de la cession à titre onéreux de biens immeubles situés au Maroc, qu'ils soient bâtis ou non bâtis, et quelle que soit la nature de la cession qui peut être amiable, judiciaire ou une expropriation.

a.2- Cession de droits réels immobiliers

De même, la cession de droits réels portant sur de tels immeubles visés ci-dessus, entre dans le champ d'application de l'impôt. Il s'agit essentiellement des droits ci-après :

- L'usufruit : c'est un droit qui confère à son titulaire le droit d'utiliser ou de jouir d'une chose et d'en percevoir les fruits, mais non celui d'en disposer.

L'exemple type est le droit pour une personne d'habiter un immeuble ou de bénéficier du loyer, l'immeuble restant la propriété d'une autre personne (le nu-propiétaire) ;

- La nue-propiété : c'est le droit qui donne à son titulaire le droit de disposer d'un bien, mais ne lui confère ni l'usage, ni la jouissance, lesquels sont les prérogatives de l'usufruitier sur ce même bien.

Le nu-propiétaire ne peut faire aucun acte pouvant nuire à l'usufruitier, mais il peut disposer librement de son droit de vendre ou d'hypothéquer la nue-propiété ;

- La servitude : c'est une charge imposée sur un immeuble tel que le droit de passage, de mitoyenneté (état d'un bien sur lequel deux voisins ont un droit de copropriété et qui sépare des immeubles, nus ou construits), de droit d'accès à un puits etc.

Toutefois, ne sont soumises à l'impôt que les servitudes actives personnelles, qui résultent des conventions entre propriétaires et qui sont par conséquent cessibles.

A titre d'exemple : prise d'eau, droit de vue, droit de ne pas bâtir, droit d'appui sur l'immeuble voisin etc.

Par contre les servitudes grevant les propriétés privées au profit du domaine public ou dans un intérêt général tels que les chemins d'accès, trottoirs, passage de canalisation d'eau ou de ligne électrique, sont de véritables restrictions au droit de propriété et, de ce fait ne peuvent faire l'objet de cession ou de rachat.

a.3- L'expropriation d'immeuble pour cause d'utilité publique :

L'expropriation est prévue par le dahir n°1-81-254 du 11 rejeb 1402 (6 Mai 1982) portant promulgation de la loi n°7-91 relative à l'expropriation pour cause d'utilité publique et à l'occupation temporaire.

Selon l'article 2 de cette loi, le droit d'expropriation est ouvert à l'Etat et aux collectivités locales ainsi qu'aux personnes morales de droit public et privé ou aux personnes physiques auxquelles la puissance publique délègue ses droits en vue d'entreprendre des travaux ou opérations déclarées d'utilité publique.

1.2- Apport en société d'immeubles ou de droits réels immobiliers

Il s'agit de l'apport à titre pur et simple d'immeubles bâtis ou non bâtis, ou de droits réels immobiliers, moyennant l'attribution à l'apporteur d'actions ou de parts sociales représentant en capital ou en titres de créance, la valeur réelle de l'apport.

1.1.3- Cession à titre gratuit ou onéreux ou apport en société

- d'actions ou de parts sociales nominatives émises par les sociétés à objet immobilier, réputées fiscalement transparentes

Au sens de l'article 3-3° du C.G.I, sont considérées comme sociétés à objet immobilier, les sociétés dont le capital est divisé en parts sociales ou actions nominatives lorsque :

- leur actif est constitué soit d'une unité de logement occupée en totalité ou en majeure partie par les membres de la société ou certains d'entre eux, soit d'un terrain destiné à cette fin ;
- elles ont pour seul objet l'acquisition ou la construction, en leur nom d'immeubles collectifs ou d'ensembles immobiliers, en vue d'accorder statutairement à chacun de leurs membres nommément désignés la libre disposition de la fraction d'immeuble ou d'ensemble immobilier correspondant à ses droits sociaux. Chaque fraction est constituée d'une ou plusieurs unités à usage professionnel ou d'habitation susceptibles d'une utilisation distincte.

Il en découle que les sociétés immobilières sont réputées fiscalement transparentes lorsque :

- les actions ou parts sociales sont nominatives ;
- les actions ou parts détenues par chaque associé représentent un ou des immeubles ou une partie d'immeuble déterminée ;
- l'associé a la libre disposition de l'immeuble ou de la fraction d'immeuble correspondant à ses droits sociaux.

L'opération concernée par l'impôt est la cession ou l'apport à une autre société d'actions ou de parts sociales détenues dans une société immobilière dite transparente telle que définie ci-dessus.

- d'actions ou de parts sociales des sociétés à prépondérance immobilière non cotées en bourse.

En vertu des dispositions de l'article 61 RII du C.G.I, sont considérées comme sociétés à prépondérance immobilière, toutes sociétés dont l'actif brut immobilisé est constitué pour 75 % au moins de sa valeur, déterminée à l'ouverture de l'exercice au cours duquel intervient la cession taxable, par des immeubles ou par des titres sociaux émis par les sociétés à objet immobilier, dites transparentes ou par d'autres sociétés à prépondérance immobilière.

Pour la détermination de la fraction de 75 % prévue ci-dessus, il n'y a pas lieu de prendre en considération les immeubles affectés par la société à sa propre exploitation industrielle, commerciale, artisanale, agricole, à l'exercice d'une profession libérale ou au logement de son personnel salarié.

Par ailleurs, il y a lieu de se référer à la liste nominative des détenteurs d'actions ou parts sociales que la société à prépondérance immobilière est tenue de joindre à sa déclaration de résultat fiscal en matière d'impôt sur les sociétés prévue à l'article 20-I R dernier alinéa du C.G.I.

L'opération imposable est la cession ou l'apport en société d'actions, de parts bénéficiaires ou de parts sociales des sociétés à prépondérance immobilière telles que définies ci-dessus.

1.3 - Echange

L'échange est le contrat par lequel une personne cède à une autre personne un bien contre la remise d'un autre bien. L'échange avec ou sans soulte est considéré comme une double vente imposable, puisque chaque partie au contrat a réalisé simultanément une vente et un achat. La soulte est définie comme étant le paiement d'une somme (ou en nature) destinée à rétablir l'égalité des lots en valeurs.

Le paiement d'une soulte ne change rien à la nature de l'opération. La somme encaissée fait partie intégrante de la valeur de l'immeuble cédé par le bénéficiaire de la soulte.

1.4 -Partage d'immeuble en indivision avec soulte

Le partage est un acte juridique et déclaratif de propriété qui met fin à une indivision, en substituant aux droits indivis sur l'ensemble des biens des droits privatifs sur ces mêmes biens.

L'indivision est la situation juridique de deux ou de plusieurs personnes titulaires en commun d'un droit sur un même bien ou un même ensemble de biens, sans qu'il y ait division matérielle de leurs parts.

En revanche, la nue-propriété d'un immeuble et l'usufruit correspondant ne constituent pas une indivision. En cas de partage avec soulte, seul le profit résultant de ladite soulte est imposable.

1.5 - Cession à titre gratuit (donation)

La donation est un contrat par lequel une personne (le donateur) cède la propriété d'un bien à une autre personne (le donataire), qui accepte ladite propriété, sans contrepartie.

Sont soumis à l'impôt, les profits résultant des donations et constatés à l'occasion des cessions des biens immeubles ou droits réels s'y rattachant, quelle que soit leur forme, sous seings privés ou authentiques, à l'exclusion de celles effectuées entre ascendants et descendants, entre époux, entre frères et sœurs de même que il a été décidé, dans le cadre de la loi de finance 2018, d'exonérer les cessions d'immeubles à titre gratuit effectuées dans le cadre de la « Kafâla », de l'impôt sur le revenu afférent au profit foncier, sous réserve de la présentation de l'ordonnance du juge des tutelles.

C- PERSONNES IMPOSABLES

L'impôt est dû dans tous les cas par le cédant.

Lorsque la cession concerne un immeuble en indivision, chaque co-indivisaire est imposé sur la part du profit qui lui revient.

Lorsque tous les co-indivisaires ou leurs parts respectives ne sont pas connus, l'impôt est établie au nom du co-indivisaire connu, en faisant suivre le nom de l'intéressé de la mention « et consorts ».

D- LIEU D'IMPOSITION

Conformément aux dispositions de l'article 173 du C.G.I, l'imposition est établie au lieu de situation des biens cédés.

E- EXCLUSIONS

Conformément aux dispositions de l'article 62- II du C.G.I, sont exclus de la catégorie des profits soumis à l'impôt au taux de 20% prévu à l'alinéa 3 1^{er} de l'article 73 du C.G.I et sous réserve des dispositions du II de l'article 144 du même code, les profits immobiliers réalisés par les personnes physiques ou personnes morales ne relevant pas de l'I.S, lorsque ces profits sont compris dans la catégorie des revenus professionnels.

On citera, à titre d'exemple les profits réalisés par :

- les personnes qui, habituellement, achètent en vue de les revendre des immeubles, des actions ou parts sociales de sociétés immobilières ou qui souscrivent, en vue de les revendre, des actions ou parts de ces sociétés ;
- les personnes qui procèdent au lotissement et à la vente des lots d'un terrain leur appartenant, quel que soit le mode d'acquisition de ce terrain (achat, donation ou héritage) ;

- les personnes qui acquièrent un terrain et le morcellent en vue de la vente par lots ou y construisent un immeuble destiné à la vente en entier ou par fractions (promoteurs immobiliers) ;
- les personnes qui, d'une manière générale, se livrent à titre habituel ou répétitif à des cessions de biens immeubles.

Remarque

Les plus-values immobilières réalisées ou constatées à l'occasion de la cessation d'activité ou de cessions ou de retrait d'éléments de l'actif immobilisé par les contribuables soumis au régime du R.N.R ou du R.N.S sont à inclure dans la base imposable et sont soumis à l'impôt au taux du barème progressif prévu à l'article 73- I du C.G.I.

Sont également exclues du champ d'application de l'I.R au titre du profit foncier en vertu des dispositions de l'article 62-III :

- l'annulation d'une cession effectuée suite à une décision judiciaire ayant force de chose jugée ;
- la résiliation à l'amiable d'une cession d'un bien immeuble, lorsque cette résiliation intervient dans les vingt quatre (24) heures de la cession initiale.

Ainsi, cette résiliation à l'amiable, qui consiste à restituer le bien acquis au vendeur initial, n'est pas considérée comme une deuxième vente soumise à l'I.R au titre des profits fonciers, si elle intervient dans le délai susvisé

Toutefois, la vente initiale demeure imposable.

F- EXONÉRATIONS

L'exonération prévue par les dispositions de l'article 63 - II du C.G.I limite le champ d'application de l'impôt compte tenu des éléments suivants :

- l'affectation de l'immeuble ;
- la nature de l'immeuble ;
- le montant annuel des cessions effectuées par le contribuable ;
- le lien de parenté entre le cédant et le cessionnaire.

1- Exonération liée à l'affectation de l'immeuble

Le profit réalisé lors de la cession d'un immeuble ou partie d'immeuble par son propriétaire ou par les membres d'une société à objet immobilier réputée fiscalement transparente, est exonéré totalement, lorsque la durée d'occupation à titre de résidence principale par le cédant à la date de la cession est égale ou supérieure à six (6) ans consécutifs (loi de finances 2013) quel que soit le prix de cession conformément aux dispositions de l'article 63-II-B du C.G.I.

Cette exonération est également accordée au terrain sur lequel est édifiée la construction mais dans la limite de 5 fois la superficie construite.

Pour la détermination de la superficie couverte qui sert de base à l'application de l'exonération du terrain sur lequel est édifiée la construction, il faut entendre les superficies brutes, comprenant outre les mûres et les pièces principales, les annexes : vestibules, salles de bain ou cabinets de toilettes, clôtures ou dépendances (cave, buanderie et garage).

Cette superficie exclut les vides tels que les terrasses, cours, balcons et patios.

Exemple :

Si la superficie construite du logement est de 500 m², et qu'il a été construit sur un terrain de 3000 m², l'exonération du terrain n'est accordée qu'à 2 500 m² (500 m² x 5).

Cas du prix de cession du terrain sur lequel est édifiée la construction :

Le profit relatif au terrain imposable est déterminé en se basant sur l'une des trois méthodes suivantes, sachant qu'il s'agit d'un impôt déclaratif :

1- le contrat de cession mentionne la ventilation entre le prix de cession de l'habitation et celui du terrain ;

- 2- à défaut de ventilation dans le contrat de cession, le contribuable peut la faire lui-même ;
- 3- lorsque ces deux premières méthodes ne sont pas opérantes, l'administration peut procéder à la ventilation en se fondant sur les postes de comparaison des cessions d'immeubles, terrains et constructions, similaires (lieu de situation, consistance...).

N.B : Pour les deux premières méthodes, l'administration garde le droit de redresser le prix exprimé dans l'acte de cession ou la déclaration du contribuable lorsque ce prix ne paraît pas conforme à la valeur vénale du bien à la date de cession et ce, dans les conditions prévues à l'article 224 du C.G.I. Il est rappelé que cette exonération s'étend dans les mêmes conditions :

- au conjoint ou aux successeurs directs qui continuent d'habiter l'immeuble ou la partie d'immeuble en cause après le décès du propriétaire ;
- au propriétaire dont le droit de propriété sur son habitation principale consiste en actions ou parts nominatives dans une société immobilière transparente ;
- aux marocains résidant à l'étranger pour leur habitation principale au Maroc.

Pour bénéficier de l'exonération susvisée, ces derniers doivent justifier que ce logement était destiné à leur habitation principale au Maroc et inscrit en tant que telle à la taxe d'habitation.

2- Exonération liée à la nature de l'immeuble

Est également exonéré :

a- Le profit réalisé à l'occasion de la cession de logement social dont la superficie couverte et le prix de cession au moment de son acquisition n'excèdent pas respectivement 50 à 100 m² (80 m² à partir de 2013, LF 2013) et 250 000 DH, occupé par son propriétaire à titre d'habitation principale depuis au moins quatre ans au jour de la cession. Cette exonération est accordée dans les conditions prévues à l'article 63-II-B du C.G.I.

b- le profit réalisé sur la cession de droits indivis d'immeubles agricoles situés en dehors des périmètres urbains entre co-héritiers ; Cette exonération vise à encourager le regroupement des petites parcelles agricoles qui se trouvent à la limite du seuil de rentabilité.

Toutefois, en cas de cession ultérieure, en partie ou en totalité, des droits acquis tels que cités au b ci-dessus à des tiers, quelle que soit la date d'acquisition desdits droits, l'opération est imposable et le profit est déterminé dans les conditions prévues à l'article 65 du C.G.I.

3- Exonération liée au montant des cessions

En vertu des dispositions de l'article 63 -II- A du C.G.I, le profit qui résulte d'une ou plusieurs cessions dont la valeur totale n'excède pas 140 000 DH dans l'année civile est exonéré.

Pour déterminer si ce plafond est atteint, il convient de faire le total des cessions immobilières, réalisées au cours de la même année, à l'exception de la cession d'une résidence principale, si celle-ci est exemptée de l'impôt.

A noter que le seuil de 140 000 dh est applicable aux cessions réalisées à compter du 17 mai 2012, date de publication de la L.F. 2012 au bulletin officiel.

Concernant la période antérieure au 16/05/2012, c'est le seuil de 60.000 DH qui était applicable.

4- Exonération liée au degré de parenté

Aux termes du III de l'article 63 du C.G.I, sont exonérées de l'impôt les cessions à titre gratuit portant sur les biens immeubles ou droits réels immobiliers effectuées entre ascendants, descendants, entre époux, frères et soeurs à l'instar du même traitement retenu à l'article 133-I-C-4° du C.G.I en matière des droits d'enregistrement.

G- DÉTERMINATION DU PROFIT FONCIER IMPOSABLE

En vertu des dispositions de l'article 65 du C.G.I, le profit net imposable est égal à la différence entre :

- le prix de cession diminué, le cas échéant, des frais de cession ;
- et le prix d'acquisition augmenté des frais d'acquisition, des dépenses d'investissements réalisées, ainsi que des intérêts ou de la rémunération convenue d'avance, payés par le cédant soit en

rémunération de prêts accordés les institutions spécialisées ou les établissements de crédit et organismes assimilés, dûment autorisés à effectuer ces opérations, par les oeuvres sociales du secteur public, semi public ou privé ainsi que par les entreprises , soit dans le cadre du contrat « Mourabaha » ou « Ijara Mountahia Bitamlik » souscrit auprès des établissements de crédit et les organismes assimilés pour la réalisation des opérations d'acquisition et d'investissement précitées.

a- Le prix de cession

Le prix de cession s'entend du prix de vente ou de la valeur estimative déclarée ou reconnue par les ou l'une des parties dans le contrat ou celle déterminée selon l'article 224 du C.G.I

Le prix de cession ainsi défini peut faire l'objet de redressement, lorsqu'il n'est pas conforme à la valeur vénale du bien à la date de la cession dans le cadre de la procédure de rectification prévue à l'article 224 du C.G.I.

En cas de cession d'un bien immeuble ou d'un droit réel immobilier dont le prix d'acquisition ou le prix de revient en cas de livraison à soi même a été redressé par l'administration, soit en matière de droits d'enregistrement, soit en matière de TVA, le prix d'acquisition à considérer est celui qui a été redressé par l'administration et sur lequel le contribuable a acquitté des droits en application des dispositions de l'article 65-I-3 alinéa du C.G.I.

Cette disposition permet au contribuable de prendre en considération le prix révisé par l'administration, en matière de droits d'enregistrement ou de T.V.A., et sur lequel il a acquitté les droits dus, comme étant le prix d'acquisition à prendre en compte lors de la cession ultérieure dudit bien immobilier.

Le prix ainsi établi sera retenu comme prix de cession chez le cédant en matière d'impôt sur les sociétés, d'impôt sur le revenu et de taxe sur la valeur ajoutée.

b- Les frais de cession

Ces frais s'entendent des charges justifiées et supportées par le vendeur ou le donateur à l'occasion de l'opération de cession et qui sont :

- les frais d'annonces publicitaires ;
- les frais de courtage, c'est à dire la rémunération du courtier dont la profession consiste à rapprocher les parties au contrat ;
- les frais d'acte, le cas échéant, les honoraires des adouls, des notaires, ou de toute personne chargée de la rédaction de l'acte;
- les indemnités d'éviction, dûment justifiées s'entendent des sommes versées aux occupants des locaux en vue de faciliter la vente de l'immeuble.

La justification de ces indemnités est appréciée au vu d'un contrat légalisé et enregistré. Il convient de rappeler que seuls les frais cités ci-dessus et énumérés à l'article 65-II du C.G.I peuvent être diminué du prix de cession.

c- Le prix d'acquisition

Il est constitué par le prix ou la valeur d'acquisition pour lequel le bien immeuble a été acquis par le cédant ou par le donateur.

C'est en principe le prix effectivement versé par l'intéressé ou stipulé dans l'acte.

1- En cas de cession d'un bien acquis par voie d'héritage,

le prix d'acquisition à considérer est :

- la valeur vénale, au jour du décès du de cujus, des immeubles inscrits sur l'inventaire dressé par les héritiers;
- à défaut, la valeur vénale des immeubles au jour du décès du de cujus, qui est déclarée par le contribuable.

(disposition de la loi de finance 2018)

2- En cas de cession d'un bien acquis à titre gratuit, le prix d'acquisition à considérer est la valeur estimative déclarée dans l'acte sous réserve de l'application de la procédure de rectification prévue à

l'article 224 du C.G.I. En cas de cession d'immeuble acquis à titre gratuit et exonérée en vertu des dispositions de l'article 63 - III du C.G.I, le prix d'acquisition à considérer est :

- soit le prix d'acquisition de la dernière cession à titre onéreux ;
- soit la valeur vénale de l'immeuble lors de la dernière mutation par héritage si elle est postérieure à la dernière cession ;
- soit le prix de revient T.T.C de l'immeuble en cas de livraison à soi-même.

d- Compléments à ajouter au prix d'acquisition ou à la valeur déclarée

Le prix d'acquisition ou la valeur déclarée de l'immeuble au moment de son entrée dans le patrimoine privé du cédant ou du donateur, est éventuellement augmenté des dépenses suivantes :

- les frais d'acquisition ;
- les dépenses d'investissement réalisées ;
- les intérêts payés.

e- Les frais d'acquisition

Les frais d'acquisition s'entendent des frais et coûts du contrat tels que :

- frais d'acte : ce sont les frais versés aux adouls, au notaire ou à toute autre personne chargée de la rédaction de l'acte ;
- frais de courtage ;
- droits d'enregistrement et de timbre ;
- droits payés à la conservation foncière pour l'immatriculation ou l'inscription de l'immeuble ;

Ces frais d'acquisition sont retenus :

- soit forfaitairement pour un montant égal à 15 % du prix d'acquisition ;
- soit pour leur montant réel justifié s'il excède 15 % du prix d'acquisition.

f- Dépenses d'investissements réalisées

Ces dépenses viennent en augmentation du prix d'acquisition de l'immeuble bâti ou non bâti, dès lors qu'elles procurent une valeur supplémentaire aux biens. Deux cas sont à distinguer :

- en ce qui concerne les immeubles bâtis, les dépenses d'investissements s'entendent des dépenses de construction, de démolition, de reconstruction, d'agrandissement, de rénovation et d'amélioration.
- Sont exclues, les dépenses d'entretien courantes telles que les dépenses de peinture, de papiers peints, de moquette, et en général toutes les dépenses de réparations.
- en ce qui concerne les terrains, les dépenses d'investissement s'entendent des équipements, tels que morcellement, défrichement, plantation, viabilisation etc.

A défaut de pièces justificatives (factures, contrat d'ouvrage), les dépenses d'investissement peuvent faire l'objet de la part de l'intéressé d'une déclaration estimative soumise au contrôle de l'administration dans les conditions prévues par les dispositions de l'article 224 du C.G.I.

g- Intérêts d'emprunts , rémunération convenue dans le cadre de « Mourabaha » et marge locative dans le cadre du contrat « Ijara Mountahia Bitamlik » :

Sont seuls déductibles les intérêts payés par le cédant en rémunération de prêts, ou de la rémunération convenue d'avance dans le cadre d'un contrat « Mourabaha » accordés pour la réalisation des opérations d'acquisition ou d'investissement ou la marge locative dans le cadre du contrat « Ijara Mountahia Bitamlik »

Pour rappel : la mention du contrat « Ijara Mountahia Bitamlik » a été introduite par la loi de finances 2016

h- Coefficients de réévaluation

Pour la détermination du profit taxable, le prix d'acquisition ou la valeur déclarée ainsi que les diverses dépenses précisées ci-dessus, sont réévalués proportionnellement à la variation de l'indice national du

coût de la vie depuis l'année de l'acquisition ou de la dépense réalisée. Les coefficients de réévaluation sont fixés annuellement par arrêté du Ministre chargé des Finances (cf tableau en annexe), Ainsi :

- pour les acquisitions des années 1946 et postérieures, la réévaluation s'obtient en appliquant au prix d'acquisition le coefficient fixé par le texte pour l'année considérée ;
- pour les acquisitions des années antérieures à 1946, le coefficient de réévaluation est déterminé par application au coefficient fixé pour l'année 1946 d'un taux forfaitaire de 3 % par an jusqu'à l'année d'acquisition.

Dans la pratique et compte tenu du caractère constant de ce taux une simplification a été apportée au calcul, en déterminant un premier coefficient fixe pour chaque année antérieure à 1946 ; ce coefficient fixe est ensuite multiplié par le coefficient arrêté pour l'année 1946.

i- Les justifications

Les justifications relatives au prix d'acquisition, aux frais et aux dépenses d'investissement doivent être annexées à la déclaration.

A défaut, ces éléments peuvent faire l'objet d'une estimation par le contribuable sous réserve du droit de contrôle dévolu à l'administration dans le cadre de la procédure de rectification prévue à l'article 224 du C.G.I.

En effet, l'estimation doit tenir compte :

- des caractéristiques spécifiques de l'immeuble (construction, terrain nu ou propriété agricole) dont les différents éléments conditionnent son utilisation ;
- de la situation de l'immeuble et de son environnement économique (habitat, transport, zone immeubles, zone villas, etc) ;
- les données du marché immobilier local : le prix ou la valeur doit se déterminer par référence au marché, par rapport à des transactions locales effectuées dans la période où est intervenue la vente en cause et portant sur des biens immeubles comparables en importance et en qualité.

H- EXEMPLES

- Exemple général de détermination du profit :

Exemple 1

Un contribuable a cédé en 2010 un appartement qu'il n'occupait pas à titre de résidence principale pour le prix de 900 000 DH. Cet appartement avait été acheté en 1990 à 350 000 DH. Par ailleurs les frais d'acquisition n'ont pas été justifiés.

- prix de cession : 900 000 DH
- prix d'acquisition : 350 000 DH
- frais d'acquisition : $350\,000 \times 15\% = 52\,500$ DH
- Coût d'acquisition : 402 500 DH
- application du coefficient de réévaluation : $402\,500 \times 1,753164 = 705\,582$ DH

Profit imposable $(900\,000 - 705\,582) = 194\,420$ DH

L'I.R à payer est de : $194\,420 \times 20\% = 38\,884$ DH

Cotisation minimale : $900\,000 \times 3\% = 27\,000$ DH

Montant à payer : 38 884 DH

Exemple 2

Un appartement acquis en 1963 pour 100 000 DH est vendu en 2006 pour 1 050 000 DH.

Le cédant qui louait l'appartement a justifié les frais d'acquisition qui s'élèvent à 17 000 DH.

Par ailleurs, en 1980, le contribuable avait agrandi son appartement en procédant à une addition de construction s'élevant à 30 000 DH, dont 10 000 DH empruntés auprès du C.I.H, moyennant 1 500 DH d'intérêts payables en trois annuités.

Prix de cession : 1 050 000 DH

Coût d'acquisition :

a) Prix d'acquisition : 100 000 DH

- frais d'acquisition justifiés 17 000 DH soit 117 000 DH

Application en 2006 du coefficient de l'année 1963 $117\ 000 \times 7,71 = 902\ 070$ DH

b) Travaux d'aménagement : 30 000 DH

Application du coefficient : $1980\ 30\ 000 \times 3,13 = 93\ 900$ DH

Intérêts d'emprunt

Application des coefficients 1981, 1982 et 1983

$500\ \text{DH} \times 2,79 = 1\ 395$ DH

$500\ \text{DH} \times 2,51 = 1\ 255$ DH

$500\ \text{DH} \times 2,41 = 1\ 205$ DH

Soit au total : 3 855 DH

Total à déduire : 999 825 DH

Profit taxable $1\ 050\ 000 - 999\ 825 = 50\ 180$ DH

I.R calculé $50\ 180 \times 20\ \% = 10\ 036$ DH

Cotisation minimale : $1\ 050\ 000 \times 3\ \% = 31\ 500$ DH

Montant à payer : 31 500 DH

Exemple 3

Un contribuable cède en 2010 un immeuble qu'il n'occupait pas à titre de résidence principale pour 850 000 DH. Ce bien avait été acquis en 1958 par voie d'héritage.

Le prix d'acquisition dudit bien a été de 52 000 DH, En 1992, le contribuable avait procédé à des aménagements évalués à 110 000 DH. Les frais d'acquisition n'ont pas été justifiés.

- prix de cession 850 000 DH

- prix d'acquisition 52 000 DH

- frais d'acquisition : $52\ 000 \times 15\ \% = 7\ 800$ DH

- coût d'acquisition : 59 800 DH

Réévaluation des coûts (acquisition et investissements) :

a) Acquisition :

Coefficient fixé pour l'année 1958 : Coût d'acquisition réévalué $59\ 800 \times 10,495 = 627\ 601$ DH

b) Travaux d'aménagements :

Montant 110 000 DH, Application en 2010 du coefficient de 1992 : 1,526

Montant réévalué : $110\ 000 \times 1,526 = 167\ 8600$ DH

Total à déduire 795 461 DH

Profit imposable $850\ 000 - 795\ 461 = 54\ 540$ DH

I.R calculé $54\ 540 \times 0,20 = 10908$ DH

Cotisation minimale : $850\ 000 \times 3\ \% = 25\ 500$ DH

Montant à payer : 25 500 DH

Exemples 4 :

Apport en société

En 2006, la société immobilière « S » est constituée entre deux héritiers M. X et M. Y, au capital de 150 000 DH divisé en 300 parts de 500 DH chacune. L'apport consiste en un immeuble de deux appartements évalué à 850 000 DH, hérité par les deux associés à parts égales, en 1965. Chaque associé reçoit donc 150 parts dans la société et se trouve créancier de la société pour un montant de 350 000 DH.

L'immeuble n'était pas utilisé par les associés comme résidence principale

Le premier bilan de la société se présente donc comme suit :

ACTIF		PASSIF	
Immeuble	850 000	Capital	150 000
		Compte courant X	350 000
		Compte courant Y	350 000
	850 000		850 000

On estime que la valeur de l'immeuble en 1965, date de la succession, était de 40 000 DH. La valeur de l'apport pour chacun des associés est représentée par l'ensemble des deux éléments :

- la valeur de ses parts (droits sociaux) : $150\,000 / 2 = 75\,000$ DH
- le montant de son compte courant (créance) = + 350 000 DH

Total : 425 000 DH

Le profit taxable pour chacun des associés, au moment de l'apport est calculé comme suit :

1- prix de cession (valeur d'apport) : 425 000 DH

Valeur vénale à la succession : $40\,000 / 2 = 20\,000$ DH (quote-part de chaque associé)

Frais d'acquisition : $20\,000 \times 15\% = 3\,000$ DH

Application en 2006 du coefficient de 1965 : $23\,000 \times 7,17 = 164\,910$ DH

Profit imposable : 260 090 DH

IR calculé : $260\,090 \times 20\% = 52\,018$ DH

Cotisation minimale $425\,000 \times 3\% = 12\,750$ DH

Montant à payer : 52 018 DH

Exemple 5 : Vente ou apport en société d'actions ou de parts sociales, nominatives de sociétés immobilières transparentes

Au cours de la même année 2006, M. X vend ses parts dans la société pour un prix déclaré de 175 000 DH et cède simultanément sa créance de 350 000 DH sur la société, sachant que le bilan de la société « S » n'a pas connu de modifications (voir exemple précédent).

Le profit taxable qui résulte de la déclaration est de :

1- prix de cession des parts : 175 000 DH

2- valeur d'origine : - 75 000 DH

(Coefficient = 1)

Profit imposable = 100 000 DH

Ce profit réalisé sur les parts cédées par M. X n'est effectif que si les montants comptabilisés sont de : $175\,000 + 350\,000 = 525\,000$ DH

Exemple 6 : Partage d'immeuble avec soulte

Un terrain et une construction (séparés) ont été acquis en indivision en 1993, à parts égales, par A et B pour les montants suivants :

- Terrain : 86 000 DH
- Construction : 130 000 DH

Total : 216 000 DH

Parts de chacun : $216\ 000 / 2 = 108\ 000$ DH

En 2006 les deux parties ont décidé de partager les biens en indivision estimés comme suit :

- Terrain : 160 000 DH
 - Construction : 200 000 DH
- Total : 360 000 DH

le partage est effectué comme suit :

A conserve la totalité du terrain et cède à B sa part dans la construction

Le montant de la soulte s'élève à : $200\ 000 - (360\ 000 / 2) = 20\ 000$ DH

- 1- valeur actuelle de la part indivise : $360\ 000 / 2 = 180\ 000$ DH
- Coût d'acquisition de la part cédée : $(108\ 000 \times 20\ 000) / 180\ 000 = 12\ 000$ DH
- Coût réévalué : $12\ 000 \times 1,28 = (\text{coefficient } 1993/2006) = 15\ 360$ DH
- Frais d'acquisition : $15\ 360 \times 15\ \% = 2\ 304$ DH

coût total : $15\ 360 + 2\ 304 = 17\ 664$ DH

Profit réalisé sur la soulte : $20\ 000 - 17\ 664 = 2\ 336$ DH

N. B : Le montant de la soulte est inférieur à 140 000 DH, l'impôt n'est donc pas dû.

2- Hypothèse de vente après partage

Dans l'hypothèse de vente des lots après partage, au cours de la même année, il conviendra de tenir compte des situations acquises par chacun des propriétaires.

Dans l'exemple précédent le profit taxable serait déterminé comme suit :

Propriétaire ayant payé la soulte :

Son lot, après partage lui aura coûté :

prix d'acquisition réévalué : $(1993/2006) : 108\ 000 \times 1,28 = 138\ 240$ DH

Soulte de $20\ 000 \times 1 = 20\ 000$ DH

Coût d'acquisition réévalué = 158 240 DH

Le profit imposable sera égal à la différence entre le prix de cession et le coût d'acquisition réévalué.

Supposons que la vente ait été réalisée moyennant une somme de 260 000 DH

1- prix de cession : 260 000 DH

2- coût d'acquisition réévalué : 158 240 DH

Profit imposable : 101 760 DH

I.R calculé : $101\ 760 \times 20\ \% = 20\ 352$ DH

Cotisation minimale : $260\ 000 \times 3\ \% = 7\ 800$ DH

Impôt à payer : 20 352 DH

Propriétaire ayant reçu la soulte

Le coût de revient de son lot, après partage, n'est plus de 108 000 DH puisqu'il en a réalisé une partie (20 000 DH) sur laquelle une quote-part du coût, soit 12 000 DH, a été imputée.

Par conséquent, le coût d'acquisition à déduire du prix de cession est de :

$108\ 000 - 12\ 000 = 96\ 000$ DH

Coût d'acquisition réévalué dans le cas d'une cession intervenue en 2006

$96\ 000 \times 1,28$ (coefficient 1993/2006) = 122 880 DH

Cession du terrain en 2006 pour un montant de 250 000 DH

Profit imposable : $250\ 000 - 122\ 880 = 127\ 120$ DH

I.R calculé : $127\ 120 \times 20\ % = 25\ 424$ DH

Cotisation minimale : $250\ 000 \times 3\ % = 7\ 500$ DH

Montant à payer : 25 424 DH

Exemple 7 :

Cession à titre gratuit

Au cours de l'année 2010, un contribuable a fait donation d'un appartement à une tierce personne. Pour les besoins de l'enregistrement, la donation est estimée à 400 000 DH. L'origine de la propriété, telle qu'elle figure dans l'acte de donation, résulte d'un héritage en date de 1965.

Valeur déclarée dans l'acte d'héritage : 30 000 DH

Valeur estimée de la donation : 400 000 DH

Valeur estimée du bien hérité : 30 000 DH

Frais non justifiés : $30\ 000 \times 15\ % = 4\ 500$ DH

Total : 34 500 DH

Coût d'acquisition réévalué :

Application du coefficient de réévaluation (1965/2010) : $34\ 500 \times 8,109\ 279\ 760$ DH

Profit imposable : $400\ 000 - 279\ 760 = 120\ 240$ DH

I.R calculé : $120\ 240 \times 20\ % = 24\ 048$ DH

Cotisation minimale : $400\ 000 \times 3\ % = 12\ 000$ DH

Montant à payer : 24 048 DH

Suite à un contrôle effectué dans le cadre de la procédure prévue par les dispositions de l'article 224 du C.G.I, l'inspecteur a relevé une insuffisance de prix.

Le contribuable a reconnu l'insuffisance et a donné son accord pour la valeur de 500 000 DH.

Profit imposable suite à vérification : $500\ 000 - 279\ 760 = 220\ 240$ DH

I.R à payer : $(220\ 240 \times 20\ %) - 24\ 048 = 20\ 000$ DH

Exemple 8

Un contribuable cède en 2006 un appartement à titre gratuit à une tierce personne, acquis en 1980 au prix de 300 000 DH.

L'acte de donation stipule une valeur de 1 200 000 DH.

Calcul de l'impôt dû :

1) Prix d'acquisition : 300 000 DH

Prix d'acquisition actualisé : $300\ 000 \times 3,13$ (coefficient de 1980) = 939 000 DH

2) Frais d'acquisition réévalués : $939\ 000 \times 15\ % = 140\ 850$ DH

Total à déduire : 1 079 850 DH

3) Prix de cession déclaré : 1 200 000 DH

Profit imposable $1\ 200\ 000 - 1\ 079\ 850 = 120\ 150$ DH

I.R calculé $120\ 150 \times 20\ \% = 24\ 030$ DH

Cotisation minimale $1\ 200\ 000 \times 3\ \% = 36\ 000$ DH

Montant de l'impôt à payer : 36 000 DH

4) Par la suite l'inspecteur a remis en cause le prix de cession déclaré dans l'acte. La procédure de contrôle a abouti à une rectification du prix de cession déclaré et accepté par le contribuable d'un montant de 1 400 000 DH.

5) Calcul des droits complémentaires :

Profit imposable : $1\ 400\ 000 - 1\ 079\ 850 = 320\ 150$ DH

I.R calculé : $320\ 150 \times 20\ \% = 64\ 030$ DH (Montant supérieur au minimum de 3 %)

I.R déjà payé = 36 000 DH

I.R complémentaire : $64\ 030 - 36\ 000 = 28\ 030$ DH

Exemple 9

En reprenant les mêmes données que l'exemple précédant, le donataire a entrepris des travaux d'aménagement dans ledit appartement d'un montant de 30 000 DH. Par la suite, le donataire a cédé dans la même année 2006 cet appartement à un prix de 1 900 000 DH.

Calcul des droits :

- prix d'acquisition 1 400 000 DH

N. B : Il s'agit de la valeur redressée par l'administration et acceptée par le contribuable (art 65-I du C.G.I)

- frais évalués forfaitairement : $1\ 400\ 000 \times 15\ \% = 210\ 000$

- prix de cession : 1 900 000 DH

- profit imposable : $1\ 900\ 000 - (1\ 400\ 000 + 210\ 000) = 290\ 000$ DH

I.R calculé : $290\ 000 \times 20\ \% = 58\ 000$ DH

Cotisation minimale : $1\ 900\ 000 \times 3\ \% = 57\ 000$ DH

Montant à payer : 58 000 DH

Exemple 10 :

En cas de redressement du prix par l'administration

Un propriétaire a cédé en Juin 2005 un immeuble qu'il a acquis en Mars 1996 et qu'il occupait à titre d'habitation secondaire. L'administration avait redressé en 1996 le prix d'acquisition déclaré dans le contrat.

L'actuel propriétaire avait payé des droits d'enregistrement supplémentaires suite au redressement du prix d'acquisition.

En juillet 2005, le contribuable a déposé une déclaration comportant les éléments suivants :

- Prix de cession : 800 000 DH

- Prix d'acquisition initial tel que figurant sur le contrat d'achat : 350 000 DH

- Prix d'acquisition redressé par l'administration : 450 000 DH

- Frais d'acquisition non justifiés évalués à 15% du prix d'acquisition redressé par l'administration :

$450\ 000 \times 15\ \% = 67\ 500$ DH

a) Détermination du profit imposable

- Prix de revient actualisé : $(450\ 000 + 67\ 500) \times 1,13165 = 584\ 775$ DH

- Profit imposable : $800\ 000 - 584\ 775 = 215\ 225$ DH

b) Calcul de l'impôt

- Cotisation minimale : $800\ 000 \times 3\% = 24\ 000$ DH
- I.R. calculé : $225\ 580 \times 20\% = 43\ 046$ DH
- Montant à payer : 43 046 DH (l'impôt dû est supérieur à la cotisation minimale)

Ainsi, le prix d'acquisition retenu est le prix redressé et non celui mentionné dans le contrat d'achat.

Exemple 11 :

Cas de cession d'un terrain sur lequel est édiflée une construction

Un contribuable a cédé en 2007 un terrain de 2 000 m² pour le prix de 14 000 000 DH. Ce même terrain avait été acheté en 1970 à 600 000 DH.

Par ailleurs, ce contribuable avait construit en 1980 une habitation sur ledit terrain d'une superficie couverte de 240 m² pour 450 000 DH, qu'il occupait à titre d'habitation principale jusqu'à la date de cession. Dans l'acte de cession le prix de vente a été ventilé comme suit :

Prix de cession du terrain = 13 520 000

Prix de cession de la construction = 480 000

Construction exonérée : habitation à titre d'habitation principale plus de 8 ans jusqu'à la date de cession

prix de cession : 13 520 000 DH

prix d'acquisition du terrain : 600 000 DH

frais d'acquisition : $(600\ 000 \times 15\%) = 90\ 000$

coût d'acquisition : 690 000

coût d'acquisition réévalué : $690\ 000 \times 7,19 = 4\ 961\ 100$ DH

profit réalisé : 8 558 900 DH

profit exonéré dans la limite de 5 fois la superficie couverte : $(8\ 558\ 900 \times 1\ 200) / 2000 = 5\ 135\ 340$

- profit imposable :

$8\ 558\ 900 - 5\ 135\ 340 = 3\ 423\ 560$

I.R/ profits fonciers : $3\ 423\ 560 \times 20\% = 684\ 712$ exigible

- Cotisation minimale

- partie du prix de cession imposable :

$13\ 520\ 000 \times (2\ 000 - 1\ 200) / 2000 = 5\ 408\ 000$

C.M due : $5\ 408\ 000 \times 3\% = 162\ 240$

Partage d'immeuble avec soulte

Un terrain et une construction (séparés) ont été acquis en indivision en 1993, à parts égales, par A et B pour les montants suivants :

- Terrain : 186 000 DH

- Construction : 230 000 DH

Total 416 000 DH En 2006

les deux parties ont décidé de partager les biens en indivision estimés comme suit :

- Terrain : 260 000 DH

- Construction : 470 000 DH

Total : 730 000 DH

le partage est effectué comme suit :

A conserve la totalité du terrain et cède à B sa part dans la construction

Le montant de la soulte est : $470\ 000 - 730\ 000/2 = 105\ 000$ DH

Coût d'acquisition de la partie cédée : $105\ 000 \times (416\ 000/2) / (730\ 000/2) = 59\ 835,62$ DH

Coût réévalué : $59\ 835,62 \times 1,28 = 76\ 589,60$ DH

Frais d'acquisition : $76\ 589,60 \times 15\ \% = 11\ 487,99$ DH

Coût total : $76\ 589,60 + 11\ 487,99 = 88\ 077,59$ DH

Profit imposable $105\ 000 - 88\ 077,59 = 16\ 922,41$ DH

I.R. / Profit $16\ 922,41 \times 20\ \% = 3\ 384,48$ DH

Cotisation minimale $105\ 000 \times 3\ \% = 3\ 150$ DH

I.R exigible : 3 386 DH

III- LIQUIDATION DE L'IMPOT SUR LE REVENU OU PROFIT FONCIER

A- TAUX DE L'IMPOT

1- cas des profits immobiliers

En vertu des dispositions de l'article 73 (II-F-6°) du C.G.I, le taux de l'impôt est fixé à 20 % applicable au profit foncier tel que déterminé à l'article 65 du C.G.I

Toutefois , Les dispositions de la loi de finances pour l'année 2013 avaient institué une multitude de taux d'imposition en matière d'IR, applicables aux cessions de terrains urbains non bâtis selon la durée de leur détention comme suit : 20%, 25% et 30%. Il a été constaté que certains contribuables recourent à des pratiques d'optimisation fiscale, en vue de renouveler la durée de détention des biens cédés, en effectuant des donations entre ascendants et descendants exonérées de l'IR.

En vue de simplifier le mode d'imposition des profits fonciers et d'introduire plus de transparence au niveau du marché du foncier, Il a été décidé de supprimer la multiplicité des taux d'imposition susvisés et d'adopter un taux unique de 20%, à l'instar de ce qui est applicable aux terrains non urbains (agricoles). Cette Mesure est applicable aux profits réalisés à compter du 1er janvier 2018.

B- DÉCLARATION ANNUELLE DU REVENU GLOBAL

La déclaration prévue par les dispositions de l'article 82 du C.G.I doit être rédigée sur ou d'après un imprimé modèle établi par l'Administration.

A défaut d'imprimé, le déclarant doit reproduire intégralement le modèle administratif. Cette déclaration doit être dûment signée, soit par le déclarant ou par la personne mandatée par lui à cet effet.

Cette dernière doit justifier du mandat en vertu duquel elle agit.

Il est a noter que L'article 7 L.F. n° 22-12 a complété les dispositions de l'article 86 du *C.G.I*, en précisant *que* les contribuables titulaires de profits fonciers sont dispensés du dépôt de la déclaration annuelle du revenu global.

C- RENSEIGNEMENTS ANNEXES A LA DECLARATION DU REVENU GLOBAL A DEPOSER PAR LES PROPRIETAIRES OU USUFRUITIERS D'IMMEUBLES

Certains contribuables doivent annexer à leur déclaration du revenu global, un état comportant des renseignements supplémentaires, c'est notamment le cas des propriétaires ou usufruitiers d'immeubles :

Ils sont tenus de joindre à leur déclaration du revenu global prévue à l'article 82 du C.G.I, une annexe-modèle établie par l'administration, sur laquelle sont mentionnés les renseignements suivants :

1. le lieu de situation de chaque immeuble donné en location, sa consistance ainsi qu'éventuellement le numéro d'article d'imposition à la taxe des services communaux (loi n° 47-06 relative à la fiscalité locale);

2. les noms et prénoms ou raison sociale de chaque locataire ;

3. le montant des loyers ;
4. l'identité de chaque occupant à titre gratuit et les justifications motivant l'occupation à titre gratuit ;
5. la consistance des locaux occupés par le propriétaire et leur affectation ;
6. la consistance des locaux vacants, ainsi que le montant des loyers acquis entre le 1^{er} janvier et la date de la vacance.

En cas de changement d'affectation d'un immeuble soumis à la taxe d'habitation au 1^{er} janvier de l'année au titre de laquelle la déclaration est souscrite, l'annexe doit mentionner en outre :

1. le numéro d'article d'imposition à la taxe d'habitation ;
2. la date du changement intervenu dûment justifié.

D- DÉCLARATION DES PROFITS IMMOBILIERS

Conformément aux dispositions de l'article 83 du C.G.I, le contribuable (propriétaires, usufruitiers) doit dans un délai de trente (30) jours qui suivent la date de la cession, le cas échéant, en même temps que le versement de l'impôt prévu à l'article 173 du C.G.I, remettre contre récépissé une déclaration au receveur de l'administration fiscale.

Toutefois, en cas d'expropriation pour cause d'utilité publique, le délai de 30 jours ne court qu'à partir de la date d'encaissement de l'indemnité d'expropriation.

Compte tenu de l'exonération prévue pour les cessions dont la valeur totale dans l'année n'excède pas 140 000 DH, l'impôt ne devient exigible que lorsque le montant des cessions effectuées au courant de l'année excède ce chiffre.

La déclaration est rédigée sur ou d'après un imprimé modèle établi par l'administration. Elle doit être accompagnée de toutes pièces justificatives relatives à la cession, à l'acquisition et aux frais annexes ainsi qu'aux dépenses d'investissement réalisées.

Les sociétés à prépondérance immobilière non cotées en bourse sont tenues de joindre à la déclaration de leur résultat fiscal, la liste nominative de l'ensemble des détenteurs de leurs actions ou parts sociales à la clôture de chaque exercice.

Cette liste est établie sur ou d'après le modèle fourni par l'administration et comportera les renseignements suivants :

1. les nom et prénom du détenteur des titres s'il s'agit de personnes physiques, la dénomination ou la raison sociale s'il s'agit d'une société ;
2. l'adresse personnelle du détenteur, le siège social, le principal établissement ou le domicile élu, selon le cas ;
3. le nombre des titres détenus en capital ;
4. la valeur nominale des titres.

TITRE III

LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

I - INTRODUCTION

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

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

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

C'est une taxe indirecte sur la consommation dont le rendement est étroitement lié à la conjoncture économique. Bien qu'elle s'applique sur la livraison des biens et prestations de services, elle ne constitue pas un impôt général sur la dépense.

Certes son champ d'application est très large. Néanmoins, certains secteurs restent en dehors de la taxation, notamment le secteur agricole, une partie de la vente au détail et certaines activités ou produits exonérés par disposition expresse de la loi.

II - OPÉRATIONS IMMOBILIERES IMPOSABLES

Toutes les opérations immobilières sont soumises à la TVA sauf celles considérées comme des « opérations civiles » ainsi que les opérations de livraisons à soi-même de construction (à partir du 1^{er} janvier 2013, en conformité avec les dispositions de la loi de finances 2013).

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

Exemples

- **Locations immobilières**

La location portant sur un terrain nu ou un immeuble non meublé ou non agencé à des fins professionnelles constitue une opération civile non taxable. Par local agencé, il faut entendre un local aménagé et équipé pour un usage industriel, commercial ou destiné à l'exercice d'une profession libérale. Par contre, le fait pour une personne propriétaire ou locataire d'un terrain, de charger un tiers d'ouvrir et d'exploiter une carrière sur ce terrain, moyennant paiement d'une redevance sous quelque forme que ce soit, constitue une opération passible de la taxe au même titre que l'extraction elle-même

- **Location de caves**

La location de la totalité d'un domaine agricole qui porte également sur une cave aménagée se situant sur ce domaine, constitue un acte civil du fait que la location de la cave, qui représente l'accessoire, ne peut être dissociée de la location de l'ensemble du domaine. Par contre, la location ou la sous-location exclusive de la cave aménagée à un viticulteur, revêt un caractère commercial passible de la taxe.

- **Cession d'un fonds de commerce**

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

III - OPERATIONS OBLIGATOIREMENT IMPOSABLES

A- OPERATIONS PORTANT SUR LES BIENS IMMEUBLES

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

a/ Entreprises de travaux immobiliers

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

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

b/ Opérations de lotissement

Les travaux d'aménagement et de viabilisation de terrains à bâtir (pose de canalisations d'eau et d'égouts, électrification, câblage de communication, construction de chaussées, bordures, trottoirs, etc.) revêtent un caractère immobilier. La situation fiscale des propriétaires de terrains qui procèdent eux-mêmes à ces opérations ou qui les font effectuer par des tiers, doit être définie selon que les terrains lotis et viabilisés sont destinés à la vente ou à la construction.

b.1- Terrains lotis et viabilisés destinés à la vente

Deux situations peuvent se présenter :

b.1.1- Travaux de viabilisation confiés à des tiers

Dans le cas où l'ensemble des travaux d'aménagement et de viabilisation ont été confiés à une ou plusieurs entreprises, la TVA correspondante auxdits travaux est payable entre les mains desdites entreprises et le lotisseur n'est pas recherché pour le paiement de la TVA à condition qu'il produise, lors de l'obtention du certificat de conformité, les contrats et les factures portant sur lesdits travaux. La déclaration à déposer comporte uniquement la taxe ayant grevé les travaux de viabilisation, facturée par l'entrepreneur ou les entreprises concernées ayant réalisé ces travaux.

b.1.2- Travaux de viabilisation exécutés par le propriétaire lui-même

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

b.2 - Terrains lotis et viabilisés destinés à la construction

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

Exemple

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

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

Cette déclaration doit comporter uniquement le coût de l'opération de viabilisation de ce terrain soit: 1.280.000 DH - 200.000 DH (prix du terrain)=1.080.000 HT

T.V.A correspondante:

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

c/ Opérations de promotion immobilière

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

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

B.- OPERATIONS DE PRESTATIONS DE SERVICES

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

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

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

1) Installation et pose

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

Exemples :

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

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

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

2) Réparation

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

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

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

3) Travaux à façons

Les travaux à façons consistent à adapter un objet aux besoins auxquels il est destiné, ou bien transformer une matière, produit ou objet appartenant à un tiers. Le façonnier est considéré comme un prestataire de services et imposé à ce titre pour la commission perçue.

b/ Autres prestations de services

Il s'agit des locations portant sur :

- les locaux meublés ou garnis y compris les éléments incorporels du fonds de commerce, les opérations de transport, de magasinage, de courtage, de louage de choses ou de services, les cessions et les concessions d'exploitation de brevets, de droits ou de marques et d'une manière générale toute prestation de services en application de l'article 89-I-10° du CGI. Il s'agit donc de toutes les opérations et activités qui relèvent du louage d'industrie ou du contrat d'entreprise donnant lieu à la perception de rémunérations diverses (participations, redevances, etc.) Ainsi, le louage de choses doit être pris dans son sens le plus large (location de matériel, de machines, de véhicules, de personnel, de stand, de salles de fêtes ou de congrès, etc.)
- les locaux qui sont équipés pour un usage professionnel ainsi que les locaux se trouvant dans les complexes commerciaux (Mall) y compris les éléments incorporels du fonds de commerce ;

Exemples

- Caves

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

- Entrepôt frigorifique

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

- Fonds de commerce

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

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

C/- OPERATIONS DE BANQUE ET DE CREDIT

1- Produits alternatifs

- a) Mourabaha : Le contrat de Mourabaha est un contrat d'achat et de revente par lequel l'établissement de crédit achète, à la demande d'un client, un bien meuble ou immeuble en vue de le lui vendre à son coût d'acquisition en plus d'une rémunération convenue d'avance.
- b) Ijara : L'Ijara est un contrat de crédit-bail par lequel une partie loue un bien pour un loyer et une échéance déterminés. Le propriétaire du bien (la banque) supporte tous les risques liés à la propriété. Le bien peut être vendu à un prix négociable, ce qui entraîne la vente du contrat Ijara. Ce contrat peut être structuré sous forme d'une location-vente, dans laquelle chaque loyer versé comprend une partie du prix du bien convenu, et il peut porter sur une échéance qui couvre la durée de vie prévue du bien.
- c) Moucharaka : La Moucharaka est un contrat de prise de participation dans lequel la banque et son client participent ensemble au financement d'un projet. Le droit de propriété est réparti en proportion de la contribution de chaque partie.

d) « Ijara Mountahia Bitamlik » est une forme de crédit-bail qui permet à la banque de mettre à disposition du client un bien sous forme de location. Cette location assortie d'une option d'achat à la fin de la durée définie.

IV - EXONERATIONS DE CERTAINES OPERATIONS IMMOBILIERES

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

Les exonérations en matière de TVA trouvent leur justification principalement dans des considérations d'ordre social, économique ou culturel. En règle générale, les exonérations sont d'application restrictive et ne sauraient être étendues par voie d'analogie à des opérations non expressément visées par le Code.

De même, et sauf dérogations légales et expresses, les exonérations ne peuvent donner lieu à paiement volontaire de la TVA, Les opérations exonérées peuvent être classées en deux catégories :

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

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

A. - EXONERATIONS SANS DROIT A DÉDUCTION

a) - Exonérations de plein droit

a.1 - Rappel :

Avant le 01 janvier 2013, étaient exonérées de la TVA :

1) - Les opérations et prestations portant sur les livraisons à soi-même de construction dont la superficie couverte n'excède pas 300 m², effectuées par toute personne physique, à condition que ladite construction :

- porte sur une unité de logement indivisible ayant fait l'objet de délivrance d'une autorisation de construire ;
- soit affectée à l'habitation principale de l'intéressé pendant une durée de quatre ans courant à compter de la date du permis d'habiter ou de tout autre document en tenant lieu. Cette exonération est applicable également aux :
 - sociétés civiles immobilières constituées par les membres d'une même famille pour la construction d'une unité de logement destinée à leur habitation personnelle principale;
 - personnes physiques et morales qui édifient dans le cadre d'un programme agréé, des constructions destinées au logement de leur personnel.

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

Avant le 31/12/2005, étaient exonérées de la TVA, conformément aux dispositions de l'article 7 (IV- 2°) de la loi 30- 85 relative à la TVA, les livraisons à soi-même de constructions dont la superficie couverte n'excédait pas 240 m², effectuées par toute personne physique, à condition que ladite construction soit affectée à l'habitation principale de l'intéressé pendant une durée de quatre ans courant à compter de la date du permis d'habiter ou de tout autre document en tenant lieu.

Cette exonération était applicable également :

- aux sociétés civiles immobilières constituées par les membres d'une même famille pour la construction d'une unité de logement destinée à leur habitation personnelle principale;
- aux personnes physiques et morales qui édifient dans le cadre d'un programme agréé, des constructions destinées au logement de leur personnel.

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

2) - les opérations de construction de logements réalisés dans les conditions fixées au a) ci-dessus pour le compte de chacun de leurs adhérents par les coopératives d'habitation constituées et fonctionnant conformément à la législation en vigueur. Ainsi, l'octroi de l'exonération de la TVA était subordonné aux conditions suivantes :

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

Cette superficie exclut les vides tels que terrasses, cours, balcons et patios.

Ces éléments sont considérés comme vides toutes les fois qu'ils ne supportent pas de dallage.

- Définition de l'habitation principale

Par cette expression, il convient d'entendre le logement individuel tels une maison, une villa ou un petit immeuble, réservé à l'habitation principale de la personne, de ses descendants ou ascendants. L'exonération ainsi prévue est subordonnée à la condition que ladite construction soit affectée à l'habitation principale de l'intéressé pendant une période de 4 années à compter de la date de délivrance du permis d'habiter. Il convient de préciser que cette disposition était applicable aux constructions pour lesquelles l'autorisation de construire est délivrée à partir du 1^{er} janvier 2006.

En cas de prorogation ou de modification de l'autorisation de construire délivrée avant cette date, il y a lieu de retenir la date de l'autorisation initiale.

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

a.2 -Régularisation de la T.V.A :

a.2.1 -Cas de cession

Les personnes ayant cédé l'immeuble exonéré pendant la période de 4 années, doivent procéder à la régularisation de leur situation fiscale à l'égard de la TVA Lorsque la cession porte sur la totalité de l'immeuble initialement exonéré, la régularisation s'effectue sur la base du prix total de cession diminué de la valeur actualisée du terrain par référence aux coefficients prévus à l'article 65-II du CGI. Lorsque la cession porte sur une partie de l'immeuble initialement exonéré, la régularisation s'effectue sur la base du prix de cession diminué de la valeur actualisée du terrain, au prorata de la partie cédée.

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

a.2.2 -Cas de location

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

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

- en cas de tenue de comptabilité, ce coût est calculé selon un prorata obtenu par le rapport de la surface louée sur la surface totale ;
- en cas d'application du barème, ce dernier porte seulement sur la superficie couverte louée. Les déductions à imputer sur le montant de la taxe due sont également calculées sur la base du rapport précité. Le fait générateur de la taxe coïncide avec la date d'achèvement des travaux ou de la délivrance du permis d'habiter.

a.2.3 -Cas d'extension de construction

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

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

a.2.4- Cas de l'habitation personnelle de type économique

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

Toutefois, pour les constructions de ce type dont la superficie totale couverte n'excède pas 300 m², lorsque le bénéficiaire de l'exonération occupe une partie de l'immeuble et loue l'autre pour un usage strictement d'habitation, l'exonération de la totalité demeure acquise. Il en est de même lorsque la construction est habitée totalement ou partiellement par les ascendants ou les descendants du bénéficiaire.

a.2.5- Exemples

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

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

Le montant des taxes figurant sur les factures produites (amont) est de 80 000 DH.

Les taxes admises en déduction s'élèvent à 25.000 DH.

1^{er} Cas : habitation principale

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

2^{ème} Cas : Vente totale

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

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

Régularisation :

Prix d'achat du terrain= 500 000

Frais d'acquisition= 30 000

Total = 530 000

Prix du terrain actualisé: 530 000 x 1,064= 563 920

Base imposable : 1 800 000/1,20 - 563 920= 936 080

T.V.A. exigible : 936.080 x 20 %= 187 216

Déductions admises = 25 000

Taxe à payer: 187 216 - 25 000= 162 216

3^{ème} Cas : Vente partielle

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

Régularisation :

Prix d'achat du terrain = 500 000

Frais d'acquisition= 30 000

Total= 530 000

Prix du terrain actualisé : $530\,000 \times 1,064 = 563\,920$

Prorata du terrain correspondant à la partie vendue : $130/280 \times 563\,920 = 261\,820$

Base imposable : $600\,000/1,20 - 261\,820 = 238\,180$

Taxe exigible : $238\,180 \times 20\% = 47\,636$

Déductions admises (au prorata) : $130/280 \times 25\,000 = 11\,608$

Taxe à payer : $47\,636 - 11\,608 = 36\,028$

4^{ème} Cas : Location totale : Location en janvier 2010 de la totalité de la construction.

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

Coût de revient de la construction : $280 \times 2\,500 = 700\,000$

Taxe exigible à 20 % : $700\,000 \times 20\% = 140\,000$

Déductions admises = 25 000

Taxe due: $140\,000 - 25\,000 = 115\,000$

5^{ème} Cas : Location partielle

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

Régularisation :

Coût de revient de la construction : $280 \times 2\,500 = 700\,000$

Coût de revient de la partie louée : $130/280 \times 700\,000 = 325\,000$

Taxe exigible : $325\,000 \times 20\% = 65\,000$

Déductions admises= 25 000

Déductions au prorata : $130 \times 25\,000 = 11\,608\,280$

Taxe à payer : $65\,000 - 11\,608 = 53\,392$

6^{ème} Cas : extension de construction

Extension de la construction dans le délai de 4 ans. 100 m² ont été construits en plus et sont destinés à l'habitation personnelle.

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

Coût de la construction initiale = 700 000

Coût de l'extension (comptabilité) = 200 000

Coût total taxable= 900 000

Taxe exigible $900.000 \times 20\% = 180\,000$

Déductions admises $25.000 + 50.000 = 75\,000$

Taxe à payer= 105 000

2) Les opérations de crédit foncier et de crédit à la construction, se rapportant aux acquisitions de logements sociaux visés à l'article 92-I-28° du CGI et destinés à usage exclusif d'habitation principale, dont la superficie couverte est comprise entre cinquante (50) et quatre vingt (80) m² (100 m² avant 2013) et le prix de vente n'excède pas deux cent cinquante mille (250.000) dirhams, hors taxe sur la valeur ajoutée.

B- EXONÉRATIONS AVEC BÉNÉFICE DU DROIT A DÉDUCTION

1- Exonérations sans formalités

Il s'agit de certaines opérations immobilières énumérées à l'article 92 du CGI.

- Les opérations de réalisation de logements sociaux afférents au projet « Annassim » situé dans les communes de Dar Bouazza et Lissasfa par la société nationale d'aménagement collectif (SO.NA.D.A.C) (art. 92-I-30°);
- Les opérations réalisées par la société « Sala Al Jadida » dans le cadre de son activité (art. 92-I-31°);
- Les produits livrés et les prestations de services rendues aux zones franches d'exportation et provenant du territoire assujetti (art. 92-I-36°) :

Les zones franches d'exportation sont considérées, du point de vue fiscal, comme un territoire non assujetti à la TVA.

De ce fait, les travaux de construction et de montage réalisés dans lesdites zones constituent des opérations situées hors champ d'application de la TVA. Ainsi, les entreprises marocaines ou étrangères qui procèdent à la réalisation des travaux de construction ou de montage sont tenues de facturer lesdits travaux en hors taxe étant précisé que les achats de produits et services nécessaires à la réalisation desdits travaux, sont exonérés de la TVA en tant qu'exportation.

Les fournisseurs de ces produits et services peuvent bénéficier du remboursement de la TVA payée en amont à condition que l'entrée en zone franche de ces produits et matières soit justifiée par la production :

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

2- Exonérations avec formalités

2.1- Logements sociaux

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

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

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

2.1.1 - Conditions d'exonération du logement social

a) Définition du logement social

* Rappel

Antérieurement au 1^{er} janvier 2010, étaient exonérées de la TVA avec droit à déduction, les constructions de locaux à usage exclusif d'habitation dont la superficie couverte et la valeur immobilière totale, par unité de logement, n'excédaient pas, respectivement, 100 m² et 200.000 dirhams, TVA comprise, tel que cela résultait des anciennes dispositions de l'article 92 (I- 28°) du C.G.I. En outre, lorsque le logement édifié dans les conditions précitées fait l'objet de cession, le prix de la première vente ne doit pas excéder deux cent mille (200.000) dirhams hors taxe.

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

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

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

a) Nouvelle définition du logement social

Conformément aux dispositions de l'article 92- I-28° du CGI, sont exonérées les opérations de cession de logements sociaux à usage d'habitation principale dont la superficie couverte est comprise entre cinquante (50) et cent (100) m² (80 m² à partir de 2013, LF 2013) et le prix de vente n'excède pas deux cent cinquante mille (250.000) dirhams hors taxe en vertu des dispositions de l'article 92-I-28° du CGI tel que modifié et complété par L'article 7 de la loi de finances pour l'année budgétaire 2010.

Cette exonération profite directement aux acquéreurs.

b) Avantage accordé aux acquéreurs

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

2.1.2 -Modalités d'octroi de l'avantage

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

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

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

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

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

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

- affecter le logement social à son habitation principale pendant une durée de quatre (4) ans à compter de la date de conclusion du contrat d'acquisition définitif.
- consentir au profit de l'Etat une hypothèque de premier ou, le cas échéant, de deuxième rang en garantie du paiement de la TVA versée par l'Etat, ainsi que la pénalité et les majorations de retard exigibles en vertu de l'article 191- IV du C.G.I., au cas où l'engagement précité n'aurait pas été respecté.

A partir de 2017, la procédure d'octroi de l'aide de l'état a été modifiée, en effet, le notaire est tenu de déposer au service local des impôts dont relève le logement social objet de l'exonération, une demande d'éligibilité à l'exonération comportant le nom, prénom et la CIN du futur acquéreur ainsi qu'une demande du bénéfice de la taxe sur la valeur ajoutée au profit de l'acquéreur selon un imprimé modèle établi par l'administration accompagnée des documents suivants :

- une copie du compromis de vente;
- un engagement de produire une copie du contrat de vente définitif précité ;
- une attestation bancaire indiquant le relevé de son identité bancaire (R.I.B.).

Au vu desdits documents, l'administration fiscale procède à l'établissement d'un ordre de paiement, au nom du notaire, du montant de la taxe sur la valeur ajoutée indiqué dans le compromis de vente et au virement des montants correspondants avec envoi audit notaire 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 partir de la date du virement du montant de la TVA et de présenter ledit contrat à l'enregistrement dans le délai légal.

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

Au vu de cette lettre, l'administration fiscale établit un ordre de recette au nom du notaire accompagné du chèque permettant au receveur de l'administration fiscale la récupération du montant de la taxe sur la valeur ajoutée.

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

- une demande de mainlevée ;
- 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 à produire lesdits documents dans un délai de trente (30) jours sous peine de mettre en recouvrement par état de produits le montant de la taxe sur la valeur ajoutée précité ainsi que des pénalités et majorations y afférentes .

2.2- Constructions de cités, résidences ou campus universitaires

Sont exonérés de la TVA, les travaux de constructions de cités, résidences et campus universitaires réalisés par les promoteurs immobiliers pendant une période maximum de trois (3) ans courant à compter de la date de l'autorisation de construire des ouvrages constitués d'au moins cinquante (50) chambres, dont la capacité d'hébergement est au maximum de deux (2) lits par chambre, dans le cadre d'une convention conclue avec l'Etat, assortie d'un cahier des charges ;

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

- une copie certifiée conforme de l'autorisation de construire et du plan de construction ;
- une copie de la convention signée entre le promoteur immobilier et le ministère chargé de l'enseignement supérieur ;
- une copie du marché des travaux justifiant le montant global ainsi que le montant de la TVA demandée en exonération. Au vu de cette demande, le service local des Impôts établit une attestation d'exonération en triple exemplaire dont l'un est conservé par le service, les deux autres sont remis à l'acquéreur qui remet un exemplaire à l'entrepreneur de travaux adjudicataire du marché de construction des ouvrages précités.

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

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

Cette demande doit être formulée sur ou d'après un imprimé établi par l'Administration fiscale. Au vu de cette demande et des factures d'achat présentées, le ministre chargé des finances ou la personne déléguée par lui à cet effet, établit un ordre de restitution du montant de la taxe payée.

V- FAIT GENERATEUR

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

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

Toutefois, les contribuables qui en font la déclaration avant le 1^{er} janvier ou dans les 30 jours qui suivent la date du début de leur activité, sont autorisés à acquitter la taxe d'après le débit, lequel coïncide avec la facturation ou l'inscription en comptabilité de la créance.

Cependant, les encaissements partiels et les livraisons effectués avant l'établissement du débit sont taxables.

Lorsque le règlement des marchandises, des travaux ou des services a lieu par voie de compensation ou d'échange ou lorsqu'il s'agit de livraison à soi-même visées à l'article 89 du C.G.I., le fait générateur se situe au moment de la livraison des marchandises, de l'achèvement des travaux ou de l'exécution du service.

Des dispositions susvisées, il résulte que le régime de droit commun en matière de fait générateur est l'encaissement. Toutefois, pour des raisons de commodité de gestion, les contribuables qui le désirent peuvent opter pour le régime dit « des débits ».

1- TVA pour les opérations de travaux immobiliers :

Pour la détermination du fait générateur de la TVA pour les opérations de travaux immobiliers, il faut entendre par encaissements taxables toutes les sommes perçues au titre d'un marché de travaux à quelque titre que ce soit (avances, acomptes, règlements pour soldes) et quelle que soit leur destination (achats de matières premières ou paiements des sous-traitants par exemple).

En cas de règlement par mandat administratif et s'il y a contestation sur la date de l'encaissement, l'examen du relevé bancaire ou du compte courant postal du contribuables en cause doit permettre de vérifier la date exacte dudit encaissement.

2- Livraisons à soi-même de biens immeubles :

Lorsqu'il s'agit de biens d'équipement (unité industrielle, construction de hangar... etc.), le fait générateur se situe au moment de l'achèvement des travaux c'est-à-dire au moment de la réunion des conditions d'utilisation du bien ou encore de son inscription à un compte d'immobilisation.

Pour les immeubles à usage autre que celui d'habitation, le fait générateur de la TVA coïncide avec la date d'achèvement des travaux.

Un immeuble est considéré comme achevé lorsque les conditions d'habitabilité ou d'utilisation sont réunies et, au plus tard, lors de la délivrance du permis d'habiter ou du certificat de conformité

Toutefois, quand il s'agit d'une consommation intermédiaire de produits ou de services s'inscrivant dans le prolongement de l'activité taxable du contribuable, il n'y a pas lieu de soumettre de telles livraisons à la TVA.

3- Exemple :

Livraisons à soi-même d'un immeuble destiné à la location

Un promoteur édifie un immeuble destiné à la location, il s'agit là aussi d'une livraison à soi-même à soumettre à la TVA

VI- ASSIETTE DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

A.- Eléments constitutifs de la base imposable, cas des Travaux immobiliers

Les entreprises de travaux immobiliers sont assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée sur le montant des marchés, mémoires ou factures des travaux exécutés.

1)- Eléments constitutifs de la base imposable

1-1- Prix des travaux

Le chiffre d'affaires imposable à la taxe sur la valeur ajoutée est constitué par le montant des marchés, mémoires ou factures des travaux exécutés c'est-à-dire par le montant des factures, devis ou mémoires encaissés à l'exclusion de la taxe elle-même

1-2- Recettes accessoires

Outre, le prix des travaux exécutés, l'assiette doit comprendre toutes les recettes et indemnités accessoires s'y rapportant telles que :

a) Complément du prix

Les sommes encaissées au titre de la révision de prix d'un marché doivent être soumises à la taxe sur la valeur ajoutée lorsqu'elles constituent également la contrepartie de travaux. Il en est ainsi notamment lorsque le complément de prix se rapporte à des travaux supplémentaires, qui n'ont pas été compris dans les décomptes définitifs ou lorsque ce complément de prix résulte de l'application de formules de variation de prix prévues au marché. Il en serait de même de l'indemnité forfaitaire, ou non, représentative d'une augmentation du taux de la taxe.

b) Indemnités pour interruption de travaux

Lorsqu'en raison de la nature particulière de certains travaux exécutés sur des voies de circulation ouvertes au public, le marché administratif qui en est l'objet, prévoit l'interruption des travaux pendant les heures d'ouverture du chantier pour permettre l'exercice du droit de passage pour usagers, les indemnités allouées à l'adjudicataire en contre partie de cette sujétion, doivent être considérées comme faisant partie du prix du marché et sont, de ce fait soumises au même régime fiscal que le principal. Il en est de même des indemnités allouées pour le renforcement des équipes de nuit ou des jours fériés.

c) Indemnités pour retard dans l'exécution des travaux

Ces indemnités doivent être intégrées dans le chiffre d'affaires imposable. Celui-ci est en conséquence, égal, au montant des sommes encaissées augmentées du montant retenu au titre d'indemnité pour retard, celle-ci étant une pénalité qui ne modifie pas le montant des travaux effectués ni celui du marché. A l'inverse, une indemnité pour résiliation de marché ne correspond pas à des travaux effectués mais s'analyse comme étant la réparation d'un préjudice causé, et donc a le caractère de dommages et intérêts qui échappent à l'imposition.

2) Cas particuliers d'entreprises de travaux

Si le cas normal et le plus simple est celui d'un entrepreneur unique exécutant en totalité un marché, il peut se produire des cas plus complexes où :

- un entrepreneur principal fait appel à des sous-traitants ;
- un marché est exécuté par plusieurs entrepreneurs ;

- un marché est exécuté dans le cadre d'une association en participation ;
- un marché est exécuté en régie ou sur dépenses contrôlées ;
- un marché est exécuté par groupement d'entreprises avec ou sans
- entreprise pilote ;
- un ouvrage est conclu clés en mains.

2-1- Entrepreneur principal et sous-traitants

a) Chiffre d'affaires taxable

Un entrepreneur principal, titulaire d'un marché, ou toute personne effectuant des travaux pour son compte peut avoir recours à divers entrepreneurs pour assurer l'exécution de la totalité ou d'une partie des travaux.

L'entrepreneur principal qui coordonne l'activité des divers entrepreneurs auxquels il a recours pour l'exécution d'un ouvrage, est tenu d'acquitter la taxe sur la valeur ajoutée au fur et à mesure des encaissements ou des facturations.

En contrepartie, il est autorisé à déduire les taxes facturées par les fournisseurs de matériaux et les sous-traitants des travaux.

b) Facturation de la taxe

Un entrepreneur de travaux immobiliers agissant en qualité de sous-traitant et acquittant la taxe d'après ses encaissements doit, lorsqu'il reçoit des acomptes ou des avances de l'entrepreneur principal, facturer la taxe à celui-ci de façon à permettre l'exercice du droit à déduction.

La facturation de la taxe afférente aux acomptes perçus ne dispense pas le sous-traitant d'établir, au moment de la livraison définitive des travaux, un mémoire global portant mention de la taxe grevant l'ensemble de l'ouvrage exécuté ou les ventes d'appareils et les travaux de pose. Mais pour éviter les doubles déductions, ce document doit faire apparaître d'une part, le montant des acomptes précédemment versés par l'entrepreneur principal ainsi que la taxe correspondante et, d'autre part, la taxe afférente au solde du marché.

2-2- Marché exécuté par plusieurs entrepreneurs

Une société immobilière A est chargée de faire construire des logements et une société B est appelée à effectuer des travaux pour le compte de la société immobilière A.

En ce qui concerne le matériel sanitaire et ménager qui doit équiper ces logements, la société B est amenée à acquérir ce matériel soit au Maroc, soit à l'étranger pour le compte de la société A, celle-ci s'engageant à régler directement les fournisseurs marocains ou étrangers et la société B se chargeant du dédouanement, de la réception, de la vérification et de la pose de ce matériel.

La question a été posée de savoir si la valeur de ce matériel doit être incluse dans le montant du chiffre d'affaires de la société B à soumettre à la taxe sur la valeur ajoutée

Le régime applicable aux opérations de l'espèce découle aussi bien de la forme que de l'exécution du contrat qui intervient entre les deux sociétés susvisées.

C'est ainsi que si la société B se borne à effectuer des opérations de dédouanement et de réception, pour le compte de la société A sans s'engager elle-même, la valeur du matériel sanitaire et ménager n'aura pas à être comprise dans le montant du chiffre d'affaires à soumettre à la taxe par la société B.

Mais si la société B s'engage à livrer les maisons conformément aux spécifications techniques exigées et si les clauses du contrat passé avec la société A prévoient la fourniture du matériel sanitaire et ménager, on n'aperçoit pas comment il serait possible, en droit, de dissocier cette fourniture de l'ensemble de l'opération.

Il faut admettre en effet que même dans le cas où la société A s'engagerait à régler directement les fournitures de ce matériel, la société B demeurerait responsable vis-à-vis de la société A du bon fonctionnement des appareils en question.

S'il en est ainsi, on ne peut pas dire que les achats de matériel sanitaire sont effectués par la société A ou pour son compte.

Dès lors, la société B doit soumettre à la taxe sur la valeur ajoutée, en qualité de sous-traitant la valeur d'ensemble des travaux ayant fait l'objet du contrat avec la société A.

2-3-Marché exécuté dans le cadre d'une société en participation

Lorsque les conditions d'existence de la société en participation sont établies, la taxe sur la valeur ajoutée s'applique uniquement aux affaires réalisées par la participation à l'exclusion des apports fournis et des prestations rendues par les membres dans le cadre du contrat qui les lie pour l'exécution du marché.

Indépendamment des fournitures faites et des travaux exécutés en commun chaque membre de la société en participation peut traiter avec celle-ci des opérations « hors participation » lesquelles doivent être soumises à la taxe sur la valeur ajoutée dans les conditions de droit commun.

2-4- Marché de travaux en régie

a) Règle générale

Tous les travaux en régie exécutés par un entrepreneur qui n'encourt aucune responsabilité ni directe ni indirecte dans leur exécution constituent des prestations de services passibles de la taxe sur la valeur ajoutée au taux normal. Pour l'application de ce régime, il convient de retenir que la « régie » s'entend d'une convention par laquelle une personne physique ou morale fait exécuter elle-même un service ou des travaux en ayant recours à un « régisseur ».

Le régisseur qui peut être comparé à un loueur de main d'oeuvre, mais qui rend compte de ses dépenses dans les mêmes conditions d'un mandataire participe à l'exécution des travaux sous la direction du maître de l'oeuvre.

Il n'assume personnellement aucun risque ; cependant sa responsabilité peut être engagée s'il n'exécute pas correctement les ordres et directives qui lui ont été donnés. Le régisseur se borne à mettre son personnel à la disposition du maître de l'oeuvre qui l'utilise à son gré au même titre que son propre personnel. Par suite, l'intéressé n'encourt aucune responsabilité, ni directe ni indirecte dans l'exécution des travaux.

Le régisseur agit donc exclusivement sous les ordres et pour le compte du maître de l'oeuvre auquel il doit rendre compte de toutes ses dépenses. En règle générale, le rôle du régisseur se borne à fournir la main-d'oeuvre, toutefois, il peut en demeurant dans le cadre de l'entreprise en « régie » :

- mettre à la disposition du maître de l'oeuvre le matériel et l'outillage lui appartenant;
- acquérir pour le maître de l'ouvrage, les fournitures nécessaires à l'exécution des travaux.

Les dépenses engagées par le régisseur ne constituent que des avances effectuées pour le compte du maître de l'ouvrage, auquel il est tenu d'apporter toutes justifications quant à leur montant et leur affectation. D'ailleurs, le régisseur demeure soumis à la surveillance du maître de l'ouvrage.

Cette surveillance se traduit en particulier, en ce qui concerne la main-d'oeuvre, par le visa que le représentant du maître de l'ouvrage appose sur les « attachements de régie », qui présentent par catégorie d'ouvriers ou d'employés, le nombre d'heures passées sur le chantier.

b) Rémunération du régisseur

Agissant en qualité de mandataire du maître de l'ouvrage, le régisseur ne peut spéculer sur les éléments du prix de revient des travaux qu'il effectue. Les sommes qu'il perçoit ne lui sont versées qu'à titre de remboursement :

- des salaires, suppléments de salaires, charges sociales, frais de déplacement et de transport effectivement versés aux ouvriers, à l'exclusion des frais généraux qui restent à la charge du régisseur. Souvent les sommes remboursables au titre des charges sociales sont dégagées par application de pourcentages justifiés et distincts appliqués aux salaires proprement dits ;
- des fournitures acquises pour le compte du maître de l'ouvrage. Toutefois un léger pourcentage supplémentaire est généralement alloué au régisseur en sus du prix coûtant pour tenir compte des frais généraux engagés à l'occasion de l'achat des fournitures.

En définitive, la rémunération proprement dite du régisseur ne doit couvrir que ses frais généraux et son bénéfice.

Le plus souvent elle consiste en un pourcentage soit des salaires payés aux ouvriers, soit de certains éléments ou du total du mémoire

A cette rémunération peut s'adjoindre, le cas échéant, le prix de la location du matériel et de l'outillage que le régisseur a mis à la disposition du maître de l'ouvrage pour l'exécution des travaux.

Quoi qu'il en soit la question de savoir si des travaux sont effectivement réalisés « en régie » résulte essentiellement des conditions de fait dans lesquelles ces travaux sont exécutés.

C'est ainsi que lorsqu'un entrepreneur s'est engagé, d'une part, à effectuer certains travaux à ses risques et périls, et d'autre part, à fournir au maître de l'ouvrage, en vue de l'exécution de travaux accessoires dits « en régie », des ouvriers, du matériel et des matériaux moyennant le remboursement de ses débours majorés d'un pourcentage déterminé à titre de bénéfice, en conservant, de convention expresse, toutes ses obligations et responsabilités.

Ces stipulations, qui n'ont d'autre objet que de fixer les modalités particulières de rémunération de travaux accessoires, ne sauraient être dissociées du contrat d'entreprise envisagé dans son ensemble (travaux sur dépenses contrôlées).

2-5- Entrepreneur de location de main-d'oeuvre

Agissant en qualité de mandataire du maître de l'ouvrage, le régisseur ne peut pas spéculer sur les éléments du prix de revient de travaux qu'il effectue ou de la main-d'oeuvre qu'il fournit. Ainsi doit être considéré non pas comme un régisseur, mais comme un entrepreneur de main-d'oeuvre, imposable sur la totalité des sommes qu'il perçoit :

- celui qui facture la main-d'oeuvre à l'heure ou à la journée selon un prix forfaitaire comprenant toutes ses dépenses y compris le salaire des ouvriers ;
- celui qui paie les ouvriers et en assume la responsabilité au regard de la législation du travail.

Par contre, doit également être considéré comme un entrepreneur de travaux celui qui exécute les travaux à ses risques et périls et conserve de ce fait la responsabilité des malfaçons et des dommages causés aux immeubles.

2-6- Marché de travaux sur dépenses contrôlées

Dans les marchés de l'espèce, les travaux sont rémunérés sur la base de dépenses contrôlées, l'entrepreneur étant remboursé des dépenses correspondant aux salaires, à l'outillage et aux matériaux utilisés, lesdites dépenses étant majorées pour tenir compte des frais généraux et du bénéfice.

Mais dans ces marchés, l'entrepreneur s'engage à exécuter l'ouvrage sous son entière responsabilité, seules les modalités particulières de fixation du prix de l'ouvrage permettent de différencier cette catégorie de marché des autres travaux d'entreprise. Mais de telles modalités n'influent ni sur la nature des travaux exécutés ni sur les relations existant entre l'entrepreneur et le maître de l'ouvrage.

2-7- Groupement d'entreprises

a) Entreprises agissant à titre de simples intermédiaires

Certaines entreprises agissent parfois à titre de simples intermédiaires entre les entreprises spécialisées et le maître de l'oeuvre. Ces entreprises se comportent effectivement comme des véritables mandataires, n'assumant aucune responsabilité dans l'exécution de l'ouvrage.

Elles sont soumises en conséquence à la taxe sur la valeur ajoutée au taux normal sur le montant brut des rémunérations encaissées.

b) Groupement conjoint

Le groupement est dit « conjoint » lorsque chacun des prestataires, membre du groupement s'engage à exécuter une ou plusieurs parties distinctes tant en définition qu'en rémunération des prestations prévues au marché.

L'un des membres du groupement, désigné dans l'acte d'engagement comme mandataire, représente l'ensemble des membres vis-à-vis du maître d'ouvrage.

Ce mandataire est également solidaire de chacun des membres du groupement pour ses obligations contractuelles à l'égard du maître d'ouvrage pour l'exécution du marché. Chaque membre du groupement conjoint, y compris le mandataire, doit justifier individuellement les capacités juridiques, techniques et financières requises pour la réalisation des prestations pour lesquelles il s'engage.

Le groupement conjoint doit présenter un acte d'engagement unique qui indique le montant total du marché et précise la ou les parties des prestations que chacun des membres du groupement conjoint s'engage à réaliser.

L'imposition doit être mise à la charge de chacun des membres.

c) - Groupement solidaire

Le groupement est dit « solidaire » lorsque tous ses membres s'engagent solidairement vis-à-vis du maître d'ouvrage pour la réalisation de la totalité du marché.

L'un des membres du groupement désigné dans l'acte d'engagement comme mandataire représente l'ensemble des membres vis-à-vis du maître d'ouvrage et coordonne l'exécution des prestations par tous les membres du groupement.

Le groupement solidaire doit présenter un acte d'engagement unique qui indique le montant total du marché et l'ensemble des prestations que les membres du groupement s'engagent solidairement à réaliser, étant précisé que cet acte d'engagement peut, le cas échéant, indiquer les prestations que chacun des membres s'engage à réaliser dans le cadre dudit marché

Les capacités financières et techniques du groupement solidaire sont jugées sur la base d'une mise en commun des moyens et compétences de l'ensemble de ses membres pour satisfaire, de manière complémentaire et cumulative, les exigences fixées à cet effet dans le cadre de la procédure de passation du marché.

Lorsque deux ou plusieurs entrepreneurs s'engagent conjointement et solidairement vis-à-vis du maître de l'ouvrage dans le cadre d'un marché conclu pour l'exécution d'un ouvrage, l'imposition doit être mise à la charge des intéressés solidairement tenus de remplir les obligations incombant aux contribuables. Il ne pourrait en être autrement que dans le cas où les conventions spécifient la nature et le prix des travaux confiés à chaque entrepreneur et précisent que chacun est responsable de ses travaux devant le maître de l'ouvrage indépendamment de la responsabilité collective du groupement.

Lorsque ces conditions sont respectées, chacune des entreprises peut acquitter la taxe sur la valeur ajoutée séparément selon le régime applicable aux travaux qu'elle exécute.

d) Groupements d'entreprises avec une entreprise pilote

Certains marchés très importants sont parfois conclus avec un groupement d'entreprises et une clause prévoit que l'une de celles-ci qui y est désignée est chargée de coordonner les activités des co-mandants. Dans ce cas l'entreprise gérante agit à titre de simple intermédiaire ou mandataire.

Pour qu'il en soit ainsi, le marché même conclu avec le seul gérant, doit énumérer tous les membres du groupement collaborant aux travaux, avec l'indication générale des catégories de travaux qui leur sont spécialement confiés.

Par ailleurs, la responsabilité directe et personnelle de tous les membres du groupement vis-à-vis du maître de l'ouvrage doit être mentionnée dans le contrat, l'entreprise pilote étant solidairement responsable avec eux de tous les travaux qu'ils réalisent.

Dans cette hypothèse, le gérant est redevable de la taxe sur la valeur ajoutée sur sa rémunération en tant qu'intermédiaire et le cas échéant sur les sommes qui lui reviennent au titre des ouvrages exécutés par lui personnellement.

Chaque participant n'est responsable que des travaux qu'il réalise et doit acquitter les mêmes taxes sur la part du mémoire lui revenant.

2-8- Marché conclu « Clef en mains »

Lorsqu'un marché a pour objet la réalisation d'une unité livrée « Clef en mains », la base imposable est constituée par le prix global de l'unité livrée y compris la valeur des équipements et du matériel, même si ceux-ci ont été importés ou acquis localement par le maître de l'ouvrage et cédés à l'entrepreneur

B/- OPERATIONS DE PROMOTION IMMOBILIERE

Les promoteurs construisent ou font construire des immeubles, y compris les constructions inachevées, en vue de la vente ou de la location. Avant d'entamer la construction proprement dite, ils procèdent éventuellement, soit directement, soit par l'intermédiaire de tiers entrepreneurs aux travaux de viabilité. Pour ces opérations dites de promotion immobilière, la base imposable est constituée par le prix de cession de l'ouvrage atténué du prix du terrain actualisé par référence aux coefficients prévus à l'article 65-II du C.G.I.

Toutefois, lorsqu'il s'agit d'immeuble destiné autrement qu'à la vente, la base d'imposition est constituée par le prix de revient de la construction, et en cas de cession avant la 4^{ème} année qui suit celle de l'achèvement des travaux, la base initiale est réajustée en fonction du prix de cession.

Dans ce cas, la nouvelle base d'imposition ne doit pas être inférieure à la base initiale. Dans le cas où l'administration est amenée à évaluer le prix de revient de la construction, la base d'imposition est déterminée à partir d'un barème fixé par arrêté du ministre des finances, en fonction de l'indice du coût des divers éléments entrant dans la construction.

De ces dispositions, il ressort que la détermination de la base imposable est différente selon que l'immeuble est destiné à la vente ou à la location.

1) Immeuble destiné à la vente

Pour le cas d'espèce, l'assiette de la taxe est obtenue à partir du prix de cession atténué du prix du terrain actualisé à la date de la vente de l'immeuble.

La valeur actuelle du terrain comprend :

- le prix d'acquisition du terrain ;
- les frais y afférents, c'est à dire les sommes versées au titre des droits d'enregistrement et de conservation foncière, frais des intermédiaires, éventuellement la taxe de premier établissement.

Le coût d'acquisition ainsi déterminé est actualisé par l'application du coefficient de réévaluation prévu à l'article 65-II du C.G.I précité.

2) Immeuble destiné autrement qu'à la vente

a) Coût de revient de la construction

La base d'imposition des opérations de construction autres que celles destinées à la vente est déterminée d'après le prix de revient de la construction qui doit correspondre au montant des dépenses effectivement supportées pour les travaux de construction constituées des éléments suivants :

- le prix des études préliminaires et des plans ;
- les honoraires de l'architecte, géomètre, métreur ;
- le prix d'achat des matériaux ;
- les mémoires des entrepreneurs ayant participé à l'exécution des travaux d'aménagement du terrain et de la construction ;
- les frais financiers engagés pour la construction ;
- les frais facturés par les divers intermédiaires ;
- tous les frais généraux engagés pour la construction.

b) Evaluation de l'administration

A défaut de production par le contribuable de pièces et documents comptables pouvant justifier le coût réel des dépenses engagées, l'administration procède à la détermination de la valeur de la construction, en vertu de l'article 21 du décret précité.

Le ministre des finances est habilité à fixer par arrêté le barème précité qui est actualisé en fonction de l'évolution de l'indice du coût des divers éléments entrant dans la construction.

Ce barème fixe pour chaque région le prix du mètre carré couvert.

Ce prix varie pour une même localité suivant la qualité de la construction ci-après défini.

- Haut standing : constructions se caractérisant par le grand confort, édifiées avec des matériaux de construction et équipements de haute qualité, équipées d'ascenseurs et comportant le chauffage central

- Standing normal : construction classique, confort normal ;
 - Standing moyen : constructions sans grand luxe, finition moyenne, ne comportant ni ascenseur ni chauffage central ;
 - Standing économique : constructions situées dans les quartiers populaires édifiées avec des matériaux de construction de faible qualité, et destinées à des personnes de revenus modestes.
- Etant précisé que les critères ci-dessus sont donnés à titre indicatif, il est demandé aux inspecteurs des impôts de rechercher tout autre élément permettant de distinguer la qualité de l'ouvrage.

Exemple

Un promoteur a construit un immeuble classé dans la catégorie standing moyen.

La construction a été achevée en 2008. Le barème est fixé pour la région où se situe l'immeuble à 2.000 DH le mètre carré couvert.

La surface couverte de l'ouvrage est de 750 m².

La base imposable évaluée sera de $(750 \times 2.000) = 1.500.000$ DH.

3) Immeuble cédé après coup

En cas de cession d'un immeuble, destiné au départ autrement qu'à la vente, avant la quatrième année qui suit celle de l'achèvement des travaux, la base imposable retenue initialement (coût de revient) est réajustée en fonction du prix de cession, lequel ne saurait en aucun cas être inférieur au prix de revient. Cette régularisation qui doit intervenir dans le cadre du délai de prescription a été instituée par le législateur, dans le but d'éviter que certains assujettis ne se livrent à des tentatives frauduleuses en retardant la cession du bien pendant une certaine période pour soustraite à la taxation, le profit qu'ils pourraient tirer de cette opération. Toutefois, en cas de mutation pour décès, il n'y a pas lieu d'insister sur la régularisation énoncée ci-dessus.

Exemple :

Supposons en partant du cas ci-dessus, qu'en 2009, l'assujetti en cause décide de céder à un prix de 2.000.000 DH ladite construction.

Sachant que la valeur actualisée du terrain à cette date est de 150.000 DH.

La nouvelle base imposable sera de : $(2.000.000 - 150.000) = 1.850.000$

Une régularisation s'impose, elle portera sur une base complémentaire de :

$(1.850.000 - 1.500.000) = 350.000$,

Au cas où la nouvelle base déterminée à partir du prix de cession serait inférieure à la base de taxation initiale sur le coût de la construction, l'assujetti ne peut prétendre à aucune restitution.

4) Ventes fractionnées

Lorsqu'un promoteur réalise la vente partielle de son projet (une ou plusieurs unités de logement), la base de taxation est égale au prix de cession diminué de la valeur actualisée du terrain imputable à la ou aux unités cédées.

Laquelle valeur est déterminée à partir d'un prorata calculé comme suit : Valeur actualisée du terrain x surface couverte de ou des unités cédées / Surface développée du projet.

Exemple

1

Un promoteur a construit huit appartements d'une surface couverte de 120 m² et 8 appartements de 150 m². Le total d'une surface développée du projet soit $(960 + 1.200) = 2.160$ m². Il a vendu:

- quatre appartements de 120 m² au prix de 600.000 DH ;
- deux appartements de 150 m² au prix de 900.000 DH .

La valeur actualisée du terrain est de = 1.200.000

Le prix de cession : $(600.000 \times 4) + (900.000 \times 2) = 4.200.000$

La superficie couverte des appartements vendus : $(120 \times 4) + (150 \times 2) = 780\text{m}^2$

La base taxable sera : $4.200\ 000 - (1\ 200\ 000 \times 780) / 2\ 160 = 3.766.666$

TVA collectée = $3.766.666 / 1.2 \times 20\% = 627.778$

Exemple 2

Un promoteur immobilier a construit un immeuble de cinq niveaux comprenant dix appartements et des magasins :

- la surface du terrain : $460\ \text{m}^2$
- la surface des appartements et magasins : $3\ 000\ \text{m}^2$
- la surface des parties indivises : $500\ \text{m}^2$
- la surface développée = $3\ 500\ \text{m}^2$.

En 2001, le promoteur a vendu deux appartements de $160\ \text{m}^2$ et $180\ \text{m}^2$ et un magasin d'une superficie couverte de $300\ \text{m}^2$.

La valeur du terrain est de $1\ 200\ \text{DH}$ le m^2 . Les deux appartements sont vendus au prix de $320\ 000\ \text{DH}$ et $380\ 000\ \text{DH}$. Le magasin lui a rapporté $1\ 000\ 000\ \text{DH}$.

Afin de calculer la base taxable, il faudrait déterminer le prorata de la valeur du terrain actualisée :

Coût du terrain : $(460 \times 1\ 200) = 552\ 000$

Droits d'enregistrement = $43\ 588$

Conservation foncière = $12\ 800$

Coût d'achat du terrain = $608\ 388$

Coefficient d'actualisation = $1,08$

Valeur du terrain actualisée $(608388 \times 1,08) = 657\ 059$

Prorata de la valeur du terrain actualisée : $(657059 / 3\ 500) = 187,73$

Détermination de la base de taxation: 1^{er} appartement $320\ 000 - (160 \times 187,73) = 289\ 963$

2^{ème} appartement : $380\ 000 - (180 \times 187,73) = 346\ 208$

Magasin : $(1\ 000\ 000 - (300 \times 187,73)) = 943\ 681$

Total base taxable = $1.579.852$

TVA collectée = $(1.579.852 / 1.2) \times 20\% = 263.309$

5) Particuliers agissant comme promoteurs

Les modalités de détermination de la base de taxation chez ces assujettis occasionnels ne diffèrent pas de celles prévues ci-dessus pour les promoteurs professionnels.

C/- Opérations de lotissement

Les personnes effectuant des travaux de viabilité, liés aux opérations de lotissement de terrains (pose de canalisations d'eau et d'égouts, électrification, construction de chaussées, bordures et trottoirs etc., sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée sur le coût de ces travaux d'aménagement et de viabilisation. La situation des propriétaires de terrains qui procèdent eux-mêmes à ces opérations ou qui les font effectuer par les tiers, doit être définie selon que les terrains lotis et viabilisés sont destinés à la vente ou à la construction.

1) Terrains lotis et viabilisés destinés à la vente

a) travaux de viabilisation confiés à des tiers

L'imposition de ces travaux ne soulève aucune difficulté lorsqu'ils sont exécutés par un entrepreneur. Dans ce cas le propriétaire du terrain supporte la taxe sur la valeur ajoutée ayant

grevé les travaux facturés par le ou les entrepreneurs et il reste bien entendu soumis à l'obligation de déclaration.

b) travaux de viabilisation exécutés par le propriétaire du terrain

Dans ce cas, les travaux de viabilisation doivent faire l'objet, de la part du propriétaire du terrain loti, d'une livraison à soi-même passible de la taxe sur la valeur ajoutée. La base taxable doit être déterminée exclusivement par le coût des travaux exécutés, constitué principalement par les dépenses afférentes aux études, aux fournitures incorporées et à la main-d'œuvre

2) Terrains lotis et viabilisés destinés à la construction

La personne qui édifie ou fait édifier des immeubles sur les terrains lui appartenant qu'elle a elle-même viabilisés ou fait viabiliser, doit être rangée parmi les promoteurs. Le chiffre d'affaires imposable des promoteurs a déjà fait l'objet de commentaires dans le (E) ci-dessus.

D) Location en meublé ou en garni et location d'établissements industriels ou commerciaux

Le chiffre d'affaires taxable est constitué pour les opérations réalisées par les personnes louant en meublé ou en garni, ou louant des établissements industriels, ou commerciaux par le montant brut de la location y compris la valeur locative des locaux nus et les charges mises par le bailleur au compte du locataire.

1) Location en meublé ou garni

Pour le cas d'espèce, il importe peu que le loueur assure ou non un service ou des fournitures au locataire, le seul fait par exemple de louer une villa, un appartement en meublé entraîne l'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée sur le prix total réclamé au locataire, par contre la location de ces mêmes locaux, nus, doit être considérée comme une opération civile se trouvant située hors du champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée.

2) Location d'établissements industriels ou commerciaux

Il convient de préciser que les locations portant notamment sur les hôtels, motels, maisons d'hôte, riads, gîtes, auberges, villages de vacances et les ensembles immobiliers à destination touristique sont taxables en vertu des dispositions du droit commun. De même, les locations des locaux industriels ou commerciaux ainsi que les locaux aménagés et agencés à des fins professionnelles, sont passibles de la taxe sur la valeur ajoutée lorsqu'elles portent sur tout ou partie des éléments qui constituent le fonds de commerce ou d'industrie, à savoir :

- les éléments corporels (construction et terrain, matériel, mobilier, outillage);
- les éléments incorporels (clientèle, achalandage, nom commercial, enseigne, marque de fabrique, brevets d'invention, droit au bail).

Le chiffre d'affaires à prendre en considération est celui constitué par le montant brut de la location, y compris la valeur locative des locaux nus et les charges mises par le bailleur au compte du locataire.

Ces locations se distinguent des locations civiles qui portent exclusivement sur les locations murs nus.

A cet égard, il y a lieu de préciser que la location des locaux au sein d'ensembles immobiliers dédiés à usage professionnel, industriel ou commercial est passible de la TVA notamment la location des Locaux à l'intérieur des ports, aéroports, hôtels, supermarchés, zones industrielles, etc.

E/- Exclusions du droit à déduction

Bien que le droit à déduction ait été généralisé à la plupart des biens et services utilisés par les assujettis, des exceptions à ce droit à déduction sont prévues par la loi, Il s'agit des exclusions prévues par les dispositions de l'article 106 du C.G.I.

Parallèlement aux exclusions d'ordre général, l'article 106 du C.G.I prévoit des exclusions particulières. A cet effet, Sont formellement exclus du droit à déduction les immeubles et locaux non liés à l'exploitation ;

VII .- REMBOURSEMENT

Pour encourager certains secteurs de l'activité économique, le législateur a fait bénéficier certains biens, produits, services et travaux d'une détaxation complète de manière à effacer toute rémanence de la taxe dans les prix.

Cette détaxation est obtenue par la combinaison d'une exonération à la vente et d'un remboursement de la taxe payée en amont qui permettra la récupération de la taxe ayant grevé les éléments du prix de revient des produits, travaux ou services livrés en exonération de la taxe sur la valeur ajoutée.

Ainsi et, Conformément aux dispositions de l'article 247-XII du C.G.I, les promoteurs immobiliers, personnes physiques ou morales, qui réalisent des programmes de construction de logements à faible valeur immobilière dont la superficie varie entre 50 et 60 m² et le prix de cession n'excède pas 140.000 DH, bénéficient du remboursement de la TVA selon les modalités prévues par l'article 10 du décret pris pour l'application de la TVA.

Les remboursements de taxe prévus ci-dessus sont liquidés dans un délai maximum de trois (3) mois à partir de la date de dépôt de la demande.

A/ Modalités de remboursement

Le remboursement n'a pas à être effectué d'office car, aux termes de l'article 103 du C.G.I., il s'agit d'une simple faculté à laquelle le bénéficiaire peut renoncer. La demande de remboursement doit être formulée sur ou d'après un imprimé modèle fourni par l'administration, et déposée auprès du service local des impôts dont dépend le bénéficiaire à la fin de chaque trimestre de l'année civile au titre des opérations réalisées au cours du ou des trimestres écoulés, accompagnée de la déclaration de chiffre d'affaires visée à l'article III du C.G.I et des pièces justificatives constituant le dossier de remboursement.

Cette demande doit être effectuée dans un délai n'excédant pas l'année suivant le trimestre pour lequel le remboursement est demandé.

Ce délai ne doit pas excéder une année à compter de la date de la délivrance du permis d'habiter pour le remboursement prévu à l'article 247-XII précité.

Les promoteurs immobiliers qui réalisent des logements à faible valeur immobilière exonérés de la TVA en vertu des dispositions de l'article 247- XII du C.G.I, bénéficient du droit au remboursement de la TVA ayant grevé le coût de la construction desdits logements.

Pour bénéficier du remboursement et conformément aux dispositions réglementaires prévues à l'article 10 du décret précité, le promoteur immobilier concerné doit déposer une demande établie sur un imprimé modèle fourni par l'administration auprès du service local dont il dépend. Le dépôt de ladite demande doit être effectué dans un délai d'une année à compter de la date de délivrance du permis d'habiter.

Les promoteurs immobiliers concernés doivent joindre à leurs demandes de remboursement en sus des pièces justifiant les achats, les documents ci après :

- copie certifiée conforme du permis de construire accompagnée du plan de construction ;
- copie certifiée conforme du permis d'habiter ;
- copie certifiée conforme du règlement de copropriété ;
- copie certifiée conforme des contrats de vente.

Les promoteurs immobiliers concernés doivent tenir une comptabilité séparée au titre des opérations de construction de locaux à usage d'habitation visées à l'article 247-XII dudit code.

B/ Application

1^{er} cas

Un promoteur immobilier a construit en 2009 sur un terrain acquis en 2004 un immeuble (rez de chaussée + 3 niveaux) de 20 appartements dont la superficie habitable de chaque appartement est de 60 m².

Le rez de chaussée est constitué de 5 magasins.

Données chiffrées de l'exemple

le prix d'acquisition du terrain : $280\text{m}^2 \times 2.000\text{DH} = 560.000$
le prix de vente de l'appartement = 140.000
le prix de vente total des magasins $250.000 \times 5 = 1.250.000$ HT

le montant de la taxe déductible soit 350.000 DH est réparti comme suit après exploitation des éléments fournis par le contribuable :

- * taxes ayant grevé les locaux à usage professionnel = 50.000
- * taxes ayant grevé les logements à caractère social = 300.000

La régularisation de la situation fiscale de ce promoteur se présente comme suit:

Taxation de la vente des magasins :

proportion du prix du terrain affecté aux magasins : $560.000 : 4 \text{ (R.C. + 3 étages)} = 140.000$
base imposable : $1.250.000 - 140.000 = 1.100.000$
Taxes à payer : $(1.100.000 \times 20\%) - 50.000 = 172.000$

Taxes ouvrant droit au remboursement :

taxes à payer = 172.000
taxes remboursables = - 300.000
crédit de taxes à rembourser = - 128.000

2^{ème} cas

Un promoteur immobilier a édifié des logements d'une superficie de 50 m² chacun dont le prix unitaire de cession est de 140.000 DH.

Une partie des logements construits a été destinée à la location.

Les renseignements complémentaires de ce dossier se présentent ainsi :

- totalité des logements construits : 100 logements
- logements destinés à la location : 35 logements
- superficie du terrain : 8.000 m²
- valeur immobilière totale de la construction : $120.000 \times 100 = 12.000.000$
- prix du terrain $8.000 \text{ m}^2 \times 150 \text{ DH} = 1.200.000$
- droits d'enregistrement : 30.000
- conservation foncière = 12.000
- coût d'achat du terrain = 1.242.000
- la fraction du coût du terrain revenant à chaque logement : $1.242.000 : 100 = 12.420$
- le coût de construction d'un logement : $120.000 - 12.420 = 107.580$
- le coût total de la construction : $107.580 \times 100 = 10.758.000$
- la taxe déductible : $10.758.000 \times 20\% = 2.151.600$
- la taxe exigible sur les logements loués : $(107.580 \times 35) \times 20\% = 752.810$
- le reliquat de taxes ouvrant droit au remboursement : $2.151.600 - 752.810 = 1.398.790$

3^{ème} cas

Un promoteur immobilier réalise des logements à caractère social et des logements de standing moyen.

Cependant, bien qu'il détienne une comptabilité séparée pour chacune des deux catégories de logement, il aura à répartir certaines charges communes, telles que l'électricité, l'eau, le téléphone, les frais financiers, le matériel, le petit outillage etc.....

Pour la liquidation du dossier de remboursement dudit promoteur, deux situations sont à envisager :

Si au moment du dépôt du dossier de remboursement le promoteur a cédé tous les appartements construits, la taxe ayant grevé les charges communes est à rembourser dans la limite d'un prorata égal à C.A./habitat social C.A. total

Dans l'impossibilité de réaliser la totalité de son chiffre d'affaires, le promoteur en question ne pouvant déterminer le montant de la taxe demandée en remboursement, il est autorisé dans ce cas précis et pour de telles charges, à imputer ladite taxe sur la taxe collectée sur le chiffre d'affaires taxable.

TITRE IV

LES DROITS D'ENREGISTREMENT

CHAPITRE PREMIER

CHAMP D'APPLICATION

SECTION I.- DISPOSITIONS GENERALES

PARAGRAPHE 1.- DEFINITION DE LA FORMALITE DE L'ENREGISTREMENT

L'enregistrement est une formalité à laquelle la loi soumet certains actes et conventions. Il consiste en l'analyse, par l'inspecteur des impôts chargé de l'enregistrement, des actes et conventions présentés à cette formalité pour en déterminer la nature juridique et percevoir un impôt dit « droit d'enregistrement ».

PARAGRAPHE 2.- EFFETS DE LA FORMALITE DE L'ENREGISTREMENT

L'enregistrement a un but essentiellement fiscal.

Toutefois, en vertu du II de l'article 126 du C.G.I., la formalité de l'enregistrement produit un effet juridique qui consiste à donner date certaine aux actes et conventions sous seing privé (S.S.P.), par leur inscription sur un registre dit « registre des entrées ».

Cette règle trouve son origine dans les dispositions de l'article 425 du dahir du 12 août 1913 formant code des obligations et des contrats (D.O.C.), qui cite l'enregistrement parmi les formalités qui donnent date certaine aux actes S.S.P. à l'égard des tiers. En outre, la formalité de l'enregistrement a pour effet d'assurer la conservation des actes, en application du même article 126 (II, 1^{er} alinéa) susvisé.

Au regard du Trésor, l'enregistrement fait foi de l'existence de l'acte enregistré et de sa date, en vertu du deuxième alinéa du même paragraphe II. Il constitue une présomption de validité en ce qui concerne la désignation des parties à cet acte et l'analyse du contenu de la convention qu'il constate. Cette présomption est valable jusqu'à preuve du contraire.

Dans les rapports des parties entre elles, celles-ci ne peuvent se prévaloir de la copie de l'enregistrement d'un acte, établie sous forme d'un extrait des registres et documents de l'administration pour exiger l'exécution de cet acte.

L'enregistrement ne constitue ni une preuve complète, ni même à lui seul un commencement de preuve par écrit, conformément aux dispositions du même article 126 (II, 3^e alinéa).

Par ailleurs, l'accomplissement de la formalité de l'enregistrement n'est pas une condition de validité des actes qui restent soumis aux règles de droit qui les régissent.

SECTION II.- ACTES ET CONVENTIONS IMPOSABLES

L'article 127 du C.G.I. énumère les actes et conventions entrant dans le champ d'application des droits et de la formalité de l'enregistrement.

Un acte est tout écrit rédigé en vue de former le titre ou la preuve littérale d'un fait juridique ou d'une convention. Une convention est un accord de volonté de deux ou plusieurs personnes pour constater un fait juridique, tel qu'un engagement, un compromis, un contrat, une entente, un pacte, un marché ou un traité.

Une convention peut être écrite ou verbale. Le même article 127 distingue entre :

- les actes et conventions obligatoirement soumis à l'enregistrement, énumérés limitativement
- et les actes et conventions à enregistrer sur option.

PARAGRAPHE 1.- ENREGISTREMENT OBLIGATOIRE

Les actes et conventions visés par l'article 127(I) du C.G.I., sont obligatoirement soumis à l'enregistrement, même s'ils sont atteints d'un vice de forme susceptible de les rendre sans valeur entre les parties. Ces actes et conventions comprennent :

- des opérations qui sont soumises quelle que soit leur forme, écrite ou verbale. Il s'agit des mutations entre vifs, à titre onéreux ou gratuit, de certains biens ou droits ;
- des opérations qui ne sont soumises que si elles sont constatées par un acte écrit, S.S.P. ou authentique ;
- des ventes de produits forestiers et des ventes effectuées par les agents des Domaines et des Douanes.

I.- MUTATIONS ENTRE VIFS A TITRE ONEREUX

Les mutations entre vifs à titre onéreux sont des opérations ayant pour effet le transfert d'un droit ou d'un bien d'une personne à une autre, moyennant une contrepartie. Cette contrepartie peut revêtir plusieurs formes, suivant la nature du contrat dont elle résulte, notamment :

- le prix, qui est la contrepartie du bien ou du droit cédé dans le cadre d'un contrat de vente et versée en numéraire ;
- la soulte, qui est la contrepartie versée par un copartageant ou un coéchangiste qui reçoit des biens ou des droits dont la valeur est supérieure à ses droits dans la masse partagée ou en vertu du contrat d'échange ;
- l'extinction d'une dette à la charge de la personne qui cède, à titre de dation en paiement, un bien ou un droit à son créancier ;
- la remise d'un bien ou d'un droit, à titre d'échange, en contrepartie d'un autre bien ou d'un droit.

Les mutations à titre onéreux sont également caractérisées par la similitude des principes juridiques qui les régissent, notamment en ce qui concerne les droits des parties et les obligations qui leur incombent en vertu du contrat.

C'est ainsi que, pour chaque contrat qui relève de cette catégorie, le D.O.C. renvoie aux dispositions applicables à la vente pour ne traiter que des règles spécifiques à ce contrat. Tel est le cas de l'article 625 du D.O.C. qui prévoit que « les règles de la vente s'appliquent à l'échange, dans la mesure où le permet la nature de ce contrat.

Les mutations à titre onéreux peuvent avoir pour objet tous les biens qui sont dans le commerce.

Elles peuvent porter sur des biens meubles ou immeubles, corporels ou incorporels, des droits réels ou des droits personnels. Ainsi, il sera traité ci-après des mutations à titre onéreux :

- d'immeubles et de droits réels immobiliers ;
- de la propriété, de la nue-propriété et de l'usufruit du fonds de commerce et de clientèle ;
- des parts dans les groupements d'intérêt économique, d'actions et de parts dans les sociétés ;
- des droits de jouissance (baux).

L'opération type des mutations à titre onéreux est la vente.

Les autres principales opérations considérées comme des mutations à titre onéreux sont la mourabaha, l'adjudication, la licitation, la soulte de partage, l'échange, la dation en paiement, la déclaration de command, le retrait de réméré, la rétrocession, l'annulation et la résolution. Il sera traité, ci-après :

- de la vente d'immeubles et de droits réels immobiliers ;
- des opérations assimilées à la vente des mêmes biens.

A/ VENTES D'IMMEUBLES ET DE DROITS REELS IMMOBILIERS

La vente est un contrat par lequel l'une des parties transmet la propriété d'une chose ou d'un droit à l'autre contractant, moyennant un prix que ce dernier s'oblige à lui payer (art. 478 du D.O.C.). La vente

est parfaite entre les parties, dès qu'il y a consentement des parties contractantes, l'une pour vendre, l'autre pour acheter et qu'elles sont d'accord sur la chose, sur le prix et sur les autres clauses du contrat (art. 488 du D.O.C.).

1- Eléments constitutifs de la vente d'immeubles

Les éléments constitutifs de la vente sont les parties, l'objet, le prix et les autres clauses du contrat.

a) Les parties

La vente est un contrat synallagmatique, en ce sens que sa formation nécessite l'intervention de deux parties : le vendeur et l'acheteur. Le vendeur est la partie qui cède à l'autre partie un bien dont il est propriétaire, dans les conditions fixées par le contrat.

La principale obligation à sa charge est la délivrance du bien vendu à l'acheteur.

Cette délivrance peut être immédiate ou différée dans le temps.

L'acheteur est celui qui accepte d'acquérir l'objet vendu et s'oblige à payer le prix convenu.

b) L'objet

La vente peut avoir pour objet :

- un bien en toute propriété, meuble ou immeuble ;
- ou un droit réel, tel que l'usufruit, la nue-propriété ou tout autre droit réel prévu à l'article 8 du dahir du 2 juin 1915 relatif à la législation applicable aux immeubles immatriculés.

Elle peut porter sur un bien futur, c'est-à-dire un bien qui n'existe pas au jour de la réalisation de l'accord, mais que le vendeur s'engage à mettre ultérieurement à la disposition de l'acheteur.

Exemple de vente de bien futur :

la vente d'une villa « sur plan » ou la vente d'un appartement en l'état futur d'achèvement, régie par les articles 618-1 et suivants du D.O.C. En matière d'immeubles, la vente peut avoir pour objet :

- des immeubles par nature

Sont considérés comme immeubles par nature en vertu de l'article 6 du dahir du 2 juin 1915 précité, les fonds de terre (terrains), bâtiments ou constructions, ainsi que les machines et ouvrages fixés ou posés sur maçonnerie ou sur piliers, incorporés à un bâtiment ou au sol. Sont également réputés immeubles par leur nature en vertu du même article 6 du dahir précité, les récoltes pendantes par les racines et les fruits des arbres non encore cueillis, les bois et les forêts destinés à la coupe et non abattus ;

- des immeubles par destination

Sont réputés immeubles par destination en vertu de l'article 7 du dahir du 2 juin 1915 précité, les objets mobiliers que le propriétaire d'un fonds y a placé pour le service et l'exploitation de ce fonds. Il en est de même de tout objet mobilier que le propriétaire a attaché au fonds à perpétuelle demeure.

N.B. : Les biens meubles sont considérés comme immeubles par nature ou par destination lorsqu'ils appartiennent au propriétaire du fonds auquel ils sont attachés et cédés en même temps que ce fonds. Par contre, lorsqu'ils sont cédés séparément, ils sont considérés comme des biens meubles.

- des immeubles par l'objet auquel ils s'appliquent et qui sont :
- les droits réels immobiliers, à savoir : la propriété des biens immeubles, l'usufruit des mêmes biens, le habous, les droits d'usage et d'habitation, l'emphytéose, le droit de superficie, l'antichrèse, les servitudes foncières, les privilèges et hypothèques et les droits coutumiers, tels que gza, istidjar, guelsa, houa, etc. ;
- les actions en revendication d'immeubles, c'est-à-dire les actions en justice tendant à revendiquer un immeuble (art. 8 du dahir du 2 juin 1915 précité).

c) Le prix

C'est la somme d'argent que l'acheteur s'oblige à payer au vendeur, en contrepartie du bien reçu.

d) Les autres clauses du contrat

Les parties sont libres de convenir de toutes clauses et de toutes conditions ou modalités dans leur contrat, sous réserve de celles interdites par la loi ou déclarées nulles. Les principales modalités du contrat sont la condition et le terme.

d-1- La condition Aux termes de l'article 107 du D.O.C., « la condition est une déclaration de volonté, qui fait dépendre d'un événement futur et incertain soit l'existence de l'obligation, soit son extinction ». Dans le premier cas, la condition est dite suspensive ; dans le deuxième cas, elle est dite résolutoire.

- Condition suspensive

La condition suspensive est celle dont les parties font dépendre l'existence du contrat. La condition suspensive ne se présume pas.

Un contrat ne peut être considéré comme affecté d'une condition de cette nature, que si les parties ont formellement exprimé leur volonté de faire dépendre les effets de leur contrat de la réalisation de cette condition.

Dans les rapports entre les parties, l'article 124 du D.O.C. leur permet de prévoir que la réalisation de la condition aura un effet rétroactif à la date de la formation du contrat. Par contre, sur le plan fiscal, la réalisation d'une condition suspensive n'a pas d'effet rétroactif.

Ainsi, le contrat affecté d'une telle condition ne prend effet qu'à la réalisation de cette condition et, de ce fait, il est soumis aux droits d'enregistrement au taux en vigueur et sur la valeur du bien objet de ce contrat, à la date de la réalisation de ladite condition.

En effet, la vente faite sous condition suspensive n'est pas juridiquement translatrice du droit de propriété. En cas de vente d'immeuble, celle-ci n'est pas soumise à l'enregistrement, tant que la condition n'est pas réalisée.

Au moment de la réalisation de cette condition, la vente devient parfaite et doit être enregistrée dans le délai de trente (30) jours suivant la date de cette réalisation.

Exemples :

Vente par A à B d'un local, sous la condition suspensive d'obtention du permis d'habiter par le vendeur ou d'un prêt bancaire par l'acheteur.

- Condition résolutoire

La condition résolutoire est celle dont les parties font dépendre l'extinction du contrat. La vente affectée d'une condition résolutoire est parfaite dès l'origine et opère le transfert immédiat du droit de propriété. Cette vente doit être enregistrée au droit proportionnel dans les trente (30) jours de la date de sa formation.

Exemple :

Vente par A à B d'un appartement, sous la condition résolutoire que A obtienne dans un délai de trois (3) mois, la mainlevée de l'hypothèque qui grève ledit appartement au profit d'une banque. Ainsi, la vente est parfaite et opère le transfert de la propriété au profit de B dès l'origine.

La condition résolutoire n'aura donc éventuellement d'effet que pour le maintien ou l'extinction de la relation de droit entre le vendeur et l'acquéreur.

Si A, vendeur, obtient la mainlevée d'hypothèque, le contrat de vente est maintenu entre les parties. Par contre, si la mainlevée d'hypothèque n'est pas obtenue dans le délai convenu, le contrat de vente est résolu et les parties doivent se restituer toutes les prestations qu'elles ont reçues de part et d'autre. Il est précisé que cette résolution n'a aucun effet sur les droits régulièrement perçus au moment de la formation du contrat.

d-2- Le terme Le terme est régi par les dispositions des articles 127 et suivants du D.O.C. C'est un événement futur et certain, à la réalisation duquel les parties font dépendre leur contrat.

Le terme peut être suspensif ou résolutoire

- Terme suspensif Le terme est dit suspensif lorsque les parties font dépendre de ce terme l'exécution de leur contrat.

Le terme ne suspend pas la formation du contrat. Il en retarde seulement l'exécution. Par conséquent, sur le plan fiscal, il est sans effet sur l'exigibilité des droits d'enregistrement.

Exemple :

A vend un appartement à B.

Les deux contractants conviennent de reporter l'exécution du contrat jusqu'au 31 décembre de l'année en cours. Dans ce cas, le terme est dit suspensif.

- Terme résolutoire Le terme est dit résolutoire lorsque les parties font dépendre de ce terme l'extinction de leur contrat.

Exemple :

A fait donation à B d'un appartement. Il est convenu que le contrat sera résolu au décès de B et que cet appartement sera repris par A ou ses ayants droit à la date de ce décès.

N.B. : Le terme se distingue de la condition par le fait que la condition rend le contrat incertain dans son existence même, alors que le terme est un événement futur, mais dont l'arrivée est certaine.

2- Conditions d'imposabilité de la vente d'immeubles

Une vente d'immeuble est assujettie aux droits d'enregistrement, à condition qu'elle soit :

- parfaite ;
- certaine et actuelle.

a) Vente parfaite

Une vente d'immeuble est parfaite, dès lors qu'elle répond aux conditions prévues par l'article 478 du D.O.C., et qu'elle est considérée juridiquement comme réalisant le transfert du bien vendu en toute propriété. La forme dans laquelle cette vente a été convenue et la qualification donnée à l'acte par les parties ne conditionnent pas l'exigibilité des droits.

Toutefois, l'article 618-3 du D.O.C. tel que complété par la loi n° 44.00 relative à la vente en l'état futur d'achèvement prévoit que la vente d'immeuble en l'état futur d'achèvement fait l'objet d'un contrat préliminaire qui doit être conclu, sous peine de nullité, soit par acte authentique, soit par acte ayant date certaine dressé par un professionnel appartenant à une profession légale et réglementée autorisé à dresser ces actes, par la loi régissant ladite profession.

La même disposition est également prévue par l'article 12 de la loi n° 18.00 relative au statut de la copropriété des immeubles bâtis et l'article 4 de la loi n° 51.00 relative à la location accession.

a-1- Mutations verbales

Les droits d'enregistrement sont dus sur la vente d'immeubles, même conclue verbalement. Par conséquent, l'existence d'un écrit rédigé pour servir de preuve à la vente n'a pas d'incidence sur la perfection de cette vente au regard de la loi fiscale.

A défaut d'écrit, la vente doit faire l'objet d'une déclaration auprès de l'inspecteur chargé de l'enregistrement, qui la constate dans un procès-verbal signé avec les parties ou l'une d'entre elles.

a-2- Présomptions de propriété

L'administration fiscale peut réclamer les droits d'enregistrement au titre d'une mutation d'immeuble à toute personne qui se comporte comme propriétaire sur la base de présomptions, telles que prévues par l'article 141 du C.G.I.

a-3- Exigibilité des droits en fonction des effets des conventions et indépendamment de leur qualification par les parties

Pour l'exigibilité des droits d'enregistrement au titre de la mutation d'immeuble, la qualification donnée à l'écrit par les parties importe peu, qu'il soit qualifié de vente, compromis ou promesse de vente ou autrement.

La promesse synallagmatique ou compromis de vente est un contrat par lequel une personne promet de vendre à une autre personne, qui accepte, un bien moyennant un prix déterminé.

La promesse synallagmatique ou compromis de vente vaut vente, si ce contrat répond à la définition de l'article 488 du D.O.C. et révèle, en particulier, la rencontre du consentement des deux parties sur la chose et sur le prix. Fiscalement, il opère transfert de la propriété du bien vendu et les droits d'enregistrement au titre de la mutation sont dus, si la promesse ou le compromis ne sont pas assortis d'une condition suspensive.

Par contre, en cas de promesse unilatérale de vente qui n'emporte d'engagement qu'à la charge du promettant, il n'y a pas juridiquement vente parfaite en l'absence de l'acceptation du bénéficiaire de la promesse.

A défaut d'accord des deux parties, le transfert de propriété ne se réalise pas et les droits d'enregistrement ne sont pas dus.

a-4- Exigibilité des droits, indépendamment de l'inscription de la vente sur les livres fonciers

Pour la réclamation du droit proportionnel, l'article 141 (II) du C.G.I. considère que la vente est parfaite et réalise le transfert de la propriété d'un immeuble immatriculé, alors même que cette vente n'a pas été inscrite sur le titre foncier du bien vendu.

b) Vente certaine et actuelle

Le droit proportionnel d'enregistrement dû sur le transfert d'un bien ne peut être perçu que sur une vente certaine et actuelle.

En particulier, ce droit n'est pas dû sur une vente affectée d'une condition suspensive.

Par contre, les autres modalités, telles que la condition résolutoire ou le terme (suspensif ou résolutoire) n'ont pas d'incidence sur l'exigibilité immédiate de l'impôt.

B/ OPERATIONS ASSIMILEES A LA VENTE D'IMMEUBLES

Les opérations assimilées aux ventes d'immeubles, telles qu'énoncées au I du paragraphe 1 de la présente section sont traitées ci-après.

1- La mourabaha et Ijara Mountahia Bitamlik

Le contrat de mourabaha est défini comme tout contrat par lequel un établissement de crédit acquiert, à la demande d'un client, un bien meuble ou immeuble en vue de le lui revendre à son coût d'acquisition plus une rémunération convenue d'avance, tel que cela résulte de l'article 9 de la recommandation de Bank Al Maghrib n° 33/G/2007 du 13 septembre 2007, prise en application des dispositions de l'article 19 de la loi n° 34-03 du 14 février 2006 relative aux établissements de crédit et organismes assimilés.

La « Ijara Mountahia Bitamlik » est une forme de crédit-bail qui permet à la banque de mettre à disposition du client un bien sous forme de location. Cette location assortie d'une option d'achat à la fin de la durée définie.

2- L'adjudication

L'adjudication est une vente qui se distingue par sa forme publique et dont le prix est fixé par le libre jeu de la concurrence des offres. Un bien vendu par adjudication peut faire l'objet d'une surenchère ou d'une folle enchère. En vertu des dispositions de l'article 479 du code de procédure civile (C.P.C.), la surenchère est la possibilité donnée à un tiers de demander de procéder à une nouvelle adjudication, à la condition d'en faire la demande dans les dix (10) jours de la première adjudication et de formuler une offre supérieure d'un sixième au prix de vente initial, en principal et frais. La folle enchère est la remise en vente publique d'un immeuble, lorsque l'adjudicataire n'exécute pas les clauses de l'adjudication (art. 485 du C.P.C)

3- La licitation

La licitation est la vente aux enchères d'un bien indivis qui n'est pas partageable en nature ou qu'aucun des copartageants ne veut s'attribuer et dont le prix sera réparti entre les ayants droit.

Lorsque la licitation d'un bien est faite au profit d'un co-indivisaire (colicitant), elle est fiscalement réputée translative à son profit, à concurrence des droits appartenant à ses copropriétaires. Le droit d'enregistrement proportionnel est applicable sur le prix des parts acquises, à l'exclusion de la part correspondant aux droits du colicitant dans ledit bien.

Lorsque la licitation est faite au profit d'un étranger à l'indivision, le droit d'enregistrement proportionnel est dû sur la totalité du prix.

Exemples :

Licitation faite au profit d'un co-indivisaire A, B et C sont co-proprétaires à parts égales dans l'indivision, d'un immeuble à usage d'habitation. Aux termes d'un procès-verbal d'adjudication dressé en vue du règlement de cette indivision, A colicitant, est déclaré adjudicataire du lot précité au prix de 600.000 DH.

Liquidation des droits

Prix de l'adjudication = 600.000 DH

Part revenant à A dans l'indivision = $600.000 \div 3 = 200.000$ DH

Prix des parts acquises = 400.000 DH

Droits dus = $400.000 \times 3\% = 12.000$ DH

Licitation faite au profit d'un étranger à l'indivision

Mêmes données que l'exemple précité Liquidation des droits : $600.000 \times 3\% = 18.000$ DH

4- La soulte et la plus-value de partage

Selon les règles du droit civil, le partage n'est pas translatif de la propriété des biens partagés. Il est dit déclaratif, c'est-à-dire qu'il ne fait qu'attribuer à chaque copartageant à titre privatif, les biens dont il était déjà propriétaire dans l'indivision. Toutefois, il arrive qu'un copartageant reçoive des biens d'une valeur supérieure au montant de ses droits dans l'indivision. Dans ce cas, tout ce qui lui est attribué en plus de sa part normale est censé fiscalement lui provenir d'une cession par ses co-indivisaires.

Sa quote-part présente alors un surplus

Pour rétablir l'égalité, ce copartageant est débiteur d'une soulte, dont il peut s'acquitter de la manière suivante :

- ou bien il verse une somme d'argent à celui ou à ceux des copartageants dont les attributions en nature sont inférieures à leurs droits ;
- ou bien il prend à sa charge une part du passif qui affecte les biens partagés et qui excède celle qui lui incombe normalement.

Lorsque le surplus précité ne donne pas lieu au versement d'une soulte, le partage est fiscalement considéré réalisé avec une « plus-value » au profit d'un des copartageants.

a) Soulte pure et simple

La soulte est la somme payée par un copartageant à ses autres copartageants, en contrepartie de ce qu'il reçoit en plus de sa part dans la masse partagée. Les droits d'enregistrement prévus pour la vente sont exigibles sur la soulte de partage, selon la nature des biens grevés de cette soulte.

b) Soulte résultant de la prise en charge du passif

Il y a également soulte, quand un copartageant supporte une fraction du passif qui affecte les biens partagés supérieure à sa part normale dans ce passif. Dans ce cas, l'opération est considérée fiscalement comme une vente, à concurrence de la part du passif que ce copartageant paie pour les autres.

Exemple :

A et B sont copropriétaires des biens ci-après, dans la proportion de 50% chacun :

- un terrain estimé à 200.000 DH ;
- un appartement estimé à 200.000 DH.

Ces biens sont affectés d'une dette envers une banque d'un montant de 50.000 DH.

Cette dette incombe aux deux copartageants dans la même proportion de 50% chacun.

A se retire avec le terrain et prend en charge le paiement intégral du passif de 50.000 DH.

B reçoit l'appartement. Pour la liquidation des droits d'enregistrement, on considère qu'il y a soulte à la charge de A, à concurrence de la fraction du passif qu'il a pris en charge au delà de sa quote-part dans ce passif, soit :

$$50.000 \times 50\% = 25.000 \text{ DH}$$

Liquidation des droits :

- au titre du partage :

$$(200.000 + 200.000) = 400.000 - 25.000 = 375.000 \text{ DH}$$

$$375.000 \times 1,50\% = 5.625 \text{ DH}$$

- au titre de la soulte : $25.000 \times 6\% = 1.500 \text{ DH}$

Total des droits : 7.125 DH

Lorsque certains biens indivis sont affectés au paiement d'une partie du passif et que le surplus de ce passif est acquitté par l'un des copartageants, il n'y a soulte qu'à concurrence de la fraction du passif pris en charge par ce copartageant au delà de sa part dans ce passif.

Aucun droit de soulte ne peut être réclamé, lorsque le passif est acquitté intégralement au moyen de biens indivis.

Exemple :

A et B sont copropriétaires des biens ci-après, à raison de 50% chacun :

- un terrain estimé à 200.000 DH ;

- un appartement estimé à 200.000 DH ;

- un tracteur estimé à 50.000 DH.

Ces biens sont grevés d'un passif de 50.000 DH.

A reçoit le terrain et B reçoit l'appartement.

Les copartageants conviennent que le tracteur sera vendu et le produit de cette vente affectée au paiement du passif de 50.000 DH.

Dans ce cas, aucun droit ne sera réclamé au titre de la soulte, dans la mesure où le passif a été réglé au moyen d'un bien indivis.

Si A ou B reçoit le tracteur et se charge de payer la totalité du passif, la part de ce passif qui ne lui incombe pas (50%, soit 25.000 DH) sera taxée au titre de la soulte.

A ce titre, si c'est A qui reçoit le tracteur, la soulte sera taxée au taux de 6% prévu pour la vente de terrain.

Si c'est B qui reçoit le tracteur, la soulte sera taxée au taux de 3% prévu pour la vente d'appartement.

c) Plus-value de partage

Lorsque les biens reçus par un copartageant présentent une plus-value supérieure au montant de la soulte convenue, la base imposable au titre de la mutation à titre onéreux est constituée par le montant de cette plus-value. De même, lorsque les parties n'ont convenu aucune soulte, alors que les biens reçus par un copartageant présentent une plus-value, la base imposable au titre de la mutation à titre onéreux est constituée par le montant de cette plus-value.

Lorsqu'un partage comprend des biens de diverses origines (héritage, acquisitions, etc.), mais tous indivis entre les divers copartageants, il suffit pour que les attributions ne comportent pas de plus-values, qu'elles soient dans l'ensemble conformes à la totalité des droits appartenant à chacun des co-indivisaires, quelle que soit la provenance des biens attribués.

d) Règles de détermination des soultes imposables

d-1- Compensation des soultes réciproques

Lorsqu'un copartageant reçoit une part supérieure à celle qui lui revient de droit et paie des soultes (soultes proprement dites ou résultant de l'inégale répartition du passif), il y a compensation entre les soultes reçues et celles payées. Les droits d'enregistrement prévus pour la vente ne sont perçus que sur l'excédent de soulte effectivement supporté.

d-2- Mode d'imputation de la soulte

Le taux proportionnel des droits dus, au titre de la soulte, est déterminé d'après la nature des biens attribués au copartageant tenu de verser la soulte. Lorsque tous les biens attribués à ce copartageant sont de même nature, le droit proportionnel applicable à la mutation à titre onéreux est perçu au taux correspondant à la nature de ces biens.

Quand lesdits biens sont de nature diverse, les parties doivent déclarer les biens sur lesquels s'imputent la soulte et/ou le passif pris en charge.

A défaut de déclaration par les parties, la soulte et/ou le passif pris en charge sont imputés sur chaque bien reçu par le copartageant tenu au versement de la soulte ou ayant pris en charge le passif, proportionnellement à l'importance des biens reçus.

Les règles suivantes sont rappelées, à titre indicatif :

- la soulte imputable sur du numéraire ou sur des dépôts à vue (comptes bancaires ou postaux) ne donne lieu à aucun droit ;
- la soulte imputable sur des immeubles ou des fonds de commerce est passible des droits d'enregistrement, aux taux applicables à la vente desdits biens ;
- la soulte imputable sur les marchandises dépendant d'un fonds de commerce peut bénéficier de l'application du taux de 1,50 % prévu à l'article 133 (I- C- 10°) du C.G.I., si ces marchandises sont détaillées et estimées, article par article, et si elles sont attribuées au copartageant avec les autres éléments du fonds.

5- L'échange d'immeubles

En vertu de l'article 619 du D.O.C., l'échange est un contrat par lequel chacune des parties remet à l'autre, à titre de propriété, une chose mobilière ou immobilière ou un droit incorporel, contre une chose ou un autre droit de même nature ou de nature différente. Lorsque les biens échangés ont des valeurs différentes, la différence peut être compensée par le paiement d'une soulte.

L'échange est soumis aux mêmes règles et produit les mêmes effets que la vente, dans la mesure où le permet la nature de ce contrat (art. 625 du D.O.C.).

6- La dation en paiement

Il y a dation en paiement lorsque le créancier consent à recevoir en paiement de sa créance une prestation autre que celle portée dans le contrat (art. 321 du D.O.C.). Lorsque ce créancier reçoit en paiement de sa créance un bien en nature, cette opération s'analyse en une mutation à titre onéreux, passible du droit proportionnel suivant la nature du bien transmis.

Exemple :

Un promoteur immobilier est redevable envers une banque de la somme de 3.000.000 DH en capital et intérêts. En règlement de sa dette, le promoteur cède à la banque, qui accepte, un immeuble estimé au même montant. Cette opération s'analyse en une dation en paiement, passible du droit proportionnel applicable à la vente d'immeuble.

7- La déclaration de command

La déclaration de command est l'acte par lequel l'acheteur apparent d'un bien révèle l'identité du véritable acquéreur dudit bien

Il est rappelé que l'acte d'acquisition dans lequel l'acquéreur se réserve la faculté de désigner l'identité du véritable acquéreur (command ou ami) doit être établi sous la forme authentique et enregistré dans les conditions de droit commun.

Lorsque l'acquéreur révèle l'identité du véritable acheteur, l'acte établi à cet effet n'est pas fiscalement translatif de propriété, à condition que cet acte soit fait en la forme authentique dans les quarante huit (48) heures de la date de l'acte d'acquisition précité. Il est précisé que l'acte stipulant la réserve de déclarer command, ainsi que l'acte portant cette déclaration ne doivent comporter qu'une seule date chacun.

Pour la computation du délai de quarante huit (48) heures, le jour de l'établissement de l'acte d'acquisition contenant la réserve d'élire command n'est pas compté et le délai de quarante huit (48) heures commence à courir à compter de zéro (0) heure du jour suivant.

Dans ces conditions, l'acte portant déclaration de command est soumis au droit fixe de 200 dirhams prévu par l'article 135- 7° du C.G.I., étant précisé que le droit proportionnel d'enregistrement a déjà été perçu sur l'acte initial. Par contre, si cette déclaration de command n'a pas été faite dans les conditions de forme et de délai précitées, l'acte qui la constate relève du droit proportionnel d'enregistrement comme une nouvelle vente.

Exemples :

1^{er} cas :

Par acte notarié daté du 5 janvier 2009,

A vend à B un appartement au prix de 600.000 DH.

B se réserve le droit de désigner le véritable acquéreur.

Par acte notarié daté du 7 janvier 2009, B désigne le véritable acquéreur.

Liquidation des droits

Sur l'acte initial :

Droits d'enregistrement : $600.000 \times 3 \% = 18.000$ DH

Sur l'acte désignant le command :

Droits d'enregistrement :

Droit fixe : 200 DH

N.B. : l'acte portant déclaration de command, remplissant les conditions de forme et de délai prévues par la loi n'est pas fiscalement translatif de propriété

2^{ème} cas :

Mêmes données, sauf que l'acte notarié portant désignation du command est daté du 8 janvier 2009, soit au delà du délai de quarante huit (48) heures prévu par la loi. Dans ce cas, la déclaration de command est considérée comme translatrice de propriété.

Liquidation des droits Sur l'acte initial :

Droits d'enregistrement : $600.000 \times 3 \% = 18.000$ DH

Sur l'acte désignant le command :

Droits d'enregistrement : $600.000 \times 3 \% = 18.000$ DH

8- Le retrait de réméré

Le retrait de réméré est l'acte qui constate l'exercice de la faculté de rachat, par le vendeur, dans une vente à réméré.

En vertu des dispositions de l'article 585 du D.O.C., la vente avec faculté de rachat ou vente à réméré est celle par laquelle l'acheteur s'oblige, après la vente parfaite, à restituer la chose au vendeur contre remboursement du prix, si le vendeur en manifeste la volonté.

Le délai maximum pour l'exercice de la faculté de rachat est de trois (3) ans, non susceptible de prorogation pour quelque cause que ce soit. Lorsque cette faculté de rachat est stipulée pour un terme inférieur à trois (3) ans, elle doit être exercée dans le délai convenu. Si elle est stipulée pour un terme excédant trois ans, celui-ci est ramené au délai légal.

Fiscalement, Dans le but de faciliter l'accès au financement pour les sociétés à travers l'instrument de la vente à réméré, il a été décidé dans le cadre de la loi de finance 2017 de ne pas considérer comme produits imposables, les produits de cession résultant des opérations de cession et de rétrocession

d'immeubles figurant à l'actif, réalisées entre les entreprises dans le cadre d'un contrat de vente à réméré, sous réserve du respect des conditions suivantes :

- le contrat de vente à réméré doit être établi sous forme d'un acte authentique, conformément à la législation en vigueur ;
- le rachat doit être effectué dans le terme stipulé dans le contrat qui ne peut excéder trois ans, à compter de la date de la conclusion dudit contrat ;
- la réinscription des immeubles à l'actif de l'entreprise, après le retrait de réméré, doit être effectuée à leur valeur d'origine.

D'autre part, il a été décidé d'instituer, en matière d'IR/profits immobiliers, une neutralité fiscale au profit des « ventes à réméré » portant sur des biens immeubles comme suit :

- exclure du champ d'application de l'impôt sur le revenu au titre des profits fonciers, l'opération de rétrocession par l'acheteur du bien immeuble suite au retrait de réméré exercé ;
- faire bénéficier le vendeur d'une restitution du montant de l'impôt dû au titre du profit réalisé à l'occasion de la vente à réméré du bien immeuble, lorsqu'il exerce le droit de rachat dudit bien dans un délai n'excédant pas 3 ans.

N.B. : Opérations de pension

Les opérations de pension sont régies par la loi n° 24-01 précitée, relative aux opérations de pension. En vertu de cette loi, l'opération de pension constitue une cession de titres, en pleine propriété, avec engagement du cédant à reprendre les titres cédés et du cessionnaire à les rétrocéder à un prix et une date convenus. Cette opération présente des similitudes avec la vente à réméré. Elle porte sur :

- les valeurs mobilières inscrites à la Cote de la Bourse des Valeurs (actions, obligations, etc.) ;
- les titres de créances négociables (certificats de dépôt, bons des sociétés de financement et billets de Trésorerie) ;
- les bons du Trésor ;
- et les effets privés (lettres de change et billets à ordre).

Les opérations de pension ne sont pas soumises à la formalité d'enregistrement, s'agissant d'opérations situées hors champ de cette formalité.

9- La rétrocession, l'annulation et la résolution amiables

La rétrocession est une convention par laquelle l'acquéreur d'un bien le cède à nouveau à son vendeur. Elle est taxée au droit d'enregistrement proportionnel prévu pour la vente. Les annulations et les résolutions amiables de ventes déjà conclues sont considérées fiscalement comme des rétrocessions et sont imposées comme des ventes, à moins qu'il ne s'agisse de résiliations intervenues dans les vingt quatre (24) heures de la conclusion de la vente résiliée et présentée à l'enregistrement dans le même délai. Dans ce cas, seul le droit fixe de 200 DH est perçu.

C/ MUTATION DE FONDS DE COMMERCE ET DE CLIENTELE

L'article 127 (I- A- 1°- b) du C.G.I. soumet obligatoirement aux droits et à la formalité de l'enregistrement les mutations, à titre onéreux, de propriété, de nue-propriété ou d'usufruit de fonds de commerce ou de clientèle.

Entrent dans le champ d'application des droits d'enregistrement, les ventes, reventes, cessions, rétrocessions, adjudications, mourabaha et tous autres actes translatifs à titre onéreux des biens et droits précités. A l'instar des mutations à titre onéreux d'immeuble, il sera traité ci-après, de la vente :

- de propriété, de nue-propriété et d'usufruit de fonds de commerce ;
- et de clientèle, étant précisé que les mêmes règles sont également applicables aux autres opérations de revente, cession, rétrocession, adjudications, mourabaha, etc. visées ci-dessus.

1- Ventes de propriété, de nue-propriété et d'usufruit de fonds de commerce

a) Définition du fonds de commerce

L'article 79 de la loi n° 15-95 formant code de commerce définit le fonds de commerce comme « un bien meuble incorporel constitué par l'ensemble de biens mobiliers affectés à l'exercice d'une ou de plusieurs activités commerciales ».

Le fonds de commerce comprend des éléments incorporels et des éléments corporels. Les éléments incorporels sont :

- la clientèle et l'achalandage qui est la clientèle virtuelle liée à la situation du fonds et à ses facteurs objectifs, qui concourent à maintenir les rapports d'affaires avec les clients ;
- le nom commercial, l'enseigne, les procédés de fabrication, les marques de fabrique, etc. ;
- le droit au bail qui représente le droit pour le cessionnaire de se substituer au cédant dans le bail des locaux où est exploité le fonds.

Les éléments corporels sont :

- le matériel constitué par l'ensemble des objets mobiliers servant à l'exploitation du fonds, tels le mobilier commercial, l'outillage, le matériel de transport, les appareils et installations diverses, les approvisionnements en produits et matières intermédiaires, etc. ;
- les marchandises en stock.

b) Conditions d'imposabilité de la vente de fonds de commerce

Sous réserve des particularités propres à la cession du fonds de commerce, les conditions d'application des droits d'enregistrement à cette opération sont les mêmes que celles prévues pour la vente d'immeubles.

b- 1- Forme écrite ou verbale de la cession

Les droits d'enregistrement sont dus sur la cession d'un fonds de commerce, même si elle est conclue verbalement. Par conséquent, l'existence d'un écrit pour constater cette cession n'est pas une condition nécessaire pour l'exigibilité des droits d'enregistrement.

b- 2- Transfert des éléments essentiels du fonds de commerce

Aux termes de l'article 80 de la loi n° 15-95 précitée, « le fonds de commerce comprend obligatoirement la clientèle et l'achalandage ».

Aussi, pour être taxée comme telle, une vente de fonds de commerce doit-elle porter au moins sur ces deux éléments essentiels pour l'existence de ce fonds. Toute cession qui ne porte pas transfert de ces deux éléments n'est pas considérée avoir pour objet un fonds de commerce. Par ailleurs et en vertu de l'article 127 (I- A- 1° - b) du C.G.I., sont soumises à l'enregistrement, les ventes :de propriété de fonds de commerce ;

- de nue-propriété de fonds de commerce ;
- d'usufruit de fonds de commerce.

Il est rappelé qu'un fonds de commerce, à l'instar de tout autre bien meuble ou immeuble peut faire l'objet d'un démembrement de propriété donnant lieu aux droits d'usufruit et de nue-propriété, susceptibles de cession à titre gratuit ou onéreux.

2- Vente de clientèle

L'article 127 (I- A- 1° - b) précité soumet à l'enregistrement les mutations de clientèles, au même titre que les mutations de fonds de commerce.

Par clientèle, il faut entendre l'ensemble des relations établies entre le public et un professionnel. Ces relations sont la source de profits et constituent une valeur appréciable transmissible à un tiers.

Ainsi, relèvent de l'enregistrement obligatoire, les cessions, à titre onéreux, à la fois de clientèles commerciales et de clientèles civiles.

a) Clientèle commerciale

Est considérée commerciale, la clientèle liée à l'exercice d'une activité commerciale, telle que l'achat de meubles ou d'immeubles en vue de les revendre, l'exercice d'activité industrielle ou artisanale, le transport, la banque, l'assurance, le courtage et, en générale, toutes les activités prévues par l'article 6 et suivant du code de commerce.

Est visée par le texte, la clientèle cédée séparément et indépendamment de l'existence d'un fonds de commerce.

Exemple :

Cession de portefeuilles d'agents d'assurances ou de cartes de représentants de commerce non salariés, d'agrément de transport (car ou taxi), etc.

b) Clientèle civile

Est considérée civile, la clientèle liée à l'exercice d'une activité civile, telle qu'une profession libérale, notamment la clientèle d'architecte, d'avocat, d'expert comptable, de médecin, de notaire, etc.

Exemple :

Cession d'un cabinet médical avec clause de présentation du cessionnaire à la clientèle et de non rétablissement dans un rayon déterminé

D/CESSIONS DE PARTS DANS LES SOCIÉTÉS IMMOBILIÈRES OU A PRÉPONDERANCE IMMOBILIÈRE

1- Opérations imposables

Sont obligatoirement soumises à l'enregistrement :

- les cessions d'actions ou de parts des sociétés immobilières transparentes ou à prépondérance immobilière y compris la cession d'actions des sociétés cotées en bourse.(LF 2017)
- Sont considérées comme sociétés immobilières transparentes en vertu des dispositions de l'article 3-3° du C.G.I., les sociétés à objet immobilier, quelle que soit leur forme, dont le capital est divisé en parts sociales ou actions nominatives :
 - lorsque leur actif est constitué soit d'une unité de logement occupée en totalité ou en majeure partie par les membres de la société ou certains d'entre eux, soit d'un terrain destiné à cette fin ;
 - lorsqu'elles ont pour seul objet l'acquisition ou la construction, en leur nom, d'immeubles collectifs ou d'ensembles immobiliers, en vue d'accorder statutairement, à chacun de leurs membres nommé désigné, la libre disposition de la fraction d'immeuble ou d'ensemble immobilier, correspondant à ses droits sociaux.
 - Chaque fraction est constituée d'une ou plusieurs unités à usage professionnel ou d'habitation susceptibles d'une utilisation distincte.

Sont considérées comme sociétés à prépondérance immobilière au sens de l'article 61- II du C.G.I., toutes sociétés dont l'actif brut immobilisé est constitué pour 75% au moins de sa valeur, déterminée à l'ouverture de l'exercice au cours duquel intervient la cession imposable, par des immeubles ou par des titres sociaux émis par les sociétés à objet immobilier visées ci-dessus ou par d'autres sociétés à prépondérance immobilière.

Ne sont pas pris en considération les immeubles affectés par la société à prépondérance immobilière à sa propre exploitation industrielle, commerciale, artisanale, agricole, à l'exercice d'une profession libérale ou au logement de son personnel salarié.

2- Nature des droits cédés

a) Régime de droit commun

Les droits sociaux (actions et parts sociales) sont des droits mobiliers incorporels distincts des biens sociaux et représentatifs du capital social

b) Droits sociaux représentatifs d'apports en nature

Durant un délai de quatre (4) ans à compter de la réalisation définitive de l'apport, les actions et parts émises par une société en rémunération d'apports en nature, s'analysent fiscalement comme étant des

biens objet de ces apports (immeuble, fonds de commerce, droit au bail, etc.) et non des valeurs mobilières.

Aussi, toute cession qui porte sur lesdites actions ou parts durant ladite période, dite « délai de sûreté » est, par conséquent, soumise aux droits d'enregistrement applicables à la cession desdits biens, en application des dispositions de l'article 133 (I- B- 1° - 2è alinéa) du C.G.I.

c) Droits sociaux émis par les sociétés immobilières

Certaines sociétés sont considérées, du point de vue fiscal, comme n'ayant pas de personnalité différente de celle de leurs membres.

Par conséquent, les actions ou parts sociales détenues par les actionnaires ou associés sont censées leur conférer un droit direct sur les biens en nature possédés par ces sociétés ou actionnaires, à l'exemple des droits des co-indivisaires.

Les sociétés concernées sont les suivantes :

- les sociétés à objet immobilier dites sociétés immobilières transparentes, visées à l'article 3 -3° du C.G.I. ;
- les sociétés à prépondérance immobilière, visées à l'article 61- II du C.G.I.
- les sociétés coopératives d'habitation régies par le décret royal portant loi n° 552-67 du 17 décembre 1968 relatif au crédit foncier, au crédit à la construction et au crédit à l'hôtellerie ;

La cession des actions et parts sociales émises par lesdites sociétés est considérée avoir pour objet non pas des droits mobiliers incorporels, mais les biens en nature que ces actions et parts sociales sont censées représenter.

E/ BAUX (MUTATIONS DE JOUISSANCE A TITRE ONEREUX)

L'article 627 du D.O.C. définit le louage de choses ou le bail comme étant un contrat par lequel l'une des parties, appelée bailleur, cède à l'autre partie, appelée preneur ou locataire, la jouissance d'une chose mobilière ou immobilière pendant un certain temps, en contrepartie d'un prix déterminé ou loyer que le locataire s'oblige à lui payer.

Le régime fiscal applicable au contrat de bail dépend, à la fois, de la durée de ce contrat et de la nature des biens sur lesquels il porte.

1- Bail à rente perpétuelle de biens immeubles, bail emphytéotique, bail à vie et bail dont la durée est illimitée

Les baux emphytéotiques sont conclus pour une période allant de 18 à 99 ans.

Les baux à vie sont conclus pour la vie de l'une des deux parties - bailleur ou preneur - ou, parfois d'un tiers, tel que l'héritier de l'une des parties au contrat.

Les baux de durée illimitée sont ceux dont la durée ne peut être fixée ni par les circonstances, ni par l'usage des lieux. Mais il doit ressortir du contrat que la volonté des parties est de maintenir cette durée illimitée.

Le bail à durée illimitée se distingue par l'étendue des prérogatives acquises par le preneur qui s'apparentent à celles du propriétaire, à l'exclusion du droit de disposer du bien loué par cession.

Ainsi et sous réserve de modalités particulières qui peuvent être prévues dans le contrat, le preneur peut :

- sous-louer le bien ;
- construire, transformer ou démolir les constructions existantes ;
- changer l'affectation du bien loué ;
- transmettre à ses héritiers la jouissance du bien objet du bail.

Par contre, le bail de durée indéterminée se caractérise par la précarité des droits du preneur, en ce sens qu'à tout moment, l'une ou l'autre partie peut mettre fin au contrat.

En raison de la pérennité des droits qu'ils confèrent au preneur et de leur étendue, les baux à rente perpétuelle de biens immeubles, les baux emphytéotiques, les baux à vie et ceux dont la durée est illimitée sont assimilés fiscalement aux ventes de droits immobiliers.

2- Cession d'un droit au bail ou du bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble

En vertu de l'article 127 (I- A- 3°) du C.G.I., sont obligatoirement soumises à l'enregistrement les cessions du droit au bail ou du bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble, quelle que soit leur forme, même convenues verbalement.

Ces différents actes, qu'ils soient qualifiés cession de pas de porte ou de droit au bail, deniers d'entrée, indemnité de départ ou toute autre qualification similaire donnée à l'acte par les parties sont obligatoirement assujettis à l'enregistrement

Les dispositions précitées s'appliquent aux locaux à usage commercial, industriel, artisanal, professionnel et aux locaux d'habitation. La cession du droit au bail est la cession par un locataire à une autre personne du droit de se substituer à lui dans la jouissance d'un immeuble en vertu d'un bail en cours ou d'une simple promesse de bail.

Sont également soumis à l'enregistrement en vertu de l'article 127 (I- A- 3°) précité :

- le contrat par lequel le propriétaire d'un immeuble (bailleur) donne en location ledit immeuble à un locataire (preneur) en exigeant de ce dernier le versement d'une somme fixe dite « pas de porte » ou « droit d'entrée », en plus du loyer payable périodiquement ;
- ou le contrat par lequel ce même bailleur reprend l'immeuble donné en location, en contrepartie d'une indemnité versée au profit du locataire sortant, dite « indemnité d'éviction ».

3- Bail, cession de bail, sous-location d'immeubles, de droits immobiliers ou de fonds de commerce (gérance libre)

En vertu de l'article 127 (I- A- 4°) du C.G.I., sont obligatoirement soumis à l'enregistrement les baux, cessions de baux et sous-locations d'immeubles, de droits réels immobiliers ou de fonds de commerce. Il s'agit de baux d'immeubles dont la durée est limitée ou indéterminée, notamment les baux de locaux d'habitation ou à usage professionnel et les baux d'immeubles ou de locaux à usage commercial, industriel ou artisanal régis, respectivement, par les dahirs du 25 décembre 1980 et 24 mai 1955.

La cession de bail ou sous-location d'immeubles est le contrat par lequel le locataire d'un bien immeuble ou d'un droit réel immobilier cède son droit de jouissance ou le donne à bail à un tiers, appelé sous-locataire; le premier preneur est dit locataire principal.

Le bail ou cession de bail d'un fonds de commerce est le contrat par lequel le propriétaire ou l'exploitant d'un fonds de commerce en concède totalement ou partiellement la location, dite gérance libre, à un gérant qui l'exploite à ses risques et périls (art. 152 du C. com.).

Les cessions de bail ou sous-location s'analysent en des cessions d'un droit personnel de jouissance qui relèvent du droit fixe prévu à l'article 135 du C.G.I.

4- bail s'analysant en une vente de biens meubles (produits)

a) Bail de carrières

Le bail de carrières confère au preneur, à la fois :

- le droit de jouissance des lieux objet du contrat ;
- la propriété des produits extraits de ce fonds.

De ce fait, un tel contrat s'analyse en une vente de biens meubles (produits), passible du droit d'enregistrement proportionnel au taux de 3% prévu par l'article 133 (I- B- 5°) du C.G.I., au lieu du droit fixe de deux cent (200) dirhams prévu par l'article 135 - 8° précité.

b) Bail de droits d'eau ou de droits de chasse (amodiations)

Le bail de droits d'eau ou de droits de chasse s'analyse également en une vente mobilière passible du même droit d'enregistrement proportionnel de 3%, au lieu du droit fixe de deux cent (200) DH.

II.- MUTATIONS ENTRE VIFS A TITRE GRATUIT (DONATION)

En vertu de l'article 127 (I- A- 1°) du C.G.I., sont obligatoirement assujetties à la formalité et aux droits d'enregistrement, les mutations entre vifs et à titre gratuit (donation) d'immeubles, de droits réels

immobiliers, de propriété, de nue-propriété et d'usufruit de fonds de commerce, d'actions et de parts des sociétés ou des G.I.E.

Le texte précité cite expressément la donation, à titre d'exemple, parmi les mutations obligatoirement assujetties à l'enregistrement. La donation est un contrat par lequel une personne (donateur) se dessaisit immédiatement au profit d'une autre personne (donataire), qui accepte, de tout ou partie de ses biens, à titre gratuit.

A/ ELEMENTS CONSTITUTIFS DE LA DONATION

L'exigibilité du droit d'enregistrement au titre de la donation est subordonnée aux conditions suivantes :

- la donation doit être faite entre vifs ;
- il doit s'agir d'un acte à titre gratuit ;
- le donateur doit se dessaisir des biens donnés ;
- la donation doit être acceptée par le donataire.

1- Condition de vie des contractants

Les droits d'enregistrement ne sont dus au titre de la donation que si la mutation intervient entre vifs. Par conséquent, ces droits ne s'appliquent pas aux cessions par testament ou à cause de mort.

2- Caractère gratuit

Un acte ne constitue une donation que s'il comporte l'intention du donateur de céder un droit ou un bien, sans aucune contrepartie.

Si le donateur reçoit l'équivalent de ce qu'il donne, le contrat perd son caractère de cession à titre gratuit et constitue une mutation à titre onéreux. Mais la donation peut comporter des charges imposées au donataire, sans perdre son caractère gratuit. Il en est ainsi, par exemple, lorsque la donation est faite, à charge pour le donataire de payer les frais, impôts, droits et taxes générés par cette mutation. Cependant, si les charges sont égales ou supérieures à la valeur des biens donnés, l'administration a le droit d'établir qu'il s'agit en réalité d'une mutation à titre onéreux.

3- Entrée en possession du donataire

Il n'y a donation que si le donateur met effectivement le donataire en possession des biens donnés.

Par ailleurs, la clause de révocation insérée dans un contrat de donation, en conformité avec les règles du droit musulman (rite malékite) qui le régissent ne dénature pas ce contrat. Toutefois, lorsque la révocation de la donation n'est pas permise par les règles précitées, elle constitue, sur le plan fiscal, une rétrocession soumise au droit proportionnel. Il est rappelé que les règles du droit musulman ne permettent la révocation de la donation que par le père et la mère du donataire. Enfin, le donateur peut se réserver la jouissance ou l'usufruit du bien donné.

Dans ce cas, il n'y a donation qu'à concurrence des droits effectivement transmis au donataire.

4- Acceptation du donataire

La donation doit être expressément acceptée par le donataire. A défaut de cette acceptation, l'acte ne constitue qu'une offre ou une promesse unilatérale de donation. Celle-ci devient parfaite, sans effet rétroactif, si l'acceptation est donnée par un acte ultérieur.

Dans ce cas, les droits d'enregistrement sont dus suivant la nature des biens donnés sur la valeur desdits biens et au taux en vigueur à la date de cet acte.

B/ CONDITIONS D'IMPOSABILITE DE LA DONATION

La donation est obligatoirement soumise aux droits d'enregistrement quelle que soit sa forme, écrite ou verbale et quelle que soit la forme de l'écrit qui la constate, S.S.P. ou authentique (notarié ou adoulaire).

Toutefois, l'existence d'un écrit justifiant le lien de parenté est nécessaire pour l'application du taux de 1,50% prévu pour les donations en ligne directe (ascendants et descendants), entre époux, entre frères et sœurs et dans le cadre de la « Kafâla » (LF 2018)

III.- ACTES S.S.P. OU AUTHENTIQUES CONSTATANT LES OPERATIONS VISEES A L'ARTICLE 127 (I- B) DU C.G.I.

Sont assujettis à l'enregistrement, les actes S.S.P. ou authentiques qui constatent certaines opérations immobilières ci-après :

A/ constitution et mainlevée d'hypothèque, cession ou délégation de créance hypothécaire

Sont assujettis à l'enregistrement, les actes S.S.P. ou authentiques qui constatent la constitution et mainlevée d'hypothèque, cession ou délégation de créance hypothécaire .

L'hypothèque est une sûreté réelle qui porte sur des immeubles affectés à la garantie d'une créance, actuelle ou éventuelle.

Sont susceptibles d'hypothèque, les immeubles immatriculés, bâtis ou non bâtis et les droits réels portant sur ces immeubles, tels l'usufruit, l'emphytéose et le droit de superficie. Sont également soumis à l'enregistrement en vertu du même texte, quelle que soit la forme de l'acte qui les constate, authentique ou S.S.P., les mainlevées d'hypothèque et les cessions ou délégations hypothécaires.

Bien que passés dans un pays étranger, les actes précités sont également assujettis aux droits d'enregistrement lorsqu'il en est fait usage par les conservateurs de la propriété foncière et des hypothèques, tel que cela résulte des dispositions de l'article 127 (I- B- 1°- 2° alinéa) du C.G.I.

B/ partage de biens meubles ou immeubles

Les actes portant partage de biens meubles ou immeubles sont obligatoirement soumis à l'enregistrement en application des dispositions de l'article 127 (I- B- 4°) du C.G.I. Le partage est le contrat qui a pour objet de mettre fin à une indivision par la répartition des biens indivis entre les co-indivisaires. Un partage peut être réalisé à titre pur et simple ou avec soulte ou retour. Est considéré comme pur et simple, le partage qui attribue à chaque copartageant des biens en nature conforme à sa part dans la masse partagée. Lorsqu'un copartageant reçoit des biens ayant une valeur qui dépasse ses droits dans la masse partagée, le partage est dit avec soulte lorsque cette différence est rémunérée par le versement d'une contrepartie, ou avec plus-value, s'il n'y a pas eu de versement d'une contrepartie.

Dans ce cas, l'acte qui constate cette convention relève obligatoirement de l'enregistrement :

- au titre d'un partage pur et simple ;
- au titre de la mutation du droit de propriété des biens ou de la fraction des biens sur lesquels est imputée la soulte ou la plus- value.

1- Conditions d'imposition des actes de partage

Pour être obligatoirement soumis à l'enregistrement, le partage doit répondre aux conditions suivantes :

- existence d'un acte ;
- existence préalable d'une indivision ;
- cessation d'une indivision.

a) Existence d'un acte

Le partage de biens meubles ou immeubles n'est soumis à l'enregistrement que s'il est constaté par écrit. Ainsi, tous les actes S.S.P. ou authentiques constatant un partage de biens meubles ou immeubles, à quelque titre que ce soit, sont obligatoirement assujettis à la formalité.

Un partage verbal, réalisé à titre pur et simple, n'est pas soumis à la formalité.

Toutefois, lorsque le partage est réalisé avec soulte imputable sur des immeubles, un fonds de commerce, des parts de G.I.E., des parts ou actions de sociétés, il devient obligatoirement soumis à l'enregistrement, même s'il est conclu verbalement, dans la mesure où il réalise une mutation à titre onéreux des biens précités, à concurrence de la soulte.

b) Existence préalable d'une indivision

Le partage suppose une indivision qui signifie qu'une chose ou un droit appartient à plusieurs personnes conjointement. L'origine de cette indivision n'a pas d'incidence sur la qualification du contrat de

partage. Ainsi, un même contrat de partage peut comprendre des biens indivis entre les copartageants provenant d'un héritage, d'un achat dans l'indivision, etc.

Les parties doivent justifier de leurs quotes-parts dans l'indivision, afin de permettre à l'administration de liquider les droits d'enregistrement. A défaut d'indication des quotes-parts des copartageants, ceux-ci sont considérés comme étant co-proprétaires des biens indivis à parts égales, en application des dispositions de l'article 961 du D.O.C.

Lorsque les parties qualifient, à tort, un acte de partage, l'administration est en droit d'établir, en l'absence d'indivision, qu'il s'agit en réalité d'une mutation à titre onéreux.

N.B. : lorsque l'usufruitier d'un bien abandonne au nu-proprétaire du même bien tout ou partie de son usufruit et reçoit, en échange, une part de la pleine propriété, cet acte constitue l'échange d'un usufruit contre une nue-propriété et non pas un partage, car il n'y a pas d'indivision entre l'usufruitier et le nu-proprétaire. Par contre, constitue un partage, l'acte par lequel deux copropriétaires d'un même bien mettent fin à l'indivision de la pleine propriété, en attribuant à l'un l'usufruit et à l'autre la nue-propriété de ce bien.

c) Cessation de l'indivision

Il est nécessaire, enfin, que l'acte constitue un partage effectif, c'est-à-dire un partage qui met fin à l'indivision et qui transforme le droit abstrait et général de chaque copartageant sur la masse commune en un droit privatif de propriété sur les biens qui lui sont attribués.

Ne constitue pas un partage effectif :

- le partage simplement provisionnel, c'est-à-dire qui porte uniquement sur la jouissance des biens communs ;
- l'acte qui ne contient pas une attribution nominative et définitive des biens objet de l'indivision (allotissement) ;
- le partage soumis à l'homologation du *cadi* chargé du *taoutiq*, lorsque l'un des copartageants est un mineur ;
- le jugement ordonnant un partage, tant que ce partage n'est pas homologué, notamment lorsque l'attribution des lots doit être faite au vu du procès-verbal établi par un notaire désigné par le juge pour le tirage au sort des lots.

Dans ces deux derniers cas, c'est l'homologation du *cadi* chargé du *taoutiq* ou le jugement d'homologation qui rend le partage parfait et définitif.

2- Cas de partage de biens sociaux

Le partage des biens sociaux, soit à l'occasion d'un partage partiel intervenu en cours de société ou à sa dissolution, supporte un droit d'enregistrement variable suivant le cas :

a) Pour les immeubles, fonds de commerce ou clientèle et droit au bail provenant d'apports purs et simples effectués avant le 1^{er} janvier 1989 ou postérieurement au 31 décembre 1995 :

- si ces biens sont repris, à titre de partage, par l'associé qui a fait apport de ces biens à l'origine, le droit d'enregistrement n'est pas dû sur la valeur de ces biens ;
- s'ils sont attribués à un associé autre que l'apporteur, le droit est dû au taux prévu pour la vente des biens de même nature.

Toutefois, pour les apports effectués à une société ou à un G.I.E. à partir du 1^{er} janvier 2004, le droit d'enregistrement au titre de la mutation selon la nature du bien n'est dû que si l'attribution du bien objet de l'apport en nature à un associé autre que l'apporteur intervient au cours du délai de quatre (4) ans.

b) Pour tous les autres biens, c'est le droit de 1,50 % prévu pour le partage qui est applicable. Sont soumis au droit de partage de 1,50%, le numéraire, les biens en nature constituant des acquêts sociaux, ainsi que les biens résultant d'apport en nature et attribués, à titre de partage, à l'apporteur.

Les acquêts sociaux sont les biens acquis directement par la société, autrement que par apport, ou créés par elle au cours de son existence.

C/ ANTICHRÈSE OU NANTISSEMENT DE BIENS IMMEUBLES ET LEURS CESSIONS

L'antichrèse est un contrat par lequel un débiteur accorde à son créancier le droit de jouir d'un immeuble pour lui tenir lieu des intérêts et du capital de la somme due et le met en possession de ce bien.

Ce contrat, constitutif d'un droit réel, est réglementé par les articles 100 à 107 du dahir du 2 Juin 1915 fixant la législation applicable aux immeubles immatriculés.

Les actes d'antichrèse sont obligatoirement assujettis à l'enregistrement, quelle que soit leur forme, S.S.P. ou authentique. Le nantissement est défini par l'article 1170 du D.O.C. comme « un contrat par lequel un débiteur ou un tiers agissant dans son intérêt, affecte une chose mobilière ou immobilière ou un droit incorporel à la garantie d'une obligation ».

Lorsqu'il porte sur des immeubles, le contrat de nantissement est obligatoirement assujetti à l'enregistrement. Sont également soumis obligatoirement à l'enregistrement en vertu de l'article 127 (I- B- 5°) du C.G.I., les cessions d'antichrèses et de nantissement d'immeubles.

SECTION III.- DELAIS D'ENREGISTREMENT

Le délai pour l'enregistrement des actes et conventions est la durée au cours de laquelle les redevables doivent s'acquitter des droits.

A l'expiration du délai prescrit, les droits deviennent exigibles et le receveur de l'administration fiscale compétent est en droit d'engager la procédure de recouvrement forcé du montant de ces droits, majoré de la pénalité, de l'amende et de la majoration de retard. L'article 128 du C.G.I. prévoit un délai de trente (30) jours et un délai de trois (3) mois.

PARAGRAPHE 1.- DELAI DE TRENTE (30) JOURS

Pour l'enregistrement des mutations visées à l'article 127 (I- A- B et C) du C.G.I., le délai de trente (30) jours court à compter de la date de la réalisation effective de la mutation, que celle-ci soit constatée par écrit ou convenue verbalement.

Lorsque cette mutation est constatée par un acte, c'est la date de cet acte qui sert de point de départ du délai de trente (30) jours. Si l'acte ne comporte pas de date de rédaction, c'est la date à laquelle les signatures ont été légalisées et, en cas de légalisation à des dates différentes, c'est la dernière date de légalisation de signature qui est retenue comme point de départ du délai d'enregistrement.

Si la mutation a été conclue verbalement, c'est la date de la réalisation de l'accord des parties qui est prise en considération. Dans ce cas, les parties doivent souscrire une déclaration et s'acquitter des droits auprès de l'inspecteur chargé de l'enregistrement dans les trente (30) jours de l'entrée en possession du bien objet de la mutation. Par conséquent, si un acte est établi pour constater une mutation conclue antérieurement à sa date de rédaction, c'est la date de l'accord réalisant cette mutation qui sert de point de départ du délai.

Tel est le cas d'un acte S.S.P. daté du 26 mai 2008 portant cession de parts sociales d'une société à prépondérance immobilière, stipulant que les cessionnaires sont propriétaires des parts sociales cédées et en ont la jouissance pleine et entière depuis le 2 janvier 2008.

La cession de parts sociales des sociétés à prépondérance immobilière est obligatoirement assujettie à l'enregistrement, quelle que soit la forme de cette cession, écrite ou verbale, en application des dispositions de l'article 127 (I- A- 1° - c) du C.G.I.

Le transfert de la propriété des titres sociaux en question et donc des immeubles qu'ils représentent résultant d'un accord antérieur, soit le 2 janvier 2008, c'est à cette dernière date que le délai d'enregistrement de cette opération commence à courir et non à la date de l'acte (26 mai 2008) qui est rédigé pour la constater.

Pour les opérations qui ne sont soumises à l'enregistrement que si elles font l'objet d'un acte, c'est la date de cet acte qu'il y a lieu de retenir pour le calcul du délai de trente (30) jours précité.

Tel est le cas des procès-verbaux d'adjudications d'immeubles, de fonds de commerce ou d'autres meubles.

Toutefois, pour les conventions constatées par les actes d'adoul, le délai de trente (30) jours court à compter de la date de réception par ces derniers de la déclaration des parties.

Exemples :

- Acte S.S.P. (ou notarié) portant vente d'un appartement, daté du 6 janvier 2004. Le jour de l'établissement de l'acte qui est le 6 janvier 2004 n'est pas compté (art. 163- I du C.G.I.). Le délai de trente (30) jours pour l'enregistrement de cet acte expire le 5 février 2004.
- Déclaration reçue par des adoul, le 19 février 2004, portant vente d'un terrain agricole. Etant donné que l'année 2004 est bissextile, le délai de trente (30) jours pour l'enregistrement de cet acte expire le 20 mars 2004. Toutefois, le 20 mars 2004 étant un samedi, jour chômé légal, l'échéance est reportée au lundi 22 mars 2004 (art. 163- I du C.G.I.).

PARAGRAPHE 2.- DELAI DE TROIS (3) MOIS

Un délai d'enregistrement de trois (3) mois est prévu pour les actes de libéralité pour cause de mort, les ordonnances, jugements et arrêts. Pour les actes de libéralité, le délai court à compter de la date du décès du testateur

S'agissant des décisions de justice, la date à retenir pour le décompte du délai de trois (3) mois est celle de la date desdites décisions judiciaires.

Exemples :

- Déclaration reçue par des adoul, le 07 janvier 2009, portant legs de biens immeubles. Le testateur décède le 12 mai 2009. Le jour du décès du testateur n'est pas compté (art. 163- I du C.G.I.) et le délai de trois (3) mois qui est compté de quantième à quantième, c'est-à-dire de date à date expire le 13 août 2009.
- Jugement daté du 5 mai 2009 portant homologation d'un partage de biens immeubles entre co-indivisaires. La date du jugement n'est pas comptée (art. 163- I du C.G.I.) et le délai expire le dernier jour du délai de trois (3) mois, soit le 6 août 2009.

SECTION IV.- EXONERATIONS

L'article 129 du C.G.I. fixe la liste limitative des exonérations.

Ces exonérations sont soit de portée générale lorsqu'elles profitent à une institution ou un organisme déterminé, soit de portée limitée lorsqu'elles s'appliquent uniquement à une opération particulière. Les cas d'exonération sont classés en fonction de la motivation qui a présidé à leur institution et du but poursuivi à travers l'avantage fiscal qui en résulte.

Par ailleurs dans certains cas, le bénéfice de l'exonération est acquis sous certaines conditions. Celles-ci font l'objet de l'article 130 du C.G.I.

PARAGRAPHE 1.- ACTES ET CONVENTIONS EXONERES

La liste des exonérations est fixée par l'article 129 (I- II- III- IV et V) du C.G.I.

I.- ACTES PRESENTANT UN INTERET PUBLIC

Ces actes concernent :

- 1- Les acquisitions par les Etats étrangers d'immeubles destinés à l'installation de leur représentation diplomatique ou consulaire au Maroc ou à l'habitation du chef de poste.

Cette exonération est acquise, à la condition que la réciprocité soit accordée par l'Etat concerné à l'Etat marocain, conformément à la convention de Vienne, ratifiée par le Royaume du Maroc, le 18 avril 1961 ;

2- Les actes constatant des opérations immobilières, ainsi que des locations et des cessions de droits d'eau en vertu du dahir du 15 jourmada I 1357 (13 juillet 1938) ;

3- Les actes et écrits faits en exécution de la loi n° 7-81 relative à l'expropriation pour cause d'utilité publique et à l'occupation temporaire, promulguée par le dahir n° 1-81-252 du 11 rejeb 1402 (6 mai 1982), lorsqu'il y a lieu à la formalité.

II.- ACTES CONCERNANT LES COLLECTIVITES PUBLIQUES

Les acquisitions de l'Etat, les échanges, les donations et conventions qui lui profitent; les constitutions de biens habous, les conventions de toute nature passées par les Habous avec l'Etat.

III.- ACTES PRESENTANT UN INTERET SOCIAL

1- Les actes d'acquisition des immeubles strictement nécessaires à l'accomplissement de leur objet par les associations à but non lucratif s'occupant des personnes handicapées ;

A titre d'exemple, l'exonération est applicable à l'acte d'acquisition d'un immeuble par une association de bienfaisance, ayant conclu une convention de partenariat avec l'Entraide nationale qui lui accorde des subventions matérielles, en considération de l'action sociale et de bienfaisance qu'elle accomplit

2- Les actes constatant la vente ou la location par bail emphytéotique de lots domaniaux équipés par l'Etat ou les collectivités locales et destinés au recasement des habitants des quartiers insalubres ou des bidonvilles ;

3- Les baux, cessions de baux, sous locations d'immeubles ou de droits réels immobiliers conclus verbalement ;

4- Les actes d'attribution aux bénéficiaires de lots domaniaux agricoles ou à vocation agricole appartenant au domaine privé de l'Etat, réalisés dans le cadre du dahir portant loi n° 1-72-454 du 25 hijja 1396 (17 décembre 1976) étendant aux lots agricoles attribués avant 1966 la législation et la réglementation sur la réforme agraire.

5- Les actes constatant la vente de logements destinés à la classe moyenne

6- les opérations d'attribution de lots réalisées conformément au dahir n° 1-69-30 du 10 jourmada1 1389 (25 juillet 1969) relatif aux terres collectives situées dans le périmètre d'irrigation.(loi de finances 2016).

IV.- ACTES RELATIFS A L'INVESTISSEMENT

Il s'agit des actes suivants :

1- Les acquisitions par les promoteurs immobiliers, personnes physiques ou personnes morales relevant du régime du résultat net réel, de terrains nus ou comportant des constructions destinées à être démolies et réservés à la réalisation d'opérations de construction de cités, résidences ou campus universitaires. Cette exonération est acquise, sous réserve des conditions prévues au paragraphe 2 (I) de la présente section.

2- les acquisitions par les entreprises installées dans les zones franches d'exportation, de terrains nécessaires à la réalisation de leur projet d'investissement, En raison de la pérennité des droits qu'il confère au preneur et de l'étendue de ces droits (conclu pour une période de 18 à 99 ans), le bail emphytéotique est assimilé fiscalement à l'acquisition de droits immobiliers.

Par cette assimilation, le bail emphytéotique bénéficie de l'exonération des droits d'enregistrement, dès lors qu'il porte sur un terrain nécessaire à la réalisation d'un projet d'investissement par une entreprise installée dans une zone franche d'exportation

3- les acquisitions par les banques et des sociétés holding offshore, d'immeubles nécessaires à l'établissement de leurs sièges, agences et succursales

4- Les actes d'hypothèque consentis en garantie du paiement de la taxe sur la valeur ajoutée versée par l'Etat, ainsi que la mainlevée délivrée par le receveur de l'administration fiscale, tel que cela est prévu à l'article 93- I du C.G.I.

5- les actes constatant les opérations de constitution et d'augmentation de capital des sociétés ou des groupements d'intérêt économique, réalisées par apport en numéraire à titre pur et simple ou des créances en compte courant d'associés ou par incorporation des bénéfices et réserves, et ce quel que soit le montant du capital souscrit.

Cette Mesure est applicable aux opérations de constitution et d'augmentation de capital souscrits à compter du 1er janvier 2018.

V.- ACTES RELATIFS AUX OPERATIONS DE CREDIT

Sont exonérés , Les actes constatant les opérations de crédit immobilier conclues entre les particuliers et les sociétés de financement et celles passées entre les entreprises et leurs salariés pour l'acquisition ou la construction de leur habitation principale.

Cette exonération est étendue :

- depuis le 1^{er} janvier 2004, aux opérations de crédit passées entre les entreprises et leurs salariés pour l'acquisition ou la construction de leur habitation principale ;
- depuis le 1^{er} janvier 2005, aux opérations de crédit passées entre les associations des oeuvres sociales du secteur publics, semi public ou privé et leurs adhérents pour l'acquisition ou la construction de leur habitation principale.

PARAGRAPHE 2.- CONDITIONS D'EXONERATION

L'article 130 du C.G.I. prévoit les conditions d'application de certaines exonérations.

Ces conditions concernent les cas suivants :

I.- Acquisition de terrains pour la réalisation d'opérations de construction de cites, résidences ou campus universitaires

Pour bénéficier de l'exonération prévue par l'article 129 (IV- 2°) du C.G.I., les promoteurs immobiliers, personnes physiques ou personnes morales, doivent réaliser leurs opérations dans le cadre d'une convention conclue avec l'Etat, assortie d'un cahier des charges en vue de réaliser des opérations de construction de cités, résidences et campus universitaires constitués d'au moins cinquante (50)5 chambres dont la capacité d'hébergement est au maximum de deux (2) lits par chambre, dans un délai maximum de trois (3) ans à compter de la date de l'autorisation de construire.

En garantie des droits calculés au taux de 6% prévu par l'article 133 (I- A) du C.G.I. et, le cas échéant, des majorations et de la pénalité prévus par les articles 205 (I) et 208 du même code, qui seraient exigibles aux cas où l'engagement pris dans l'acte d'acquisition n'aurait pas été respecté, le promoteur immobilier est tenu :

- soit de fournir un cautionnement bancaire, à déposer auprès de l'inspecteur des impôts chargé de l'enregistrement,
- soit de consentir, au profit de l'Etat, une hypothèque de 1^{er} rang ou, à défaut, de second rang, après celle consentie au profit des établissements de crédit agréés sur le terrain acquis ou sur tout autre immeuble.

Le cautionnement n'est restitué et la mainlevée d'hypothèque n'est délivrée par l'inspecteur des impôts chargé de l'enregistrement que sur présentation, selon le cas, des copies certifiées conformes du certificat de réception provisoire ou du certificat de conformité, prévus par la loi n° 25-90 relative aux lotissements, groupes d'habitation et morcellements.

L'application de l'exonération des droits d'enregistrement susvisée est subordonnée à la conclusion préalable par le promoteur immobilier d'une convention avec l'Etat, ce qui implique que l'acquisition du terrain doit être postérieure à la signature de ladite convention.

Par contre, lorsque l'acquisition du terrain est intervenue avant la date de la signature de la convention, l'exonération des droits d'enregistrement n'est pas applicable².

II.- acquisition de terrains par les entreprises installées dans les zones franches d'exportation

L'exonération prévue par l'article 129 (IV- 5°, 2^e alinéa) du C.G.I. est acquise à la condition que les terrains acquis par les entreprises installées dans les zones franches d'exportation en vue de réaliser leur projet d'investissement soient maintenus à l'actif de ces entreprises pendant au moins dix (10) ans, à compter de la date de l'obtention de l'autorisation prévue à l'article 11 de la loi n° 19-94 relative aux zones franches d'exportation.

III.- Acquisition d'immeubles par les banques et les sociétés holding offshore

L'exonération prévue par l'article 129 (IV- 6°, 2^e alinéa) du C.G.I. est acquise à la condition que les immeubles acquis par les banques et les sociétés holding offshore et nécessaires à l'établissement de leurs sièges, agences et succursales demeurent à l'actif desdites banques ou sociétés pendant au moins dix (10) ans, à compter de l'obtention de l'agrément prévu à l'article 5 de la loi n° 58-90 relative aux places financières offshore.

IV.- Acquisition de terrains par l'agence spéciale Tanger méditerranée

Bénéficiaire de l'exonération prévue à l'article 129 (IV- 7°, 2^e alinéa) du C.G.I., les acquisitions de terrains destinés à la réalisation de leurs projets d'investissement par la société dénommée « Agence spéciale Tanger-Méditerranée » et les sociétés intervenant dans la réalisation, l'aménagement, l'exploitation et l'entretien du projet de la zone spéciale de développement Tanger-Méditerranée et qui s'installent dans les zones franches d'exportation prévues par le décret loi n° 2-02-644, à la condition que les terrains acquis demeurent à l'actif desdites sociétés pendant au moins dix (10) ans, à partir de la date de l'agrément du projet.

V- Acquisition de logements destinés à la classe moyenne

Les lois de finances 2013 et 2014 ont institué des avantages en faveur des citoyens dont le revenu mensuel net d'impôt ne dépasse pas 20.000 DH, qui acquièrent un logement dont la superficie couverte est comprise entre 80 et 150 mètres carrés, au prix de vente ne dépassant pas les 6.000 DH Hors taxes le mètre carré.

Ces avantages consistent en l'exonération des droits d'enregistrement et de timbre et des droits d'inscription à la conservation foncière, accordée aux acquisitions auprès des promoteurs immobiliers qui réalisent, dans le cadre d'un appel d'offres et d'une convention conclue avec l'Etat un programme de construction de 150 logements sur une période de 5 ans.

A cet effet, l'acquéreur est tenu de signer un engagement de consentir au profit de l'Etat une hypothèque de premier ou de deuxième rang, en garantie du paiement des droits simples d'enregistrement au taux de 4% prévu à l'article 133 (I-F) ci-dessus, ainsi que la pénalité et les majorations prévues à l'article 205-I et à l'article 208 ci-dessus qui seraient exigibles, au cas où l'engagement visé ci-dessus n'aurait pas été respecté.

VI - d'acquisition des terrains nus destinés à la construction des établissements hôteliers

En vue d'encourager et de développer les infrastructures touristiques, il a été décidé dans le cadre des dispositions de la loi de finance 2018, de faire bénéficier les acquisitions de terrains nus, destinés à la construction de projets hôteliers, de l'exonération en matière de droits d'enregistrement.

L'exonération précitée est subordonnée au respect des obligations suivantes :

- l'engagement de l'acquéreur à réaliser les opérations de construction de l'établissement hôtelier dans un délai maximum de six (6) ans à compter de la date d'acquisition du terrain nu ;
- l'acquéreur doit, en garantie du paiement des droits d'enregistrement, consentir au profit de l'Etat une hypothèque .
- la mainlevée d'hypothèque n'est remise que sur présentation par l'établissement hôtelier du certificat de conformité délivré par l'administration compétente;
- le terrain acquis et les constructions réalisées doivent être conservés à l'actif de l'entreprise propriétaire pendant au moins dix (10) ans à compter de la date du début d'exploitation.

CHAPITRE II BASE IMPOSABLE ET LIQUIDATION

SECTION I.- BASE IMPOSABLE

L'assiette des droits proportionnels d'enregistrement est constituée par les sommes et valeurs exprimées dans les actes et conventions. Tel est le cas du prix convenu dans l'acte de vente ou de la valeur déclarée pour un bien objet d'un contrat de donation ou de partage.

L'article 131 du C.G.I. fixe les règles de détermination de la base imposable d'un certain nombre d'opérations juridiques.

Ces règles sont rappelées, ci-après, pour ce qui concerne les principales opérations, à savoir : la vente, la mourabaha et l'ljara Mountahia Bitamlik, l'échange, le partage, les mutations à titre gratuit (donations), le nantissement de fonds de commerce, les cessions d'actions et de parts sociales, les quittances et les baux (mutations de jouissance).

PARAGRAPHE 1.- VENTES ET AUTRES TRANSMISSIONS A TITRE ONEREUX

L'assiette des droits d'enregistrement applicables aux ventes et autres transmissions à titre onéreux est constituée par le prix exprimé par les parties et les charges qui peuvent s'ajouter à ce prix.

Sur la question de savoir, si la formalité de l'enregistrement des actes et conventions peut être effectuée sur la base du dirham symbolique, il est à préciser que pour permettre la liquidation des droits correspondants, une déclaration de la valeur vénale des biens en question doit être insérée dans l'acte.

A défaut de cette déclaration, l'administration est en droit de procéder à l'estimation de ladite valeur dans le cadre de la procédure de taxation d'office, prévue à l'article 228 du C.G.I.

Par ailleurs, les charges qui peuvent s'ajouter au prix sont constituées par les divers éléments, notamment la réserve de jouissance au profit du vendeur, si le prix est payé comptant et les charges augmentatives du prix.

I.- LA RESERVE DE JOUISSANCE

L'entrée en jouissance par l'acheteur du bien qui lui est cédé peut être immédiate ou différée. Lorsqu'elle est différée dans le temps, la clause s'analyse en une réserve de jouissance au profit du vendeur dont la contrepartie constitue un élément qui doit s'ajouter au prix pour la liquidation des droits.

Exemple de réserve de jouissance :

A vend à B un local d'habitation moyennant 500.000 DH que B a payé au comptant.

Les deux parties ont convenu que l'entrée en jouissance de B est différée jusqu'à une certaine date. A, qui n'est plus propriétaire du local et qui a reçu la totalité du prix a tout à la fois la jouissance de la chose vendue et le prix.

Un bail gratuit est en quelque sorte imposé par A à B. Il y a donc perte de jouissance pour B, que les parties doivent évaluer et ajouter au prix pour obtenir la base imposable.

II.- LES CHARGES AUGMENTATIVES DU PRIX

Les charges augmentatives du prix sont les obligations que le contrat de vente impose à l'acquéreur en plus du prix, à la décharge du vendeur.

Elles peuvent consister en le paiement d'une somme d'argent ou en une prestation quelconque, à accomplir par l'acheteur pour le compte du cédant

La somme ainsi payée, la dette ou l'obligation ainsi prises en charge par l'acheteur, mais qui ne lui incombent pas sont dites « charges augmentatives du prix » et entrent en considération pour la détermination de la base imposable.

Exemple de charges augmentatives du prix

A vend à B un fonds de commerce, moyennant le prix payé comptant de 300.000 DH.

En plus du prix payé, B prend à sa charge le paiement du montant des impôts dont A est redevable à la date de la cession, soit 20.000 DH et une dette envers un fournisseur de 50.000 DH.

Base imposable : $300.000 + 20.000 + 50.000 = 370.000$ DH

Liquidation de l'impôt : $370.000 \times 6\% = 22.200$ DH

Il y a lieu de préciser que, dans les cas ci-après, la base d'imposition est déterminée :

- pour les adjudications par surenchère ou sur folle enchère, par le supplément du prix par rapport à la première adjudication ou résultant de la folle enchère en y ajoutant les charges ;
- pour les cessions à titre onéreux de fonds de commerce, par le prix des différents éléments constituant le fonds de commerce cédé, à savoir : la clientèle, l'achalandage, le droit au bail, les objets mobiliers et les marchandises en stock.

PARAGRAPHE 2.- MOURABAHA et IJARA MOUNTAHIA BITAMLIK

La base imposable des opérations de mourabaha et Ijara Mountahia Bitamlik est déterminée par le prix d'acquisition des biens immeubles ou de fonds de commerce par l'établissement bancaire ou assimilé.

PARAGRAPHE 3.- ECHANGE

L'échange d'immeubles est passible du droit proportionnel, aux mêmes taux et dans les mêmes conditions que la vente portant sur les mêmes biens.

Lorsque l'échange est pur et simple, c'est-à-dire portant sur des biens d'égale valeur passibles du même taux, la base imposable est déterminée par la valeur de l'un des lots échangés.

Exemple : Echange entre A et B de deux terrains nus, estimés à 700.000 DH chacun.

Il est dû sur cet acte : $700.000 \times 6\% = 42.000$ DH

Cependant, si les biens échangés sont de même valeur, mais passibles de taux différents, il y a lieu de percevoir les droits d'enregistrement sur la valeur donnant lieu à la perception la plus élevée.

Exemple : Echange entre A et B d'un terrain nu et d'une villa, estimés à 700.000 DH chacun.

Liquidation des droits :

Sur la valeur du terrain : $700.000 \times 6\% = 42.000$ DH

Sur la valeur de la villa : $700.000 \times 3\% = 21.000$ DH

Il est perçu sur cet acte le montant des droits le plus élevé, soit 42.000 DH.

Lorsque les biens échangés sont d'inégales valeurs, mais dont la cession est passible du même taux, la base imposable à retenir pour la liquidation des droits est celle du bien dont la valeur est la plus élevée.

Exemple :

Echange entre A et B de deux terrains nus estimés, l'un à 800.000 DH et l'autre à 750.000 DH.

Les parties n'ont pas prévu le versement d'une soulte. Il est dû sur cet acte :

$800.000 \times 6\% = 48.000$ DH

Toutefois, la valeur servant de base pour la liquidation des droits ne peut être inférieure à la valeur de la moindre part, augmentée de la soulte, s'il y a lieu.

Les exemples, ci-après, illustrent les principaux cas qui peuvent se présenter :

1^{er} cas : Echange avec soulte de biens dont la cession relève du même taux

Echange entre A et B de deux terrains nus. A reçoit un terrain estimé à 400.000 DH et B reçoit un terrain estimé à 600.000 DH et verse à A une soulte de 200.000 DH.

S'agissant de biens de même nature, le droit est liquidé sur l'estimation du bien dont la valeur est la plus élevée et qui correspond à la valeur la moins élevée, augmentée de la soulte, soit :

$$600.000 \times 6 \% = 36.000 \text{ DH}$$

2^{ème} cas : Echange avec soulte de biens dont la cession relève de taux différents

Echange entre A et B d'une villa contre un fonds de commerce. A reçoit le fonds de commerce estimé à 1.000.000 DH, B reçoit en échange la villa estimée à 3.000.000 DH et verse à A une soulte de 2.000.000 DH.

Le taux applicable aux mutations à titre onéreux des biens échangés est de :

- 3 % pour la villa ;
- 6 % pour le fonds de commerce.

Il y a lieu de procéder à deux liquidations :

- 1^{ère} liquidation : sur la valeur la plus élevée (valeur de la villa) :

$$3.000.000 \times 3 \% = 90.000 \text{ DH}$$

- 2^{ème} liquidation :

sur la valeur la moins élevée (valeur du fonds de commerce), augmentée de la soulte :

$$1.000.000 \times 6 \% = 60.000 \text{ DH}$$

sur la soulte imputable sur la villa :

$$2.000.000 \times 3 \% = 60.000 \text{ DH}$$

$$\text{Total} = 120.000 \text{ DH}$$

Il sera perçu sur cet acte le montant des droits le plus élevé, résultant des deux liquidations, à savoir 120.000 DH, au lieu de 90.000 DH.

En cas d'échange de nue-propriété ou d'usufruit, leur estimation est effectuée, compte tenu de la valeur vénale de la pleine propriété de l'immeuble déclarée par les parties à l'acte et conformément au tableau prévu à l'article 131- 4° du C.G.I.

PARAGRAPHE 4.- PARTAGE

En matière de partage, la base imposable est constituée par le montant de l'actif net à partager, c'est-à-dire le montant brut des valeurs indivises comprises dans le partage, sous déduction des charges de l'indivision et, le cas échéant, des soultes.

I.- Actif brut imposable

A/ BIENS IMPOSABLES

Le droit s'applique à tous les biens partagés, meubles ou immeubles et quelle que soit leur situation, au Maroc ou à l'étranger.

Le droit est dû également sur les biens que les parties déclarent avoir partagés à l'amiable antérieurement et sans qu'il ait été dressé d'acte enregistré.

B/ VALEUR IMPOSABLE

La valeur imposable est celle donnée par les parties aux biens concernés à la date du partage.

Toutefois, s'il a été procédé, par un acte, à un partage de jouissance antérieurement au partage en propriété, la base imposable est la valeur des biens partagés à la date de l'attribution de la jouissance.

Exemple :

A, B et C sont copropriétaires dans l'indivision de plusieurs biens acquis par héritage, à raison de :

- 40% chacun pour A et B ;
- 20% pour C.

Les biens composant la masse à partager ont fait l'objet d'un partage de jouissance en 1995, estimés, à cette date, à 2.500.000 DH.

Le partage en propriété est effectué, le 25 janvier 2004, entre les trois co-indivisaires, conformément à leur quote-part dans l'indivision, sans soulte, ni plus-value.

Liquidation des droits

Le droit d'enregistrement est liquidé sur la valeur des biens à la date du partage de jouissance, soit : $2.500.000 \times 1,50 \% = 37.500$ DH

II.- Déductions à opérer sur l'actif brut

Pour la détermination de l'actif net, il y a lieu de déduire toutes les dettes et charges qui grèvent l'actif brut.

Parmi les éléments à déduire de l'actif brut, on peut citer le passif affectant les biens à partager, les frais de partage, les dettes du défunt dans un partage de succession, y compris ses dettes envers des héritiers et les legs particuliers. Il y a lieu de signaler que le passif d'une succession n'a pas à être justifié pour la liquidation des droits.

Lorsque le partage comporte des soultes ou des plus-values, il convient également de déduire de l'actif brut le montant de ces soultes ou plus-values pour le calcul du droit dû au titre du partage. En effet, le montant de la soulte ou de la plus-value relève du droit d'enregistrement, applicable aux mutations à titre onéreux.

Cependant, quand la soulte provient d'une inégale répartition du passif, on ne peut déduire, à la fois, son montant et l'intégralité du passif, ce qui aboutirait à un double emploi : il y a lieu de retrancher seulement le passif.

Exemples :

1^{er} cas : Partage avec soulte

A, B et C sont co-propriétaires dans l'indivision de plusieurs biens acquis par héritage, à raison de 40 % chacun pour A et B et 20% pour C.

Les biens composant la masse à partager sont évalués à 3.600.000 DH.

La part revenant à A et B est de 1.440.000 DH pour chacun.

La part revenant à C est de 720.000 DH.

A reçoit un terrain d'une valeur de 1.440.000 DH.

B reçoit un immeuble construit d'une valeur de 1.600.000 DH et s'engage à verser à C une soulte de 160.000 DH.

C reçoit un appartement d'une valeur de 560.000 DH et une soulte qui lui est versée par B pour un montant de 160.000 DH.

Liquidation des droits

- au titre du partage :
 $3.600.000 - 160.000 = 3.440.000 \times 1,50 \% = 51.600$ DH
- au titre de la soulte versée par B à C
et qui s'impute sur l'immeuble construit : $160.000 \times 3 \% = 4.800$ DH

Total = 56.400 DH

N.B. : le droit est dû sur la soulte au taux correspondant à la vente du bien sur lequel est imputée cette soulte, soit dans le cas ci-dessus au taux de 3 %.

2^{ème} cas : Partage avec plus-value A et B sont propriétaires à raison de 50% chacun des biens suivants :

- un terrain estimé à 100.000 DH ;
- un immeuble construit estimé à 130.000 DH.

Ils procèdent au partage de ces biens de la manière suivante : A reçoit le terrain ; B reçoit l'immeuble construit.

Bien que l'immeuble construit présente une plus-value de 30.000 DH par rapport au terrain, le partage ne donne lieu au versement d'aucune soulte.

Toutefois, comme pour la soulte, cette plus-value est passible du droit d'enregistrement prévu pour la vente.

Liquidation des droits

- au titre du partage : $230.000 - 30.000 = 200.000 \times 1,50 \% = 3.000$ DH

- au titre de la plus-value : $30.000 \times 3 \% = 900$ DH

Total des droits = 3.900 DH

3^{ème} cas :

Modalités d'imputation de la soulte

Exemple 1 :

Partage avec imputation proportionnelle de la soulte

A et B sont dans l'indivision à parts égales et procèdent au partage des biens suivants :

- terrains = 400.000 DH

- Fonds de commerce (F.C.) = 300.000 DH

- meubles = 200.000 DH

Total de la masse partagée = 900.000 DH

La part devant revenir à chacun des copartageants est de :

$(900.000 \text{ DH} / 2) = 450.000$ DH

A reçoit le terrain estimé à 400.000 DH et une soulte de 50.000 DH

B reçoit le fonds de commerce et divers biens meubles, estimés à 500.000 DH avec une soulte à sa charge à verser à A de 50.000 DH.

Base imposable Actif net partagé : $900.000 - 50.000 = 850.000$ DH

Imputation de la soulte

A défaut de déclaration du mode d'imputation de la soulte, il y a lieu de procéder à l'imputation proportionnelle de cette soulte sur les différents biens reçus par le copartageant qui l'a supportée. Imputation sur le fonds de commerce (soulte)

$50.000 \times (\text{val. du fonds de com.}) 300.000 = 30.000$ DH

(valeur des biens ayant généré la soulte) : 500.000

Imputation sur les meubles :

- (soulte) $50.000 \times (\text{val. des meubles}) 200.000 = 20.000$ DH

- (valeur des biens ayant généré la soulte) 500.000

Liquidation des droits

Au titre du partage : $850.000 \times 1,50 \% = 12.750$ DH

Au titre de la soulte :

- imputée sur le fonds de commerce : $30.000 \times 6 \% = 1.800$ DH
- imputée sur les meubles : $20.000 \times 3 \% = 600$ DH

Total des droits =15.150 DH

Exemple 2 :

Partage avec soulte imputable sur des marchandises en stock

Acte de partage de biens recueillis par voie d'héritage par A, B, C, D et E. La masse totale à partager est évaluée à 4.435.500 DH. Répartition des biens

Héritiers	Quote-part dans l'indivision	Droits reçus	Soulte à recevoir	Soulte à payer
A	554.437,50	550.080,00	4.357,50	-
B	1.108.875,00	1.140.360,00	-	31.485,00
C	1.108.875,00	1.105.920,00	2.955,00	-
D	1.108.875,00	1.092.360,00	16.515,00	
E	554.437,50	546.780,00	7.657,50	
TOTAL	4.435.500,00	4.435.500,00	31.485,00	31.485,00

B reçoit un fonds de commerce estimé à 1.108.875 DH correspondant à sa quote-part et un stock de marchandises évalué à 31.485 DH. A ce titre, il s'engage à verser aux autres copartageants une soulte de 31.485 DH.

Actif net partagé Masse totale à partager -soulte

$4.435.500 - 31.485 = 4.404.015,00$ DH

Liquidation des droits

Au titre du partage : $4.404.015 \times 1,50 \% = 66.060,22$ DH

Au titre de la soulte imputable sur les marchandises, en stock estimées et détaillées dans un état séparé : $31.485 \times 1,50\% = 472,27$ DH

Total des droits = 66.532,49 DH

N.B. : lorsque les marchandises en stock n'ont pas fait l'objet d'une estimation détaillée et séparée, le droit au titre de la soulte est liquidé sur la base du taux de 6 % prévu pour la vente de fond de commerce, au lieu de 1,50 %.

III.- Partage partiel

Lorsque le partage ne porte que sur une partie des biens indivis, le droit n'est dû que sur cette partie. Exemple :

A, B et C sont copropriétaires dans l'indivision de plusieurs biens acquis par héritage, à raison de : - 40 % chacun pour A et B; - 20 % pour C.

Les biens composant la masse à partager sont évalués à 3.600.000 DH.

A, B et C décident de procéder au partage de l'une des propriétés indivises, évaluée à 1.200.000 DH.

Les biens qui demeurent dans l'indivision entre toutes les parties sont estimés à 2.400.000 DH.

Le partage est effectué entre les parties en conformité avec leurs droits, sans soulte, ni plus-value. Liquidation des droits $1.200.000 \times 1,50 \% = 18.000$ DH

N.B. : Dans ce cas, le droit de partage n'est dû que sur la valeur du bien partagé, à l'exclusion des autres biens restés dans l'indivision entre toutes les parties. Lorsque seul l'un des copartageants sort de

l'indivision et reçoit des biens correspondant à ses droits dans la masse indivise totale, le droit est dû au titre du partage sur la totalité des biens communs

Exemple : Mêmes données que le 1^{er} exemple. Le co-indivisaire C recueille la totalité de ses droits sans soulte et les co-indivisaires A et B restent dans l'indivision.

Le partage est effectué comme suit :

C recueille une propriété d'une valeur de 720.000 DH.

A et B restent dans l'indivision pour deux propriétés d'une valeur globale de 2.880.000 DH.

Base imposable

La masse à partager est de 3.600.000 DH. En effet, l'indivision a cessé au regard de C pour tous les biens composant la masse à partager.

Liquidation des droits $3.600.000 \times 1,50 \% = 54.000$ DH

Lorsque les parties restées dans l'indivision pour certains biens procèdent au partage de ces biens dans un acte ultérieur, cet acte constitue un nouveau partage, soumis au droit de 1,50 %.

Exemple :

Mêmes données que l'exemple précédent.

Si A à B procèdent ultérieurement au partage des biens restés dans l'indivision, le droit sera dû à nouveau sur la valeur desdits biens à la date de ce partage, soit :

$2.880.000 \times 1,50 \% = 43.200$ DH

Dans le cas d'un partage partiel, le passif n'est déductible de l'actif brut partagé que pour la fraction qui excède la valeur des biens laissés dans l'indivision.

En effet, le passif est censé s'imputer en premier lieu sur les biens non concernés par le partage, sous réserve des stipulations expresses contraires, prévues dans l'acte de partage.

Exemple :

A et B sont copropriétaires dans l'indivision des biens suivants, à raison de 50% chacun.

1- un terrain estimé à 200.000 DH ;

2- un fonds de commerce estimé à 500.000 DH ;

3- un appartement estimé à 500.000 DH

Ces biens sont grevés d'un passif de 250.000 DH.

A et B décident de partager les biens 2 et 3.

Actif brut partagé : $500.000 + 500.000 = 1.000.000$ DH

Passif: A défaut de stipulations contraires des parties, le passif n'est imputable sur la valeur des biens partagés qu'à concurrence de 50.000 DH qui excède la valeur du bien resté dans l'indivision.

Actif net : $1.000.000 - 50.000 = 950.000$ DH

Liquidation des droits : $950.000 \times 1,50 \% = 14.250$ DH

Le partage de l'actif et du passif est effectué conformément au droit des parties. Le passif est également censé s'imputer en premier lieu sur les biens non concernés par le partage, lorsque certains biens sont spécialement affectés au paiement du passif ou lorsque l'acte règle la répartition du passif entre les copartageants.

PARAGRAPHE 5.- MUTATIONS ENTRE VIFS A TITRE GRATUIT (DONATION)

La base imposable est constituée par la valeur des biens objet de la donation déclarée par les parties, sans déduction des charges qui peuvent les grever et qui sont mises à la charge du donataire. Lorsque la

donation porte sur l'usufruit ou sur la nue-propriété des biens, la base imposable de l'usufruit ou de la nue-propriété desdits biens est fixée à une quotité de la valeur de la pleine propriété en fonction de l'âge de l'usufruitier, conformément au tableau ci-après :

Age de l'usufruitier	Valeur de l'usufruit	Valeur de la nue-propriété
Fraction de la pleine propriété	Fraction de la pleine propriété	
Moins de 20 ans révolus	7/10	3/10
Moins de 30 ans révolus	6/10	4/10
Moins de 40 ans révolus	5/10	5/10
Moins de 50 ans révolus	4/10	6/10
Moins de 60 ans révolus	3/10	7/10
Moins de 70 ans révolus	2/10	8/10
Plus de 70 ans révolus	1/10	9/10

Exemples :

1- A fait donation à son fils B, âgé de 48 ans, de l'usufruit d'une villa estimée en pleine propriété à 1.000.000 DH.

La fraction de la pleine propriété représentative de l'usufruit et correspondant à 48 ans est de 4 / 10

La valeur de l'usufruit constituant la base imposable est : $(1.000.000 \times 4) / 10 = 400.000$ DH

Il est dû :

$1,50 \% \text{ sur } 400.000 = 6.000$ DH

2 - A âgé de 58 ans fait donation à B de la nue-propriété d'un appartement estimé à 1.200.000 DH, étant précisé que B n'a pas de lien de parenté avec A.

La fraction de la pleine propriété représentative de l'usufruit conservé par A, compte tenu de son âge à la date de la cession est 3/10.

La fraction de la valeur représentative de la nue propriété et constituant la base imposable est 7/10
 $(1.200.000 \times 7) / 10 = 840.000$ DH

Il est dû : $840.000 \times 3 \% = 25.200$ DH

PARAGRAPHE 6.- ACTES D'HYPOTHEQUE OU DE NANTISSEMENT DE FONDS DE COMMERCE

Pour la constitution d'hypothèque ou de nantissement de fonds de commerce, la base imposable est constituée par le montant total garanti, formé des trois éléments ci-après :

- le montant de la créance en principal ;
- les frais accessoires de réalisation du gage (frais de saisie et de vente), calculés au taux légal de 6 %, à défaut d'une estimation par les parties ;
- les intérêts liquidés au taux convenu, dans la limite de deux (2) annuités (art. 131- 6° du C.G.I.).

Exemple :

Acte d'obligation garantie par une hypothèque pour 300.000 DH avec intérêt au taux de 8 % par an et frais éventuels.

La base imposable est composée de 3 éléments :

principal de l'obligation : 300.000 DH

intérêts de 8 % (limitation légale à 2 annuités)

$(300.000 \times 8 \times 2) / 100 = 48.000$ DH

frais éventuels calculés au taux légal :

$(300.000 \times 6) / 100 = (18.000 \text{ DH} / 366.000 \text{ DH})$

Il est dû : $366.000 \text{ DH} \times 1,50 \% = 5.490$ DH

PARAGRAPHE 7.- BAUX (MUTATIONS DE JOUISSANCE DE LONGUE DUREE)

Pour les baux à rentes perpétuelles, les baux emphytéotiques, les baux de durée illimitée et les baux à vie d'immeubles, la base imposable correspond à une valeur déterminée de la manière suivante :

- vingt (20) fois la redevance annuelle augmentée des charges, en ce qui concerne les baux à rentes perpétuelles, les baux emphytéotiques et les baux de durée illimitée d'immeubles, conformément aux dispositions de l'article 131-19° du C.G.I. ;

Toutefois, pour les baux emphytéotiques portant sur les terrains domaniaux destinés à la réalisation de projets d'investissement dans les secteurs industriel, agricole ou de service, la base imposable est déterminée par le montant des loyers d'une seule année;(disposition de la loi de finances 2016)

Exemple 1:

Bail emphytéotique d'un bien immeuble pour une durée de 24 ans et pour un loyer annuel de 12.000 DH, en plus du paiement des charges (frais de réaménagement et entretien), estimées à 8.000 DH.

Base imposable : $(12.000 \times 20) + 8.000 = 248.000$ DH

Liquidation des droits : $248.000 \times 6 \% = 14.880$ DH

- dix (10) fois la redevance annuelle augmentée des charges, pour les baux à vie d'immeubles, sans distinction de ceux faits à des bénéficiaires successifs (article 131-20° du C.G.I.).

Exemple 2:

Bail à durée illimitée d'un bien immeuble avec les mêmes données ci-dessus.

Base imposable : $(12.000 \times 10) + 8.000 = 128.000$ DH

Liquidation des droits : $128.000 \times 6 \% = 7.680$ DH

Les charges à inclure dans l'assiette de l'impôt peuvent consister dans la valeur des travaux d'aménagement, de réparation ou de construction qui incombent normalement au bailleur et imposés par le contrat au preneur.

Exemple 3 :

Pour les baux emphytéotiques visés par la nouvelle mesure, la base imposable correspond à une valeur déterminée 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

SECTION II.- LIQUIDATION DE L'IMPOT

La liquidation des droits d'enregistrement nécessite, au préalable, de déterminer la nature juridique des actes et conventions obligatoirement soumis à l'enregistrement et le droit applicable à chacune de ces opérations, selon les engagements et les obligations qui en découlent.

Lorsqu'un même acte comporte plusieurs dispositions, il est nécessaire de faire la distinction entre celles qui sont dépendantes les unes des autres et celles qui sont indépendantes.

PARAGRAPHE 1.- DISPOSITIONS DEPENDANTES

Sont considérées comme dépendantes, les dispositions multiples d'un acte lorsqu'elles sont liées entre elles, de telle manière que la soustraction de l'une d'elles de l'acte qui les constate porte atteinte à l'équilibre de cet acte et à son unité.

Dans ce cas, il est perçu le droit applicable à la disposition donnant lieu à la perception la plus élevée, qu'elle soit fixe ou proportionnelle, en application de l'article 132 (II- 1^{er} alinéa) du C.G.I.

Exemple : Vente d'un appartement au prix de 500.000 DH, assortie d'une hypothèque au profit du vendeur en garantie du reliquat du prix de vente non payé, soit 300.000 DH.

Dans ce cas, seul le droit dû au titre de la vente sera perçu, à l'exclusion du droit sur l'hypothèque, soit : $500.000 \times 3 \% = 15.000$ DH

PARAGRAPHE 2.- DISPOSITIONS INDEPENDANTES

Sont considérées comme indépendantes, les dispositions diverses d'un acte lorsqu'elles peuvent faire l'objet d'un acte séparé, c'est-à-dire qu'il est possible de scinder l'acte sans dénaturer le contrat et sans qu'il y ait atteinte aux droits et obligations des parties.

Dans ce cas, le droit s'applique sur chacune des dispositions, d'après sa nature juridique et le tarif correspondant, en application de l'article 132 (II- 2^e alinéa) du C.G.I.

Exemple :

Acte portant, à la fois, vente d'un fonds de commerce au prix de 600.000 DH et bail du local où est exploité le fonds, moyennant un loyer mensuel de 2.000 DH.

Liquidation des droits

Au titre de la vente du fonds de commerce :

$600.000 \times 6 \% = 36.000$ DH

Au titre du bail :

Droit fixe de : 200 DH

Total des droits = 36.200 DH

CHAPITRE III TARIF

Les actes et conventions soumis à l'enregistrement sont imposables soit aux taux proportionnels, soit aux droits fixes.

SECTION I.- DROITS PROPORTIONNELS

Les droits proportionnels sont dus aux taux de 6 %, 3 %, 1,50 % et 1% et s'appliquent selon la nature des opérations concernées.

Il convient de rappeler les modifications des taux, introduites par les dispositions relatives aux droits d'enregistrement, instituées par l'article 13 de la loi de finances pour l'année 2004 et confirmées par l'article 133 du C.G.I., tel qu'il a été modifié et complété par l'article 8 de la loi de finances pour l'année 2008.

Ainsi :

- le taux de 10%, applicable aux cessions de droit au bail a été réduit à 5%, puis fixé à 6% suite à l'intégration de la taxe sur les actes et conventions (T.A.C.) dans les dispositions relatives aux droits d'enregistrement (D.E.) ;
- d'autres taux ont été également réduits à des taux inférieurs , tels sont, par exemple :
- le taux de 5% applicable aux cessions de locaux construits à usage autre que d'habitation, qui a été ramené à 2,5%, puis à 3% suite à l'intégration du taux de la T.A.C. (0,50%) dans les D.E. ;
 - le taux de 3,50% applicable aux cessions de meubles, qui a été réduit à 2,50%, puis fixé à 3% par suite de l'intégration précitée ;
 - le taux de 2% applicable aux antichrèses, a été réduit à 1% et ramené à 1,50% ;

- les taux progressifs de 0,50%, 1% et 4% applicables aux actes d'inventaire après décès, ont été remplacés par un taux unique de 0,50%, ensuite 1% avec l'intégration précitée, abstraction faite du lien et du degré de parenté entre le défunt et les ayants droit ;

Les droits proportionnels sont perçus avec un minimum de :

- 1.000 dirhams pour les actes de constitution et d'augmentation de capital des sociétés ;
- 200 dirhams pour les autres actes et conventions.

Les développements ci-après, retracent le tarif des taux proportionnels d'enregistrement.

PARAGRAPHE 1.- TAUX APPLICABLES AUX ACTES ET CONVENTIONS IMMOBILIERES

I.- TAUX DE 6 %

Sont soumis au taux de 6 % :

1- les actes et conventions prévus à l'article 127 (I- A- 1° - b)) du C.G.I. Il s'agit des mutations entre vifs, à titre gratuit ou onéreux, tels que vente, donation ou échange de propriété, de nue-propriété ou d'usufruit de fonds de commerce ou de clientèle ;

2- les cessions, à titre gratuit ou onéreux, d'actions ou de parts sociales des sociétés immobilières dites transparentes et des sociétés à prépondérance immobilière non cotées en bourse.

Toutefois, le taux de 6 % n'est applicable aux cessions de parts sociales ou d'actions de sociétés immobilières dites « transparentes » que si ces titres représentent des terrains nus figurant à l'actif des sociétés concernées. Par contre, si ces titres représentent des locaux construits, leurs cessions sont passibles du taux de 3 %.

Lorsqu'il s'agit de cessions, à titre gratuit ou onéreux, d'actions ou de parts sociales des sociétés à prépondérance immobilière, le taux de 6 % est applicable, quelle que soit la nature des immeubles qui composent l'actif desdites sociétés ;

3- les baux à rentes perpétuelles de biens immeubles, baux emphytéotiques, baux à vie et ceux dont la durée est illimitée ;

4- les cessions d'un droit au bail ou du bénéfice d'une promesse de bail ;

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

II.- TAUX DE 5 %

Antérieurement à 2017, l'acquisition de terrains réservés à la réalisation d'opérations de lotissement ou de construction des terrains était soumise aux taux réduits de 4%, à condition de :

- S'engager à réaliser lesdites opérations dans un délai maximum de 7 ans à compter de la date d'acquisition ;
- fournir un cautionnement bancaire ou consentir une hypothèque au profit de l'Etat en garantie du paiement de droits complémentaires, de la pénalité et des majorations qui seraient dus, en cas de non respect de l'engagement.

Dans le cadre de la simplification et dans le cadre des dispositions de la loi de finance 2017, il a été décidé de supprimer l'engagement de 7 ans et de consacrer un nouveau taux d'imposition de 5% pour les acquisitions à titre gratuit ou onéreux, de terrains nus ou comportant des constructions destinées à être démolies, immatriculés ou non immatriculés, ou de droits réels portant sur de tels terrains.

Ainsi, qu'ils soient nus ou comportant des constructions destinées à être démolies, les terrains acquis à partir du 12 juin 2017, seront immédiatement soumis au taux de 5% pour tous les terrains qu'ils soient acquis à titre onéreux ou à titre gracieux.

Cependant, Les donations de cette nature entre ascendants, descendants ou parents collatéraux (frères et sœurs) restent soumises à un taux réduit de 1,5%.

III.- TAUX DE 4 %

Sont soumis au taux de 4 % :

- l'acquisition par des personnes physiques ou morales de locaux construits, que ces locaux soient destinés à usage d'habitation, commercial, professionnel ou administratif, ainsi que l'acquisition desdits locaux par les établissements de crédit ou organismes assimilés, objet d'opérations commerciales ou financières, dans le cadre d'un contrat « Mourabaha », « Ijara Mountahia Bitamlik » ou « Moucharaka Moutanakissa ».

Bénéficient également du taux de 4 %, les terrains sur lesquels sont édifiés les locaux précités, dans la limite de cinq (5) fois la superficie couverte ;

L'acquisition s'entend de tout mode d'appropriation de locaux construits, à titre gratuit ou onéreux, tels que vente, donation, échange, etc.

Le tarif réduit de 4 % est applicable à toutes les mutations à titre onéreux portant aussi bien sur la pleine propriété que sur l'usufruit ou la nue-propriété d'un immeuble ou d'une fraction d'immeuble, dès l'instant qu'il s'agit de locaux construits

IV.- TAUX DE 3 %

Sont soumis au taux de 3 % :

2- les cessions et transferts de rentes perpétuelles et viagères et de pensions à titre onéreux ;

3- les adjudications, ventes, reventes, cessions, rétrocessions, marchés et tous autres actes civils ou judiciaires translatifs de propriété, à titre gratuit ou onéreux, de biens meubles ;

4- Titres constitutifs de propriété d'immeubles A compter du 1^{er} janvier 2011, les titres constitutifs de propriété sont soumis au taux réduit de 3%, au lieu de 6% en vigueur antérieurement, en application de l'article 133 (I- B- 6°) du code précité, tel qu'il a été complété par l'article 7 de la loi de finances n° 43-10 précitée. Il s'agit des actes établis par les adoul et dénommés « moulkia ou istimrar al melk », en vertu desquels douze (12) témoins affirment qu'une personne a la possession d'un bien immeuble non immatriculé, à titre de propriétaire, de manière paisible, publique et non interrompue pendant dix (10) ans. Le taux réduit de 3% s'applique aux titres constitutifs de propriété établis à compter du 1^{er} janvier 2011.

5° - la première vente :

- ✓ de logements *sociaux* définis à l'article 92 (I- 28°) du C.G.I., tel *que* modifie et complété, acquis auprès des promoteurs immobiliers, personnes physiques ou personnes morales ayant conclu une convention avec l'Etat pour la réalisation d'un programme de construction desdits logements ;
- ✓ de logements à faible valeur immobilière, tels *que* définis à l'article 247 (XII- A) du C.G.I., acquis auprès des promoteurs immobiliers, personnes physiques ou personnes morales ayant conclu une convention avec l'Etat, dans les conditions prévues au même article 247- XII du C.G.I.

et la première acquisition desdits logements par les établissements de crédit et organismes assimilés, objet d'opérations commerciales ou financières, dans le cadre d'un contrat «Mourabaha», «Ijara Mountahia» Bitamlik» ou «Moucharaka Moutanakissa ».

N.B : Le taux réduit de 4% s'applique aux actes d'acquisition de locaux construits et de terrains a lotir ou a construire, conclus a compter de la date de publication de la L.F. n° 22-12 précitée au bulletin officiel, soit le 17 mai 2012.

A compter de 2016, la taux de 4% sera limité, en cas d'acquisition de terrains sur lesquels des constructions seront édifiées, à cinq (5) fois la superficie couverte pour l'acquisition de terrains destinés à la réalisation de constructions (avant 2016, le tarif réduit de 4% était accordé sans limitation de superficie).

V.- TAUX DE 1,50 %

Sont passibles du taux de 1,50 % :

1- les antichrèses et nantissements de biens immeubles ;

2- les actes portant constitution d'une hypothèque sur un immeuble ou de nantissement sur un fonds de commerce en garantie d'une créance actuelle ou éventuelle, dont l'acte qui constate la créance n'a pas été enregistré au droit proportionnel d'obligation de sommes.

Si l'acte qui constate l'obligation est enregistré postérieurement à l'acte de constitution d'hypothèque ou de nantissement, le droit payé sur ce dernier acte sera déduit de la somme à payer sur l'acte d'obligation.

Lorsque l'obligation de somme garantie par hypothèque résulte d'un acte de vente, le droit de 1,50 % est dû sur la constitution d'hypothèque, même si les droits ont été déjà perçus sur la vente ;

3- les louages d'industrie, marchés pour constructions, réparations et entretiens, ainsi que tous autres biens meubles susceptibles d'estimation conclus entre particuliers.

Toutefois, si ces actes contiennent la vente ou la promesse de livrer des marchandises, denrées ou autres biens meubles, le droit applicable est celui correspondant à la mutation à titre onéreux des biens concernés selon leur nature, sauf application du droit fixe de 200 dirhams prévu par l'article 135 - 5° du C.G.I. pour ceux de ces actes réputés actes de commerce ;

4- les cessions, à titre gratuit, portant sur les biens visés à l'article 127 (I- A- 1°, 2° et 3°) du C.G.I., ainsi que les déclarations faites par le donataire des mêmes biens ou ses représentants lorsqu'elles interviennent en ligne directe (ascendants et descendants), sans limitation de degré et entre époux, frères et sœurs et dans le cadre de la « KAFALA » .

Les actes de donation concernés sont ceux portant sur :

- les immeubles ou les droits réels portant sur de tels immeubles ;
 - la propriété, la nue-propriété ou l'usufruit du fonds de commerce ou de clientèles ;
 - les parts dans les G.I.E., les actions et les parts sociales dans les sociétés lorsqu'elles ne sont pas transmissibles selon les formes commerciales et les actions ou les parts sociales dans les sociétés immobilières ou dans les sociétés à prépondérance immobilière visées, respectivement, à l'article 3-3° et l'article 61- II du C.G.I. ;
 - le bail à rente perpétuelle de biens immeubles, le bail emphytéotique, le bail à vie et celui dont la durée est illimitée ;
 - le droit au bail ou le bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble, qu'il soit qualifié pas de porte, indemnité de départ ou autrement ;
- 5- les partages de biens meubles ou immeubles entre copropriétaires, cohéritiers et coassociés, à quelque titre que ce soit. S'il y a soulte ou retour, le droit sera perçu sur le montant de la soulte ou retour au taux prévu pour la vente des biens qui en font l'objet. Par dérogation aux dispositions de l'alinéa ci-dessus, l'attribution à un associé, à titre de partage, au cours de la vie d'une société ou à sa dissolution, d'un bien provenant d'un apport fait à ladite société par un associé autre que l'apporteur est passible du droit d'enregistrement, au titre de la mutation à titre onéreux suivant la nature du bien retiré et sa valeur à la date du retrait, lorsque ce retrait a lieu avant l'expiration d'un délai de quatre (4) ans à compter de la date de l'apport en nature effectué à la société. Est passible du même droit prévu pour les ventes, l'attribution, dans le même délai, à titre de partage, à un membre de groupement d'intérêt économique, au cours de la vie dudit groupement ou à sa dissolution, d'un bien provenant d'un apport fait audit groupement par un autre membre ;
- 7- les actes translatifs entre co-indivisaires de droits indivis de propriétés agricoles situées à l'extérieur du périmètre urbain, sous réserve des conditions prévues à l'article 134- III du C.G.I. (Voir ces conditions à la page 307) ;

Taux de 1 %:

- 1° - les cessions de titres d'obligations dans les sociétés ou entreprises et de titres d'obligations des collectivités locales et des établissements publics ;
- 2° - les cautionnements de sommes, valeurs et objets mobiliers, les garanties mobilières et les indemnités de même nature ;
- 3° - les actes d'adoul qui confirment les conventions passées sous une autre forme et qui stipulent mutation entre vifs de biens immeubles et de droits réels immobiliers. Ces actes ne sont dispensés du paiement du droit de mutation qu'à concurrence du montant des droits déjà perçu ;
- 4° - les délivrances de legs ;
- 5° - les marchés de l'Etat, dont le prix doit être payé par le Trésor public ;

- 6° -les prorogations pures et simples de délai de paiement d'une créance ;
- 7° - les quittances, compensations, renonciations et tous autres actes et écrits portant libération de sommes et valeurs mobilières, ainsi que les retraits de réméré exercés dans les délais stipulés, lorsque l'acte constatant le retrait est présenté à l'enregistrement avant l'expiration de ces délais ;
- 9° - les inventaires établis après décès.

PARAGRAPHE 2.- MINIMUM DE PERCEPTION

Il ne pourra être perçu moins de 100 dirhams pour les actes et mutations passibles des droits proportionnels.

Ce montant est porté à 1.000 dirhams en ce qui concerne les actes de constitution et d'augmentation de capital des sociétés et des groupements d'intérêt économique.

SECTION I.- CONDITIONS DE REDUCTION DES DROITS

PARAGRAPHE I.- VENTE DE DROITS INDIVIS ENTRE CO-INDIVISAIRES

Pour l'application du taux de 1,50 %, prévu par l'article 133 (I- C- 9°) du C.G.I. aux actes translatifs de droits indivis de propriétés agricoles, l'acquéreur doit avoir la qualité de co-indivisaire depuis plus de quatre (4) ans, à compter de la date de son entrée dans l'indivision.

Toutefois, cette condition n'est pas exigée en cas de mutation de droits d'un co-indivisaire aux héritiers d'un autre co-indivisaire.

SECTION II.- DROIT FIXE APPLIQUE AUX ACTES ET CONVENTIONS IMMOBILIERES

L'article 135 du C.G.I. prévoit un droit fixe de 200 dirhams, applicable aux actes et conventions suivants :

- 1- les renonciations à l'exercice du droit de chefaâ ou de sefqa. Il est dû un droit par copropriétaire renonçant ;
- 2- la cession au coopérateur de son logement après libération intégrale du capital souscrit, conformément aux dispositions du décret royal portant loi n° 552-67 précité, relatif au crédit foncier, au crédit à la construction et au crédit à l'hôtellerie ;
- 3- les ventes ou mutations à titre onéreux de propriété, de nue-propriété ou d'usufruit d'aéronefs, de navires ou de bateaux, à l'exclusion des mutations à titre onéreux de yachts ou de bateaux de plaisance intervenues entre particuliers.
Il est rappelé que les mutations de yachts et de bateaux de plaisance s'analysent comme des cessions de meubles, passibles des droits au taux de 3% prévu par l'article 133 (I- B- 5°) du C.G.I.
- 4- les contrats de crédit-bail immobilier relatifs aux locaux à usage professionnel ou d'habitation, leur résiliation en cours de bail par consentement mutuel des parties, ainsi que les cessions de ces locaux au profit des preneurs figurant dans les contrats susvisés.
Il convient de rappeler qu'avant l'entrée en vigueur de la loi de finances pour l'année budgétaire 2010, étaient exonérés des droits d'enregistrement les actes d'acquisition par les sociétés de crédit-bail immobilier, de locaux à usage professionnel ou d'habitation devant être mis à la disposition de preneurs dans le cadre de contrats de crédit-bail immobilier ou de terrains nus destinés à la construction de tels locaux.
La mise à la disposition des preneurs des locaux précités dans le cadre d'un contrat de crédit-bail immobilier avec option d'acquisition, était assujettie au droit fixe de 200 DH. La levée de l'option d'acquisition et, par conséquent, la cession des locaux au profit des preneurs figurant dans les contrats de crédit bail immobilier était assujettie au droit proportionnel de 3%, calculé sur la valeur résiduelle desdits locaux.
A compter du 1^{er} janvier 2010, l'exonération des actes d'acquisition par les sociétés de crédit-bail immobilier est abrogée.
En conséquence de cette abrogation, ces actes deviennent assujettis aux droits d'enregistrement dans le cadre du droit commun.

Cette mesure vise à consacrer le principe de la neutralité de l'impôt, en réservant le même traitement fiscal à l'ensemble des acquisitions, quel que soit le mode de leur financement : par crédit classique, par contrat « mourabaha » par contrat « ljarah Mountahia Bitamlik » ou par crédit-bail immobilier.

La cession des locaux précités au profit desdits preneurs est assujettie au droit fixe de 200 DH, au lieu du droit proportionnel liquidé sur la base de la valeur résiduelle.

Les nouvelles dispositions s'appliquent aux contrats de crédit-bail immobilier conclus à compter du 1er janvier 2010.

Toutefois, pour les contrats de crédit-bail immobilier conclus avant cette date, la levée de l'option d'acquisition par les preneurs reste soumise au droit proportionnel de 3%, calculé sur la valeur résiduelle desdits locaux.

Par ailleurs, la mise à la disposition des preneurs des locaux précités, dans le cadre du contrat de crédit-bail immobilier continue comme par le passé d'être assujettie au droit fixe de 200 DH.

5- sous réserve de l'exonération prévue à l'article 129 (V- 4°) du C.G.I. qui bénéficie aux actes constatant les opérations de crédits immobiliers conclues entre les particuliers et les sociétés de financement et celles passées entre les entreprises et leurs salariés pour l'acquisition ou la construction de leur habitation personnelle, sont soumis au droit fixe de 200 dirhams :

- les actes relatifs aux opérations de crédit conclus entre les sociétés de financement et les particuliers, de constitutions et de mainlevées d'hypothèque et de nantissement sur fonds de commerce consentis en garantie desdites opérations ;
- les actes de mainlevées d'hypothèque et de nantissement sur fonds de commerce ;

Toutefois, si dans l'acte de mainlevée le créancier reconnaît également avoir encaissé le montant de sa créance et en donne quittance à son débiteur, cet acte comporte deux dispositions dépendantes, l'une relevant du droit proportionnel de 1% et l'autre du droit fixe de 200 dirhams. Il sera perçu le montant le plus élevé ;

6- A compter du 1^{er} janvier 2017, le contrat d'attribution et le contrat de vente préliminaire ainsi que les actes constatant les versements réalisés dans le cadre de la vente en l'état futur d'achèvement « " VEFA " » sont assujetties au droit fixe de 200 DH

7° - A compter du 1^{er} janvier 2018

Les actes suivants relatifs à la « VEFA » sont assujetties au droit fixe de 200 DH

- les actes constatant la résiliation du contrat de réservation et du contrat préliminaire de vente;
- les actes constatant la libération des versements restitués en cas de résiliation du contrat de réservation ou du contrat préliminaire de vente.

CHAPITRE IV OBLIGATIONS

Les articles 136 à 139 du C.G.I. prévoient diverses obligations qui incombent tant aux parties aux actes et conventions, qu'aux notaires, aux adoul, aux cadis chargés du taoutiq, aux secrétaires greffiers et aux inspecteurs des impôts chargés de l'enregistrement.

SECTION I.- OBLIGATIONS DES PARTIES CONTRACTANTES

PARAGRAPHE 1.- DECLARATION DE MUTATIONS VERBALES

En vertu de l'article 136-I précité, les parties aux conventions obligatoirement assujetties à l'enregistrement et conclues verbalement doivent faire une déclaration de ces conventions à l'inspecteur des impôts chargé de l'enregistrement, qui la constate dans un procès-verbal signé avec les parties. Il s'agit des conventions portant :

- mutation entre vifs, à titre gratuit ou onéreux, telle que vente, donation ou échange :
 - d'immeubles, immatriculés ou non immatriculés ou de droits réels portant sur de tels immeubles ;
 - de propriété, de nue propriété ou d'usufruit de fonds de commerce ou de clientèle ;

- cessions de parts dans les groupements d'intérêt économique, de parts et d'actions des sociétés non cotées en bourse et d'actions ou de parts dans les sociétés immobilières ou dans les sociétés à prépondérance immobilière visées, respectivement, à l'article 3- 3° et l'article 61- II du C.G.I. ;
- bail à rente perpétuelle de biens immeubles, bail emphytéotique, bail à vie et celui dont la durée est illimitée ;
- cession d'un droit au bail ou du bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble, qu'elle soit qualifiée cession de pas de porte, indemnité de départ ou autrement ;
- bail, cession de bail, sous-location d'immeubles, de droits immobiliers ou de fonds de commerce.

En vertu du même article, cette déclaration doit être souscrite par les parties avant l'expiration du délai de trente (30) jours de la réalisation de la convention et comprendra tous les éléments nécessaires à la liquidation des droits.

PARAGRAPHE 2.- DEPOT D'UN DOUBLE DES ACTES

Les parties qui présentent un acte sous seing privé à l'enregistrement doivent y annexer un double, dûment timbré, comportant les mêmes signatures que l'original et destiné à être conservé au bureau de l'enregistrement, en application de l'article 136- II précité.

Si ce double ne peut être produit, il est remplacé par une copie certifiée conforme à l'original par l'inspecteur des impôts chargé de l'enregistrement et signée par les parties ou l'une d'entre elles

PARAGRAPHE 3.- ENREGISTREMENT DES ACTES EXONERES

Les actes et conventions obligatoirement soumis à l'enregistrement en vertu de l'article 127 (I- A- 1°, 2° et 3° et B- 2°) du C.G.I. doivent être présentés à cette formalité, même en cas d'exonération des droits édictée par l'article 129 du même code. Les opérations concernées sont :

- la mutation entre vifs, à titre gratuit ou onéreux, telle que vente, donation ou échange :
 - d'immeubles, immatriculés ou non immatriculés ou de droits réels portant sur de tels immeubles ;
 - de propriété, de nue propriété ou d'usufruit de fonds de commerce ou de clientèle ;
- la cession de parts dans les groupements d'intérêt économique, de parts et d'actions des sociétés non cotées en bourse et d'actions ou de parts dans les sociétés immobilières ou dans les sociétés à prépondérance immobilière visées, respectivement, à l'article 3- 3° et l'article 61- II du C.G.I. ;
- le bail à rente perpétuelle de biens immeubles, bail emphytéotique, bail à vie et celui dont la durée est illimitée ;
- la cession d'un droit au bail ou du bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble, qu'elle soit qualifiée cession de pas de porte, indemnité de départ ou autrement ;
- la constitution, augmentation de capital, prorogation ou dissolution de sociétés ou de G.I.E., ainsi que tous actes modificatifs de leurs statuts ;

Pour tous les autres actes et conventions non visés à l'alinéa ci-dessus et qui bénéficient de l'exonération des droits, les parties sont dispensées de leur présentation à l'enregistrement, en application de l'article 136- III précité.

PARAGRAPHE 4.- OBLIGATIONS DES NOTAIRES ET DES ADOULS

I- OBLIGATIONS DES NOTAIRES

Les notaires sont tenus de faire figurer dans les contrats les indications et les déclarations estimatives nécessaires à la liquidation des droits.

Les notaires hébraïques donnent verbalement à l'inspecteur des impôts chargé de l'enregistrement la traduction de leurs actes et les indications nécessaires à la liquidation des droits.

Les notaires doivent présenter à l'inspecteur les registres minutes pour visa. Ils sont tenus en outre de lui transmettre une copie des actes par procédés électroniques et d'acquiescer les droits d'enregistrement, conformément aux dispositions prévues aux articles 155 et 169 ci-dessous ;

Toutefois, les insuffisances de perception ou les compléments de droits exigibles par suite d'un évènement ultérieur sont dus par les parties à l'acte.

Les droits et, le cas échéant, les majorations et la pénalité afférents aux actes sous seing privé rédigés par les notaires sont acquittés par les parties.

Toutefois, le notaire doit déposer au bureau de l'enregistrement compétent le double de l'acte sous seing privé, sous peine de l'application des règles de solidarité édictées par l'article 183- VI- 2e alinéa ci-dessous.

Les notaires et les fonctionnaires exerçant des fonctions notariales qui dressent des actes authentiques en vertu et par suite d'actes sous seing privé non enregistrés, ou qui reçoivent de tels actes en dépôt, doivent annexer ces actes sous seing privé à l'acte dans lequel ils sont mentionnés et les soumettre à la formalité de l'enregistrement et verser les droits, la pénalité et les majorations auxquels ces actes sous seing privé donnent ouverture.

II.- OBLIGATIONS DES ADOUL

Les adoul doivent, lorsqu'il s'agit d'actes obligatoirement assujettis à l'enregistrement :

1- informer les parties contractantes de l'obligation de l'enregistrement et les inviter à régler les droits exigibles dans le délai légal :

a) soit par elles mêmes au bureau de l'enregistrement compétent, dans les villes où se trouvent des bureaux de l'enregistrement ;

b) auprès de l'adel ou du fonctionnaire relevant du ministère de la justice, nommés à cet effet dans les villes, centres et localités ne disposant pas de ces bureaux ;

c) ou par l'un des deux adoul rédacteurs, mandaté à cet effet par les contractants.

2- rédiger l'acte dès réception de la déclaration et l'adresser, accompagné d'une copie, au bureau de l'enregistrement compétent.

Dans le cas où le paiement des droits est effectué auprès de l'adel ou du fonctionnaire visés à l'alinéa précédent, ceux-ci sont tenus de déposer les actes et les droits correspondants au bureau de l'enregistrement compétent dès la perception desdits droits.

L'adel et le fonctionnaire chargé du recouvrement des droits d'enregistrement sont soumis au contrôle du ministère des finances, conformément aux textes législatifs en vigueur.

En matière d'acquisition d'immeubles ou de droits réels immobiliers, de propriété, de nue-propriété ou d'usufruit de fonds de commerce ou de clientèle, les adoul doivent indiquer les références de l'enregistrement de la précédente mutation sur l'acte qu'ils rédigent.

Dans le cas où ces références ne figureraient pas dans l'acte de la précédente mutation, les adoul sont tenus d'en faire mention dans l'acte soumis à l'enregistrement et de déposer le double de l'acte de cette précédente mutation au bureau de l'enregistrement compétent.

III - OBLIGATIONS COMMUNES

1.- Nonobstant toutes dispositions contraires, il ne peut être reçu par le conservateur de la propriété foncière et des hypothèques, aux fins d'immatriculation ou d'inscription sur les livres fonciers, aucun acte obligatoirement soumis à l'enregistrement en application du I de l'article 127 ci-dessus, si cet acte n'a pas été préalablement enregistré.

2.- Les adoul, les notaires et toutes personnes exerçant des fonctions notariales, les conservateurs de la propriété foncière et des hypothèques, ainsi que les inspecteurs des impôts chargés de l'enregistrement doivent refuser de dresser, de recevoir ou d'enregistrer tous actes constatant des opérations visées par le dahir n° 1-63-288 du 7 jourmada I 1383 (26 septembre 1963) relatif au contrôle des opérations immobilières à réaliser par certaines personnes et portant sur des propriétés agricoles rurales ou par l'article 10 du dahir n° 1-63-289 de même date fixant les conditions de reprise par l'Etat des lots de colonisation, non assorties de l'autorisation administrative.

3.- Les adoul, les notaires et les conservateurs de la propriété foncière et des hypothèques, ainsi que les inspecteurs des impôts chargés de l'enregistrement doivent refuser de dresser, de recevoir ou d'enregistrer tous actes afférents aux opérations de vente, de location ou de partage visées aux articles premier et 58 de la loi n° 25-90 précitée, relative aux lotissements, groupes d'habitations et morcellements, s'il n'est pas fourni la copie certifiée conforme:

- soit du procès-verbal de réception provisoire ou de l'autorisation préalable de morcellements visés, respectivement, par les articles 35 et 61 de la loi n° 25-90 précitée ;
- soit, le cas échéant, de l'attestation délivrée par le président du conseil communal certifiant que l'opération ne tombe pas sous le coup de la loi précitée.

4.- En cas de mutation ou de cession d'immeuble ou de fonds de commerce, il est fait obligation aux Adoul, notaires ou toute personne exerçant des fonctions notariales :

- de se faire présenter une attestation des services de recouvrement justifiant du paiement des impôts et taxes grevant l'immeuble se rapportant à l'année de mutation ou de cession et aux années antérieures et ce, à peine d'être tenus solidairement avec le contribuable au paiement des impôts et taxes grevant ledit immeuble ;

- d'indiquer selon un modèle établi par l'administration, joint à l'acte constatant la mutation ou la cession, l'identifiant commun de l'entreprise ou le numéro d'article de la taxe d'habitation et de la taxe de services communaux, sous peine du refus par l'inspecteur chargé de l'enregistrement, d'enregistrer l'acte.

5.- Les notaires, les fonctionnaires exerçant des fonctions notariales, les adoul, les notaires hébraïques et toute personne ayant rédigé ou concouru à la rédaction d'un acte soumis à l'enregistrement, doivent donner lecture aux parties des dispositions de l'article 186-B-2°, ainsi que celles des articles 187, 208 et 217 ci-dessous.

6.- Il est fait défense aux adoul, aux notaires, aux inspecteurs des impôts chargés de l'enregistrement et aux conservateurs de la propriété foncière de recevoir, dresser, enregistrer ou inscrire tous actes portant sur une opération contraire aux dispositions de la loi n° 34-94 relative à la limitation du morcellement des propriétés agricoles situées à l'intérieur des périmètres d'irrigation et des périmètres de mise en valeur en bour, promulguée par le dahir n° 1-95-152 du 13 rabii I 1416 (11 août 1995).

CHAPITRE V DISPOSITIONS DIVERSES

SECTION I.- PRESOMPTIONS DE MUTATION

L'article 141 du C.G.I. permet à l'administration fiscale de réclamer les droits dus, au titre d'une mutation, sur la base de présomptions révélant un changement de la personne du propriétaire, indépendamment de l'inscription sur les livres fonciers.

PARAGRAPHE 1.- CHANGEMENT DE LA PERSONNE DU PROPRIETAIRE

En matière d'immeubles et de réels immobiliers, les présomptions sur lesquelles l'administration fiscale peut se fonder pour établir qu'il y a mutation, passible des droits d'enregistrement sont constituées :

- soit par l'inscription du nouveau possesseur sur les rôles de la taxe d'habitation et de la taxe de services communaux et les paiements effectués par lui, à ce titre ;
- soit par les baux et autres actes passés par ledit possesseur et qui constatent ses droits sur les immeubles dont il s'agit.

Il convient de remarquer, à ce sujet, qu'en vertu de l'article 141- I du C.G.I., la présomption de mutation ne peut être établie que suite à plusieurs paiements de ces taxes. Le paiement desdites taxes au titre d'une seule année n'est pas suffisant pour établir la présomption de mutation.

En matière de fonds de commerce, la mutation est suffisamment établie pour l'application des droits d'enregistrement par :

- tous écrits et annonces qui révèlent l'existence de cette mutation ou qui sont destinés à la rendre publique. Exemple : inscription au registre de commerce ;
- le paiement de toutes contributions imposées au nouveau possesseur soit par l'Etat, soit par les collectivités locales ou leurs groupements.

PARAGRAPHE 2.- EXIGIBILITE DES DROITS INDEPENDAMMENT DE L'INSCRIPTION SUR LES LIVRES FONCIERS

En vertu de l'article 141- II du C.G.I., tout acte, tout jugement et toute convention même verbale ayant pour objet de constituer, de transmettre, de déclarer, de modifier ou d'éteindre un droit réel portant sur un immeuble immatriculé est considéré, pour l'application des droits d'enregistrement comme réalisant cette constitution, transmission, déclaration, modification ou extinction dudit droit réel, même en l'absence d'inscription sur les livres fonciers. Ainsi, une vente d'immeuble est parfaite et réalise le transfert de cet immeuble, même si cette vente n'a pas été inscrite sur le titre foncier du bien vendu.

SECTION II.- NULLITE DES CONTRE - LETTRES

L'article 142 du C.G.I. considère nulle et de nul effet toute contre-lettre et toute convention ayant pour objet de dissimuler :

- une partie du prix de vente d'un immeuble, de fonds de commerce ou de clientèle ;
- tout ou partie du prix de cession du droit au bail ou du bénéfice d'une promesse de bail d'un immeuble, de la soulte d'un échange ou d'un partage portant sur des immeubles, des fonds de commerce ou clientèles.

La nullité de la contre - lettre ou des conventions tenues occultes par les parties n'a pas d'incidence sur la validité des actes apparents qui doivent être imposés dans les conditions de droit commun.

Par ailleurs, bien qu'elle soit frappée d'une nullité absolue par la loi fiscale, la contre - lettre ou la convention occulte permet à l'administration d'exiger le paiement des droits dus sur la partie du prix dissimulé, augmentés d'une majoration de 100 %, de la pénalité de 10% pour paiement tardif et de la majoration de 5% pour le premier mois de retard et de 0,50% par mois ou fraction de mois supplémentaire, calculée entre la date d'exigibilité et la date du paiement prévues, respectivement, aux articles 186- B et 208 du C.G.I

Toutefois, seule la majoration de 100 % pour dissimulation est due, si la contre-lettre a été annulée par décision judiciaire définitive.

Cette pénalité est liquidée sur le montant des droits correspondant à la partie du prix dissimulée.

Même si la contre - lettre est annulée par décision de justice, la majoration de 100 % reste applicable, au motif que l'infraction consistant dans la dissimulation d'une partie du prix a été commise par les parties.

SECTION III.- DROIT DE PREEMPTION AU PROFIT DE L'ETAT

Le droit de préemption est une prérogative qui permet à l'administration, en vertu de l'article 143 du C.G.I. de se substituer à l'acquéreur de biens immeubles et de droits réels immobiliers, chaque fois qu'elle estime que les prix de vente déclarés ou les déclarations estimatives desdits biens sont insuffisants et que le paiement des droits établis sur estimation de l'administration n'a pu être obtenu à l'amiable. Il s'agit d'une prérogative qui déroge à la procédure de redressement des insuffisances de prix ou des valeurs, prévue par l'article 217 du C.G.I., ce qui exclut la possibilité de recours devant les commissions locales et la commission nationale du recours fiscal.

Le droit de préemption est exercé dans les formes et modalités prévues à l'article 218 du C.G.I.

TITRE V

CONTRIBUTION SOCIALE DE SOLIDARITE SUR LES LIVRAISONS A SOI-MEME DE CONSTRUCTION D'HABITATION PERSONNELLE

Le Livre III du Code général des Impôts a été complété par un Titre IV instituant une contribution sociale de solidarité sur les livraisons à soi-même de construction d'habitation personnelle.

Cette contribution s'applique aux livraisons à soi-même de construction d'habitation personnelle dont la superficie construite par unité de logement excède 300 mètres carrés couverts, et pour lesquelles le permis d'habiter est délivré à compter du 1^{er} janvier 2013.

1- Personnes imposables

La contribution sociale de solidarité sur les livraisons à soi-même de construction d'habitation personnelle s'applique aux :

- personnes physiques qui édifient pour leur compte des constructions à usage d'habitation personnelle
- sociétés civiles immobilières constituées par les membres d'une même famille pour la construction d'une unité de logement destinée à leur habitation personnelle ;
- coopératives d'habitation constituées et fonctionnant conformément à la législation en vigueur qui construisent des unités de logement à usage d'habitation personnelle pour leurs adhérents ;
- associations constituées et fonctionnant conformément à la législation en vigueur dont l'objet est la construction d'unités de logement pour l'habitation personnelle de leurs membres.

2- *Habitations éligibles*

Par habitation personnelle, il faut entendre le logement construit à usage:

- d'habitation principale ;
- d'habitation secondaire ;
- d'habitation des ascendants et/ ou descendants ;
- de location de murs nus à usage d'habitation y compris les locaux commerciaux rattachés aux logements à usage d'habitation.

Il y a lieu de préciser que lorsqu'une personne se livre à des actes répétitifs de construction dans le but d'affecter les logements construits soit à la vente soit à la location, dans ce cas il s'agit d'une activité de promotion immobilière, soumise à la TVA dans les conditions de droit commun.

3- Liquidation et tarif

A compter de 2016, les livraisons à soi-même de construction d'habitation personnelle, dont la superficie est supérieure à 300 m², seront soumises à la contribution sociale de solidarité suivant le tarif progressif suivant :

Superficie couverte en mètre carré	Tarif en dirhams par mètre carré
inférieure ou égale à 300	exonéré
301 à 400	60
401 à 500	100
Au delà de 500	150

Ce tarif progressif est applicables aux constructions pour lesquelles le permis d'habiter est délivré à compter du 1^{er} janvier 2016.

Pour rappel, avant 2016, Le montant de la Contribution Sociale de Solidarité sur les livraisons à soi-même de construction d'habitation personnelle était fixé à 60 dirhams le mètre carré couvert par unité de logement.

4- *Exonération*

Les livraisons à soi-même de construction dont la superficie couverte n'excède pas 300 mètres carrés sont exonérées de cette contribution. En revanche, lorsque la superficie construite est supérieure à 300 mètres carrés, la contribution Sociale de Solidarité est applicable sur la totalité de la superficie couverte construite.

Il y a lieu de souligner que les constructions édifiées occasionnellement, dont la superficie couverte n'excède pas 300 mètres carrés et destinées à la vente ou à la location ne sont pas recherchées pour le paiement de la contribution Sociale de Solidarité sur les livraisons à soi-même de construction.

5- *Obligations de déclaration*

Les personnes éligibles à ladite contribution, sont tenues de 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 fiscale précisant la superficie couverte en mètres carrés ainsi que le montant de la contribution y afférente, accompagnée du permis d'habiter et de l'autorisation de construire ou de tout autre document en tenant lieu indiquant la superficie couverte construite en mètres carrés. La déclaration susvisée doit être déposée dans le délai de quatre vingt dix (90) jours suivant la date de délivrance du permis d'habiter par l'autorité compétente.

Il est précisé que les personnes qui sont exonérées de cette contribution ne sont pas tenues de déposer cette déclaration.

6- *Obligations de versement*

Le montant de la Contribution Sociale de Solidarité sur les livraisons à soi-même de construction d'habitation personnelle doit être versé spontanément auprès du receveur de l'Administration fiscale du lieu de la construction de l'habitation, en même temps que le dépôt de la déclaration susvisée.

TITRE VI
REGLES DE RECOUVREMENT
CHAPITRE PREMIER
REGLES ET MODALITES

SECTION I.- RECOUVREMENT DE L'I.R. SUR PROFITS FONCIERS

Est recouvré par paiement spontané, l'impôt sur le revenu dû par le cédant et afférent aux profits réalisés à l'occasion de la cession de biens immobiliers ou de droits réels s'y rattachant.

Le cédant doit verser spontanément l'impôt dû en même temps que le dépôt de la déclaration dans le délai de trente (30) jours qui suivent la date de la cession, à la caisse du receveur de l'administration fiscale du lieu de situation du bien cédé.

Toutefois, en cas d'expropriation pour cause d'utilité publique, le versement de l'impôt et le dépôt de la déclaration doivent être effectués dans les trente (30) jours qui suivent la date de l'encaissement de l'indemnité d'expropriation.

Le versement de l'impôt s'effectue par bordereau- avis établi sur ou d'après un imprimé modèle de l'administration.

Le bordereau- avis comporte trois volets, dont l'un est remis à la partie versante.

Le receveur de l'administration fiscale n'a pas à se prononcer, lors de l'encaissement de l'impôt, sur la sincérité des indications figurant sur la déclaration, ni sur la validité ou l'insuffisance des pièces justificatives produites.

Il doit s'assurer au préalable des éléments qui doivent ressortir du bordereau avis et qui sont les suivants:

- l'identification du déclarant ;
- le prix de cession ;
- la date de cession ;
- le prix d'acquisition ;
- les frais de cession ;
- le profit de cession (ou la perte) ;
- la date d'exigibilité de l'impôt ;
- Le montant de l'impôt déterminé au taux de 20 % sur le montant du profit résultant de la déclaration

- le montant de cotisation minimale au titre des profits fonciers calculé au taux de 3 % du prix de cession.

Seul sera retenu le montant le plus élevé, résultant du rapprochement entre le montant de l'impôt et celui de la cotisation minimale.

SECTION II.- RECOUVREMENT DES DROITS D'ENREGISTREMENT PAR ORDRE DE RECETTES

En vertu des dispositions de l'article 179- I du C.G.I., les droits d'enregistrement sont recouverts par voie d'ordre de recettes.

D'autre part et dans le cadre de la vision stratégique de l'administration fiscale visant l'élargissement des services électroniques offerts aux citoyens, Il a été décidé dans le cadre des dispositions de la loi de finance 2018, d'instituer l'obligation pour les notaires, Adouls, experts comptables et les comptables agréés, d'accomplir la formalité de l'enregistrement et de timbre et de s'acquitter des droits y afférents par procédés électroniques.

En vue de mettre en place les plates-formes informatiques nécessaires et permettre à ces professionnels d'intégrer le dispositif en question, Il a été décidé de prévoir l'entrée en vigueur de cette mesure comme suit :

- à compter du 1er janvier 2018 pour les notaires;
- à compter du 1er janvier 2019 pour les Adoul, les experts comptables et les comptables agréés.

I- DELAI D'EXIGIBILITE DES DROITS D'ENREGISTREMENT

En vertu des dispositions de l'article 128 du C.G.I., les droits d'enregistrement sont exigibles à l'expiration des délais de trente (30) jours et de trois (3) mois.

A- DÉLAI DE TRENTE (30) JOURS

Le délai de trente (30) jours est décompté suivant :

- la date des actes et conventions énumérés à l'article 127 (I- A- B et C) du C.G.I et des procès-verbaux d'adjudications d'immeubles, de fonds de commerce ou d'autres meubles ;
- la date de réception de la déclaration des parties, en ce qui concerne les actes établis par les adouls visés à l'article 127-I-C-2° du C.G.I.

B.- DÉLAI DE TROIS (3) MOIS

Le délai de trois (3) mois est décompté suivant :

- la date du décès du testateur, pour les actes de libéralité pour cause de mort ;
- leur date, en ce qui concerne les ordonnances, les jugements et les arrêts des diverses juridictions, visés à l'article 127-I-C-3° du C.G.I.

Il convient de préciser que les droits dus à l'issue d'une procédure de rectification de la base imposable ou résultant du redressement des insuffisances de perception, des erreurs et omissions totales ou partielles constatées dans la liquidation des droits prévus, respectivement, aux articles 220 et 232 du C.G.I. sont exigibles à l'expiration d'un délai de trente (30) jours à compter de la date de mise en recouvrement.

A défaut de paiement dans le délai prescrit, la procédure de recouvrement forcé est déclenchée et poursuivie dans les conditions et suivant les modalités prévues par la loi n° 15-97 formant code de recouvrement des créances publiques.

CHAPITRE II DISPOSITIONS RELATIVES A LA SOLIDARITE

SECTION I.- SOLIDARITE EN MATIERE D'IMPOT SUR LE REVENU AU TITRE DES PROFITS FONCIERS

En vertu des dispositions de l'article 181 du C.G.I., les dissimulations reconnues par les parties au contrat donnent lieu à une imposition supplémentaire dans le délai de reprise prévu en matière de profits fonciers.

Le cessionnaire est alors solidairement responsable avec le cédant du paiement des droits éludés, des majorations et des pénalités y afférentes

La solidarité entre le cédant et le cessionnaire n'est prévue que dans le cas de dissimulation de prix reconnue par les parties au contrat.

SECTION II.- SOLIDARITE EN MATIERE DE DROITS D'ENREGISTREMENT

La formalité de l'enregistrement ne peut être donnée à un acte tant que les droits, tels qu'ils ont été liquidés par l'inspecteur des impôts chargé de l'enregistrement n'ont pas été payés dans leur intégralité.

Pour déterminer qui doit payer les droits d'enregistrement, l'article 183 du C.G.I. distingue deux situations :

- l'obligation de paiement ;
- et la contribution au paiement.

I.- OBLIGATION DE PAIEMENT

L'obligation de paiement régit les rapports de l'administration avec les parties et permet de déterminer quels sont, au regard du Trésor, le ou les redevables tenus d'acquitter les droits simples, la pénalité, l'amende et la majoration dus sur les actes et conventions.

A- ACTES ET CONVENTIONS ASSUJETTIS A L'ENREGISTREMENT

Pour les actes et conventions obligatoirement soumis à l'enregistrement, l'article 183 (A- I- 3^{ème} linéa) du C.G.I. prévoit la solidarité de toutes les parties contractantes vis-à-vis du Trésor.

Cette solidarité s'étend aux pénalités, amende et majoration.

La même règle de solidarité s'applique dans les cas ci-après avec, toutefois, la possibilité pour les parties d'exercer les recours entre elles pour le remboursement des droits complémentaires, de la pénalité, de l'amende et de la majoration payés :

- en cas de rectification de la base imposable (article 183 (A- II) du C.G.I.) ;
- lorsqu'il est amiablement reconnu ou judiciairement établi que le véritable caractère d'un contrat ou d'une convention a été dissimulé sous l'apparence de stipulations donnant ouverture à des droits moins élevés (article 183 (A- III) du C.G.I.);
- lorsque dans un acte de donation entre vifs, le lien de parenté entre le donateur et les donataires a été inexactement indiqué pour bénéficiaire du taux de 1,50 % (article 183 (A- IV) du C.G.I.).

Le principe de solidarité des contractants est d'une portée générale et concerne tous les actes sous seing privé et conventions obligatoirement assujettis à l'enregistrement.

L'administration est donc en droit de réclamer à toutes les parties ou à l'une d'entre elles, tant le paiement des droits simples exigibles que la pénalité, l'amende et la majoration.

Toutefois, en vertu des dispositions de l'article 183 (A- V) du C.G.I., la solidarité ne porte que sur les droits simples à l'égard du cédant ou du bailleur qui dépose au bureau de l'enregistrement, dans les trois (3) mois qui suivent l'expiration du délai prescrit, les actes sous seing privé stipulant :

- vente ou mutation à titre gratuit d'immeubles, de droits réels immobiliers, de fonds de commerce ou de clientèle ;
- bail, cession de bail ou sous location de ces mêmes biens.

B- ACTES NOTARIES ET ADOULAIRES

Conformément aux dispositions de l'article 183 (A- VI) du C.G.I., les adoul, les notaires et toutes autres personnes exerçant des fonctions notariales sont tenus solidairement avec les contribuables au paiement des impôts et taxes.

Cette solidarité s'applique au cas où ils procèdent à l'établissement de tous titres emportant mutation ou cession d'un immeuble sans une attestation des services de recouvrement justifiant du paiement des cotes se rapportant à l'année de mutation ou de cession et aux années antérieures.

Indépendamment des actes qu'ils dressent en la forme authentique, les notaires sont autorisés, en vertu de l'article 1^{er} (deuxième alinéa) du dahir du 4 mai 1925 relatif à l'organisation du notariat, à établir des actes sous seing privé, à la demande de leurs clients.

Dans ce cas, les notaires ont l'obligation de déposer, au bureau de l'enregistrement compétent, dans les trente (30) jours suivant la date de leur rédaction le double des actes sous seing privé obligatoirement assujettis à l'enregistrement.

En cas de non respect de cette obligation, les notaires deviennent personnellement redevables des droits simples et, le cas échéant, de la majoration de 15 %, de la pénalité de 10 % et de la majoration de 5 % et 0,50 % prévues aux articles 184 et 208 du C.G.I.

Les notaires peuvent, toutefois, recourir contre les parties à l'acte sous seing privé pour le remboursement des droits simples seulement.

C- CONTRIBUTION AU PAIEMENT

La contribution au paiement régit les rapports entre les parties, en désignant, parmi ces dernières, celle qui doit supporter la charge des droits.

En effet, aux termes de l'article 183 (A- I) du C.G.I., les droits exigibles sont supportés en définitive par :

- les nouveaux possesseurs, s'il s'agit de transfert de propriété, de nue-propriété ou d'usufruit, de meubles ou d'immeubles ;
- les débiteurs dans les actes d'obligations, quittances ou mainlevées;
- les parties auxquelles les actes profitent dans tous les autres cas.

La contribution au paiement a pour effet de permettre à la partie qui a acquitté l'impôt, en vertu de l'obligation au paiement, d'exercer l'action en remboursement contre celle qui doit en supporter définitivement la charge.

En effet, d'après les dispositions de l'article 183 (A- I- 2^{ème} alinéa) du C.G.I., il est possible aux parties de convenir des stipulations contraires à la règle légale de contribution au paiement. C'est le cas, par exemple, de la vente d'immeuble où le vendeur se charge de tous les frais de l'opération, dite « contrat en main ».

Ces stipulations sont sans effet au regard de l'administration.

CHAPITRE III SANCTIONS

I- SANCTIONS POUR DÉFAUT OU RETARD DANS LES DÉPÔTS DES DÉCLARATIONS DES PROFITS IMMOBILIERS

A- PRINCIPE

Selon les dispositions de l'article 184 du C.G.I. tel que modifié par la loi de finances 2016, Des majorations de 5%, 15% et 20% sont applicables en matière de profits immobiliers dans les cas suivants :

- 5%:
 - dans le cas de dépôt des déclarations, des actes et conventions, dans un délai ne dépassant pas trente (30) jours de retard ;
 - et dans le cas de dépôt d'une déclaration rectificative hors délai, donnant lieu au paiement de droits complémentaires ;
- 15%, dans le cas de dépôt des déclarations, des actes et conventions, après ledit délai de trente (30) jours ;
- 20%, dans le cas d'imposition d'office pour défaut de dépôt de déclaration, déclaration incomplète ou insuffisante.

Les majorations précitées sont calculées sur le montant :

- a) soit des droits correspondants au bénéfice
- b) soit de la cotisation minimale prévue à l'article 144 du C.G.I. lorsqu'elle est supérieure à ces droits ou lorsque la déclaration incomplète ou déposée hors délai fait ressortir un résultat nul ou déficitaire ;
- c) soit de la taxe fraudée, éludée ou compromise ;
- d) soit des droits simples exigibles ;
- e) soit des droits théoriques correspondants aux revenus et profits exonérés.

Le montant de la majoration précitée ne peut être inférieur à cinq cents (500) dirhams dans les cas visés aux a), b), c) et e) et à cent (100) dirhams dans le cas visé au d) ci-dessus.

Toutefois, en cas de déclaration incomplète ou insuffisante, une amende de cinq cents (500) dirhams est appliquée lorsque les éléments manquants ou discordants n'ont pas d'incidence sur la base de l'impôt ou sur son recouvrement.

N.B. : A noter qu'en cas de déclaration rectificative déposée par le contribuable hors du délai prévu aux articles 20 et 82 du C.G.I., la majoration est appliquée sur la différence entre la nouvelle base figurant sur la déclaration rectificative et la base initialement déclarée .

II - EXEMPLES DE CALCUL

1- En matière d'impôt sur le revenu

a- Profits fonciers exonérés

Exemple :

Un contribuable a cédé le 1er Juin 2015 un immeuble qu'il a acquis en Janvier 1997 et occupé à titre d'habitation principale. L'intéressé a déposé sa déclaration le 21 mars 2016, c'est-à-dire en dehors du délai légal fixé à 30 jours après la date de la cession.

Cette déclaration comporte les éléments suivants :

- Prix de cession : 900 000 DH
- Prix d'acquisition : 450 000 DH
- Frais d'acquisition non justifiés évalués à 15% du prix d'acquisition, soit :
 $450\,000 \times 15\% = 67\,500$ DH

Détermination du profit imposable

- Prix de revient actualisé :
 $(450\,000 + 67\,500) \times 1,11 = 574\,425$ DH
- Profit imposable :
 $900\,000 - 574\,425 = 325\,575$ DH

Calcul de l'impôt

- Cotisation minimale :
 $900\,000 \times 3\% = 27\,000$ DH
- Impôt théorique :
 $325\,575 \times 20\% = 65\,115$ DH
- Montant qui aurait dû être payé en l'absence d'exonération :
65 115 DH (l'impôt dû est supérieur à la cotisation minimale)
- Majoration de 15% :
 $65\,115 \times 15\% = 9\,767,25$ DH

La majoration de 15 % est émise par voie de rôle.

3- En matière de droits d'enregistrement

Le délai de dépôt des actes et déclarations au bureau de l'enregistrement compétent est fixé à trente (30) jours ou trois (3) mois, en application de l'article 128 du C.G.I..

Le défaut ou le retard de dépôt des actes et déclarations obligatoirement assujettis à l'enregistrement est passible des pénalités et majorations en vigueur, liquidé sur le montant des droits simples exigibles avec un minimum de 100 dirhams.

II.- SANCTIONS APPLICABLES EN CAS DE RECTIFICATION DE LA BASE IMPOSABLE

A- EN MATIERE D'I.S. ET D'I.R

Selon les dispositions de l'article 186 du C.G.I. une majoration de 20% est applicable en cas de rectification de la base imposable, comme suit :

- en cas de rectification du résultat bénéficiaire ou du chiffre d'affaires d'un exercice comptable ;
- en cas de rectification d'un résultat déficitaire, tant que le déficit n'est pas résorbé.

La majoration de 20% est calculée sur le montant :

- des droits correspondant à cette rectification ;
- de toute réintégration affectant le résultat déficitaire.

Le taux de la majoration de 20% précitée est porté à 100% quand la mauvaise foi du contribuable est établie.

B- EN MATIÈRE DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE

Selon les dispositions de l'article 186 du C.G.I., une majoration de 20% est applicable :

1° - en cas de rectification du chiffre d'affaires déclaré ;

2° - et à toute omission, insuffisance ou minoration de recettes ou d'opérations taxables, toute déduction abusive, toute manoeuvre tendant à obtenir indûment le bénéfice d'exonération ou de remboursement ; La majoration de 20% est calculée sur le montant des droits correspondant à cette rectification.

C- EN MATIÈRE DE DROITS D'ENREGISTREMENT

L'article 186 du C.G.I. prévoit des sanctions applicables en cas de :

- redressement pour insuffisance de prix ou de valeurs ;
- dissimulation du prix ou du véritable caractère du contrat.

1.- Cas de redressement pour insuffisance de prix

Lorsque, à l'issue d'un contrôle fiscal, des rectifications sont apportées aux prix ou déclarations estimatives en application de l'article 217 du C.G.I., le complément de droit est augmenté d'une majoration de 20 % prévue par l'article 186 -A du C.G.I..

Il y a insuffisance de prix lorsque le prix énoncé à l'acte, bien que résultant de l'accord des parties, est inférieur à la valeur vénale réelle des biens transmis.

On entend par valeur vénale d'un bien le prix que peut produire la cession de ce bien dans les conditions normales du marché.

2- Cas de dissimulation du prix ou du véritable caractère du contrat

En vertu des dispositions de l'article 186 -B du C.G.I., il est dû une majoration de 100 % avec un minimum de mille (1.000) dirhams, sans préjudice de l'application, le cas échéant, de la pénalité et de la majoration prévues à l'article 208 du C.G.I. dans les cas suivants :

- 1- dissimulation dans le prix ou les charges d'une vente d'immeuble, de fonds de commerce ou de clientèle, dans les sommes ou indemnités perçues par le cédant d'un droit au bail portant sur tout ou partie d'un immeuble ou dans la soulte d'un échange ou d'un partage d'immeubles, ainsi que dans les diverses évaluations faites dans les actes ou les déclarations ;
- 2- dissimulation du véritable caractère des contrats ou des conventions et les omissions totales ou partielles dans les actes ou les déclarations ayant entraîné la liquidation de droits d'un montant inférieur à celui qui était réellement dû.

La dissimulation de prix consiste dans le fait de porter dans l'acte un prix, une indemnité ou une soulte inférieurs à ceux réellement convenus.

Elle se distingue de l'insuffisance de prix par l'intention de fraude dont la preuve doit être fournie par l'administration.

La dissimulation de prix se distingue également de la dissimulation du véritable caractère du contrat qui consiste à présenter une convention sous les apparences de stipulations donnant ouverture à des droits moins élevés.

Il en est ainsi, par exemple :

- d'une donation déguisant une vente ;
- ou d'un marché de travaux dissimulant une mutation d'immeuble.

Dans ce cas, l'administration est fondée à donner la véritable qualification aux actes précités qui dissimulent la portée véritable des contrats et conventions avec application de la majoration de 100%, sans préjudice de la pénalité et de la majoration prévues à l'article 208 du C.G.I..

La dissimulation de prix doit être établie par l'administration par tous moyens de preuve dont elle dispose (preuve littérale, aveu écrit, etc.).

III.-SANCTION POUR INFRACTION AUX DISPOSITIONS RELATIVES AU DROIT DE CONTRÔLE ET À LA RÉALISATION DES PROGRAMMES DE CONSTRUCTION DE LOGEMENTS SOCIAUX OU DE CITÉS UNIVERSITAIRES

A- CAS GÉNÉRAL

En vertu des dispositions de l'article 191-I du C.G.I., lorsqu'un contribuable ne présente pas les documents comptables et les pièces justificatives visés aux articles 145 et 146 du C.G.I. ou refuse de se soumettre au contrôle fiscal prévu à l'article 212 du C.G.I., il lui est appliquée une sanction dans les conditions prévues à l'article 229 du C.G.I.

Ainsi, il lui est adressée une lettre recommandée avec accusé de réception l'invitant à se conformer aux obligations légales dans un délai de quinze (15) jours à compter de la date de réception de ladite lettre.

A défaut de présentation des documents comptables dans le délai précité, le contribuable est sanctionné par une amende de deux mille (2.000) dirhams et l'administration l'informe de cette sanction, par lettre recommandée avec accusé de réception, et lui accorde un délai supplémentaire de quinze (15) jours à compter de la date de réception de ladite lettre pour s'exécuter ou pour justifier l'absence de comptabilité.

Toutefois, en matière d'impôt sur le revenu, le montant de cette amende varie entre cinq cents (500) dirhams et deux mille (2000) Dirhams.

Lorsque dans ce dernier délai le contribuable ne présente pas les documents comptables, il est imposé d'office, sans notification préalable. Cette imposition peut, toutefois, être contestée dans les conditions prévues à l'article 235 du C.G.I.

Si à l'issue du deuxième délai de quinze (15) jours, le contribuable ne justifie pas le défaut de présentation des documents comptables, elle est sanctionnée par une astreinte de 100 DH par jour dans la limite de 1.000 DH.

B- CAS PARTICULIER

En vertu des dispositions de l'article 191-II du C.G.I. , à défaut de réalisation, dans les conditions définies par l'article 7-II dudit code, de tout ou partie des programmes de construction de logements sociaux ou de cités, résidences et campus universitaires, prévus dans le cadre d'une convention conclue avec l'Etat, les impôts, droits et taxes exigibles sont mis en recouvrement, nonobstant toute disposition contraire, sans préjudice de l'application de la pénalité et des majorations y afférentes, prévues aux articles 186 et 208 du C.G.I..

En vertu des dispositions du paragraphe III de l'article 191 du C.G.I., à défaut de réalisation de tout ou partie des programmes de construction de logements sociaux, prévus dans le cadre d'une convention conclue avec l'Etat, dans les conditions définies par les articles 92-I-28 et 93-I du C.G.I., une sanction égale à 15% du montant de la taxe sur la valeur ajoutée exigible sur le chiffre d'affaires réalisé au titre de la cession desdits logements sociaux est émise par voie d'état de produit à l'encontre des promoteurs immobiliers, sans avoir recours à la procédure de rectification des bases d'imposition.

De même, en application des dispositions du paragraphe IV de l'article 191 du C.G.I., une amende de 15% du montant de la taxe sur la valeur ajoutée est appliquée aux bénéficiaires de logements sociaux qui n'ont pas respecté les conditions prévues à l'article 93-I du C.G.I., assortie des sanctions pour paiement tardif prévues à l'article 208 du C.G.I. et ce, à compter du mois suivant celui de l'encaissement du montant de la T.V.A.

IV- SANCTIONS SPECIFIQUES AUX DROITS D'ENREGISTREMENT

A.- SANCTIONS POUR NON RESPECT DES CONDITIONS D'EXONÉRATION OU DE RÉDUCTION DES DROITS

Certains actes d'acquisition de biens immeubles bénéficient soit de l'exonération des droits d'enregistrement, soit de la réduction de ces droits, sous réserve de certaines conditions.

Le non respect de ces conditions d'exonération ou de réduction des droits entraîne l'application des droits liquidés au tarif de 6 %, augmenté des majorations en vigueur liquidé sur la base du montant de ces droits, de la pénalité correspondante et de la majoration de 5 % pour le premier mois de retard et de 0,50% par mois ou fraction de mois supplémentaire prévues à l'article 208 du C.G.I..

La majoration de 5 % et de 0,50 % précitée est calculée à l'expiration du délai de trente (30) jours suivant la date de l'acte d'acquisition.

L'article 205 du C.G.I. prévoit les différents cas de non respect d'exonération ou de réduction des droits donnant lieu à l'application des sanctions précitées, à savoir :

- 1- le défaut de réalisation d'opérations de construction de logements sociaux ou de cités, résidences et campus universitaires ;
- 2- le défaut de réalisation du projet d'investissement autre que de lotissement ou de construction dans le délai de trente six (36) mois.

Il est rappelé que cette disposition est abrogée par l'article 8 de la loi de finances n° 38-07 pour l'année budgétaire 2008 ;

- 3- le défaut de remise par la société de crédit-bail au preneur du bien immeuble acquis ou construit dans les délais d'un an ou de trois (3) ans, selon les cas.

Cette disposition est abrogée par l'article 7 de la loi de finances n° 48-09 pour l'année budgétaire 2010 ;

- 4- la cession par les entreprises installées dans les zones franches d'exportation ou par les banques et sociétés holding offshore avant l'expiration du délai de dix (10) ans de terrains acquis en exonération des droits d'enregistrement et nécessaires à la réalisation de leur projet d'investissement.

B.- SANCTIONS POUR FRAUDE EN MATIÈRE DE DONATION

En vertu des dispositions de l'article 206 du C.G.I., lorsque dans un acte de donation entre vifs, le lien de parenté entre le donateur et les donataires a été inexactement indiqué, en vue de bénéficier du taux de 1,50 %, les parties sont redevables, outre des droits simples exigibles, d'une majoration égale à 100 % de ces droits et, éventuellement, de la pénalité pour paiement tardif et de la majoration de 5 % pour le premier mois de retard et de 0,50 % par mois ou fraction de mois supplémentaire, calculée à l'expiration du délai de trente (30) jours à compter de la date de l'acte de donation.

C.- SANCTIONS APPLICABLES AUX NOTAIRES

Conformément aux dispositions de l'article 207 du C.G.I., les notaires sont tenus de mentionner dans les expéditions qu'ils délivrent aux parties, les références comptables de la quittance de paiement des droits par la transcription littérale et entière de cette quittance.

Toute infraction à cette obligation est passible d'une amende de cent (100) dirhams.

Par ailleurs, les notaires ne peuvent délivrer aux parties à l'acte aucune grosse, copie ou expédition que si la minute a été préalablement enregistrée, sous peine d'encourir une amende de deux cent cinquante (250) dirhams par infraction.

Le non respect de ces obligations rend les notaires personnellement redevables des droits simples, ainsi que des majorations, des pénalités et de la majoration de 5 % pour le premier mois de retard et de 0,50 % par mois ou fraction de mois supplémentaire, prévues aux articles 184 et 208 du C.G.I.

D'autre part la loi de finance 2018 a instauré une nouvelle obligation aux notaires avec l'obligation de mentionner sur les actes rédigés par leurs soins, l'article de l'inscription sur les rôles de la taxe d'habitation ou de la taxe professionnelle, des biens objet de mutation ou de cession.

CHAPITRE IV PROCEDURES FISCALES

I - DISPOSITIONS PARTICULIERES AUX PROCEDURES DE RECTIFICATION

A- RECTIFICATION EN MATIERE DE PROFITS FONCIERS

En ce qui concerne les profits fonciers et en application de l'article 224 du C.G.I., lorsqu'au vu de la déclaration du contribuable prévue à l'article 83 du même code, l'inspecteur des impôts est amené à apporter des rectifications ou à procéder à l'estimation du prix d'acquisition et/ou des dépenses d'investissement non justifiées ou de la valeur vénale des biens cédés, il doit :

- notifier au contribuable la nouvelle base rectifiée, ainsi que les motifs et le montant des redressements envisagés, dans les formes prévues à l'article 219 du C.G.I., dans un délai maximum de quatre vingt dix (90) jours⁶⁸ suivant la date de dépôt de la déclaration de celui-ci ;
- l'inviter à formuler sa réponse concernant cette nouvelle base et à produire, s'il y a lieu, des justifications dans un délai de trente (30) jours suivant la date de réception de ladite notification.

Si dans le délai de trente (30) jours suivant la date de réception de la notification, le contribuable accepte la base d'imposition notifiée, l'impôt est établi par voie d'ordre de recettes à recouvrer par le receveur de l'administration fiscale⁶⁹ sans préjudice de l'application des majorations et de la pénalité prévues aux articles 186 et 208 du C.G.I.

A défaut de réponse à la première notification dans le délai prescrit, l'imposition est établie par ordre de recettes et ne peut être contestée que dans les conditions prévues à l'article 235 du C.G.I.

Si dans le délai de trente (30) jours précité, des observations ont été formulées et si l'inspecteur les estime non fondées en tout ou en partie, la procédure se poursuit conformément aux dispositions de l'article 221- II du C.G.I. relatif à la procédure accélérée de rectification des impositions.

A ce titre, l'inspecteur notifie au contribuable dans les formes prévues à l'article 219 du C.G.I., dans un délai maximum de soixante (60) jours suivant la date de réception de la réponse du contribuable, les motifs de son rejet total ou partiel ainsi que les bases d'imposition retenues.

Il informe l'intéressé qu'il pourra contester lesdites bases devant la C.L.T. prévue à l'article 225 du même code, dans un délai de trente (30) jours suivant la date de réception de la deuxième lettre de notification.

L'inspecteur établit ensuite les impositions sur les bases retenues dans la deuxième lettre de notification.

A défaut de pourvoi devant la C.L.T., l'imposition émise par ordre de recettes ne peut être contestée que dans les conditions prévues à l'article 235 du C.G.I.

Le recours devant la C.L.T., la C.N.R.F. et, le cas échéant, devant le tribunal compétent s'exerce dans les conditions fixées par les dispositions de l'article 222 (III, IV, V et VII) du C.G.I.

Par ailleurs, il convient de souligner que les dissimulations reconnues par les parties au contrat donnent lieu à une imposition supplémentaire par ordre de recettes dans le délai de reprise prévu à l'article 232 du C.G.I. relatif au délai de prescription.

II- DISPOSITIONS PARTICULIERES AUX DROITS D'ENREGISTREMENT

A- DROIT DE CONTROLE DES PRIX ET DECLARATIONS ESTIMATIVES

L'article 217 du C.G.I. confère à l'administration le droit de rectification des prix ou déclarations estimatives lorsqu'il s'avère que ces prix ou déclarations ne paraissent pas conformes à la valeur vénale des biens ou des droits qui en font l'objet à la date des actes et conventions.

Le contrôle visé ci-dessus porte sur l'ensemble des actes et conventions obligatoirement soumis à l'enregistrement.

La rectification est effectuée selon la procédure contradictoire prévue à l'article 220 du C.G.I.

B- DROIT DE PREEMPTION AU PROFIT DE L'ETAT

1- Domaine d'application

Le droit de préemption est une prérogative qui permet à l'administration, en vertu de l'article 143 du C.G.I. de se substituer à l'acquéreur, personne physique ou personne morale, de biens immeubles et de droits réels immobiliers, chaque fois qu'elle estime que les prix de vente déclarés ou les déclarations estimatives desdits biens sont insuffisants et que le paiement des droits établis sur estimation de l'administration n'a pu être obtenu à l'amiable.

Ce droit porte sur les immeubles et droits réels immobiliers ayant fait l'objet d'une mutation entre vifs, à titre onéreux ou gratuit, à l'exclusion des donations en ligne directe.

Il s'agit d'une prérogative qui déroge à la procédure de redressement des insuffisances de prix ou des valeurs prévue par l'article 217 du C.G.I., ce qui exclut la possibilité de recours devant les C.L.T. et la C.N.R.F.

Par immeuble et droits réels immobiliers, il faut entendre :

- les immeubles par nature (terrains, bâtiments et constructions ...) ;
- les immeubles par destination (objets mobiliers que le propriétaire d'un fond (terrain nu ou terrain construit) y a placé pour le service et l'exploitation de ce fond) ;
- les immeubles par l'objet auquel ils s'appliquent (propriété des biens immeubles, usufruit des mêmes biens, hypothèques, emphytéose, actions en revendication des biens immeubles, etc) (Cf., dispositions relatives aux droits d'enregistrement).

Le droit de préemption porte également sur les actions ou parts sociales des sociétés immobilières dites fiscalement transparentes et les sociétés à prépondérance immobilière visées, respectivement, aux articles 3- 3° et 61- II du C.G.I.

2- Exercice du droit de préemption

Le droit de préemption est exercé par le Ministre chargé des Finances ou la personne déléguée par lui à cet effet pendant un délai franc de six (6) mois, à compter du jour de l'enregistrement de l'acte d'acquisition des biens et droits précités.

Cependant, en cas de mutation sous condition suspensive, le délai de six mois précité n'est décompté qu'à partir du jour de l'enregistrement de la réalisation de la condition.

3- Notification de la décision de préemption

Une fois la décision de préemption prise, l'inspecteur des impôts chargé de l'enregistrement la notifie :

- à chacune des parties indiquées à l'acte ou à la déclaration de mutation lorsque aucun écrit n'a été établi ;
- au cadastre chargé du taoutiq compétent lorsque l'acte de mutation a été dressé par des adouls et concerne des immeubles non immatriculés ;
- au conservateur de la propriété foncière de la situation des biens lorsqu'il s'agit d'immeubles immatriculés ou en cours d'immatriculation.

Lorsque les biens préemptés sont situés dans les ressorts territoriaux de plusieurs cadastres chargés du taoutiq ou conservateurs, la notification de la décision de préemption est faite à chacun des magistrats ou fonctionnaires intéressés.

La notification est faite dans les formes prévues à l'article 219 du C.G.I.

Dès réception de la notification, les droits de l'Etat sont mentionnés sur le registre de transcription tenu par le cadastre chargé du taoutiq et, lorsqu'il s'agit d'immeubles immatriculés ou en cours d'immatriculation, inscrits sur les livres fonciers ou mentionnés sur le registre de la conservation foncière prévu à cet effet.

4- Indemnisation du cessionnaire

Le cessionnaire évincé reçoit, dans le mois qui suit la notification de la décision de préemption, le montant du prix déclaré ou de la valeur vénale reconnue, majoré :

- des droits d'enregistrement acquittés ;
- des droits d'inscription sur les livres fonciers si l'immeuble préempté est immatriculé ;
- d'une somme calculée à raison de cinq pour cent (5 %) du prix déclaré ou de la valeur vénale reconnue, représentant forfaitairement les autres frais du contrat dépensés en sus des prix, ainsi que les autres dépenses engagées par l'acquéreur, notamment pour l'entretien et la conservation de l'immeuble préempté.

A défaut de paiement dans le délai prescrit, des intérêts au taux légal en matière civile courent de plein droit au profit du cessionnaire évincé, dès l'expiration de ce délai.

5- Effets du droit de préemption

La décision de préemption, notifiée dans les formes et le délai précités, emporte substitution de l'Etat au cessionnaire évincé dans le bénéfice et les charges du contrat, au jour de la mutation.

Tous droits sur les biens préemptés, concédés par le cessionnaire évincé antérieurement à l'exercice du droit de préemption sont censés n'avoir jamais pris naissance. Ceux qui auraient été inscrits sur les livres fonciers sont radiés.

C.- DELAI DE PRESCRIPTION EN MATIERE DE DROITS D'ENREGISTREMENT ET DE TIMBRE

Les insuffisances de perception, erreurs et omissions totales ou partielles relevées dans la liquidation des droits peuvent être réparées dans un délai de quatre (4) ans qui court à compter de la date de l'enregistrement de l'acte ou de la convention.

Exemple :

Un acte d'acquisition d'un appartement, au prix de 210.000 DH, a été enregistré le 16 novembre 2010.

Le contrôle ultérieur de la liquidation des droits a révélé une erreur dans le taux appliqué. Au lieu du taux de droit commun de 3% prévu pour les locaux construits, il a été appliqué le taux de 1,50% prévu pour les donations en ligne directe.

La réparation de cette erreur doit intervenir avant le 16 novembre 2014.

Au-delà de cette date, le droit de rectification est prescrit.

D.- DISPOSITIONS PARTICULIERES AUX DROITS D'ENREGISTREMENT ET DE TIMBRE

En vertu des dispositions de l'article 234- I du C.G.I., l'administration peut réclamer, dans un délai de dix (10) ans, à compter de la date des actes concernés les droits, pénalités, amendes et majorations, dus :

- En matière de droits d'enregistrement sur:
- les actes et conventions non enregistrés ;
- les dissimulations dans le prix ou les charges, les sommes ou indemnités, les soultes et diverses évaluations, ainsi que du véritable caractère des contrats ou des conventions.

III - DISPOSITIONS PARTICULIERES EN MATIERE DE RESTITUTION

A- RESTITUTION EN MATIERE DE DROITS D'ENREGISTREMENT

Aux termes de l'article 241 du C.G.I., les demandes en restitution de droits indûment perçus sont recevables dans un délai de quatre (4) ans à compter de la date de l'enregistrement.

La restitution s'applique dans les cas suivants :

1- Restitution pour erreur dans la liquidation des droits

En vertu de l'article 241 du C.G.I., la restitution des droits est possible lorsque ces droits sont indûment perçus. Il en est ainsi, notamment :

- en cas d'application inexacte de la loi ou des tarifs, par suite d'erreur incombant à l'administration ;
- par suite d'une erreur imputable aux parties au contrat, à condition que les intéressés apportent la preuve de l'existence de l'erreur matérielle.

Tel est le cas lorsque les parties indiquent un âge erroné de l'usufruitier ou du nu-proprétaire dans un acte d'échange ou de donation.

2- Restitution pour résolution, annulation et rescision des contrats

a- Résolution

La résolution est l'anéantissement d'un acte qui trouve sa cause dans un fait postérieur à la formation de cet acte.

Ne sont pas restituables les droits perçus sur des contrats résolus, même lorsque la résolution est prononcée par un jugement, en application des articles ci-après du Dahir formant code des Obligations et Contrats (D.O.C.) :

- article 121 : réalisation d'une condition résolutoire ;
- articles 259 et 260 : résolution du contrat pour défaut d'exécution par l'une des parties des obligations qui lui incombent en vertu dudit contrat. Tel est le cas de la résolution de la vente pour défaut de paiement du prix, en application des articles 581 et 582 ;
- article 585 : exercice de la faculté de rachat ou de réméré réservée au vendeur.

b- Annulation et rescision

L'annulation est l'anéantissement d'un acte qui trouve sa cause dans un vice inhérent ou concomitant à la formation de cet acte.

L'annulation est dite rescision lorsque la nullité provient d'un vice de consentement, tel que la lésion (prix inférieur à la valeur réelle, art. 55 du D.O.C.).

En cas d'annulation d'un contrat, la restitution n'est permise que si cette annulation résulte d'un jugement ou d'un arrêt ayant autorité de la chose jugée, c'est-à-dire d'une décision judiciaire à caractère contentieux et ne pouvant plus être attaquée par les voies de recours ordinaires (opposition ou appel).

Les annulations amiables par lesquelles les parties reconnaissent elles-mêmes l'existence du vice qui a entraîné la nullité de leur convention n'autorisent donc pas la restitution des droits perçus sur cette convention.

Exemples d'annulation judiciaire autorisant la restitution :

- rescision judiciaire d'un partage ou d'une vente d'immeuble pour cause de lésion ;
- annulation judiciaire d'une vente pour vices cachés (défaut de construction).

3- Autres cas de restitution

En cas d'exercice du droit de préemption par un co-indivisaire à l'encontre d'un tiers, le préempteur peut demander la restitution de la différence entre :

- les droits d'enregistrement acquittés au taux de 6% par ledit tiers sur
- l'acte d'achat des droits indivis de propriétés agricoles situées à
- l'extérieur du périmètre urbain ;
- et les droits d'enregistrement au taux de 1,50% dus par le préempteur
- en sa qualité de co-indivisaire, en application de l'article 133 (I- C- 9°) du C.G.I.

Exemple :

Deux personnes A et B sont co-propriétaires dans l'indivision, à parts égales, d'une propriété agricole située à l'extérieur du périmètre urbain, héritée de leur père en date du 1^{er} septembre 1999.

Par acte daté du 10 octobre 2009, A vend ses droits indivis dans cette propriété à C, au prix de 100.000 DH, acte enregistré le même jour aux droits liquidés au taux de 6 %, soit : 6.000 DH.

Par acte daté du 12 octobre 2009, B co-indivisaire, exerce le droit de préemption à l'encontre de C, en lui remboursant le prix et les frais du contrat dépensés en sus du prix, estimés à 6.000 DH dont, notamment, les droits d'enregistrement de 6.000 DH déjà payés par C.

Par l'effet de l'exercice du droit de préemption, B est subrogé à C dans ses droits et obligations nés de l'acte d'acquisition du 10 octobre 2009.

Etant co-proprétaire depuis plus de quatre (4) ans du bien, objet des droits préemptés, B peut bénéficier de l'application des droits au taux de 1,50% prévu par l'article 133 (I- C- 9°) du C.G.I.

Dans la mesure où il a déjà remboursé à C les droits payés au taux de 6%, B peut demander la restitution de la différence entre :

- les droits acquittés par C au taux de 6%, soit :..... = 6.000 DH
- et les droits liquidés au taux de 1,50%, soit $100.000 \times 1,50\% = 1.500$ DH
- soit un montant à restituer de = 4.500 DH

La demande en restitution doit être présentée par B dans le délai de quatre (4) ans, à compter du jour de l'enregistrement de l'acte d'acquisition des droits indivis par C, soit le 10 octobre 2009.

4- Procédure de restitution

Les droits régulièrement perçus, mais devenus restituables par suite d'une erreur qui incombe aux parties ou en raison d'un événement postérieur à l'enregistrement d'un acte sont restitués à la demande des parties.

La restitution des droits irrégulièrement perçus par suite d'une erreur de liquidation est décidée, soit à la demande des parties, soit d'office par l'administration.

La demande est faite par écrit et adressée ou déposée au service local des impôts compétent, accompagnée des pièces justificatives nécessaires, à l'intérieur d'un délai de quatre (4) ans à compter de la date de l'enregistrement.

A l'expiration de ce délai, la demande en restitution n'est plus recevable.

LIVRE II

LA TAXE D'HABITATION

SECTION I- CHAMP D'APPLICATION DE LA TAXE

I- Biens soumis a la taxe d'habitation

En vertu des dispositions de l'article 19 de la loi n° 47-06 précitée, la taxe d'habitation porte annuellement sur les immeubles bâtis et constructions de toute nature occupés en totalité ou en partie, par leurs propriétaires à titre d'habitation principale ou secondaire ou mis bénévolement, par lesdits propriétaires à la disposition de leurs conjoints, ascendants et descendants, à titre d'habitation, y compris le sol sur lequel sont édifiés lesdits immeubles et constructions et les terrains aménagés y attenants, tels que cours, passages, jardins lorsqu' ils en constituent des dépendances immédiates. Lorsque les terrains attenants aux constructions ne sont pas aménagés, ou lorsque ces aménagements sont peu importants, la superficie à prendre en considération pour la détermination de la valeur locative est fixée au maximum à cinq (5) fois la superficie couverte de l'ensemble des bâtiments.

A- Immeubles bâtis et constructions destinés à l'habitation

Sont imposables les immeubles bâtis et les constructions de toute nature, destinées à l'habitation quels que soient le mode d'édification et la nature des matériaux employés. Par immeubles et constructions de toute nature on entend notamment:

- 1) les bâtiments liés au sol par les fondations en maçonnerie ou en ciment de telle façon qu'il soit impossible de les déplacer sans les démolir : maisons; villas, etc.
- 2) les constructions légères simplement posées sur le sol ou fixées autrement que par des fondations solides en maçonnerie: tonnelles, pavillons, pergolas, guérites, etc.

B- Sol et dépendances des propriétés bâties

1-Bâtiment et sol

Le bâtiment et le sol sur lequel il est édifié, constituent un seul immeuble imposable en totalité à la taxe d'habitation.

2-Terrains attenants aux constructions

Les terrains attenants aux constructions sont imposables dès lors qu'ils en constituent des dépendances immédiates.

Sont considérées comme des dépendances immédiates:

- les terrains, quelle que soit leur superficie, attenants ou servant de voie d'accès ou de dégagement aux constructions tels que cours, passages, jardins, parcs de stationnement, etc. ;
- les terrains qui, dans certaines zones des villes, sont frappés d'interdiction de construire dans le cadre de la législation relative à l'urbanisme.

Exemple:

Dans un quartier donné, les lots sont au minimum de 2.000 mètres carrés avec une superficie constructible maximum du tiers ou du quart.

L'immeuble est imposable en totalité à la taxe d'habitation y compris la superficie non construite. Lorsque les terrains attenants aux constructions ne sont pas aménagés ou lorsque ces aménagements sont peu importants, la superficie à prendre en considération pour la détermination de la valeur locative imposable à la taxe d'habitation est fixée au maximum à cinq (5) fois la superficie couverte de l'ensemble des bâtiments conformément aux dispositions de l'article 19 de la loi n° 47-06 précitée.

Le reliquat de la superficie du terrain restant est imposable à la taxe sur les terrains urbains non bâtis.

II- Personnes imposables

La taxe d'habitation est établie au nom du propriétaire ou de l'usufruitier et à défaut au nom du possesseur ou de l'occupant. Il convient de remarquer que les critères arrêtés ci-dessus sont fixés impérativement par ordre d'importance. Aussi est-il nécessaire de voir les différentes situations qui peuvent exister.

A- Imposition au nom du propriétaire

Il s'agit du cas le plus général. En effet, le propriétaire personne physique ou morale jouit seul de l'occupation de son immeuble. Dans ces conditions, la taxe est établie en son nom.

B- Cas d'imposition au nom de l'usufruitier

L'usufruit est un droit réel de jouissance sur un bien immeuble, appartenant à autrui et qui s'éteint nécessairement à la mort de l'usufruitier. L'usufruit a pour conséquence le démembrement de la propriété d'un immeuble entre deux personnes : le nu propriétaire et l'usufruitier. Dans ce cas, la taxe d'habitation est alors établie au nom de l'usufruitier

C- Cas d'imposition au nom du possesseur ou occupant

Dès l'instant où le propriétaire légal d'un immeuble n'est pas connu, la taxe est établie au nom du possesseur ou occupant et ce, en vertu de la théorie de la propriété apparente. A noter toutefois, qu'il n'y a pas lieu de confondre cette situation avec celle de la disparition de longue durée du propriétaire connu.

D- Cas des propriétés divisées

Lorsque le propriétaire du sol est différent de celui des constructions, la taxe est établie au nom du propriétaire desdites constructions.

E- Cas des emphytéoses

L'emphytéose est un droit réel de jouissance sur un immeuble immatriculé appartenant à autrui et résultant d'un contrat spécial, d'une durée de plus de dix huit (18) ans sans pouvoir dépasser quatre-vingt-dix neuf (99) ans.

Le bail emphytéotique des biens immeubles confère au preneur un droit réel susceptible d'hypothèque. De ce fait, l'emphytéote (bénéficiaire du bail emphytéotique) est redevable de la taxe d'habitation.

F- Cas des immeubles en copropriétés

Il y a copropriété, lorsque différents étages ou appartements d'un immeuble appartiennent de manière divisée à divers propriétaires, qui sont présumés être copropriétaires du sol et de toutes les parties indivises de l'immeuble qui ne sont pas affectées à l'usage exclusif de l'un d'eux. Ainsi, chaque copropriétaire dispose d'une partie divisée (privative) destinée à son usage exclusif et d'une quote-part indivise portant sur les parties indivises (communes).

Pour l'établissement de la taxe d'habitation, chacun des copropriétaires est imposé distinctement sur la fraction de l'immeuble qu'il occupe. La valeur locative à retenir doit porter non seulement sur la partie privative mais également sur la quote-part des parties communes qui s'y greffe.

G- Cas des propriétés dans l'indivision

Un immeuble est en indivision quand il appartient à deux ou plusieurs propriétaires et dont le droit de chacun n'est pas limité à une fraction précise dudit immeuble. Les parts sont dites indivises.

Conformément aux dispositions de l'article 20 de la loi n° 47-06 précitée, en cas d'indivision, la taxe d'habitation est établie au nom de l'indivision, à moins que les indivisaires ne demandent que la taxe soit établie séparément pour chacune des unités à usage d'habitation, faisant l'objet d'une utilisation distincte.

A cet effet, les intéressés doivent produire :

- un acte authentique faisant ressortir la part de chaque co- indivisaire ;
- un contrat légalisé dans lequel sont spécifiées les conditions d'affectation du bien en indivision avec l'indication du nom de chacun des occupants.

A noter que l'indivision est la concurrence de droits de même nature exercés sur un même bien par des personnes différentes sans qu'il y ait division matérielle. Elle résulte soit d'un acte juridique lorsque plusieurs personnes achètent en commun un immeuble, soit d'un fait juridique par exemple à la suite de l'ouverture d'une succession.

N.B. : Les mêmes règles visées ci- dessus sont applicables aux propriétés possédées suite à une succession ou à un héritage.

H- Cas des sociétés immobilières transparentes propriétaires d'une seule unité de logement

Conformément aux dispositions de l'article 20 de la loi n° 47-06 précitée, il s'agit des sociétés dont l'actif est constitué d'une seule unité de logement, occupée en totalité ou en majeure partie par les membres de la société ou certains d'entre eux, ou d'un terrain destiné à cette fin. Par terrain destiné à cette fin, il faut entendre la parcelle de terrain destinée à la construction d'une unité de logement qui devra être réservée en totalité ou en majeure partie à l'habitation personnelle des membres de la société ou de certains d'entre eux.

Dans ce cas, la taxe d'habitation afférente au logement est établie au nom de la société.

I- Cas des sociétés immobilières transparentes propriétaires d'immeubles collectifs ou d'ensembles immobiliers

Il s'agit des sociétés visées à l'article 3-3° du C.G.I. qui ont exclusivement pour objet l'acquisition ou la construction d'immeubles collectifs ou d'ensembles immobiliers en vue d'accorder statutairement à chacun de leurs membres nommément désignés, la libre disposition de la fraction d'immeuble correspondant à ses droits sociaux.

Ces sociétés immobilières sont réputées transparentes, sur le plan fiscal, et n'ont par conséquent pas une personnalité distincte de leurs membres.

Les associés (personnes physiques ou morales) sont fiscalement considérés comme propriétaires privés des locaux dont ils ont la libre disposition.

La division de l'immeuble doit faire l'objet d'une clause statutaire qui délimite les diverses parties de l'immeuble social, en distinguant celles qui sont communes de celles qui sont privées et s'il y a lieu la quote- part des parties communes afférentes à chaque lot.

Cette clause statutaire doit être adoptée avant tout commencement des travaux de construction, ou s'il s'agit d'une société d'acquisition avant toute attribution, en libre disposition, aux associés.

Chaque fraction doit être constituée d'une ou de plusieurs unités à usage d'habitation susceptibles de faire l'objet d'une utilisation distincte. Chacun des associés est imposé à la taxe d'habitation sous une cote distincte.

III- Territorialité

En vertu des dispositions de l'article 21 de la loi n° 47-06 précitée, la taxe d'habitation s'applique:

- à l'intérieur des périmètres des communes urbaines;
- dans les zones périphériques desdites communes urbaines telles que ces zones sont définies par les dispositions de la loi n° 12-90 relative à l'urbanisme;
- dans les centres délimités, désignés par voie réglementaire;
- dans les stations estivales, hivernales et thermales dont le périmètre de taxation est délimité par voie réglementaire.

A- communes urbaines

En vertu des dispositions de l'article premier du dahir n° 1-02-297 du 25 rajeb 1423 (3 octobre 2002) portant promulgation de la loi n° 78-00 relative à la charte communale « les communes sont des

collectivités territoriales de droit public, dotées de la personnalité morale et de l'autonomie financière ».

Par ailleurs, et conformément aux dispositions de l'article premier de la loi n°12-90 relative à l'urbanisme, on entend par communes urbaines, les municipalités et centres dotés de la personnalité morale et de l'autonomie financière dits centres autonomes

B- Zones périphériques des communes urbaines

Les zones périphériques des communes urbaines et des centres délimités sont définies par l'article premier de la loi n° 12-90 sus- visée relative à l'urbanisme, comme étant des territoires ruraux avoisinant ces agglomérations. Les zones périphériques des villes s'étendent sur quinze (15) kilomètres à compter du périmètre municipal.

Elles correspondent généralement à des communes rurales. Dans le cas de chevauchement de deux zones périphériques, le décret qui les institue ou à défaut un décret spécial fixe la limite de chacune d'elles.

C- Stations hivernales, estivales et thermales

Ces stations sont désignées par un décret qui en fixe également le périmètre de taxation.

D- Centres délimités

En vertu des dispositions de l'article premier de la loi n° 12-90 relative à l'urbanisme, les centres délimités sont une partie du territoire d'une commune rurale dont les limites sont fixées par voie réglementaire.

IV- Exonérations

A- Exonération totale permanente

Conformément aux dispositions de l'article 22 de la loi n°47-06 sus- visée, bénéficient de l'exonération totale permanente de la taxe d'habitation, les immeubles suivants :

1-Demeures royales

Les demeures royales bénéficient de l'exonération totale permanente de la taxe d'habitation.

2-Immeubles appartenant à certaines entités

Il s'agit des immeubles appartenant aux entités suivantes :

a- A l'Etat, aux collectivités locales et aux hôpitaux publics

Les immeubles appartenant à l'Etat, aux collectivités locales et aux hôpitaux publics sont exonérés quelle que soit leur affectation, logements de fonction ou autres.

b- Aux oeuvres privées d'assistance et de bienfaisance

Les oeuvres privées sont exonérées lorsqu'elles sont soumises au contrôle de l'Etat, en vertu des dispositions du dahir n° 1-59-271 du 17 Chaoual 1379 (14 Avril 1960) tel qu'il a été modifié et complété.

c- Aux associations reconnues d'utilité publique

L'exonération s'applique en ce qui concerne les associations reconnues d'utilité publique en vertu du dahir n° 1-58-376 du 3 Joumada I 1378 (15 novembre 1958) réglementant le droit d'association tel qu'il a été modifié et complété par la loi n°75-00 promulguée par le dahir n° 1-02-206 du 12 joumada I 1423 (23 juillet 2002). L'exonération ainsi prévue ne porte que sur les locaux où sont installées des institutions charitables à but non lucratif.

3-Biens habous, à l'exception des biens constitués en habous de famille

Les habous sont définis par les articles 73, 74 et 75 du dahir du 2 juin 1915 relatif aux immeubles immatriculés. Par ailleurs, et conformément aux dispositions du dahir du 13 janvier 1918, certains biens constitués habous, au profit de fondations pieuses (mosquées, zaouias ou autres) sont détenus par des bénéficiaires intermédiaires jusqu'à extinction de ces dévolutaires.

Ces biens, après extinction des bénéficiaires intermédiaires doivent faire retour aux fondations pieuses, selon la volonté exprimée par le constituant. Notons que du fait que les biens sont destinés dans un

avenir indéterminé, à revenir aux habous publics, l'administration des habous dispose d'un droit de regard sur la régularité de leur gestion.

Les bénéficiaires des habous privés de famille en conservent la gestion jusqu'à l'extinction des dévolutaires. Gérés par les nadirs, agents publics, les Habous privés de famille constitués au profit des descendants du constituant sont destinés à devenir habous publics à l'extinction de sa descendance.

4-Immeubles mis gratuitement à la disposition de certaines institutions et organismes

Il s'agit des immeubles mis gratuitement à la disposition des personnes visées à l'article 22-2° de la loi n° 47-06 précitée à savoir : l'Etat, les collectivités locales, les hôpitaux publics, les oeuvres privées d'assistance et de bienfaisance soumises au contrôle de l'Etat et les associations reconnues d'utilité publique.

5-Immeubles appartenant aux Etats étrangers

Sont exonérés de la taxe d'habitation, les immeubles appartenant à des Etats étrangers et affectés au logement de leurs ambassadeurs, ministres plénipotentiaires ou consuls accrédités au Maroc, sous réserve de la réciprocité. L'exonération ne s'applique donc pas :

- aux habitations et locaux n'appartenant pas à l'Etat étranger intéressé ;
- aux immeubles qui sont la propriété personnelle des ambassadeurs, consuls et ministres sus visés ;
- aux logements du personnel non accrédité ;
- et aux locaux possédés par des Etats étrangers, dans lesquels aucune activité diplomatique habituelle n'est exercée.

6- Immeubles utilisés par les missions diplomatiques ou consulaires

L'exonération ainsi prévue porte sur les immeubles utilisés en tant que locaux de la mission diplomatique ou consulaire dont l'Etat accréditant ou le chef de la mission sont propriétaires ou locataires en vertu de l'article 23 de la convention de Vienne du 18-04-1961 sur les relations diplomatiques.

7- Immeubles appartenant aux organismes internationaux

Les organismes internationaux ayant le statut diplomatique bénéficient de l'exonération de la taxe d'habitation lorsque leurs immeubles sont affectés au logement des chefs de mission accrédités au Maroc. L'exonération ne s'applique pas aux locaux appartenant en propre aux personnes accréditées ou affectées aux logements du personnel non accrédité.

8-Immeubles improductifs de revenu et à affectation exclusive

Il s'agit d'immeubles improductifs de revenu affectés exclusivement à la célébration publique des différents cultes, à l'enseignement gratuit ou qui ont fait l'objet d'un classement ou d'une inscription comme monuments historiques dans les conditions fixées par la législation et la réglementation en vigueur.

Ainsi, l'exonération s'applique :

- aux mosquées, synagogues, églises, chapelles, temples;
- aux établissements destinés à l'enseignement gratuit, quel que soit le propriétaire de ces établissements, tel que: écoles coraniques, médersas;
- aux immeubles ayant fait l'objet d'un classement ou d'une inscription comme monuments historiques, dans les conditions fixées par la loi n° 22-80 relative à la conservation des monuments historiques et des sites des inscriptions des objets d'Art et d'antiquité, ainsi que du décret n° 2-81-25 du 23 hija 1401 (22 octobre 1981) pris pour application de ladite loi.

L'exonération accordée aux bâtiments s'étend aussi à leurs dépendances qui peuvent être considérées comme faisant partie intégrante et occupées dans l'intérêt du service, tel que le logement du gardien proposé à la garde de l'édifice. Par contre, les édifices ou parties d'édifices servant au logement des chefs religieux (Imam, pasteur, rabbin...), des professeurs ou maîtres d'école sont soumis à la taxe d'habitation.

B- Réduction permanente de la taxe

Aux termes des dispositions de l'article 22-I-B de la loi n° 47-06 précitée, est réduit de moitié le montant de la taxe d'habitation applicable aux immeubles situés dans l'ex-province de Tanger.

C - Exonération temporaire

Conformément aux dispositions de l'article 22-II de la loi 47-06 sus visée, bénéficient de l'exonération temporaire, les constructions nouvelles réalisées par des personnes au titre de leur habitation principale pendant une période de cinq (5) années suivant celle de leur achèvement.

Bénéficient également de l'exonération de la taxe d'habitation, les constructions nouvelles acquises par des personnes au titre de leur habitation principale pendant une période de cinq (5) années suivant celle de l'obtention du permis d'habiter délivré au nom du promoteur immobilier ou du propriétaire vendeur.

1-Immeubles bénéficiant de l'exonération temporaire

Sont visées par cette exonération temporaire les constructions nouvelles. Par constructions nouvelles, il faut entendre les immeubles neufs ou les immeubles reconstruits après démolition totale.

Par contre, les additions de construction, qui sont des augmentations apportées à la consistance des bâtiments, ainsi que les travaux de réparation, d'embellissement ou d'aménagement intérieur, ne sont pas éligibles à l'exonération précitée. Par ailleurs, l'exonération temporaire est limitée uniquement aux constructions nouvelles à usage d'habitation principale. Par contre, les habitations secondaires achevées à compter du 1^{er} janvier 2008, ne sont pas éligibles à cette exonération.

2- Durée de l'exonération

En application des dispositions de l'article 22-II de la loi n° 47-06 précitée, les immeubles bénéficiant de l'exonération quinquennale ne sont imposables à la taxe d'habitation qu'à partir du 1^{er} janvier de la sixième année qui suit celle de leur achèvement. Ainsi une construction achevée en mars 2008 par exemple ne sera imposée qu'à partir du 1^{er} janvier 2014. Pour les constructions, le point de départ de l'exemption est donc le premier janvier de l'année qui suit celle de leur achèvement. Il convient de signaler que les constructions nouvelles sont achevées pour les locaux à usage d'habitation, lorsque les conditions d'habitabilité sont réunies. Généralement la date d'achèvement d'une construction coïncide avec celle de la délivrance du permis d'habiter ou du certificat de conformité.

Remarques :

- 1)- Les immeubles affectés à l'habitation secondaire et dont le permis d'habiter est délivré à compter du 1^{er} janvier 2008 ne bénéficient pas de l'exonération quinquennale.
- 2)- Les immeubles dont le permis d'habiter a été délivré avant le 1^{er} janvier 2008 continueront de bénéficier de l'exonération quinquennale pour la période restant à courir même pour les immeubles affectés à l'habitation secondaire.

SECTION- II: BASE IMPOSABLE

I- Détermination de la valeur locative

Aux termes des dispositions de l'article 23 de la loi n° 47-06 précitée, la taxe d'habitation est assise sur la valeur locative des immeubles, déterminée par voie de comparaison par la commission de recensement prévue à l'article 32 de la loi n° 47-06 précitée

Cette valeur locative est fixée d'après la moyenne des loyers pratiqués pour les habitations similaires situées dans le même quartier.

Lorsqu'une unité d'habitation est occupée par un ou plusieurs copropriétaires dans l'indivision et qui versent un loyer aux autres copropriétaires n'occupant pas ladite habitation, la valeur locative imposable est déterminée uniquement sur la quote-part revenant à l'occupant de l'habitation.

Le montant dudit loyer est passible de l'impôt sur le revenu. La valeur locative est révisée tous les cinq (5) ans par une augmentation de 2%.

A- Evaluation de la valeur locative

Le procédé d'évaluation de la valeur locative utilisé est la voie de comparaison applicable aux immeubles occupés à titre d'habitation principale ou secondaire, soit par le redevable en tant que propriétaire ou usufruitier, soit par son conjoint ou ses ascendants et descendants.

L'évaluation par voie de comparaison implique, en ce qui concerne les habitations visées ci-dessus, la prise en considération d'une valeur locative correspondant au loyer moyen des habitations de même nature et de même catégorie, situées dans la même rue ou le même quartier.

L'évaluation doit reposer sur des critères objectifs, en tenant compte des loyers les plus anciens et les plus récents, avec la pondération nécessaire et en éliminant les cas extrêmes des loyers trop bas ou excessifs.

La pondération a donc pour objet de niveler la moyenne des valeurs locatives des habitations et permet d'éviter les excès d'imposition.

La moyenne pondérée tient compte de la vétusté des habitations dans le cadre d'une appréciation globale de la valeur locative de l'ensemble des immeubles similaires situés dans le même quartier. Par immeubles similaires, il faut entendre ceux de même genre et de même consistance.

En ce qui concerne le genre, il convient de se limiter aux principales catégories d'habitation situées dans un même quartier en tenant compte du standing, de la surface couverte et de l'étendu du sol.

Exemples:

- En ce qui concerne le genre
 - Immeubles collectifs: économique, moyen, de luxe ou de haut standing;
 - Maisons: maisons traditionnelles, logements économiques, habitations moyennes ou de bonne qualité faisant partie d'un plan d'ensemble (genre Al OMRANE.);
 - Villas: modestes, moyennes, villas de maître, villas exceptionnelles par l'espace qu'elles occupent ou par leur caractère somptuaire

Les critères servant à la classification quant au standing des constructions peuvent être:

- la qualité des matériaux utilisés: briques, pierre taillée, bétons nus et zelliges, menuiserie en acajou ou en aluminium, fer forgé, marbre, etc.
- les aménagements complémentaires ou esthétiques: garages et parc de stationnement, chauffage central, climatisation, ascenseurs, espaces verts, piscines, courts de tennis, etc.

En ce qui concerne la consistance

- la surface couverte développée de l'ensemble des bâtiments (cave, rez-de-chaussée + étages + dépendances) ;
- l'étendue des sols dépendant de ces bâtiments: cours, passages, jardins, parcs, etc.

Ces deux éléments - surface couverte et sols dépendants des constructions peuvent être fixés soit d'après les plans de la construction, si leur consultation ne pose aucun problème de temps ou de moyens, soit par comparaison avec les autres propriétés dont les dimensions sont connues, soit par simple estimation. Lorsque les terrains attenants aux constructions ne sont pas aménagés ou lorsque ces aménagements sont peu importants, la superficie à prendre en considération pour la détermination de la valeur locative est fixée au maximum à cinq fois la superficie couverte de l'ensemble des bâtiments.

1- Etablissement des grilles de loyers moyens

A titre indicatif, pour établir les grilles de loyers moyens lors de l'opération de recensement prévue à l'article 32 de la loi n° 47-06 précitée, deux méthodes peuvent être utilisées : comparaison entre des logements identiques ou détermination de la valeur locative moyenne du mètre carré.

a- Comparaison entre des logements identiques ou similaires

Les différentes catégories d'habitation sont classées en tenant compte de la consistance ou, à défaut, de la surface couverte des dites habitations.

Exemple:

Dans un quartier de villas luxueuses, 15 villas sont louées et 40 autres sont habitées par leurs propriétaires.

1) Villas louées d'une surface développée de 200 m² avec un jardin de 800 m²

Les loyers mensuels sont répartis comme suit:

Trois villas à 5 000 DH; 2 villas à 6 000 DH et 5 villas à 4 000 DH.

La moyenne des loyers est obtenue comme suit :

$$[(5\ 000 \times 3) + (6\ 000 \times 2) + (4\ 000 \times 5)] / 10 = 47\ 000\ \text{DH} / 10 = 4\ 700\ \text{DH}.$$

La valeur locative moyenne annuelle, à retenir comme base en matière de taxe d'habitation pour chaque villa identique habitée par son propriétaire est de 56 400 DH. (Soit 4 700 DH X 12)

2) Villas louées d'une surface développée de 350 m² avec un jardin de 100 m² + piscine:

Les loyers mensuels sont répartis comme suit:

Une villa à 4 500 DH; 2 villas à 6 000 DH et 2 villas à 8 000 DH.

La moyenne des loyers est obtenue comme suit :

$$[(4\ 500 \times 1) + (6\ 000 \times 2) + (8\ 000 \times 2)] / 5 = 32\ 500\ \text{DH} / 5 = 6\ 500\ \text{DH}.$$

La valeur locative moyenne annuelle, à retenir comme base en matière de taxe d'habitation pour chaque villa identique habitée par son propriétaire est de 78 000 DH. (Soit 6 500 DH X 12)

b- Détermination de la valeur locative moyenne du m² couvert

Cette deuxième méthode peut s'appliquer dans le cas des habitations conçues selon un plan d'ensemble ou appartenant à une même catégorie.

Exemple:

Dans un quartier, 200 logements construits par un organisme immobilier sont identiques et ne diffèrent que par la surface couverte ; 60 de ces logements sont loués alors que les 140 autres sont occupés par leurs propriétaires.

La moyenne des loyers est obtenue à l'aide d'un tableau du modèle ci-dessous :

libellé	Nombre de logements.	Surface couverte en m ² .		Loyer annuel en dh.	
		Par logement	Totale	Par logement	Totale
	20	80	1600	12 000	240 000
	15	90	1350	14 400	216 000
	10	100	1000	18 000	180 000
	10	110	1100	19 200	192 000
	05	120	600	21 600	108 000
Total	60		5650		936 000

La valeur locative moyenne annuelle au m² est de l'ordre de :

$$936\ 000 / 5650 = 165,66\ \text{DH/m}^2.$$

La valeur locative moyenne annuelle, à retenir comme base en matière de taxe d'habitation pour chaque appartement habité par son propriétaire est égale à la superficie dudit appartement multipliée par la valeur locative moyenne au m².

A titre d'exemple, pour un appartement d'une superficie de 100 m² parmi les 140 appartements habités par leurs propriétaires, la valeur locative annuelle à retenir comme base de taxation est égale à 16 566 (100 m² X 165,66) arrondie à 16 570 DH.

c- Cas particulier de certaines habitations

A défaut de termes de comparaison, pour certaines habitations, la commission de recensement est en droit d'estimer leur valeur locative par tout moyen à sa disposition, notamment en recourant à la notion de valeur vénale d'après les renseignements susceptibles d'être fournis par les services de l'enregistrement et du timbre.

2 - Fixation de la valeur locative d'un immeuble loué, devenu résidence principale ou secondaire
Lorsqu'un immeuble faisant l'objet de location est affecté à l'habitation principale ou secondaire du propriétaire ou mis bénévolement par ce dernier à la disposition de ses ascendants ou descendants, la valeur locative à retenir pour l'assiette de la taxe d'habitation est la moyenne des loyers retenue par la commission de recensement, pour les locaux similaires

B -Révision de la valeur locative des habitations

La valeur locative des habitations principales et secondaires occupées par leurs propriétaires est révisée tous les cinq ans en augmentant de 2% celle qui est retenue la cinquième année précédant l'année de révision.

Elle reste applicable pendant cinq (5) années consécutives, même en cas de mutation à l'intérieur de cette période et à la seule condition que le nouveau propriétaire affecte l'immeuble en cause à son habitation personnelle ou à celle de son conjoint ou de ses ascendants et descendants.

Exemple:

Dans un quartier, au cours de l'exercice 2008, la valeur locative annuelle moyenne retenue par le service comme base de taxation est de 42 000 DH.

Au titre de l'année 2013, une révision de 2% est appliquée sur ladite valeur. Soit une nouvelle valeur locative de 42 000 X 1,02= 42 840 DH.

Cette nouvelle valeur locative est à comparer avec la valeur locative annuelle déterminée par voie de comparaison.

1^{er} cas : Au cours de l'exercice 2013, la valeur locative annuelle déterminée par voie de comparaison, comme indiqué ci- avant, est de 42 600 DH.

Dans ce cas, la valeur locative à retenir par le service pour la taxation est celle correspondant à la valeur locative obtenue suite à la révision de 2%, soit 42.840 DH.

2^{ème} cas : Au cours de l'exercice 2013, la valeur locative annuelle est déterminée par voie de comparaison. Dans ce cas, la valeur locative à retenir par le service pour la taxation est celle correspondant à la valeur locative déterminée par voie de comparaison, soit : 45 600 DH.

II - Abattement relatif à l'habitation principale

En vertu des dispositions de l'article 24 de la loi n° 47-06 précitée, un abattement de 75 % s'applique à la valeur locative de l'immeuble occupé à titre d'habitation principale, soit par:

- le redevable, en tant que propriétaire ou usufruitier;
- le conjoint, les ascendants ou descendants en ligne directe au premier degré (père, mère ou enfants) ;
- les membres des sociétés immobilières transparentes définies à l'article 3-3° du Code Général des Impôts ;
- les co-indivisaires pour le local qu'ils occupent à titre d'habitation principale ;
- les marocains résidents à l'étranger pour le logement qu'ils conservent à titre d'habitation principale au Maroc, occupé à titre gratuit par leur conjoint, leurs ascendants ou descendants en ligne directe au premier degré .

Cet abattement n'est cumulable avec aucune autre réduction de la taxe d'habitation.

SECTION III- LIQUIDATION DE LA TAXE

I- Lieu et périodes d'imposition

A- Lieu d'imposition

Aux termes des dispositions de l'article 25 de la loi n°47-06 précitée, la taxe d'habitation est établie annuellement au lieu de situation des biens imposables compte tenu de la consistance et de l'affectation des immeubles à la date du recensement.

La taxe est établie au lieu de situation des biens immeubles quelle que soit la qualité juridique du propriétaire (personne physique ou personne morale) et indépendamment de son lieu de résidence effectif ou de son domicile fiscal.

Toutefois, lorsque pour une raison quelconque un immeuble n'est pas recensé au cours d'une année déterminée, la taxe d'habitation le concernant est établie d'après la dernière imposition émise. Lorsqu'un immeuble est situé dans une station d'estivage, d'hivernage ou thermale, la taxe y afférente est établie même en l'absence d'occupation et la vacance ne peut être établie que dans les conditions prévues par les dispositions des articles 26-II et 31 de la loi n°47-06 précitée.

B- Période d'imposition

Selon le principe de l'annualité de la taxe, les cotisations établies pour une année donnée restent exigibles dans leur intégralité quels que soient les changements intervenus au cours de ladite année dans la matière imposable.

Ainsi, l'imposition ne peut être modifiée en cours d'année même si l'immeuble a subi une modification dans sa consistance, son affectation ou sa situation juridique.

II- Changement de propriété et vacance d'immeuble

A- Changement de propriété

Aux termes des dispositions de l'article 26-I de la loi n° 47-06 précitée, lorsqu'un immeuble fait l'objet d'un changement de propriété en cours d'année, il est procédé, au titre de l'année qui suit, à l'imposition au nom du nouveau propriétaire :

- soit au vu de la déclaration prévue à l'article 30 de la loi n° 47-06 précitée;
- soit d'après la déclaration du revenu global prévue à l'article 82 du Code Général des Impôts ;
- soit d'après les faits constatés par la commission de recensement prévue à l'article 32 de la loi n° 47-06 précitée.

Néanmoins, les cotisations établies restent exigibles dans leur intégralité, quels que soient les changements intervenus au cours de l'année et ce, en respect du principe de l'annualité énoncé ci avant.

B- Vacance d'immeuble

En vertu des dispositions de l'article 26-II de la loi n°47-06 précitée, lorsqu'un local est vacant à la date du recensement soit pour cause de grosses réparations, soit parce que son propriétaire le destine à la vente ou à la location, la taxe est établie au titre de l'année de vacance.

Toutefois, le redevable peut obtenir décharge de la taxe, par suite de vacance, dans les conditions prévues aux articles 31 et 161 de la loi sus visée. En cas de doute sur la vacance, la commission de recensement ou l'inspecteur des impôts qui en fait partie peut convoquer le redevable dans les formes prévues par l'article 152 de la loi n° 47-06 précitée en vue de confirmation de la vacance.

Le redevable doit se présenter au service local des impôts ou faire connaître sa réponse par lettre recommandée avec accusé de réception dans un délai de trente (30) jours à compter de la date de réception de la convocation

Toutefois, cette convocation ne dispense pas le redevable concerné de l'obligation du dépôt de la déclaration de vacance prévue à l'article 31 de la loi n° 47-06 précitée afin de pouvoir prétendre à la décharge de l'imposition établie pour l'année de vacance.

La vacance est établie par tout moyen de preuve dont dispose le redevable, notamment :

- dans le cas des locaux en cours de réparation : l'état des lieux, le déménagement intégral des meubles ou la présence dans les locaux des corps de métiers chargés de la réparation ;
- dans le cas des locaux en instance d'affectation : l'enlèvement des compteurs d'eau et d'électricité.

A défaut de preuve, le local est assimilé à une résidence secondaire passible de la taxe d'habitation.

III- Taux d'imposition

Les taux de la taxe d'habitation, prévus par les dispositions de l'article 27 de la loi n° 47-06 précitée, sont fixés comme suit :

Valeur locative annuelle	Taux
de 0 à 5 000 dirhams	Exonérée
de 5 001 à 20 000 dirhams	10%
de 20 001 à 40 000 dirhams	20%
de 40 001 dirhams et plus	30%

A- Application du barème progressif

Le barème progressif indiqué ci-dessus s'applique à la valeur locative des locaux occupés à titre d'habitation principale ou secondaire soit, par les propriétaires ou usufruitiers, soit par les conjoints, ascendants ou descendants desdits propriétaires ou usufruitiers.

Le tableau ci-après permet le calcul rapide de la taxe d'habitation, le montant de celle-ci étant obtenu par l'application d'un seul taux (colonne 2), celui correspondant à la tranche la plus élevée et par la déduction d'une somme figurant dans la colonne n° 3

Tranches	Taux	Montant à déduire en DH
0 - 5 000	0%	Néant
5 001 - 20 000	10%	500
20 001 à 40 000	20%	2 500
40 001 et plus	30%	6 500

B- Exemples de détermination des droits

Dans un quartier donné, la valeur locative moyenne retenue par le service comme base de taxation pour les habitations occupées par leurs propriétaires au cours de l'exercice 2008 est de 56 400 DH. Plusieurs situations peuvent se présenter.

1- Cas des habitations principales

Pour les habitations principales, un abattement de 75% est à appliquer sur ladite valeur, soit $56\,400,00 \times 75\% = 42.300$ DH. D'où une base taxable de 14 100,00DH.

Et des droits dus en matière de taxe d'habitation de : $(14\,100,00\text{Dh} \times 10\%) - 500 = 910$ DH.

2- Cas des résidences secondaires

Pour les résidences secondaires, l'abattement de 75% n'est pas appliqué et la base taxable est de 56 400 DH. Les droits correspondants en matière de taxe d'habitation sont de :

$(56\,400,00\text{Dh} \times 30\%) - 6500 = 10\,420$ DH

IV- Etablissement et franchise de la taxe

Selon les dispositions de l'article 28 de la loi n° 47-06 précitée, la taxe est établie par voie de rôle. Les côtes dont le montant est inférieur à 100 dirhams ne sont pas émises.

V- Répartition du produit de la taxe

Conformément aux dispositions de l'article 29 de la loi n° 47-06 précitée, le produit de la taxe d'habitation est réparti par le service chargé du recouvrement comme suit :

- 90% aux budgets des communes du lieu d'imposition relevant de leur ressort territorial ;
- 10% au budget général au titre de frais de gestion.

SECTION IV- OBLIGATIONS DES REDEVABLES

I- Déclaration d'achèvement de construction, de changement de propriété ou d'affectation des immeubles

Conformément aux dispositions de l'article 30 de la loi n° 47-06 précitée , les propriétaires ou usufruitiers sont tenus de souscrire, par immeuble, auprès du service local des impôts du lieu de situation dudit immeuble :

- Une déclaration d'achèvement de constructions nouvelles et des additions de constructions ;
- Une déclaration de changement de propriété ou d'affectation des immeubles.

A- Contenu de la déclaration

La déclaration comporte tous les renseignements utiles à l'établissement de la taxe, en indiquant la consistance de l'immeuble, sa nature, la date et le motif des travaux ou des changements et le cas échéant, l'identité du nouveau propriétaire

B- Délai de la déclaration

Cette déclaration doit être souscrite au plus tard le 31 janvier de l'année suivant celle de l'achèvement des travaux ou du changement de propriété ou d'affectation de l'immeuble.

II- Déclaration de vacance

A- Contenu de la déclaration

Aux termes de l'article 31 de la loi n° 47-06 précitée, les propriétaires ou usufruitiers concernés sont tenus de souscrire, par immeuble, auprès du service local des impôts du lieu de situation dudit immeuble, une déclaration de vacance, en indiquant la consistance des locaux vacants, la période et le motif de la vacance justifiée par tout moyen de preuve. Cette déclaration vaut demande de décharge.

B- Délai de la déclaration

Cette déclaration, établie sur ou d'après un imprimé modèle fourni par l'administration, doit être souscrite au plus tard le 31 janvier de l'année suivant celle de la vacance.

SECTION V- RECENSEMENT

I - Le principe du recensement annuel

A- Périodicité du recensement

Le recensement général des propriétés relevant de la taxe d'habitation et celui des redevables exerçant une activité professionnelle passible de la taxe professionnelle est effectué chaque année.

Aux termes des dispositions de l'article 32 de la loi n° 47-06 précitée, il est procédé annuellement à un recensement des immeubles relevant de la taxe d'habitation même lorsqu'ils sont expressément exonérés de ladite taxe.

Au cours de cette opération, il est procédé simultanément au recensement des immeubles soumis à la taxe d'habitation à la taxe professionnelle et à la taxe de services communaux, en vue de déterminer les bases d'impositions afférentes à chacune de ces taxes.

Le recensement englobe également les immeubles et redevables bénéficiant des exonérations et réductions prévues par les dispositions des articles 6, 22 et 34 de la loi n° 47-06 précitée

B- Composition des commissions et sous- commissions de recensement

1- La commission de recensement

Au termes des dispositions de l'article 32 de la loi n° 47-06 sus visée, le recensement est effectué dans chaque commune par une commission dont les membres sont nommés pour six (6) ans par décision du gouverneur de la préfecture ou de la province. La commission de recensement est composée des membres suivants :

- un inspecteur des impôts proposé par l'administration fiscale ;
- un représentant des services fiscaux de la commune proposé par le président du conseil communal.

2- Les sous-commissions

La commission peut se subdiviser en autant de sous-commissions nécessaires pour exécuter ses travaux. Chaque sous-commission doit comprendre un agent de l'administration fiscale et un représentant des services fiscaux de la commune.

II -Déroutement des opérations de recensement

A- Ouverture des opérations de recensement

En vertu des dispositions de l'article 32 de la loi n° 47-06 précitée, la date du commencement des opérations de recensement est portée à la connaissance des redevables au moins trente (30) jours à l'avance, par voie d'affiches, d'insertions dans les journaux et par tout autre mode de publicité en usage dans la localité.

Etant précisé qu'aux termes des dispositions de l'article 25 de la loi n° 47-06 précitée, la taxe d'habitation est établie annuellement compte tenu de la consistance et de l'affectation des immeubles à la date du recensement.

Pour l'application de cette mesure, vu le programme des travaux de recensement qui intéresse l'ensemble de la subdivision, secteur par secteur, et afin d'assurer les impositions au cours de l'année, il est recommandé à la commission de recensement de commencer les opérations de recensement au plus tard le 10 octobre.

A cet effet, le chef de la subdivision prend l'attache des autorités locales dès le début du mois de septembre en vue de la réunion de la commission de recensement et leur propose, en temps opportun et pour chaque secteur, la date de l'ouverture des opérations

Le programme des travaux de recensement intéresse l'ensemble de la subdivision. Il doit être établi par secteurs et présenté suivant les indications ci-après :

- numéro du secteur et nom du titulaire;
- ville, centre et indication du numéro du sous-secteur;
- nom des agents chargés de recensement;
- nombre d'articles de la taxe d'habitation et de la taxe de services communaux ;
- données de l'année précédente ;
- dates d'information des redevables ;
- date d'ouverture des opérations de recensement ;
- date de clôture des opérations de recensement.

Ce programme doit parvenir à l'Administration Centrale pour approbation approuvé avant le 10 septembre.

Une fois fixée, cette date est portée, trente jours à l'avance au moins, à la connaissance des redevables par voie d'affiches, d'insertions dans les journaux et par tout autre mode de publicité en usage dans la localité.

L'ouverture des travaux de recensement donne lieu à l'établissement d'un procès verbal signé par les membres de la commission de recensement.

N.B. A noter que l'émission des impositions est assurée au niveau régional par les Centres Régionaux d'Informatiques. L'administration centrale effectue le suivi et reçoit les statistiques des émissions.

B- Recensement des immeubles

Conformément aux dispositions de l'article 32 de la loi n° 47-06 précitée, les propriétés sont recensées par rue dans l'ordre de leur situation.

Le recensement doit concerner tous les immeubles passibles de la taxe d'habitation et locaux passibles de la taxe professionnelle, y compris ceux bénéficiant d'une exonération conformément aux dispositions des articles 6, 22 et 34 de la loi n° 47-06 précitée.

L'agent des impôts faisant partie de la commission ou de la sous-commission de recensement doit se munir des bulletins de recensement et des renseignements de toutes sortes qu'il a recueillis ou qui lui ont été transmis (déclarations, extraits d'actes translatifs, extraits de dossiers, etc.)

La commission ou la sous-commission de recensement procède à des travaux sur place et recense les propriétés et les établissements par rue, dans l'ordre de leur situation, en tenant compte de la consistance et de l'affectation à la date de recensement.

- des locaux à usage d'habitation principale ou secondaire;
- des locaux vacants, avec justification de la vacance ;
- des locaux à usage professionnel.

Au cours du recensement, il est procédé au relevé de la consistance et de l'affectation de chaque local (à usage d'habitation ou professionnel) afin d'établir la base de la taxe y afférente (taxe d'habitation, taxe professionnelle et taxe de services communaux). Toutefois, si pour une raison quelconque, un redevable n'a pas été recensé, au cours d'une année donnée, la taxe sera établie d'après la dernière imposition émise.

C- Contrôle des travaux de recensement

Les travaux de recensement doivent être conduits avec le maximum de célérité et, à cet effet, les chefs de subdivision ainsi que les titulaires des secteurs sont invités à procéder à des visites fréquentes sur les lieux du recensement. Cette visite doit, dans toute la mesure du possible, être effectuée en présence des redevables intéressés ou de leurs représentants qualifiés.

D- Clôture des opérations de recensement

Conformément aux dispositions de l'article 32 de la loi n° 47-06 précitée, la commission doit établir à la clôture des opérations de recensement:

- un procès-verbal de clôture des opérations de recensement signé par les membres de ladite commission auxquels une copie est délivrée ;
- des grilles de valeurs locatives sur la base de la moyenne des loyers des immeubles similaires dans le quartier.

Les grilles des valeurs locatives élaborées sur la base des locaux professionnels types similaires doivent être approuvées et signées par les membres des commissions ou des sous-commissions de recensement.

E- Surveillance des propriétés

Cette surveillance doit porter non seulement sur les propriétés éligibles aux exonérations permanentes ou temporaires mais également sur les immeubles non imposés pour cause de vacance.

A cet effet, il faut annoter scrupuleusement le carnet de surveillance dont la première partie est réservée aux propriétés bénéficiant de l'exonération permanente et la seconde partie à celles bénéficiant d'une exonération temporaire

LIVRE III LA TAXE DE SERVICES COMMUNAUX

Les règles régissant le champ d'application de la taxe de services communaux, les personnes imposables, les biens imposables et les exonérations sont définies par référence aux dispositions relatives à la taxe d'habitation et à la taxe professionnelle.

SECTION I- CHAMP D'APPLICATION DE LA TAXE

I- Territorialité

En application des dispositions de l'article 33 de la loi n° 47-06 précitée, la taxe de services communaux s'applique:

- à l'intérieur des périmètres des communes urbaines;
- dans les zones périphériques desdites communes telles que ces zones sont définies par les dispositions de la loi n° 12-90 relative à l'urbanisme;
- dans les centres délimités, désignés par voie réglementaire;
- dans les stations estivales, hivernales et thermales dont le périmètre de taxation à la taxe d'habitation est délimité par voie réglementaire.

II- Personnes et biens imposables

A- Biens imposables

La taxe de services communaux est établie annuellement, sur les immeubles bâtis et les constructions de toute nature situés dans le champ d'application de la taxe d'habitation ainsi que sur les immeubles, matériel et outillage, agencements et aménagements soumis à la taxe professionnelle.

A ce titre sont imposables à la taxe de services communaux, les immeubles et les constructions de toute nature à usage d'habitation ou professionnelle ainsi que les terrains affectés à une exploitation de quelque nature qu'elle soit.

En conséquence, sont assujettis à la taxe de services communaux:

- 1- les immeubles occupés à titre d'habitation principale ou secondaire par leurs propriétaires ou mis bénévolement par lesdits propriétaires à la disposition de leur conjoint, ascendants et descendants;
- 2- les immeubles bâtis et les terrains affectés à une activité professionnelle ou à toute forme d'exploitation;
- 3- les immeubles mis gratuitement à la disposition du personnel ou à des tiers;
- 4- les immeubles donnés en location qu'ils appartiennent à des sociétés ou à des personnes physiques ;
- 5- le matériel et outillage, agencements et aménagements des établissements de production ou de services soumis la taxe professionnelle.

N.B. Les immeubles figurant au stock des entreprises, et qui ne sont pas affectés à l'exercice de l'activité professionnelle ne sont pas soumis à la taxe de services communaux.

B- Personnes imposables

Conformément aux dispositions de l'article 33 de la loi n° 47-06 précitée, la taxe de services communaux est établie annuellement au lieu de situation des immeubles soumis à cette taxe, au nom du propriétaire ou de l'usufruitier et à défaut, au nom du possesseur ou de l'occupant, sur les immeubles bâtis et les constructions de toute nature ainsi que sur le matériel, outillage et tout moyen de production soumis à la taxe professionnelle.

Ainsi cette taxe est émise au nom des personnes suivantes :

- 1- les redevables de la taxe d'habitation définis à l'article 20 de la loi n° 47-06 précitée;
- 2- les personnes physiques, des sociétés et autres personnes morales, relevant respectivement de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, soumis à la taxe professionnelle, définies à l'article 5 de la loi n° 47-06 précitée.

III- Exonérations

A- Redevables exonérés

Conformément aux dispositions de l'article 34 de la loi n° 47-06 précitée, ne sont pas soumis à la taxe de services communaux :

- 1- les redevables bénéficiant de l'exonération totale permanente de la taxe d'habitation et de la taxe professionnelle ;
- 2- les partis politiques et les centrales syndicales pour les immeubles appartenant à ces organismes et destinés à leurs sièges.

B- Redevables exclus de l'exonération

Sont exclus de l'exonération de la taxe de services communaux les redevables suivants:

- 1- les banques offshores et les sociétés holding offshore pour les immeubles occupés par leur siège ou agences ;
- 2- les entreprises installées dans la zone franche du port de Tanger régie par les dispositions du dahir n° 1-61-426 précité, pour les activités effectuées à l'intérieur de ladite zone ;
- 3- les organismes de placements collectifs en valeurs mobilières (O.P.C.V.M.) régis par les dispositions du dahir portant loi n° 1-93-213 précité;
- 4- les fonds de placement collectif en titrisation (F.P.C.T.) régis par les dispositions de la loi n° 10-98 précitée ;
- 5- les organismes de placements en capital-risque (O.P.C.R.) régis par la loi n° 41-05 précitée, pour les activités exercées dans le cadre de leur objet légal ;
- 6- les coopératives et leurs unions légalement constituées dont les statuts, le fonctionnement et les opérations sont conformes à la législation et à la réglementation en vigueur régissant la catégorie à laquelle elles appartiennent et qui ne remplissent pas les conditions prévues à l'article 6-I- A- 13° de la loi n° 47-06 précitée ;
- 7- Bank Al-Maghrib ;
- 8- les personnes physiques ou morales titulaires d'un permis de recherche ou d'une concession d'exploitation des gisements d'hydrocarbures, régies par la loi n° 21-90 précitée, relative à la recherche et à l'exploitation des gisements d'hydrocarbures ;
- 9- l'Etat, les collectivités locales et les établissements publics, pour les immeubles à usage d'habitation .Toutefois les logements de fonction appartenant à ces entités demeurent exonérés de cette taxe.

SECTION II- BASE IMPOSABLE

I- Immeubles soumis à la taxe d'habitation et à la taxe professionnelle

En application des dispositions de l'article 35-a) de la loi n° 47-06 précitée, la taxe de services communaux est assise, en ce qui concerne les immeubles soumis à la taxe d'habitation et à la taxe professionnelle y compris ceux qui en sont exonérés temporairement, sur la valeur locative servant de base au calcul desdites taxes.

II- Immeubles non soumis à la taxe d'habitation

En application des dispositions de l'article 35-b) de la loi n° 47-06 précitée, la taxe de services communaux est assise en ce qui concerne les immeubles non soumis à la taxe d'habitation :

- soit sur le montant global des loyers lorsque lesdits immeubles sont donnés en location,
- soit sur leur valeur locative, déterminée suivant l'une des méthodes prévues à l'article 7 de la loi n° 47-06 précitée, lorsqu'ils sont mis gratuitement à la disposition de tiers.

SECTION III- LIQUIDATION DE LA TAXE

I- Taux de la taxe

Conformément aux dispositions de l'article 36 de la loi n° 47-06 précitée, le taux de la taxe des services communaux est fixé à :

- 10,5 % de la valeur locative visée à l'article 36 de la loi n° 47-06 précitée, pour les biens situés dans le périmètre des communes urbaines, des centres délimités, des stations estivales, hivernales et thermales ;
- 6,5 % de ladite valeur locative pour les biens situés dans les zones périphériques des communes urbaines.

II- Répartition du produit de la taxe

Conformément aux dispositions de l'article 37 de la loi n°47-06 précitée, le produit de la taxe des services communaux est réparti par le service chargé du recouvrement comme suit :

- 95 % aux budgets des communes;
- 5 % au budget des régions.

III- Dispositions diverses

Conformément aux dispositions de l'article 38 de la loi n° 47-06 précitée, les dispositions relatives à la liquidation, aux obligations, aux sanctions, aux dégrèvements et compensation prévues en matière de taxe professionnelle et de taxe d'habitation sont également applicables en matière de taxe de services communaux.

En conséquence, les cotes de la taxe de services communaux dont le montant est inférieur à 100 DH ne sont pas émises.

IV- Exemples d'application

A- Valeur locative déterminée par référence à la taxe d'habitation

Dans un quartier donné, situé dans une commune urbaine, la valeur locative moyenne retenue par le service comme base de taxation pour les habitations occupées par leurs propriétaires au cours de l'année 2008 est de 56 400 DH

Plusieurs situations peuvent se présenter selon l'affectation et le lieu de situation de l'habitation.

1- Cas des habitations principales

Pour les habitations principales, un abattement de 75% est à appliquer sur ladite valeur, soit:

$$56.400 \times 75\% = 42.300 \text{ DH.}$$

D'où une base taxable de (56.400 - 42.300) soit 14 100 DH.

Et des droits dus en matière de taxe de services communaux de l'ordre de :

$$14\ 100,00 \text{ DH} \times 10,5\% = 1\ 480,50 \text{ arrondi à } 1.481 \text{ DH.}$$

2- Cas des résidences secondaires

Pour les résidences secondaires, aucun abattement n'est appliqué, et la base taxable est de 56 400,00 DH. Les droits correspondants en matière de taxe de services communaux s'établissent comme suit :

$$56\ 400,00 \text{ DH} \times 10,5\% = 5.922 \text{ DH.}$$

B- Valeur locative déterminée par référence à la taxe professionnelle

En reprenant les mêmes exemples d'application, cités auparavant en matière de taxe professionnelle, les droits dus en matière de taxe de services communaux sont déterminés en appliquant à la valeur locative le taux approprié de 10,5% ou de 6,5%.

Exemple 1 : Cas normal

Société X ayant comme activité la fabrication de conserves alimentaires, a réalisé au cours du mois de décembre 1998, date coïncidant avec le début de son activité, des investissements de l'ordre de 145.000.000 DH

Ainsi, conformément aux dispositions de l'article 6-23° précité, ces investissements sont éligibles au plafonnement de la valeur locative à cent Millions de dirhams. Par conséquent, la valeur locative, servant de base à la taxe professionnelle, et également à la taxe de services communaux, compte tenu du plafond de 100 Millions de dirhams, est de 3.000.000 DH soit :

$4.350.000 \times 100 \text{ Millions} / 145 \text{ Millions de DH}$.

Le montant des droits dus est de : 315.000 DH (Soit $3.000.000 \text{ DH} \times 10,5\%$).

Exemple 2 : Cas d'un établissement hôtelier

Un établissement hôtelier H (Etablissement de grand tourisme, classe C1 du tarif de la taxe professionnelle), est propriétaire - exploitant des immobilisations suivantes:

Nature des biens imposables	Coût de revient (en DH)	Coefficient	VL (en DH)
1° - Terrains	1.000.000	3%	30.000
2° - Bâtiments	5.000.000	1%	50.000
3° -Agencements des bâtiments	7.000.000	1%	70.000
4° - Matériels et outillages (fixes et mobiles)	2.000.000	1%	20.000
Total	15.000.000		170.000

- Base imposable : 170 000 DH
- Droits dus: $170.000 \text{ DH} \times 10,5\% = 17.850 \text{ DH}$.

TITRE II
REGLES DE RECOUVREMENT
CHAPITRE I
PROCEDURE DE RECOUVREMENT

SECTION I- COMPTABLES CHARGES DU RECOUVREMENT

La mission de recouvrement des créances publiques est confiée aux comptables énumérés à l'article 3 de la loi n° 15-97 formant code de recouvrement des créances publiques (C.R.C.P.)¹³ à savoir : le trésorier général du Royaume, les trésoriers régionaux, préfectoraux et provinciaux, les percepteurs, les receveurs de région et les receveurs communaux, les receveurs des douanes et impôts indirects, les receveurs de l'administration fiscale ; les secrétaires greffiers des juridictions du Royaume et les agents comptables des établissements publics. S'agissant, de la taxe professionnelle, de la taxe d'habitation et de la taxe de services communaux, celles-ci sont recouvrées par les perceptions relevant de la Trésorerie Générale du Royaume (T.G.R.).

SECTION II - MODES DE RECOUVREMENT DES CREANCES PUBLIQUES

Conformément aux dispositions de l'article 126 de la loi n°47-06 précitée, les taxes instituées au profit des collectivités locales sont perçues selon l'un des deux modes suivants :

- spontanément au vu des déclarations des redevables pour les taxes déclaratives ou par versement au comptant pour les droits au comptant ;
- par voie d'ordres de recettes individuels ou collectifs régulièrement émis.

En ce qui concerne la taxe professionnelle, la taxe d'habitation et la taxe de services communaux, celles-ci sont émises par voie d'ordres de recettes nominatifs, établis par les services d'assiette relevant de la Direction Générale des Impôts (D.G.I.).

SECTION III - RECOUVREMENT DES ORDRES DE RECETTES

Aux termes des dispositions de l'article 129 de la loi n°47-06 précitée, les ordres de recettes sont adressés au moins quinze (15) jours avant la date de mise en recouvrement, au comptable chargé du recouvrement qui les prend en charge et en assure le recouvrement conformément aux dispositions de la loi 15-97 formant code de recouvrement des créances publiques et de la loi n° 47-06 relative à la fiscalité des collectivités locales

En effet, aux termes des dispositions de l'article premier de la loi n°15-97 précitée, le recouvrement s'entend de l'ensemble des actions et opérations entreprises pour obtenir des redevables envers l'Etat, les collectivités locales et leurs groupements et les établissements publics, le règlement des créances mises à leur charge par les lois et règlements en vigueur ou résultant de jugements et arrêts ou de conventions¹⁴. En outre, aux termes des dispositions de l'article 128 de la loi n° 47-06 sus- visée, et avant leur mise en recouvrement, les ordres de recettes relatifs à la taxe professionnelle, la taxe d'habitation et la taxe de services communaux sont établis et revêtus de la formule exécutoire par le ministre chargé des finances ou la personne déléguée par lui à cet effet.

SECTION IV - AVIS D'IMPOSITION

Conformément aux dispositions de l'article 130 de la loi n°47-06 précitée, relative à la fiscalité des collectivités locales, les avis d'imposition sont adressés par le comptable chargé du recouvrement, par voie postale sous pli fermé aux redevables inscrits au rôle, au plus tard à la date de mise en recouvrement.

L'avis mentionne le montant à payer ainsi que les dates de mise en recouvrement et d'exigibilité.

SECTION V - INFORMATION DE LA DATE DE MISE EN RECOUVREMENT

Aux termes des dispositions de l'article 131 de la loi n°47-06 précitée, les dates de mise en recouvrement et d'exigibilité sont portées à la connaissance des redevables par tout autre moyen d'information, notamment par voie d'affichage dans les locaux de la collectivité concernée

CHAPITRE II EXIGIBILITE

Comme toutes les taxes recouvrées par ordres de recettes, la taxe professionnelle, la taxe d'habitation et la taxe de services communaux sont exigibles et payables avant l'expiration du 2^{ème} mois qui suit celui de la mise en recouvrement de l'ordre de recette.

En effet, aux termes des dispositions de l'article 132 de la loi n° 47-06 précitée, les taxes établies par voie d'ordres de recettes sont exigibles à l'expiration du 2^{ème} mois qui suit celui de leur mise en recouvrement.

Exemple : Une taxe mise en recouvrement le 5 mai 2005 devra être payée au plus tard le 31 juillet de la même année.

SECTION I - MODALITES ET MOYENS DE PAIEMENT DES TAXES

I- Modalités de paiement

Le redevable est tenu de payer les sommes dues à la caisse du comptable chargé du recouvrement. Toutefois, en cas de nécessité, il peut valablement se libérer auprès d'un collègue dudit comptable et pour son compte. Le paiement des taxes peut intervenir par voie de compensation sur demande du redevable ou à l'initiative du comptable chargé du recouvrement, dans les conditions prévues par l'article 163 de la loi n° 47-06 précitée.

II -Moyens de paiement

Aux termes des dispositions de l'article 20 du CRCP, le paiement des taxes peut intervenir par :

- versement d'espèces ;
- remise de chèque ;
- virement ou versement à un compte ouvert au nom du comptable chargé du recouvrement ;
- tout autre moyen prévu par la réglementation en vigueur.

SECTION II -IMPUTATION DES PAIEMENTS

En vertu des dispositions de l'article 27 du CRCP, le comptable chargé du recouvrement est tenu d'imputer les paiements partiels effectués en règlement des créances publiques, à la dette que le débiteur a le plus intérêt à acquitter ou à celle qui est la plus onéreuse pour le redevable entre plusieurs dettes également onéreuses à la plus ancienne en date

Ainsi et à titre d'exemple :

- Un redevable peut avoir intérêt à honorer une créance affectant un immeuble en vue de la cession de celui-ci.
- Une créance passible d'une majoration ou d'intérêts de retard est considérée comme onéreuse, en comparaison avec une créance non majorable.

L'article 27-2^e du CRCP précité précise en outre, que les paiements effectués sont imputés au titre de chaque créance dans l'ordre ci-après :

- frais de recouvrement ;
- majorations de retard ;
- pénalités et amendes ;
- principal de la créance pour le reliquat.

Il est rappelé par ailleurs que l'imputation donnée au montant versé doit être, en vertu des dispositions de l'article 28 du CRCP précité, portée sur la quittance ou la déclaration de versement délivrée à la partie versante.

TITRE III
SANCTIONS
CHAPITRE I
SANCTIONS EN MATIERE D'ASSIETTE

SECTION I- SANCTIONS DE PORTEE GENERALE

Conformément aux dispositions de l'article 139 de la loi n° 47-06 précitée, toute personne convaincue d'avoir participé aux manoeuvres destinées à éluder le paiement de l'impôt, assisté ou conseillé une entreprise dans l'exécution desdites manoeuvres, est passible d'une amende égale au minimum à mille (1 000) dirhams et au maximum à 100% du montant de la taxe éludée. Le montant de l'amende visée ci-dessus est émis par voie de rôle.

SECTION II- SANCTIONS SPECIFIQUES

I - Sanctions spécifiques à la taxe professionnelle

A- Sanction pour défaut de déclaration d'inscription à la taxe professionnelle

Conformément aux dispositions de l'article 140 de la loi n° 47-06 précitée, le redevable qui ne dépose pas, dans le délai prescrit, la déclaration d'inscription à la taxe professionnelle prévue à l'article 12 de ladite loi, est passible d'une majoration de 15% du montant de la taxe due ou qui aurait été due en l'absence de toute exonération ou réduction. Dans tous les cas, le montant de la majoration ne peut être inférieur à cinq cent (500) dirhams.

N.B. La sanction de 15% relative au défaut de déclaration, déclaration déposée hors délai ou suite à rectification prévue à l'article 134 de la loi n° 47-06 précitée ne s'applique pas à la taxe professionnelle et ne concerne que les autres taxes locales soumises à déclaration.

B- Sanction pour défaut de déclaration des éléments imposables

Aux termes des dispositions de l'article 141 de la loi n° 47-06 précitée, en cas de défaut ou de retard dans le dépôt de la déclaration des éléments imposables ou des modifications y afférentes, prévue à l'article 13 de ladite loi, ou de déclaration insuffisante ou incomplète, l'imposition est établie d'après les éléments en possession de l'administration avec application d'une majoration de 15% calculée sur le montant de la taxe due ou qui aurait été due en l'absence de toute exonération ou réduction, sans préjudice de l'application de la pénalité et des majorations pour paiement tardif de la taxe prévues à l'article 147 de la loi n° 47-06 précitée. Le complément de la taxe professionnelle, la pénalité et les majorations visées ci-dessus sont émis par voie de rôle

C- Sanctions pour défaut d'affichage du numéro d'identification ou de présentation de la pièce justifiant l'inscription à la taxe professionnelle

Conformément aux dispositions de l'article 142 de la loi n° 47-06 précitée, en cas d'inobservation des dispositions prévues à l'article 14 de ladite loi, le redevable est invité, dans les formes prévues à l'article 152 de la même loi, à régulariser sa situation dans le délai de trente (30) jours suivant la date de réception de l'avis.

Si le redevable ne régularise pas sa situation dans le délai prévu ci-dessus, l'infraction sera constatée par procès-verbal et entraînera pour ledit contrevenant l'application d'une majoration égale à 15 % du montant de la taxe due ou qui aurait été due en l'absence de toute exonération ou réduction, au titre de l'année de la constatation de l'infraction.

Dans le cas où les personnes visées à l'article 10- I- 2° -b) de la loi précitée ne se trouvent pas en mesure de produire leur identification à la taxe professionnelle en la forme prescrite audit article, il sera procédé, à leurs frais, à la saisie ou au séquestre des marchandises mises par elles en vente ainsi que des moyens matériels servant à l'exercice de leur profession, à moins qu'elles ne donnent caution suffisante jusqu'à présentation de l'identification à la taxe professionnelle.

D- Sanction pour défaut de déclaration de chômage d'établissement

Conformément aux dispositions de l'article 143 de la loi n° 47-06 précitée, le redevable qui ne produit pas la déclaration de chômage d'établissement prévue à l'article 15 de ladite loi, perd le bénéfice de la décharge ou du dégrèvement pour chômage, prévus à l'article 162 de la même loi.

E- Sanction pour défaut de déclaration de cession, cessation, transfert d'activité ou transformation de la forme juridique

Conformément aux dispositions de l'article 135 de la loi n° 47-06 précitée, le redevable qui n'a pas produit dans le délai prescrit la déclaration de cession, cessation, transfert d'activité ou transformation de la forme juridique de l'établissement prévue, en matière de taxe professionnelle, à l'article 16 de la loi précitée, encourt une majoration de 15% calculée sur le montant de la taxe due ou qui aurait été due en l'absence de toute exonération ou réduction de la taxe. Dans le cas où les ayants droit ne précisent pas dans la déclaration de décès prévue à l'article 16 de la loi précitée, la continuité de l'activité exercée par le défunt, la régularisation de la taxe professionnelle est opérée conformément aux dispositions de l'article 8- alinéa 8 de la loi précitée relatives au lieu et périodes d'impositions, en cas de cessation totale en cours d'année de l'exercice d'une activité

II- Sanctions spécifiques à la taxe d'habitation

A- Sanction pour défaut de déclaration d'achèvement de construction, de changement de propriétaire ou d'affectation

Conformément aux dispositions de l'article 144 de la loi n° 47-06 précitée, les propriétaires ou usufruitiers qui n'ont pas produit dans les délais prescrits les déclarations d'achèvement de construction, de changement de propriétaire ou d'affectation, prévues à l'article 30 de ladite loi, sont passibles d'une majoration de 15% calculée sur la taxe due ou qui aurait été due en l'absence d'exonération totale ou partielle.

N.B. La sanction de 15% relative au défaut de déclaration, déclaration déposée hors délai ou suite à rectification prévue à l'article 134 de la loi n° 47-06 précitée ne s'applique pas à la taxe d'habitation.

B- Sanction pour défaut de déclaration de vacance d'immeuble

Aux termes des dispositions de l'article 145 de la loi n° 47-06 sus visée, les propriétaires ou usufruitiers qui n'ont pas répondu à la convocation de l'inspecteur prévue à l'article 26 de ladite loi, ou qui n'ont pas produit dans les délais prescrits la déclaration de vacance prévue à l'article 31 de la même loi perdent le bénéfice de la décharge de la taxe établie au titre de la vacance.

III- Sanctions applicables à la taxe de services communaux

Conformément aux dispositions de l'article 38 de la loi n° 47-06 précitée, les dispositions relatives aux sanctions prévues en matière de taxe professionnelle et de taxe d'habitation sont également applicable en matière de taxe de services communaux.

Ainsi sont applicables à la taxe de services communaux les sanctions suivantes :

- Sanction de 15% pour défaut de déclaration de cession, cessation, transfert d'activité ou transformation de la forme juridique prévue à l'article 135 de la loi n° 47-06 précitée ;
- Sanction de 15% pour défaut d'inscription a la taxe professionnelle prévue à l'article 140 de la loi n° 47-06 précitée ;
- Sanction de 15% pour défaut de déclaration des éléments imposables prévue à l'article 141 de la loi n° 47-06 précitée ;
- Sanction de 15% pour défaut de déclaration de chômage d'établissement prévue à l'article 143 de la loi n° 47-06 précitée ;
- Sanction de 15% pour défaut de déclaration d'achèvement de construction, de changement de propriétaire ou d'affectation prévue à l'article 144 de la loi n° 47-06 précitée ;
- Sanction pour défaut de déclaration de vacance d'immeuble prévue à l'article 145 de la loi n° 47-06 précitée.

N.B. La sanction de 15% relative au défaut de déclaration, déclaration déposée hors délai ou suite à rectification prévue à l'article 134 de la loi n° 47-06 précitée ne s'applique pas à la taxe de services communaux.

CHAPITRE II SANCTIONS EN MATIERE DE RECOUVREMENT

SECTION I- SANCTIONS POUR PAIEMENT TARDIF DE LA TAXE

Conformément aux dispositions de l'article 147 de la loi n° 47-06 précitée, une pénalité de 10% et une majoration de 5% pour le premier mois de retard et de 0,50% par mois ou fraction de mois supplémentaire est applicable au montant :

- des versements effectués spontanément, en totalité ou en partie, en dehors du délai prescrit, pour la période écoulée entre la date d'exigibilité de la taxe et celle du paiement .
Toutefois, ces majorations et pénalité ne s'appliquent pas à la taxe d'habitation ou à la taxe de services communaux lorsque le montant de la cote ou de la quote-part de la taxe exigible figurant au rôle n'excède pas mille (1000) dirhams pour chacune des deux taxes ;
- des impositions émises par voie de rôle ou d'ordre de recettes suite à rectification de la base d'imposition résultant de la déclaration, pour la période écoulée entre la date d'exigibilité de la taxe et celle de l'émission du rôle ou de l'ordre de recettes.

SECTION II- MAJORATION DE RETARD EN CAS DE PAIEMENT TARDIF DES ORDRES DE RECETTES ET DE REGULARISATION

Conformément aux dispositions de l'article 148 de la loi n° 47-06 précitée, et par dérogation aux dispositions de l'article 147 de ladite loi, en matière de taxes émises par voie d'ordres de recettes de régularisations, seule sera appliquée, la majoration de 0,50% par mois ou fraction de mois de retard supplémentaire écoulé entre la date de mise en recouvrement de l'ordre de recettes de régularisation de la taxe objet de mise en exécution et celle du paiement.

ANNEXE I

Tableau relatif aux coefficients de réévaluation du profit foncier fixé par arrêté du ministre de l'économie et des finances n° 526-17 du 13 mars 2017 fixant, pour l'année 2017

L'année	Le coefficient applicable
2016	1
2015	1.016
2014	1.032
2013	1.036
2012	1.055
2011	1.068
2010	1.076
2009	1.087
2008	1.123
2007	1.164
2006	1.188
2005	1.228
2004	1.239
2003	1.263
2002	1.275
2001	1.302
2000	1.314
1999	1.339
1998	1.351
1997	1.388
1996	1.399
1995	1.437
1994	1.510
1993	1.573
1992	1.659
1991	1.743
1990	1.907
1989	2.040
1988	2.115
1987	2.164
1986	2.201
1985	2.422
1984	2.557
1983	2.964
1982	3.086
1981	3.434
1980	3.851

*le présent ouvrage à été rédigé à partir des textes de lois et documents officiels publiés dans le bulletin officiel et dans les supports officiels du ministère des finances.
Il est à rappeler néanmoins que seuls les textes de loi publiés au bulletin officiel constituent une référence légale en cas de conflit avec l'administration.*