



NOTE CIRCULAIRE N° 735
RELATIVE AUX MESURES FISCALES DE LA LOI DE
FINANCES N° 55-23 POUR L'ANNEE BUDGETAIRE
2024

SOMMAIRE

PREAMBULE

I- MESURES SPECIFIQUES A LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (TVA)

1. Généralisation de l'exonération de la TVA à certains produits de base de large consommation

- A- Exonération des produits pharmaceutiques
- B- Exonération des fournitures scolaires et des produits et matières entrant dans leur composition
- C- Exonération de l'eau destinée à l'usage domestique
- D- Exonération du beurre dérivé du lait d'origine animale
- E- Exonération des conserves de sardines, du lait en poudre et du savon de ménage
- F- Mesures transitoires

2. Alignement progressif des taux de TVA afin de réduire le butoir et assurer la neutralité pour les entreprises

- A- Réduction progressive du taux de TVA applicable à l'énergie électrique produite de sources renouvelables
- B- Alignement progressif du taux de TVA applicable à l'énergie électrique et à la location du compteur d'électricité
- C- Réduction progressive du taux de TVA applicable aux opérations de transport urbain et des opérations de transport routier de voyageurs et de marchandises
- D- Alignement progressif du taux de TVA applicable aux autres opérations de transport de voyageurs et de marchandises
- E- Alignement du taux de TVA appliqué à l'eau destinée à un usage autre que domestique
- F- Alignement progressif du taux de TVA applicable au sucre raffiné
- G- Alignement du taux de TVA applicable à la voiture économique
- H- Réduction progressive du taux de TVA applicable aux prestations de services rendues aux entreprises d'assurances par les démarcheurs ou courtiers d'assurances
- I- Mesures transitoires

3. Intégration du secteur informel et rationalisation des incitations fiscales

- A- Institution d'un nouveau régime d'auto-liquidation de la TVA
- B- Institution d'un nouveau régime de retenue à la source en matière de TVA

- C- Réinstauration de l'obligation de conservation des biens d'investissement inscrits dans un compte d'immobilisation
- D- Elargissement du champ d'application de la TVA pour appréhender les prestations de services à distance fournies par des non-résidents
- E- Institution du principe de la solidarité en cas d'infraction aux obligations de déclaration et/ou de paiement en matière de TVA
- F- Institution de l'obligation de présenter les garanties suffisantes pour bénéficier de l'exonération de la TVA sur les biens d'investissement

4. Mesures d'harmonisation et de clarification des règles d'assiette

- A- Clarification du régime fiscal applicable aux locations d'immeubles en matière de TVA
- B- Révision de la sanction applicable en cas de dépôt hors délai d'une déclaration créditrice
- C- Clarification du délai de forclusion lié à l'exercice du droit à déduction
- D- Exonération de la TVA à l'intérieur des redevances et droits de licence dont la valeur est incluse dans la base d'imposition de la TVA à l'importation
- E- Généralisation de l'exonération de la TVA à tous les cathéters quelle que soit leur marque
- F- Extension de l'exonération de la TVA aux prestations de services liées aux équipements et matériels militaires acquis par les organes chargés de la défense nationale, de la sécurité et du maintien de l'ordre public
- G- Elargissement du champ d'application de l'exonération des coopératives de la TVA
- H- Détermination de la liste des engins et filets de pêche destinés aux professionnels de la pêche maritime soumis au taux de TVA de 10%

II- MESURE SPECIFIQUE A L'IMPOT SUR LES SOCIETES

- Clarification du taux d'IS à appliquer lorsque le bénéfice net atteint ou dépasse cent millions de dirhams suite à des produits non courants

III- MESURES SPECIFIQUES A L'IMPOT SUR LE REVENU

- 1- Déductibilité des cotisations sociales des professionnels, travailleurs indépendants et des personnes non salariées
- 2- Relèvement du taux de l'abattement forfaitaire applicable aux cachets octroyés aux artistes
- 3- Clarification du prix d'acquisition à considérer pour la détermination du profit foncier à l'occasion de la cession d'immeubles acquis par héritage
- 4- Clarification du prix d'acquisition à considérer en cas de cession des valeurs mobilières et autres titres de capital et de créance acquis par héritage
- 5- Amélioration des modalités d'imposition des profits de capitaux mobiliers en cas de taxation d'office

IV- MESURES SPECIFIQUES AUX DROITS D'ENREGISTREMENT

- 1- Alignement des taux des droits d'enregistrement applicables aux actes d'attribution des locaux ou terrains par les coopératives et les associations à leurs membres
- 2- Révision des obligations incombant aux rédacteurs d'actes relatives aux modalités d'enregistrement des actes portant mutation d'immeuble

V- MESURES COMMUNES

- 1- Consécration de l'exonération de la Fondation Mohammed VI des Sciences et de la Santé
- 2- Versement des sommes retenues à la source directement aux comptes publics relevant de la Trésorerie Générale du Royaume
- 3- Institution du principe du « droit à l'erreur » pour permettre aux contribuables de rectifier spontanément leurs déclarations fiscales
- 4- Suppression de la commission consultative du recours pour abus de droit
- 5- Révision de la procédure d'examen de l'ensemble de la situation fiscale des personnes physiques
- 6- Clarification du principe de cumul des avantages fiscaux
- 7- Prorogation de la durée d'application de la mesure relative à la régularisation de la situation fiscale des entreprises inactives jusqu'à la fin de l'année 2024
- 8- Harmonisation de la terminologie de l'article 154 ter du CGI
- 9- Réinstauration de la mesure relative à la régularisation volontaire de la situation fiscale des contribuables

PREAMBULE

Dans le cadre de la continuité de la mise en œuvre de la loi-cadre n° 69-19 portant réforme fiscale, la loi de finances (LF) pour l'année budgétaire 2024 a introduit la réforme de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), selon une démarche progressive sur une période de trois ans (2024, 2025 et 2026), afin d'assurer la visibilité et la stabilité de notre système fiscal.

Cette réforme vise trois objectifs fondamentaux, à savoir :

- un objectif d'ordre social pour soutenir le pouvoir d'achat des ménages et atténuer l'impact de l'inflation, à travers la généralisation de l'exonération de la TVA à certains produits de base de large consommation, tels que les médicaments, les fournitures scolaires, l'eau destinée à l'usage domestique, le beurre dérivé du lait d'origine animale, les conserves de sardines, le lait en poudre et le savon de ménage ;
- un objectif de neutralité économique afin d'assurer la neutralité de la TVA et réduire l'effet du butoir sur les entreprises, engendré par le différentiel de taux appliqués en amont et en aval des chaînes de production des biens et services, et ce, en alignant progressivement les taux de la TVA (7%, 10%, 14% et 20%) pour les limiter à l'horizon 2026 à deux taux normaux (20% et 10%) ;
- un objectif d'équité fiscale en vue de faciliter l'intégration du secteur informel, de rationaliser les incitations fiscales et de clarifier et d'harmoniser les dispositions du texte fiscal.

D'autres mesures fiscales ont été prévues dans cette LF pour la lutte contre la fraude fiscale et l'intégration de l'informel, à travers l'amélioration de la procédure d'examen de l'ensemble de la situation fiscale des personnes physiques, la suppression de la commission relative à l'abus de droit et l'institution du droit à l'erreur permettant de rectifier spontanément les irrégularités constatées dans les déclarations fiscales et ce, parallèlement à la réinstauration de la régularisation volontaire de la situation fiscale antérieure des contribuables.

La présente Note Circulaire a pour objet de présenter les mesures fiscales précitées prévues par la LF 2024 par type d'impôt.

I- MESURES SPECIFIQUES A LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (TVA)

1. Généralisation de l'exonération de la TVA à certains produits de base de large consommation

Dans un but social visant la réduction du coût de la TVA pour mieux maîtriser l'inflation et soutenir le pouvoir d'achat des consommateurs, l'article 6 de la LF 2024 a généralisé l'exonération de la TVA à certains produits de base de large consommation, à savoir :

- les produits pharmaceutiques ;
- les fournitures scolaires et les produits et matières entrant dans leur composition ;
- l'eau destinée à l'usage domestique ;
- le beurre dérivé du lait d'origine animale ;
- les conserves de sardines ;
- le lait en poudre ;
- et le savon de ménage.

A- Exonération des produits pharmaceutiques

Avant l'entrée en vigueur de la LF 2024, certains médicaments étaient exonérés de la TVA à l'intérieur avec droit à déduction et à l'importation, à savoir :

- les médicaments anticancéreux, les médicaments antiviraux des hépatites B et C, les médicaments destinés au traitement du diabète, de l'asthme, des maladies cardio-vasculaires, de la maladie du syndrome immunodéficientaire acquis (SIDA) et de la maladie de la méningite ;
- les vaccins ;
- les médicaments destinés au traitement de la fertilité et de la sclérose en plaques ;
- les médicaments dont le prix fabricant hors taxe fixé par voie réglementaire, dépasse 588 dirhams.

Le reste des produits pharmaceutiques ainsi que les matières premières, les produits entrant dans leur composition et les emballages non récupérables ainsi que les produits et matières entrant dans leur fabrication, bénéficiaient du taux réduit de 7% à l'intérieur et à l'importation.

Dans le cadre de la mise en œuvre de l'objectif social visé par la loi-cadre portant réforme fiscale ayant préconisé l'exonération des produits de base, l'article 6 de la LF 2024 a élargi l'exonération totale de la TVA avec droit à déduction, à l'intérieur et à l'importation, à tous les produits pharmaceutiques.

Ainsi, à compter du 1^{er} janvier 2024, tous les produits pharmaceutiques sont exonérés de la TVA avec droit à déduction, à l'intérieur et à l'importation, conformément aux dispositions des articles 92-I-19° et 123-37° du CGI.

Il convient de préciser, à cet effet, que le crédit de taxe né à compter du 1^{er} janvier 2024, relatif aux opérations de vente des produits pharmaceutiques exonérées avec droit à déduction à compter de cette date, ouvre droit au remboursement prévu à l'article 103-1^o du CGI.

Pour bénéficier de l'exonération de la TVA, les produits en question doivent satisfaire aux trois conditions suivantes :

- être conformes aux normes législatives et réglementaires en vigueur ;
- être utilisés en médecine pour des besoins curatifs ou préventifs à l'égard des maladies humaines ou animales ;
- être vendus exclusivement en pharmacie ou par les personnes autorisées à cet effet conformément à la législation et la réglementation en vigueur.

Tout produit qui ne répond pas aux trois critères ci-dessus ne peut être considéré comme un produit pharmaceutique, tel est le cas des produits parapharmaceutiques.

Concernant les matières premières et les produits entrant intégralement ou pour une partie de leurs éléments dans la composition des produits pharmaceutiques ainsi que les emballages non récupérables des produits pharmaceutiques et les produits et matières entrant dans leur fabrication, qui étaient soumis au taux de 7%, sont désormais soumis à la TVA au taux de 20% et ce, à compter du 1^{er} janvier 2024.

Pour ce faire, l'article 6 de la LF 2024 a introduit des modifications au niveau de l'article 99-1^o du CGI pour abroger l'application du taux réduit de 7% aux produits et matières susvisés ainsi qu'au niveau de l'article 124-I du CGI pour abroger les formalités réglementaires relatives à l'application du taux réduit de 7% sur les produits et matières entrant dans la fabrication des emballages des produits pharmaceutiques.

Exemple : Cas de remboursement de crédit de la TVA issu de la vente des médicaments exonérés avec droit à déduction

Les déclarations de CA en matière de TVA d'une entreprise pharmaceutique spécialisée uniquement dans la production et la vente des médicaments, présentent un crédit de TVA comme suit :

| Période | CA HT | TVA collectée | Crédit antérieur | Crédit de la période |
|---------------------------------|--------------|---------------|------------------|----------------------|
| 4 ^{ème} trimestre 2023 | 1 000 000 DH | 70 000 DH | 150 000 DH | 60 000 DH |
| 1 ^{er} trimestre 2024 | 800 000 DH | 0 DH | 210 000 DH | 70 000 DH |

Ainsi, l'entreprise peut demander le remboursement du crédit de la TVA relatif au 1^{er} trimestre 2024 au titre duquel elle a réalisé un chiffre d'affaires exonéré avec droit à déduction, comme suit :

Plafond de remboursement : $800\ 000\ \text{DH} \times 20\% = 160\ 000\ \text{DH}$

Crédit de TVA remboursable : 70 000 DH.

Par ailleurs, le crédit antérieur de 210 000 DH demeure imputable mais non remboursable.

B-Exonération des fournitures scolaires et des produits et matières entrant dans leur composition

Avant l'entrée en vigueur de la LF 2024, les fournitures scolaires ainsi que les produits et matières entrant dans leur composition étaient soumis à la TVA au taux réduit de 7%, avec l'obligation d'accomplissement des formalités réglementaires.

Dans le cadre du même objectif social visant l'exonération des produits de base de large consommation, l'article 6 de la LF 2024 a introduit l'exonération de la TVA à l'intérieur sans droit à déduction et à l'importation des fournitures scolaires ainsi que des produits et matières entrant dans leur composition.

Cette exonération a été prévue par les dispositions des articles 91-I-E-4° et 123-27° du CGI et prend effet à compter du 1^{er} janvier 2024.

Le bénéfice de cette exonération est conditionné par l'accomplissement des formalités prévues par voie réglementaire.

En effet, le décret n° 2.23.1118, modifiant et complétant le décret n° 2-06-574 du 10 hja 1427 (31 décembre 2006) pris pour l'application de la TVA, a abrogé et remplacé les dispositions de l'article 23 dudit décret pour fixer les formalités réglementaires à accomplir pour bénéficier de l'exonération des fournitures scolaires et des produits et matières entrant dans leur composition comme suit:

➤ **Concernant les produits et matières premières entrant dans la composition des fournitures scolaires, acquis à l'intérieur ou importés**

Pour bénéficier de l'exonération de la TVA des produits et matières premières entrant dans la composition des fournitures scolaires prévue aux articles 91-I-E-4° et 123-27° du CGI, le fabricant doit formuler une demande par procédé électronique selon un modèle établi par l'administration et tenir un compte matières.

Ce compte matières doit faire ressortir, d'une part, la quantité des produits et matières acquis ou importés sous le bénéfice de l'exonération de la TVA et effectivement utilisés dans les opérations de fabrication des fournitures scolaires et, d'autre part, la quantité d'articles scolaires fabriqués qui ont été vendus ou qui se trouvent en stock à la fin de l'exercice comptable.

Ladite demande doit être accompagnée des pièces suivantes :

- un état descriptif des produits et matières premières entrant dans la composition des fournitures scolaires destinés à être achetés sur le marché intérieur ou importés en exonération, selon un modèle établi par l'administration ;
- une facture proforma établie par le fournisseur indiquant les produits et matières et le prix hors taxe ;
- un engagement du fabricant d'utiliser lesdits produits et matières exclusivement dans les opérations de fabrication des fournitures scolaires.

Après examen de la demande précitée, l'administration délivre à l'intéressé, par procédé électronique, une attestation d'achat en exonération de la TVA.

Les factures et tout document se rapportant aux ventes réalisées sous le bénéfice de l'exonération à l'intérieur doivent comporter la mention " Vente en exonération de la TVA en vertu de l'article 91-I-E-4° du CGI ".

Pour les importations, l'administration délivre, par procédé électronique, une attestation d'importation en exonération de la TVA qui est transmise à l'administration des douanes et impôts indirects. Ladite attestation n'est valable que pour l'année de sa délivrance.

➤ **Concernant les fournitures scolaires importées**

Pour bénéficier de l'exonération de la TVA à l'importation des fournitures scolaires prévue à l'article 123-27° du CGI, l'importateur doit fournir à l'administration des douanes et impôts indirects un engagement d'utiliser les fournitures scolaires importées pour un usage exclusivement scolaire.

A ce titre, il y a lieu de rappeler que l'exonération concerne, de manière générale, toutes les fournitures destinées à un usage exclusivement scolaire. Il s'agit à titre indicatif des fournitures suivantes :

- Ardoises pour écoliers, naturelles, en matières, plastiques, métalliques ou en cartons ;
- Bâtonnets et bûchettes en bois ou en matières plastiques, pour écoliers ;
- Brosses pour ardoises ;
- Bouteilles, boîtes, tubes et godets de gouaches (à l'exclusion de la peinture à l'huile) ;
- Cahiers, y compris les cahiers de dessin, de couture, de musique, de travaux pratiques et de textes ;
- Carnets, y compris les carnets de textes et de compositions ;
- Cartables et trousse d'écoliers ;
- Cartes d'identité scolaires ;
- Ciseaux d'écoliers, à bouts arrondis ;
- Colles pour écoliers en tube ou en flacon ne dépassant pas 25 g ou 35 ml ;
- Craie blanche ou en couleur, pour écoliers ;
- Crayons à bille ou non ;
- Encres en flacon ou en tube ;
- Etiquettes gommées, adhésives, non imprimées, simplement encadrées et réglées ;
- Feuilles à dessins ;
- Gommages à effacer et effaceurs d'encre ;
- Jetons en bois ou en matière plastique, pour écoliers ;

- Livrets de correspondance, pour écoles ;
- Livrets scolaires ;
- Œillets en toile adhésive ;
- Outils géométriques pour écoliers (règles, équerres, compas, rapporteurs, double décimètre, etc.) ;
- Papier soie, rouleau soie, bloc assortiment, feuille de cellophane ;
- Papiers et papier double feuille destinés aux écoliers ;
- Pâtes à modeler ;
- Pinceaux d'écoliers ;
- Porte mine et étui pour mine de crayon vide ;
- Protège-cahiers, en matières plastiques ou en papier ;
- Protège-livres transparents adhésifs ou non adhésifs de 1,5m, 2m, 3m, 5m et 20m ;
- Ramettes de copies pour écoliers, pour devoirs (simples ou doubles) ;
- Reliures mobiles et portfolio (dites classeurs) d'écoliers, en matières plastiques ou en carton ;
- Rouleaux en matière plastique (polyéthylène et P.V.C) pour couverture d'articles scolaires ;
- Rouleaux et feuilles de papier aluminium pour écolier ;
- Stylos (à bille ou non, roller, feutre, plume, surligneur, etc.) ;
- Taille-crayons.

Cette liste non exhaustive pourrait être actualisée au fur et à mesure, après concertation avec les administrations concernées.

Par ailleurs, il est à rappeler que les fournitures de bureau destinées à un usage autre que scolaire demeurent soumises au taux de TVA de 20%.

C- Exonération de l'eau destinée à l'usage domestique

Avant l'entrée en vigueur de la LF 2024, les opérations de vente et de livraisons portant sur l'eau livrée aux réseaux de distribution publique et les prestations d'assainissement fournies aux abonnés par les organismes chargés de l'assainissement ainsi que les opérations de location du compteur d'eau étaient soumises à la TVA au taux réduit de 7%.

Dans le cadre de l'objectif social précité visant l'exonération des produits de base de large consommation, l'article 6 de la LF 2024 a exonéré de la TVA, avec droit à déduction, les opérations de ventes et de livraisons portant sur l'eau destinée à un usage domestique effectuées par les organismes chargés de la distribution publique, ainsi que les prestations d'assainissement et les opérations de location du compteur d'eau, destinées au même usage.

Ainsi, à compter du 1^{er} janvier 2024, lesdites opérations sont exonérées de la TVA à l'intérieur avec droit à déduction, conformément aux dispositions de l'article 92-I-55° du CGI.

Il y a lieu de préciser, à cet effet, que l'exonération de l'eau destinée à l'usage domestique ne s'applique que lors de la distribution au client final (ménages).

D- Exonération du beurre dérivé du lait d'origine animale

Avant l'entrée en vigueur de la LF 2024, le beurre était soumis à la TVA au taux réduit de 14%, à l'exception du beurre de fabrication artisanale qui est exonéré sans droit à déduction.

Dans le cadre du même objectif social, l'article 6 de la LF 2024 a élargi l'exonération de la TVA, à l'intérieur sans droit à déduction et à l'importation, au beurre dérivé du lait d'origine animale, qui était soumis au taux de 14%.

Cette exonération est prévue par les dispositions des articles 91-I-A-2° et 123-1° du CGI et prend effet à compter du 1^{er} janvier 2024.

On entend par « beurre dérivé du lait d'origine animale » la substance grasse présente dans le lait d'origine animale, fabriqué à partir du lait de vaches, de chèvres, de buffles ou d'autres mammifères. Il est obtenu à partir de baratte du lait fermenté ou de crème fermentée ou non fermentée de différentes manières. C'est un produit fabriqué à partir des composants solides du lait (matières grasses et protéines).

A ce titre, il y a lieu de préciser que le beurre de fabrication artisanale demeure exonéré de la TVA sans droit à déduction, alors que les graisses alimentaires (animales ou végétales), margarines et saindoux demeurent soumis à la TVA au taux de 20% à l'intérieur et à l'importation.

E- Exonération des conserves de sardines, du lait en poudre et du savon de ménage

Avant l'entrée en vigueur de la LF 2024, les conserves de sardines, le lait en poudre et le savon de ménage étaient soumis à la TVA au taux réduit de 7%.

L'article 6 de la LF 2024 a élargi l'exonération de la TVA, à l'intérieur sans droit à déduction et à l'importation, aux conserves de sardines, au lait en poudre et au savon de ménage (en morceaux ou en pain), et ce, afin d'atteindre l'objectif social précité visant l'exonération des produits de base de large consommation.

Cette exonération est prévue par les dispositions des articles 91-I-A-(8°, 9° et 10°) et 123-1° du CGI et prend effet à compter du 1^{er} janvier 2024.

Il y a lieu de préciser, à cet effet, que ladite exonération est accordée uniquement aux conserves de sardines, à l'exclusion des autres conserves de poissons (thon, maquereau, etc.).

En ce qui concerne le savon, il est à préciser que par savon de ménage, on entend le savon de 72%, type "savon de Marseille", contenant au minimum 63% d'acide gras et résinique, même s'il est légalement coloré et parfumé.

Concernant le lait en poudre, la LF 2024 a complété les dispositions de l'article 125 ter du CGI, en précisant que la TVA non apparente sur le prix d'achat du lait non transformé d'origine locale destiné à la production du lait en poudre n'ouvre pas droit à déduction, à l'instar des autres dérivés du lait exonérés sans droit à déduction.

F- Mesures transitoires

En vertu des dispositions de l'article 125-III du CGI, à titre transitoire et par dérogation aux dispositions de l'article 95 du CGI, les sommes perçues à compter du 1^{er} janvier 2024 par les contribuables exonérés à compter de cette date, en paiement des ventes entièrement exécutées et facturées avant cette date, sont soumises au régime fiscal applicable à la date d'exécution de ces opérations.

Par ailleurs, et conformément aux dispositions de l'article 125-IV du CGI, les assujettis à la TVA selon le régime de l'encaissement, concernés par les dispositions précédentes, doivent adresser avant le 1^{er} mars 2024 au service local des impôts dont ils relèvent une liste nominative des clients débiteurs au 31 décembre 2023, en indiquant pour chacun d'eux le montant des sommes dues au titre des affaires soumises au taux de la TVA en vigueur à la date d'exécution des opérations de vente.

La taxe due par les contribuables au titre des affaires visées ci-dessus sera acquittée au fur et à mesure de l'encaissement des sommes dues.

A cet effet, il y a lieu de préciser que lesdits contribuables doivent continuer à souscrire leurs déclarations périodiques de TVA comportant le chiffre d'affaires exonéré et le chiffre d'affaires taxable relatif aux ventes entièrement exécutées et facturées avant le 1^{er} janvier 2024.

NB : Il est à rappeler que conformément aux dispositions de l'article 101-1^o du CGI, la TVA qui a grevé les éléments du prix d'une opération imposable est déductible de la TVA applicable à cette opération. Les assujettis opèrent globalement l'imputation de la TVA et doivent procéder à une régularisation lorsque l'opération n'est pas effectivement soumise à la taxe.

De même, pour les assujettis effectuant concurremment des opérations taxables et des opérations exonérées sans droit à déduction à partir du 1^{er} janvier 2024, le montant de la taxe déductible ou remboursable est affecté d'un prorata de déduction calculé conformément à l'article 104 du CGI.

Ledit prorata est déterminé par l'assujetti à la fin de chaque année civile à partir des opérations réalisées au cours de ladite année. Ce prorata est retenu pour le calcul de la taxe à déduire au cours de l'année suivante.

A cet effet, pour le calcul du prorata de déduction au titre de l'année 2024, les entreprises concernées doivent calculer le prorata de déduction à partir des opérations réalisées au cours de l'année 2023, selon le régime fiscal applicable auxdites opérations **à partir du 1^{er} janvier 2024.**

Exemple d'illustration :

Le chiffre d'affaires (CA) d'une entreprise spécialisée dans la production des conserves de poissons au titre de l'année 2023 se présente comme suit :

| Opérations | CA HT | Taux | TVA |
|---|-----------|------|----------|
| Opérations taxables | 10 000 DH | 20% | 2 000 DH |
| Opérations de vente de conserves de sardines (taxables au taux de 7% en 2023) | 5 000 DH | 7% | 350 DH |
| Opérations d'exportation de conserves de thon exonérées ADD | 5 000 DH | 0% | 0 DH |

Calcul du prorata de déduction à appliquer pour l'année 2024

CA taxable TTC + (CA export avec TVA théorique)
CA taxable TTC + (CA export avec TVA théorique) + (CA sardines exo SDD)

$$\frac{12\ 000 + (5\ 000 + 1\ 000)}{18\ 000 + 5\ 000^1}$$

Prorata de déduction = 18 000 / 23 000 x 100 = 78,26 %

Enfin, à titre d'illustration, le tableau ci-après récapitule les taux de TVA appliqués aux produits de base de large consommation avant et après la réforme introduite par la LF 2024.

| Produits ou opérations | Taux avant la réforme | Taux après la réforme |
|---|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> • Les médicaments anticancéreux, les médicaments antiviraux des hépatites B et C, les médicaments destinés au traitement du diabète, de l'asthme, des maladies cardiovasculaires, de la maladie du syndrome immunodéficientaire acquis (SIDA) et de la maladie de la méningite • Les vaccins • Les médicaments destinés au traitement de la fertilité et de la sclérose en plaques • Les médicaments dont le prix fabricant hors taxe fixé par voie réglementaire, dépasse 588 dirhams | 0% Avec droit à déduction à l'intérieur et à l'importation | 0% Avec droit à déduction à l'intérieur et à l'importation |

¹ Prise en compte du CA relatif aux opérations de vente des conserves de sardines réalisé en 2023, selon le régime d'exonération SDD en 2024.

| Produits ou opérations | Taux avant la réforme | Taux après la réforme |
|---|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> Autres produits pharmaceutiques | <p align="center">7% Avec droit à déduction à l'intérieur et à l'importation</p> | <p align="center">0% Avec droit à déduction à l'intérieur et à l'importation</p> |
| <ul style="list-style-type: none"> Les matières premières et les produits entrant intégralement ou pour une partie de leurs éléments dans la composition des produits pharmaceutiques ainsi que les emballages non récupérables des produits pharmaceutiques et les produits et matières entrant dans leur fabrication | <p align="center">7% Avec droit à déduction à l'intérieur et à l'importation</p> | <p align="center">20% Avec droit à déduction à l'intérieur et à l'importation</p> |
| <ul style="list-style-type: none"> Les fournitures scolaires ainsi que les produits et matières entrant dans leur composition | <p align="center">7% Avec droit à déduction à l'intérieur et à l'importation</p> | <p align="center">Exonération Sans droit à déduction à l'intérieur et à l'importation</p> |
| <ul style="list-style-type: none"> L'eau destinée à un usage domestique vendue ou livrée par les organismes chargés de la distribution publique, ainsi que les prestations d'assainissement et les opérations de location du compteur d'eau, destinées au même usage | <p align="center">7% Avec droit à déduction</p> | <p align="center">0% Avec droit à déduction</p> |
| <ul style="list-style-type: none"> Le beurre de fabrication artisanale Le beurre dérivé du lait d'origine animale autre que celui de fabrication artisanale Les graisses alimentaires (animales ou végétales), margarines et saindoux | <p align="center">Exonération Sans droit à déduction à l'intérieur et à l'importation</p> <p align="center">14% Avec droit à déduction à l'intérieur et à l'importation</p> <p align="center">20% Avec droit à déduction à l'intérieur et à l'importation</p> | <p align="center">Exonération Sans droit à déduction à l'intérieur et à l'importation</p> <p align="center">Exonération Sans droit à déduction à l'intérieur et à l'importation</p> <p align="center">20% Avec droit à déduction à l'intérieur et à l'importation</p> |
| <ul style="list-style-type: none"> Les conserves de sardines Le lait en poudre Le savon de ménage (en morceaux ou en pain) | <p align="center">7% Avec droit à déduction à l'intérieur et à l'importation</p> | <p align="center">Exonération Sans droit à déduction à l'intérieur et à l'importation</p> |

2. Alignement progressif des taux de TVA afin de réduire le butoir et assurer la neutralité pour les entreprises

Dans le cadre de la mise en œuvre de l'objectif de la loi-cadre portant réforme fiscale visant la consécration de la neutralité de la TVA afin d'atténuer les situations de butoir pour les entreprises, l'article 6 de la LF 2024 a introduit les mesures suivantes :

A-Réduction progressive du taux de TVA applicable à l'énergie électrique produite de sources renouvelables

Avant l'entrée en vigueur de la LF 2024, l'énergie électrique était soumise à la TVA au taux réduit de 14%.

Dans le cadre de l'accompagnement de la stratégie nationale bas carbone visant le développement des énergies renouvelables, l'article 6 de la LF 2024 a modifié et complété les articles 99, 121 et 247-XXXXI-D du CGI, afin de réduire progressivement le taux de cette taxe, de 14% à 10%, au titre des opérations de ventes réalisées par les producteurs de l'énergie électrique produite à partir des énergies renouvelables (énergie éolienne, solaire, hydraulique, etc.).

Cette réduction progressive du taux de TVA est opérée comme suit :

- 12% à compter du 1^{er} janvier 2024 ;
- 10% à compter du 1^{er} janvier 2025.

B-Alignement progressif du taux de TVA applicable à l'énergie électrique et à la location du compteur d'électricité

Avant l'entrée en vigueur de la LF 2024, l'énergie électrique était soumise à la TVA au taux réduit de 14%.

Dans le cadre de la consécration de la neutralité de la TVA, l'article 6 de la LF 2024 a modifié et complété les articles 99, 121 et 247-XXXXI-B du CGI pour aligner progressivement le taux de TVA appliqué à l'énergie électrique sur le taux de 20%, sur une période de trois ans, comme suit :

- 16% à compter du 1^{er} janvier 2024 ;
- 18% à compter du 1^{er} janvier 2025 ;
- 20% à compter du 1^{er} janvier 2026.

Par ailleurs, il convient de souligner que l'article 6-IV-9° de la LF 2024 a précisé qu'à titre transitoire et nonobstant toute disposition contraire, **le changement des taux de la TVA prévus à l'article 247-XXXXI-B du CGI n'a pas d'incidence sur les tarifs de vente de l'énergie électrique fixés par l'arrêté du ministre délégué auprès du chef du gouvernement chargé des affaires générales et de la gouvernance n° 2451-14 du 23 ramadan 1435 (21 juillet 2014).**

Concernant la location du compteur d'électricité, avant le 1^{er} janvier 2024, cette opération était soumise à la TVA au taux réduit de 7%.

Dans le cadre du même objectif de la neutralité de la TVA, l'article 6 de la LF 2024 a modifié et complété les articles 99, 121 et 247-XXXXI-C du CGI, afin d'aligner progressivement le taux de TVA appliqué à la location du compteur d'électricité sur le taux normal de 20%, sur une période de trois ans, comme suit :

- 11% à compter du 1^{er} janvier 2024 ;
- 15% à compter du 1^{er} janvier 2025 ;
- 20% à compter du 1^{er} janvier 2026.

C- Réduction progressive du taux de TVA applicable aux opérations de transport urbain et aux opérations de transport routier de voyageurs et de marchandises

Avant l'entrée en vigueur de la LF 2024, les opérations de transport de voyageurs et de marchandises, à l'exclusion des opérations de transport ferroviaire, étaient soumises à la TVA au taux réduit de 14%.

Dans le cadre de la mise en œuvre de l'objectif social visé par la loi-cadre portant réforme fiscale, l'article 6 de la LF 2024 a modifié et complété les articles 99 et 247-XXXXI-G du CGI, afin de réduire progressivement le taux de TVA de 14% à 10%, pour les opérations de transport urbain et des opérations de transport routier de voyageurs et de marchandises, sur une période de trois ans, comme suit :

- 13% à compter du 1^{er} janvier 2024 ;
- 12% à compter du 1^{er} janvier 2025 ;
- 10% à compter du 1^{er} janvier 2026.

A cet effet, le taux de TVA applicable aux différents modes de transport urbain (autobus, taxis, tramway, etc.) ainsi qu'aux opérations de transport routier de personnel, sera réduit progressivement de 14% à 10% comme précisé ci-dessus.

Toutefois, il est à préciser que les opérations de transport ferroviaire et de transport sanitaire demeurent soumises au taux de TVA de 20%.

Par ailleurs, il est à rappeler que les opérations de transport scolaire effectuées au profit des élèves et des étudiants par les établissements de l'enseignement privé, demeurent exonérées de la TVA sans droit à déduction, conformément aux dispositions de l'article 91-V-4° du CGI.

D- Alignement progressif du taux de TVA applicable aux autres opérations de transport de voyageurs et de marchandises

Avant l'entrée en vigueur de la LF 2024, les opérations de transport de voyageurs et de marchandises, à l'exclusion des opérations de transport ferroviaire, étaient soumises à la TVA au taux réduit de 14%.

Dans le cadre du même objectif de la neutralité de la TVA, l'article 6 de la LF 2024 a modifié et complété les articles 99 et 247-XXXXI-F du CGI pour aligner progressivement le taux de 14% précité sur le taux de 20%, sur une période

de trois ans, concernant les opérations de transport de voyageurs et de marchandises, autres que celles de transport urbain et des opérations de transport routier de voyageurs et de marchandises, comme suit :

- 16% à compter du 1^{er} janvier 2024 ;
- 18% à compter du 1^{er} janvier 2025 ;
- 20% à compter du 1^{er} janvier 2026.

Ainsi, le taux de la TVA applicable aux opérations de transport aérien et maritime domestiques de voyageurs et de marchandises sera aligné progressivement sur le taux de 20% comme précisé ci-dessus.

E- Alignement du taux de TVA appliqué à l'eau destinée à un usage autre que domestique

Avant l'entrée en vigueur de la LF 2024, les opérations de vente et de livraison portant sur l'eau livrée aux réseaux de distribution publique, les prestations d'assainissement fournies aux abonnés par les organismes chargés de l'assainissement ainsi que les opérations de location du compteur d'eau étaient soumises à la TVA au taux réduit de 7%.

Pour atteindre le même objectif de neutralité de la TVA, l'article 6 de la LF 2024 a porté le taux de cette taxe de 7% à 10%, avec droit à déduction, pour les opérations de vente et de livraison de l'eau destinée aux réseaux de distribution publique ainsi que pour les prestations d'assainissement fournies par les organismes chargés de l'assainissement et les opérations de location de compteurs d'eau, autres que celles portant sur l'eau destinée à un usage domestique visées à l'article 92-I-55° du CGI.

Cette disposition a été introduite dans les articles 99-B-1° et 247-XXXXI-A du CGI et prend effet à compter du 1^{er} janvier 2024.

A titre indicatif, le tableau ci-après récapitule les taux de TVA applicables aux principales opérations de vente d'eau destinée à un usage autre que domestique :

| Opérations | Taux avant le 01/01/24 | Taux à partir du 01/01/24 |
|---|-----------------------------------|--------------------------------------|
| • Vente d'eau destinée aux réseaux de distribution publique d'irrigation | 7% | 10% |
| • Vente d'eau d'irrigation non destinée aux réseaux de distribution publique | 20% | 20% |
| • Vente d'eau à usage industriel hors réseaux de distribution publique | 20% | 20% |
| • Vente de toutes autres eaux livrées hors réseaux de distribution publique | 20% | 20% |
| • Redevances d'exploitation des bassins hydrauliques | 20% | 20% |

F- Alignement progressif du taux de TVA applicable au sucre raffiné

Avant l'entrée en vigueur de la LF 2024, le sucre raffiné ou aggloméré, y compris les vergeoises, les candis et les sirops de sucre pur non aromatisés ni colorés, était soumis à la TVA au taux réduit de 7%.

Dans le cadre du même objectif de neutralité de la TVA, l'article 6 de la LF 2024 a modifié et complété les articles 99, 121 et 247-XXXXI-E du CGI, afin d'aligner progressivement, sur une période de trois ans, le taux de TVA appliqué au sucre raffiné ou aggloméré, y compris les vergeoises, les candis et les sirops de sucre pur non aromatisés ni colorés, sur le taux de 10%, comme suit :

- 8% à compter du 1^{er} janvier 2024 ;
- 9% à compter du 1^{er} janvier 2025 ;
- 10% à compter du 1^{er} janvier 2026.

G-Alignement du taux de TVA applicable à la voiture économique

Avant l'entrée en vigueur de la LF 2024, la voiture automobile dite "voiture économique" et tous les produits et matières entrant dans sa fabrication ainsi que les prestations de montage de ladite voiture étaient soumis à la TVA au taux réduit de 7% avec des formalités réglementaires.

Dans le cadre du même objectif de neutralité de la TVA, l'article 6 de la LF 2024 a modifié et complété les articles 99 et 121 du CGI, afin d'appliquer le taux de TVA de 10%, à compter du 1^{er} janvier 2024, à la voiture économique et tous les produits et matières entrant dans sa fabrication ainsi qu'aux prestations de montage de ladite voiture, sous réserve de l'accomplissement des formalités réglementaires.

A cet effet, le décret n° 2.23.1118, modifiant et complétant le décret n° 2-06-574 du 10 hijra 1427 (31 décembre 2006) pris pour l'application de la TVA, a modifié l'article 22 dudit décret pour prévoir l'application du taux de TVA de 10% à la voiture économique à compter du 1^{er} janvier 2024, au lieu du taux de 7% appliqué avant cette date.

H- Réduction progressive du taux de TVA applicable aux prestations de services rendues aux entreprises d'assurances par les démarcheurs ou courtiers d'assurances

Avant l'entrée en vigueur de la LF 2024, les prestations de services rendues aux entreprises d'assurances par tout agent démarcheur ou courtier d'assurances étaient soumises à la TVA au taux réduit de 14%, sans droit à déduction.

Cette taxe est retenue à la source par les entreprises d'assurances conformément aux dispositions de l'article 116 du CGI.

Dans le cadre du même objectif de neutralité de la TVA, l'article 6 de la LF 2024 a modifié et complété les articles 99 et 247-XXXXI-H du CGI, afin de réduire progressivement, sur une période de deux ans, le taux de TVA appliqué aux prestations de services rendues aux entreprises d'assurances par tout agent démarcheur ou courtier d'assurances, pour le ramener à 10%, sans droit à déduction, comme suit :

- 12% à compter du 1^{er} janvier 2024 ;
- 10% à compter du 1^{er} janvier 2025.

Suite à la modification apportée à l'article 99 du CGI, la LF 2024 a harmonisé les dispositions de l'article 106-7° du CGI relatives aux opérations exclues du droit à déduction, afin d'actualiser le renvoi aux prestations de services rendues aux entreprises d'assurances par les démarcheurs ou courtiers d'assurances.

I- Mesures transitoires

Suite aux nouvelles mesures précitées et afin de permettre aux personnes dont l'activité a connu des changements de taux d'acquitter la TVA due au titre des ventes entièrement effectuées avant le 1^{er} janvier 2024, la LF 2024 a modifié les dispositions de l'article 125-III du CGI.

Ainsi, à titre transitoire et par dérogation aux dispositions de l'article 95 du CGI, les sommes perçues à compter du 1^{er} janvier 2024 par les contribuables assujettis aux taux prévus à l'article 99 du CGI, sous réserve des dispositions prévues à l'article 247-XXXI dudit code, en paiement des opérations de ventes entièrement exécutées et facturées avant cette date, sont soumises au régime fiscal applicable à la date d'exécution de ces opérations.

Par ailleurs, et conformément aux dispositions de l'article 125-IV du CGI, les contribuables assujettis à la TVA selon le régime de l'encaissement doivent adresser avant le 1^{er} mars 2024 au service local des impôts dont ils relèvent, une liste nominative des clients débiteurs au 31 décembre 2023, en indiquant pour chacun d'eux, le montant des sommes dues au titre des affaires soumises au taux de la TVA en vigueur à la date d'exécution des opérations de vente.

La taxe due par les contribuables au titre des affaires visées ci-dessus sera acquittée au fur et à mesure de l'encaissement des sommes dues.

Les dispositions transitoires précitées sont applicables également au titre des années 2025 et 2026.

NB : Concernant les ventes portant sur l'énergie électrique et l'eau destinée aux réseaux de distribution publique ainsi que les prestations d'assainissement et la location des compteurs d'eau et d'électricité, il est admis d'appliquer la méthode consistant à césumer les factures de consommation par l'application du prorata temporis, en nombre de jours de chaque période, dans la mesure où elle permet d'appliquer les taux de TVA en vigueur en 2023 à la consommation de 2023 et les nouveaux taux de TVA pour la partie de la consommation de 2024.

Cette méthode peut également être appliquée à l'occasion du changement des taux en 2025 et 2026.

De même, en cas de régularisation ou de correction en 2024 des factures émises antérieurement, la même méthode de rattachement des taux de TVA à la période de consommation pourra être retenue.

Enfin, afin de mieux illustrer les modifications de taux précitées, le tableau ci-après récapitule les taux de TVA appliqués avant et après la réforme de cette taxe.

| Produits ou opérations | Taux avant la réforme | Taux après la réforme |
|--|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> • L'énergie électrique produite à partir des énergies renouvelables et vendue par les producteurs | 14% Avec droit à déduction à l'intérieur et à l'importation | <ul style="list-style-type: none"> • 12% à compter du 1^{er} janvier 2024 • 10% à compter du 1^{er} janvier 2025 |
| <ul style="list-style-type: none"> • L'énergie électrique | 14% Avec droit à déduction à l'intérieur et à l'importation | <ul style="list-style-type: none"> • 16% à compter du 1^{er} janvier 2024 • 18% à compter du 1^{er} janvier 2025 • 20% à compter du 1^{er} janvier 2026 |
| <ul style="list-style-type: none"> • La location du compteur d'électricité | 7% Avec droit à déduction à l'intérieur et à l'importation | <ul style="list-style-type: none"> • 11% à compter du 1^{er} janvier 2024 • 15% à compter du 1^{er} janvier 2025 • 20% à compter du 1^{er} janvier 2026 |
| <ul style="list-style-type: none"> • Les opérations de transport de voyageurs et de marchandises, à l'exclusion des opérations de transport ferroviaire | 14% Avec droit à déduction | <ul style="list-style-type: none"> ➤ Pour les opérations de transport urbain et les opérations de transport routier de voyageurs et de marchandises : <ul style="list-style-type: none"> • 13% à compter du 1^{er} janvier 2024 • 12% à compter du 1^{er} janvier 2025 • 10% à compter du 1^{er} janvier 2026 ➤ Pour les autres opérations de transport de voyageurs et de marchandises, à l'exclusion des opérations de transport urbain et des opérations de transport routier de voyageurs et de marchandises : <ul style="list-style-type: none"> • 16% à compter du 1^{er} janvier 2024 • 18% à compter du 1^{er} janvier 2025 • 20% à compter du 1^{er} janvier 2026 |
| <ul style="list-style-type: none"> • Les opérations de vente et de livraison portant sur l'eau destinée aux réseaux de distribution publique ainsi que les prestations d'assainissement fournies par les organismes chargés de l'assainissement et les opérations de location du compteur d'eau, autres que celles portant sur l'eau destinée à un usage domestique, visées à l'article 92-I-55° du CGI | 7% Avec droit à déduction | <ul style="list-style-type: none"> • 10% à compter du 1^{er} janvier 2024 |
| <ul style="list-style-type: none"> • Le sucre raffiné ou aggloméré, y compris les vergeuses, les candis et les sirops de sucre pur non aromatisés ni colorés | 7% Avec droit à déduction à l'intérieur et à l'importation | <ul style="list-style-type: none"> • 8% à compter du 1^{er} janvier 2024 • 9% à compter du 1^{er} janvier 2025 • 10% à compter du 1^{er} janvier 2026 |

| Produits ou opérations | Taux avant la réforme | Taux après la réforme |
|---|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> La voiture automobile dite "voiture économique" et tous les produits et matières entrant dans sa fabrication ainsi que les prestations de montage de ladite voiture | <p>7%</p> <p>Avec droit à déduction</p> | <ul style="list-style-type: none"> 10% avec droit à déduction à compter du 1^{er} janvier 2024 |
| <ul style="list-style-type: none"> Les prestations de services rendues aux entreprises d'assurances par tout agent démarcheur ou courtier d'assurances | <p>14%</p> <p>Sans droit à déduction</p> | <ul style="list-style-type: none"> 12% à compter du 1^{er} janvier 2024 10% à compter du 1^{er} janvier 2025 |

3. Intégration du secteur informel et rationalisation des incitations fiscales

A- Institution d'un nouveau régime d'auto-liquidation de la TVA

Afin de permettre la consécration de la neutralité de la TVA pour les assujettis qui s'approvisionnent auprès des fournisseurs situés hors champ d'application de la TVA ou exonérés sans droit à déduction et leur permettre de bénéficier de la déduction du montant de la TVA devant grever leurs achats, l'article 6 de la LF 2024 a complété le CGI par un nouvel article 125 quinquies pour instituer un nouveau régime **optionnel** d'auto-liquidation de la TVA.

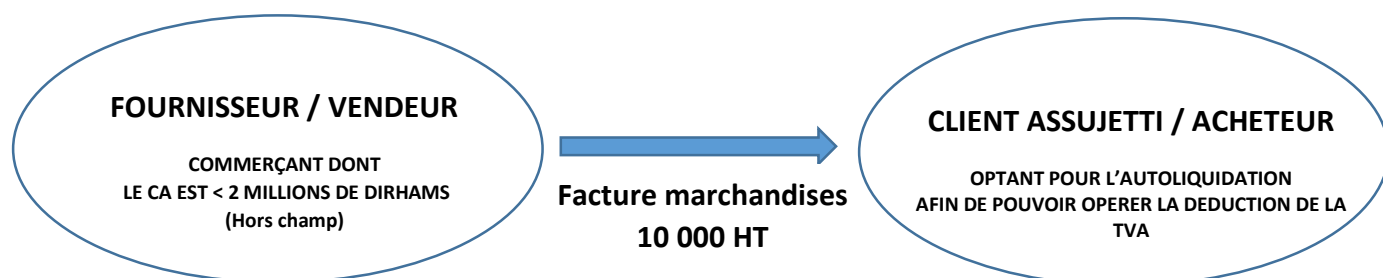
Ainsi, par dérogation aux dispositions des articles 87, 89 et 91 du CGI, le client assujetti peut déclarer et acquitter la TVA au titre des achats de biens et services effectués auprès de fournisseurs situés hors champ d'application de la taxe ou exonérés sans droit à déduction, à l'exclusion des opérations d'achat de terrains et de produits agricoles.

Dans ce cas, le client assujetti est tenu de déclarer, selon son régime d'imposition, le montant hors taxe de l'opération sur sa propre déclaration du chiffre d'affaires du mois ou du trimestre au cours duquel le paiement de l'opération a été effectué, de calculer la taxe exigible et de procéder à la déduction, dans la même déclaration, du montant de ladite taxe exigible ainsi déclaré, conformément aux dispositions de l'article 101 du CGI.

Néanmoins, dans le cas de crédit de taxe, le client doit reverser la TVA due au titre de l'opération réalisée par la personne située hors champ d'application de la TVA ou exonérée sans droit à déduction.

Ce nouveau régime s'applique aux opérations réalisées **à compter du 1^{er} juillet 2024**.

Exemple 1 :



Dans ce cas, le client auto-liquide 2 000 DH (10 000 X 20%) du montant de la TVA, procède à son versement au Trésor et opère la déduction de 2 000 DH.

Exemple 2 :

Une entreprise industrielle assujettie à la TVA a acheté en date du 15 janvier 2024 des métaux de récupération exonérés de la TVA, conformément aux dispositions de l'article 91-I-C-5° du CGI pour un montant de 100 000 DH.

En vertu des dispositions de l'article 125 quinquies du CGI, ladite entreprise peut auto-liquider la TVA au titre de cette opération. Ainsi, elle sera tenue de verser le montant de la TVA calculée sur les achats des métaux de récupération :

$$100\ 000\ \text{DH} \times 20\% = 20\ 000\ \text{DH}$$

Elle peut ainsi procéder à la déduction du montant de 20 000 DH sur la déclaration du chiffre d'affaires de janvier 2024.

NB : L'option à ce nouveau régime d'auto-liquidation de la TVA permet à l'entreprise d'auto-liquider la TVA sur les opérations d'acquisition auprès des fournisseurs situés hors champ ou exonérés sans droit à déduction, selon son choix.

B- Institution d'un nouveau régime de retenue à la source en matière de TVA

Afin d'inciter à la transparence fiscale et de lutter efficacement contre les fausses factures, l'article 6 de la loi de finances 2024 a complété les dispositions de l'article 117 du CGI par deux nouveaux paragraphes (IV et V), afin d'instituer deux nouveaux mécanismes de retenue à la source en matière de TVA, à savoir :

➤ Retenue à la source sur les opérations effectuées par les fournisseurs de biens d'équipement et de travaux assujettis à la TVA

Cette retenue à la source doit être effectuée par les clients assujettis sur le montant de la TVA due au titre des opérations imposables effectuées par les fournisseurs de biens d'équipement et de travaux assujettis qui ne présentent pas à ces clients, l'attestation justifiant leur régularité fiscale au titre des obligations de déclaration et de paiement des impôts, droits et taxes prévus par le CGI. Cette attestation doit être délivrée depuis moins de six (6) mois par l'administration fiscale.

A cet effet, les personnes qui effectuent uniquement des opérations situées hors champ d'application de la TVA ou exonérées sans droit à déduction, ne sont pas tenues d'opérer la retenue à la source précitée.

Par ailleurs, il est à préciser que l'attestation précitée doit être présentée par le fournisseur à son client au moment de la facturation ou au plus tard au moment du paiement. Ce dernier est tenu de vérifier l'authenticité de ladite attestation sur le site internet de la DGI avant de la prendre en considération.

Néanmoins, en cas de versement d'une avance, le client doit demander ladite attestation au moment de ce versement.

Ne sont pas tenus d'opérer la retenue à la source précitée, l'Etat, les collectivités territoriales ainsi que les établissements publics et les autres personnes morales de droit public tenus, en vertu de la législation et de la réglementation en vigueur, d'appliquer la réglementation relative aux marchés publics.

Ainsi, les personnes morales de droit public relevant des collectivités territoriales, notamment les Sociétés de Développement Local (SDL), ne sont pas tenues d'opérer ladite retenue à la source.

➤ **Retenue à la source sur les opérations effectuées par les prestataires de services assujettis à la TVA**

• **Personnes tenues d'opérer la retenue à la source**

Cette retenue à la source doit être opérée, à **hauteur de 75%** du montant de la TVA, au titre des opérations de prestations de services visées à l'article 89-I (5°, 10° et 12°) du CGI dont la liste est fixée par voie réglementaire, par les personnes suivantes :

- a) l'Etat, les collectivités territoriales et les établissements et entreprises publics et leurs filiales ainsi que les autres organismes publics qui versent les rémunérations desdites prestations aux personnes assujetties ;
- b) les personnes morales de droit privé assujetties et les personnes physiques assujetties, dont les revenus sont déterminés selon le régime du résultat net réel ou celui du résultat net simplifié, qui versent les rémunérations desdites prestations aux personnes physiques assujetties ayant présenté l'attestation justifiant leur régularité fiscale précitée au titre des obligations de déclaration et de paiement des impôts, droits et taxes prévus par le CGI. A défaut de présentation de ladite attestation, la retenue à la source est opérée à **hauteur de 100%** du montant de cette taxe.

• **Liste des prestations de services soumises à la retenue à la source**

Le décret n° 2.23.1118 précité a abrogé et remplacé l'article 24 pour prévoir que les prestations de services visées à l'article 89-I (5°, 10° et 12°) du CGI, dont la taxe sur la valeur ajoutée est retenue à la source, englobent :

- pour l'application des dispositions de l'article 117-V-a) dudit code, outre les prestations de services qui ne peuvent être qualifiées ni de travaux ni de fournitures, y compris les prestations innovantes, et qui font l'objet des marchés de services tels que définis par l'article 4 (14-c) du décret n° 2-22-431 relatif aux marchés publics, les prestations de services figurant sur la liste A annexée au décret n° 2.23.1118 précité ;

- pour l'application des dispositions de l'article 117-V- b) dudit code, les prestations de services figurant sur la liste B annexée au décret n° 2.23.1118 précité.

- **Prestations de services exclus de la retenue à la source**

Sont exclues de la retenue à la source visée à l'article 117 (IV et V) susvisé :

- les opérations de vente portant sur l'énergie électrique et l'eau livrée aux réseaux de distribution publique ;
- les prestations d'assainissement fournies aux abonnés par les organismes chargés de l'assainissement ainsi que la location de compteurs d'eau et d'électricité ;
- les ventes réalisées et les prestations de services fournies par les opérateurs de télécommunication ;
- les prestations de services rendues par tout agent démarcheur ou courtier d'assurances ;
- et les opérations de prestation de services dont le montant est inférieur ou égal à cinq mille (5 000) dirhams TTC, dans la limite de cinquante mille (50 000) dirhams TTC par mois et par fournisseur de ces services.

- **Modalités de versement des montants retenus à la source**

Le montant de la retenue à la source visée ci-dessus doit être versé au receveur de l'administration fiscale au cours du mois qui suit celui de chaque paiement. Chaque versement est accompagné d'un bordereau-avis selon un modèle établi par l'administration.

Les sommes retenues par les administrations et les comptables publics sont versées directement aux comptables publics relevant de la Trésorerie Générale du Royaume.

Ainsi, la TVA qui n'a pas été versée dans les conditions susvisées fait l'objet d'états de produits conformément aux dispositions de l'article 177 du CGI, tel qu'il a été complété par l'article 6 de la LF 2024.

- **Remboursement du crédit de taxe résultant de l'application de la retenue à la source**

La LF 2024 a complété l'article 103 du CGI par l'alinéa 6° afin de prévoir le remboursement du crédit de taxe résultant de l'application de la retenue à la source prévue à l'article 117 (IV et V) dudit code, selon les modalités prévues par l'article 25-VII du décret n° 2-06-574 pris pour l'application de la TVA tel qu'il a été complété par le décret n° 2.23.1118 précité .

Ainsi, les remboursements demandés sont liquidés dans la limite du montant de la TVA retenue à la source, conformément aux dispositions de l'article 117 (IV et V) du CGI.

• Obligation de déclaration

La LF 2024 a complété l'article 112-II du CGI, pour prévoir que lorsque le chiffre d'affaires est imposable par voie de la retenue à la source prévue à l'article 117 (IV et V) susvisé, la déclaration du chiffre d'affaires doit être accompagnée d'un relevé détaillé de la retenue à la source précitée, selon un modèle établi par l'administration.

Ainsi, l'article 204-III du CGI a été modifié afin d'appliquer une amende de 500 DH en cas de dépôt hors délai de ce relevé et une amende de 2 000 DH en cas de défaut de dépôt dudit relevé.

• Date d'effet

Il y a lieu de préciser que lesdites retenues à la source prévues par les articles 103-6°, 112-II, 117 (IV et V), 177 et 204-III du CGI, tels que modifiés et complétés par le paragraphe I de l'article 6 de la LF 2024, sont applicables aux opérations réalisées à compter du 1^{er} juillet 2024.

• Exemple d'illustration :

Au mois d'août 2024, les acquisitions de la société X (SARL) se présentent comme suit :

| Fournisseurs | Date | Désignation | Montant TTC (en dirhams) |
|--|----------|-----------------------------------|--------------------------|
| A (Personne physique) n'ayant pas présenté l'attestation de régularité fiscale | 01/08/24 | Service de nettoyage | 3 500,00 |
| | 10/08/24 | Service de gardiennage | 30 000,00 |
| | 30/08/24 | Service de jardinage | 4 500,00 |
| B (Personne physique) ayant présenté l'attestation de régularité fiscale | 02/08/24 | Service de montage | 3 500,00 |
| | 05/08/24 | Assistance technique | 45 000,00 |
| | 25/08/24 | Entretien de matériel | 4 500,00 |
| C (Personne Morale) n'ayant pas présenté l'attestation de régularité fiscale | 06/08/24 | Service de réparation | 15 000,00 |
| | 15/08/24 | Machine industrielle | 600 000,00 |
| | 20/08/24 | Marchandises destinées à la vente | 30 000,00 |
| D (Personne Morale) ayant présenté l'attestation de régularité fiscale | 14/08/24 | Travaux de construction | 300 000,00 |

Le traitement des retenues à la source en matière de TVA au titre des opérations précitées se fera comme suit :

Fournisseur A (Personne physique) :

1^{ère} opération en date du 01/08/2024 :

La société X cliente n'est pas tenue d'opérer la retenue à la source visée à l'article 117-V-b) du CGI au titre de cette prestation, vu que le montant de la facture ne dépasse pas 5 000 DH TTC (sachant que le cumul des opérations effectuées avec le même fournisseur par mois ne dépasse pas 50 000 DH TTC).

Ainsi, la société X doit verser le montant TTC de la facture à son fournisseur A, soit 3 500 DH.

2^{ème} opération en date du 10/08/2024 :

S'agissant d'une prestation de service dont la TVA doit être retenue à la source conformément aux dispositions de l'article 117-V-b) du CGI et puisque le montant de la facture dépasse 5 000 DH TTC, la société X est tenue d'opérer la retenue à la source de la TVA comme suit :

Montant HT : $30\ 000/1,2 = 25\ 000$ DH

Montant de la TVA y afférente : $25\ 000 \times 20\% = 5\ 000$ DH

S'agissant d'un fournisseur n'ayant pas présenté l'attestation de régularité fiscale, la TVA est retenue à la source à hauteur de 100% du montant de la taxe, soit 5 000 DH.

Ainsi, la société X doit verser le montant HT de la facture à son fournisseur A, soit 25 000 DH et doit verser la TVA de 5 000 DH au receveur de l'administration fiscale au cours du mois de septembre.

Cette société délivre à son fournisseur, à la demande de ce dernier, un document attestant la retenue à la source.

3^{ème} opération en date du 30/08/2024 :

La société X cliente n'est pas tenue d'opérer la retenue à la source visée à l'article 117-V-b) du CGI au titre de cette prestation, vu que le montant de la facture ne dépasse pas 5 000 DH TTC, sachant que le cumul des opérations effectuées avec le même fournisseur ne dépasse pas 50 000 DH TTC par mois:

$$(3\ 500 + 30\ 000 + 4\ 500 = 38\ 000\ \text{DH} < 50\ 000\ \text{DH})$$

Ainsi, la société X doit verser le montant TTC de la facture à son fournisseur A, soit 4 500 DH.

Fournisseur B (Personne physique) :

1^{ère} opération en date du 02/08/2024 :

La société X cliente n'est pas tenue d'effectuer la retenue à la source visée à l'article 117-V-b) du CGI sur ladite prestation, vu que le montant de la facture ne dépasse pas 5 000 DH TTC, sachant que le cumul des opérations effectuées avec le même fournisseur ne dépasse pas 50 000 DH TTC à la date de réalisation de cette opération.

Ainsi, la société X doit verser le montant TTC de la facture à son fournisseur B soit 3 500 DH.

2^{ème} opération en date du 05/08/2024 :

S'agissant d'une prestation de service dont la TVA doit être retenue à la source conformément aux dispositions de l'article 117-V-b) du CGI et puisque le montant de la facture dépasse 5 000 DH TTC, la société X est tenue d'effectuer la retenue à la source de la TVA comme suit :

Montant HT : $45\ 000/1,2 = 37\ 500$ DH

Montant de la TVA y afférente : $37\ 500 \times 20\% = 7\ 500$ DH

S'agissant d'un fournisseur ayant présenté l'attestation de régularité fiscale, la TVA est retenue à la source à hauteur de 75% du montant de la taxe soit $7\,500 \times 75\% = 5\,625$ DH.

Ainsi, la société X doit verser un montant de 39 375 DH (HT (37 500) +TVA (7 500 X 25%)) à son fournisseur B et 5 625 DH de TVA au receveur de l'administration fiscale au cours du mois de septembre.

A cet effet, la société X délivre à son fournisseur, suite à sa demande, un document attestant la retenue à la source.

3^{ème} opération en date du 25/08/2024 :

S'agissant d'une prestation de service dont la TVA doit être retenue à la source conformément aux dispositions de l'article 117-V-b) du CGI et puisque le cumul des opérations effectuées avec le même fournisseur dépasse 50 000 DH TTC au titre du même mois lors de la réalisation de cette opération ($3\,500 + 45\,000 + 4\,500 = 53\,000 > 50\,000$), la société X est tenue d'effectuer la retenue à la source de la TVA comme suit :

Montant HT : $4\,500/1,2 = 3\,750$ DH

Montant de la TVA y afférente : $3\,750 \times 20\% = 750$ DH

S'agissant d'un fournisseur ayant présenté l'attestation de régularité fiscale, la TVA est retenue à la source à hauteur de 75% du montant de la taxe soit $750 \times 75\% = 562,5$ DH.

Ainsi, la société doit verser 3 937,5 DH (HT (3 750) + TVA (750 x 25%)) à son fournisseur B et 562,5 DH de TVA au receveur de l'administration fiscale au cours du mois de septembre.

A cet effet, la société X délivre à son fournisseur, suite à sa demande, un document attestant la retenue à la source.

Fournisseur C (Personne Morale) :

1^{ère} opération en date du 06/08/2024 :

S'agissant d'une prestation de service fournie par une personne morale à une autre personne morale de droit privé, la société X n'est pas tenue d'opérer la retenue à la source, conformément aux dispositions de l'article 117-V-b) du CGI.

2^{ème} opération en date du 15/08/2024 :

S'agissant d'un bien d'équipement fourni par un fournisseur n'ayant pas présenté l'attestation de régularité fiscale, la société X est tenue d'opérer la retenue à la source prévue à l'article 117-IV du CGI comme suit :

Montant HT : $600\,000/1,2 = 500\,000$ DH

Montant de la TVA y afférente : $500\,000 \times 20\% = 100\,000$ DH

Ainsi, la société doit verser 500 000 DH (HT) à son fournisseur C et 100 000 DH de TVA au receveur de l'administration fiscale au cours du mois de septembre.

A cet effet, la société X délivre à son fournisseur, suite à sa demande, un document attestant la retenue à la source.

3^{ème} opération en date du 20/08/2024 :

S'agissant d'une livraison de marchandises **destinées à la vente**, la société X n'est pas tenue d'opérer la retenue à la source, conformément aux dispositions de l'article 117 (IV et V) du CGI.

Fournisseur D (Personne Morale):

S'agissant de travaux fournis par un fournisseur ayant présenté l'attestation de régularité fiscale, la société X n'est pas tenue d'opérer la retenue à la source, conformément aux dispositions de l'article 117-IV du CGI.

Autre cas d'illustration :

Pour réaliser son projet de construction, une société de travaux « A » a acheté auprès de ses fournisseurs :

- le ciment ;
- le sable ;
- le béton ;
- le fer ;
- la plomberie ;
- l'électricité ;
- la climatisation ;
- etc.

Par ailleurs, ladite société a sous-traité des travaux divers auprès de sous-traitants.

Ainsi, la société « A » doit s'assurer de la régularité fiscale de ses fournisseurs en leur demandant de lui présenter l'attestation de régularité fiscale, dès lors qu'il s'agit d'opérations d'acquisition effectuées dans le cadre de la réalisation des opérations de travaux.

A défaut, ladite société est tenue d'opérer la retenue à la source conformément aux dispositions de l'article 117-IV du CGI.

Dans ce cas, elle délivre à son fournisseur, suite à sa demande, un document attestant la retenue à la source.

C-Réinstauration de l'obligation de conservation des biens d'investissement inscrits dans un compte d'immobilisation

Avant la loi de finances 2013, toute entreprise ayant acquis des biens d'investissement (meubles et immeubles), exonérés de la TVA ou ouvrant droit à déduction, était tenue de conserver lesdits biens pendant une durée de cinq (5) ans.

A défaut de cette conservation, cette entreprise était tenue de procéder à une régularisation en reversant au Trésor le montant correspondant à l'exonération ou à la déduction initialement opérée au titre desdits biens, diminué d'un cinquième par année ou fraction d'année écoulée depuis la date d'acquisition de ces biens.

Avec l'institution du régime de la taxation des biens meubles d'occasion, la loi de finances 2017 a supprimé l'obligation de conservation des biens meubles d'investissement prévue à l'article 102 du CGI et la régularisation pour défaut de conservation prévue à l'article 104 (II-2°) dudit code.

Dans le cadre de la rationalisation des incitations fiscales et la lutte contre les pratiques frauduleuses, l'article 6 de la loi de finances 2024 a modifié et complété les dispositions des articles 102 et 104-II-2° précités pour réinstaurer l'obligation de conservation des biens meubles ayant bénéficié de l'achat en exonération de la TVA ou du droit à déduction de ladite taxe, dans un compte d'immobilisation pendant une période de 60 mois.

En cas de non-respect de l'obligation de conservation desdits biens pendant le délai précité et de leur affectation à la réalisation d'opérations soumises à la TVA ou exonérées en vertu des articles 92 et 94 du CGI, prévue à l'article 102 dudit code, le bénéficiaire de la déduction ou de l'achat en exonération est tenu **de reverser** au Trésor une somme égale au montant de l'exonération ou de la déduction initialement opérée, diminué d'un soixantième par mois ou fraction de mois écoulé depuis la date d'acquisition de ces biens. Etant entendu que le montant de TVA reversé n'est pas imputable sur le crédit de la TVA.

Ainsi, la TVA doit être régularisée lorsque les biens meubles ayant donné lieu à la déduction ou à l'exonération de la TVA, cessent de concourir à la réalisation d'opérations soumises à la TVA ou exonérées en vertu des articles 92 et 94 du CGI suite à la cession, à la cessation d'activité taxable ou au changement d'affectation, dans le délai des 60 mois qui suivent la date d'acquisition desdits biens.

Ce reversement est calculé en fonction du nombre de mois restant à courir sur cette période de 60 mois, sachant que le mois d'acquisition, de cession ou de retrait du bien meuble est considéré comme un mois entier.

Il est à préciser que conformément aux dispositions de l'article 104-II-2° du CGI, la TVA régularisée au titre du bien meuble, ouvre droit à déduction chez le vendeur dans la limite de la TVA facturée, en cas de cession en tant que bien d'occasion, conformément à l'article 125 bis du CGI.

Toutefois, les opérations de cession des biens meubles effectuées par les établissements de crédit et organismes assimilés dans le cadre des opérations de crédit-bail (Leasing et Location avec Option d'Achat) ou de « Ijara Mountahia Bitamlik » ne donnent pas lieu à cette régularisation.

Les nouvelles dispositions des articles 102 et 104-II du CGI, telles que modifiées et complétées par le paragraphe I de l'article 6 de la LF 2024, sont applicables aux opérations de cession ou de retrait de l'actif des biens meubles d'investissement réalisées à compter du 1^{er} janvier 2024.

Exemple d'illustration :

Une entreprise achète le 05/10/2023 un bien d'investissement d'un montant de 1 000 000 DH HT avec bénéfice d'une exonération de TVA d'un montant de 200 000 DH.

Le 25/12/2024, ladite entreprise a procédé à la cession dudit bien pour un montant de 600 000 DH dont 100 000 DH de TVA sur bien d'occasion.

Dans ce cas, une régularisation s'impose pour défaut de conservation pendant 60 mois.

- Durée de conservation : 15 mois
- Nombre de mois restants : 60 - 15 = 45 mois

Ainsi, l'entreprise doit reverser le montant suivant :

$$\frac{200\,000 \times 45}{60} \dots\dots\dots = 150\,000 \text{ DH}$$

Ladite entreprise bénéficie du droit à déduction du montant de la TVA régularisée dans la limite de la TVA facturée sur bien d'occasion, à savoir 100 000 DH.

Par conséquent, dans ce cas, l'entreprise cédante peut déduire 100 000 DH.

D-Elargissement du champ d'application de la TVA pour appréhender les prestations de services à distance fournies par des non-résidents

Dans le cadre d'élargissement du champ d'application de la TVA et afin d'appréhender les prestations de services fournies à distance de manière dématérialisée, par une personne non résidente, la LF 2024 a introduit les deux mesures suivantes :

- la révision des règles de la territorialité de la TVA prévues à l'article 88 du CGI, en vue de consacrer le principe de taxation desdites prestations, selon le lieu de la résidence du consommateur, conformément aux normes internationales ;
- la création d'un nouvel article 115 bis au niveau du CGI, afin d'instituer l'obligation d'identification des fournisseurs non-résidents desdites prestations sur une plate-forme électronique ainsi que l'obligation de déclaration de chiffre d'affaires réalisé et de versement de la taxe due au Maroc.

1) Révision des règles de la territorialité de la TVA

Avant l'entrée en vigueur de la LF 2024, l'article 88 du CGI prévoyait qu'une opération est réputée faite au Maroc :

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

Dans le cadre de l'élargissement du champ d'application de la TVA, la LF 2024 a complété les dispositions de l'article 88-2° précité relatives aux règles de territorialité, afin d'appréhender les prestations de services fournies à distance de manière dématérialisée par une personne non résidente n'ayant pas d'établissement au Maroc à un client ayant son siège, son établissement ou son domicile fiscal au Maroc, ou à un client résidant à titre occasionnel au Maroc.

A cet effet, lesdites prestations sont réputées faites au Maroc, même si au moment de la fourniture du service dématérialisé le client se trouve à l'étranger ou même si le service est consommé de manière dématérialisée par ledit client à l'étranger.

Au sens du CGI une personne physique est considérée comme ayant son domicile fiscal au Maroc lorsqu'elle y dispose de son foyer d'habitation permanent, du centre de ses intérêts économiques ou lorsque la durée continue ou discontinue de ses séjours au Maroc dépasse 183 jours pour toute période de 365 jours.

Ces critères sont énoncés par ordre d'importance, en ce sens que le foyer permanent d'habitation est pris en considération en premier lieu et ce n'est qu'à défaut de celui-ci qu'il est tenu compte du centre des intérêts économiques et enfin de la durée du séjour.

Il convient de signaler que les dispositions de l'article 88-2° précité ont défini le service fourni à distance de manière dématérialisée comme étant toute prestation rendue à travers un outil de communication à distance, y compris les biens incorporels et les autres biens immatériels.

Ainsi, à titre indicatif, sont considérés comme des services fournis à distance au sens de l'article 88- 2° du CGI :

- la fourniture et l'hébergement de sites informatiques, la maintenance à distance de programmes et d'équipements ;
- la fourniture de logiciels et d'applications et leur mise à jour ;
- la fourniture de contenu numérique (musique, films, jeux en ligne, jeux de hasard, images, vidéos, textes, informations, etc.) ;
- l'abonnement aux plateformes cinématographiques et télévisuelles dédiées aux services de vidéo à la demande (VOD) ;
- l'abonnement aux bases de données ou leur mise à disposition ;
- la fourniture à distance de services de formation, de conseil ou d'assistance, etc.

Exemples d'illustration :

Exemple n° 1 :

Durant son séjour touristique à Madrid (Espagne), Monsieur « Y », ayant son domicile fiscal au Maroc, a téléchargé sur son téléphone portable un film documentaire auprès d'une société non résidente de fourniture de contenu numérique n'ayant pas d'établissement au Maroc.

Cette prestation rendue à travers un outil de communication à distance a été facturée à Monsieur « Y » pour un montant total de 120 DH.

Selon les dispositions de l'article 88-2° du CGI, cette opération est réputée faite au Maroc.

Exemple n° 2 :

En prévision d'un séjour d'affaires à Paris (France), Monsieur « Z », ayant son domicile fiscal au Maroc, a procédé au paiement d'une prestation relative à la réservation d'une unité de logement et d'une voiture de location pour la durée dudit séjour auprès d'une société non résidente n'ayant pas d'établissement au Maroc.

Cette prestation a été facturée à Monsieur « Z » pour un montant total de 18 000 DH.

Bien que le service soit fourni à distance, la prestation a été physiquement consommée à l'étranger. Ainsi, selon les dispositions de l'article 88-2° du CGI précité, cette opération n'est pas réputée faite au Maroc.

Exemple n° 3 :

Au cours de son vol vers l'étranger, Monsieur « X », ayant son domicile fiscal au Maroc, a téléchargé sur son téléphone portable une application de jeux d'une société non résidente n'ayant pas d'établissement au Maroc.

Cette prestation rendue à travers un outil de communication à distance a été facturée à Monsieur « X » pour un montant total de 600 DH.

Selon les dispositions de l'article 88-2° du CGI, cette opération est réputée faite au Maroc.

2) Institution des obligations des fournisseurs de services à distance non-résidents

L'article 6-II de la loi de finances pour l'année budgétaire 2024 a créé un nouvel article 115 bis du CGI relatif aux obligations des fournisseurs de services à distance non-résidents.

Cet article prévoit qu'à défaut d'accréditation d'un représentant fiscal conformément aux dispositions de l'article 115 du CGI, toute personne non résidente n'ayant pas d'établissement au Maroc qui fournit des prestations de services à distance de manière dématérialisée, aux clients non assujettis ayant leur siège, leur établissement ou leur domicile fiscal au Maroc ou aux clients résidents à titre occasionnel au Maroc, doit respecter les obligations suivantes :

- s'enregistrer sur la plateforme électronique dédiée à cet effet et obtenir un identifiant fiscal ;
- souscrire, sur ladite plateforme, avant l'expiration de chaque mois, la déclaration du chiffre d'affaires réalisé au Maroc au titre des prestations précitées fournies aux clients non assujettis, autres que ceux ayant opéré la retenue à la source prévue au 4^{ème} alinéa de l'article 115 et à l'article 117-III du CGI, au cours du mois précédent et verser, en même temps, la taxe correspondante sans droit à déduction;
- tenir un registre des prestations fournies et le mettre à la disposition de l'administration, à sa demande, par voie électronique. Ce registre doit être conservé pendant dix (10) ans.

Il y a lieu de préciser, à cet effet, que les modalités d'application des dispositions de l'article 115 bis du CGI précité seront fixées par voie réglementaire.

E- Institution du principe de la solidarité en cas d'infraction aux obligations de déclaration et/ou de paiement en matière de TVA

Dans le cadre du renforcement des moyens de lutte contre les pratiques visant à éluder le paiement de la TVA, l'article 6 de la loi de finances pour l'année budgétaire 2024 a complété l'article 182 du CGI par le paragraphe II relatif à un nouveau dispositif de solidarité en matière de TVA.

Ce nouveau dispositif prévoit qu'en cas d'infraction aux obligations relatives à la déclaration et/ou au paiement prévues par le CGI, en matière de TVA, tout responsable de la gestion financière ou administrative de l'entreprise ou tout bénéficiaire effectif du montant de cette taxe non versé au receveur de l'administration fiscale, demeure solidairement redevable de la taxe due, des pénalités et majorations y afférentes.

Il s'agit notamment de toute personne qui, au sens des dispositions de **l'article 192 du CGI**, utilise des moyens en vue d'éluder le paiement de la TVA ou en vue d'obtenir des déductions ou remboursements de ladite taxe induit ou de le permettre à autrui, tels que :

- la délivrance ou la production de factures fictives ;
- la production d'écritures comptables fausses ou fictives ;
- la vente sans factures de manière répétitive ;
- la soustraction ou la destruction de pièces comptables légalement exigibles.

Ainsi, en cas de mise en recouvrement, ladite personne demeure solidairement redevable de la taxe due, des pénalités et majorations y afférentes, en se référant à l'article 182-II du CGI.

Il a été également prévu dans le cadre de ce nouveau dispositif, qu'en cas de litige sur le montant de la taxe impayé, l'application des dispositions du paragraphe II précité est suspendue pendant la période allant de la date d'introduction du recours devant le tribunal compétent jusqu'à la date du jugement ou de la décision judiciaire ayant la force de la chose jugée.

N.B : En cas de taxation ou de rectification de déclarations, le montant de la TVA pour lequel la solidarité prévue à l'article 182-II du CGI peut être invoquée est mentionné sur les états de produits établis par l'administration à cet effet.

Il reste, toutefois, évident, que la solidarité ne va être invoquée que si la société en question ne procède pas à l'acquittement de la TVA dont elle est redevable.

Les dispositions de l'article 182-II du CGI précité sont applicables aux opérations réalisées à compter du 1^{er} janvier 2024.

F- Institution de l'obligation de présenter les garanties suffisantes pour bénéficier de l'exonération de la TVA sur les biens d'investissement

Il est rappelé que les biens d'investissement acquis ou importés par les entreprises assujetties à cette taxe, inscrits dans un compte d'immobilisation, sont exonérés de la TVA avec droit à déduction à l'intérieur et à l'importation, selon les conditions prévues aux articles 92-I-6° et 123-22° du CGI.

Dans le cadre de la rationalisation des incitations fiscales et la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, la LF 2024 a complété les dispositions des articles 92-I-6° et 123-22° précités, afin d'instituer l'obligation de fournir les garanties suffisantes conformément aux textes législatifs et réglementaires en vigueur pour bénéficier de l'exonération de la TVA sur les biens d'investissement, à l'exception de ceux exonérés dans le cadre des conventions conclues avec l'Etat.

Cette obligation concerne également toutes les exonérations qui s'appliquent selon les conditions prévues à l'article 92-I-6° précité, à savoir :

- l'exonération des autocars, des camions et des biens d'équipement y afférents, acquis ou importés par les entreprises de transport international routier, prévue aux articles 92-I-7° et 123-23° du CGI ;
- l'exonération des biens d'équipement destinés à l'enseignement privé ou à la formation professionnelle, acquis ou importés par les établissements privés d'enseignement ou de formation professionnelle, prévue aux articles 92-I-8° et 123-24° du CGI ;
- l'exonération des biens d'équipement, outillages et matériels acquis ou importés par les diplômés de la formation professionnelle, prévue aux articles 92-I-9° et 123-25° du CGI.

Ainsi, le décret n° 2.23.1118 précité a complété et modifié les dispositions des articles 4, 5 et 6 du décret n° 2-06-574 du 10 hija 1427 (31 décembre 2006) pris pour l'application de la TVA, afin d'instituer l'obligation d'accompagner la demande d'achat en exonération de la TVA par un document justifiant la constitution des garanties prévues aux articles précités.

Les garanties susvisées peuvent être constituées sous forme de :

- caution bancaire ;
- nantissement de marché public ;
- affectation hypothécaire ;
- lettre de change avalisée ;
- nantissement d'un fonds de commerce ;
- ou toute autre forme de garantie fournie par le contribuable, conformément aux dispositions législatives et réglementaires en vigueur, notamment le code de recouvrement des créances publiques, le code de commerce, la loi relative aux suretés mobilières et le dahir formant code des obligations et contrats.

En effet, pour bénéficier de l'exonération de la TVA susvisée, lesdites garanties doivent être suffisantes et acceptées par l'administration.

L'obligation de fournir les garanties précitées s'applique pour les demandes d'achat en exonération déposées **à compter du 1^{er} janvier 2024**.

Ainsi, pour bénéficier de l'achat des biens d'investissement en exonération de la TVA, à l'intérieur et à l'importation, les contribuables doivent accomplir les formalités réglementaires prévues à l'article 4 du décret n° 2-06-574 pris pour l'application de la TVA, comme suit :

➤ **Concernant l'exonération de la TVA à l'intérieur**

Pour bénéficier de l'exonération de la TVA sur les biens d'investissement, prévue par les dispositions de l'article 92-I-6° du CGI, les assujettis doivent en faire la demande et justifier de la tenue d'une comptabilité régulière permettant l'inscription desdits biens dans un compte d'immobilisation donnant lieu à amortissement.

La demande susvisée doit être accompagnée des pièces visées à l'article 4-I-A-a), b) et c) du décret n° 2-06-574 pris pour l'application de la TVA précité.

Après validation de ladite demande par le service des impôts concerné, le contribuable est invité à fournir un document justifiant la constitution des garanties suffisantes conformément aux textes législatifs et réglementaires en vigueur.

Après examen des garanties déposées, le service local des impôts établit une attestation d'achat en exonération de la TVA des biens d'investissement.

N.B. Le contribuable peut également fournir les garanties suffisantes pour les besoins de tout ou partie de son projet d'investissement, à tout moment, auprès de la DGI. Dans ce cas, il peut bénéficier de l'achat en exonération jusqu'à épuisement des garanties présentées et acceptées par l'Administration.

➤ **Concernant l'exonération de la TVA à l'importation**

Conformément aux dispositions de l'article 4-I-B du décret n° 2-06-574 précité, l'exonération des biens d'investissement à l'importation est subordonnée à la production par l'importateur :

- a) d'un engagement par lequel l'intéressé s'engage à inscrire dans un compte d'immobilisation les biens d'investissement importés susceptibles d'ouvrir droit à la déduction prévue à l'article 101 du CGI ;
- b) d'un document justifiant la constitution des garanties prévues à l'article 123-22°-a) du CGI.

A cet effet, il doit prendre attache de la DGI pour fournir les garanties nécessaires afin de bénéficier de l'exonération de la TVA sur les biens d'investissement.

Après examen, la DGI établit une attestation de dépôt des garanties suffisantes qui est transmise à l'ADII.

Il y a lieu de rappeler que le contribuable peut consigner, au moment de l'importation, à la caisse de l'agent du recouvrement, une somme équivalente au montant de la TVA, conformément à la réglementation en vigueur, dans l'attente de la constitution desdites garanties.

Enfin, il est à préciser que le contribuable peut demander la mainlevée de la garantie, auprès de la DGI, en justifiant le respect de l'obligation de conservation desdits biens pendant les délais prévus à l'article 102 du CGI, et de leur affectation à la réalisation d'opérations soumises à la TVA ou exonérées en vertu des articles 92 et 94 du CGI.

4. Mesures d'harmonisation et de clarification des règles d'assiette

A-Clarification du régime fiscal applicable aux locations d'immeubles en matière de TVA

La LF 2017 avait modifié les dispositions de l'article 89-I-10°-a) du CGI pour limiter l'assujettissement à la TVA aux opérations de location portant sur des locaux meublés ou garnis et 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.

La LF 2018 avait accordé le droit d'option à l'assujettissement à la TVA aux bailleurs qui donnent en location des locaux à usage professionnel non équipés. Ainsi, ces bailleurs peuvent prendre la qualité d'assujettis à cette taxe, conformément aux dispositions de l'article 90-4° du CGI.

Afin de clarifier le régime fiscal applicable aux opérations de location de locaux à usage professionnel non équipés, l'article 6-I de la LF 2024 a complété l'article 89-I-10°-a), afin de préciser que ces opérations sont obligatoirement soumises à la TVA, lorsque ces locaux sont acquis ou construits avec bénéfice du droit à déduction ou de l'exonération de cette taxe.

Ainsi, les personnes ayant bénéficié de l'exonération ou du droit à déduction doivent obligatoirement facturer la TVA à leurs clients, au titre des opérations de location de locaux non équipés.

B-Révision de la sanction applicable en cas de dépôt hors délai d'une déclaration créditrice

Avant l'entrée en vigueur de la LF 2024, lorsque la déclaration du chiffre d'affaires en matière de TVA est déposée hors délai légal avec un crédit de taxe, la sanction appliquée était la réduction de ce crédit de 15%.

Dans le but de préserver le droit à déduction, en respect du principe de la neutralité de la TVA, et en vue d'harmoniser ladite sanction avec celles appliquées aux autres déclarations déposées hors délai, l'article 6 de la LF 2024 a modifié les dispositions de l'article 204-II du CGI, afin d'appliquer une amende de 15% du montant de la TVA de la période ou du crédit de taxe de cette période, avec un minimum de 500 dirhams.

Cette sanction est immédiatement exigible sans procédure, conformément aux dispositions de l'article 209 du CGI.

Cette disposition s'applique aux déclarations de chiffre d'affaires souscrites à compter du 1^{er} janvier 2024.

C-Clarification du délai de forclusion lié à l'exercice du droit à déduction

Avant l'entrée en vigueur de la LF 2024, le droit à déduction de la TVA devait s'exercer dans un délai n'excédant pas une année, à compter du mois ou du trimestre de la naissance dudit droit. Ce droit prend naissance à l'expiration du mois de l'établissement des quittances de douane ou du paiement partiel ou intégral des factures ou mémoires établis au nom du bénéficiaire.

A ce titre, l'article 6 de la LF 2024 a clarifié les dispositions de l'article 101-3° du CGI, en précisant que le droit à déduction prend naissance « dans le mois » de l'établissement des quittances de douane ou du paiement.

En outre, la LF 2024 a complété le CGI par un nouvel article 204 bis visant à appliquer une sanction spécifique de 15% sur le montant de la TVA déduite hors du délai d'une année précité, avec un minimum de 500 DH.

Cette sanction est immédiatement exigible sans procédure, conformément aux dispositions de l'article 209 du CGI.

Par ailleurs, il est à rappeler que le droit à déduction ne doit en aucun cas s'exercer au-delà du délai de la prescription quadriennale.

Les nouvelles dispositions de l'article 204 bis s'appliquent aux déclarations de chiffre d'affaires souscrites à compter du 1^{er} janvier 2024.

D- Exonération de la TVA à l'intérieur des redevances et droits de licence dont la valeur est incluse dans la base d'imposition de la TVA à l'importation

Aux termes des dispositions de l'article 20 ter du Code des Douanes et Impôts Indirects et pour la détermination de la valeur en douane des marchandises importées, le prix effectivement payé ou à payer doit être augmenté, entre autres, du montant des redevances et droits de licence (royalties) relatifs aux marchandises à évaluer.

Il s'agit des redevances et droits de licence que l'acheteur est tenu d'acquitter, soit directement soit indirectement, en tant que condition de la vente des marchandises à évaluer, dans la mesure où ces redevances et droits de licence n'ont pas été inclus dans le prix effectivement payé ou à payer.

Les redevances et les droits de licence visés ci-dessus peuvent comprendre, entre autres, les paiements effectués au titre des brevets, marques de fabrique ou de commerce et droits d'auteur.

Toutefois, ne sont pas ajoutés au prix effectivement payé ou à payer :

- les frais relatifs au droit de reproduire les marchandises importées ;
- les paiements effectués par l'acheteur en contrepartie du droit de distribuer ou de revendre les marchandises importées si ces paiements ne sont pas une condition de la vente, pour l'exportation, des marchandises importées.

A ce titre, et afin d'intégrer le montant des royalties dans la valeur des marchandises, les importateurs concernés doivent respecter les conditions précisées dans la Circulaire N° 5990/412 publiée par l'Administration des Douanes et Impôts Indirects en date du 16/12/2019.

Or, bien que la TVA sur lesdites redevances et droits de licence soit payée à l'importation, les entreprises concernées s'en acquittent également à l'intérieur, par auto-liquidation ou auprès du représentant fiscal de leurs fournisseurs étrangers au Maroc, lors du paiement effectif des redevances et ce, en application de l'article 115 du CGI.

Une telle situation implique le paiement d'une TVA doublement sur les redevances par les sociétés concernées.

Afin d'éviter cette double taxation en matière de TVA, l'article 6 de la LF 2024 a exonéré de la TVA à l'intérieur, sans droit à déduction, les redevances et droits de licence dont la valeur est incluse dans la base d'imposition de la TVA à l'importation.

Ainsi, à compter du 1^{er} janvier 2024, conformément aux dispositions de l'article 91-XI du CGI, les redevances et droits de licence inclus dans la base d'imposition de la taxe sur la valeur ajoutée à l'importation sont exonérés de la TVA à l'intérieur, sans droit à déduction. Cette exonération est accordée dans la limite du montant de la TVA acquittée à l'importation au titre des redevances et droits de licence précités.

Exemple :

Une entreprise marocaine de distribution du riz usiné importé, est tenue de verser une redevance sur la marque à son fournisseur étranger n'ayant pas d'établissement au Maroc d'un montant de 500 000 DH.

En application de l'article 20 ter du Code des Douanes et Impôts Indirects, le montant de la redevance a été inclus dans la base d'imposition de la TVA à l'importation.

Par conséquent, sachant que le riz usiné est soumis à la TVA au taux de 10% à l'importation, l'entreprise a acquitté une TVA de 50 000 DH (500 000 DH X 10%) à l'importation au titre de ladite redevance.

A l'intérieur, s'agissant d'une rémunération d'une prestation de service fournie par un fournisseur étranger n'ayant pas d'établissement au Maroc et n'ayant pas désigné un représentant fiscal, l'entreprise marocaine cliente est tenue d'auto-liquider la TVA due au titre de ladite prestation conformément aux dispositions de l'article 115 du CGI.

Ainsi, conformément aux dispositions de l'article 91-XI du CGI, ladite redevance incluse dans la base d'imposition de TVA à l'importation est exonérée de la TVA à l'intérieur, sans droit à déduction. Cette exonération est accordée dans la limite du montant de la TVA acquittée à l'importation au titre des redevances et droits de licence précités.

A cet effet, le calcul de la TVA à auto-liquider est comme suit :

TVA due sur la redevance : $500\ 000\ \text{DH} \times 20\% = 100\ 000\ \text{DH}$

Montant de la TVA acquittée à l'importation (plafond de l'exonération) :

$500\ 000\ \text{DH} \times 10\% = 50\ 000\ \text{DH}$.

Par conséquent, l'entreprise marocaine doit auto-liquider le montant de 50 000 DH (100 000 DH – 50 000 DH).

E-Généralisation de l'exonération de la TVA à tous les cathéters quelle que soit leur marque

Avant l'entrée en vigueur de la LF 2024, les dispositions des articles 92-I-18° et 123-35° du CGI prévoyaient la liste des produits et équipements pour l'hémodialyse exonérés de la TVA à l'intérieur et à l'importation, en visant une seule marque de cathéters appelée « Tenckhoff », alors que d'autres marques sont commercialisées sur le marché.

Dans le cadre de l'harmonisation du traitement de tous les produits et équipements pour l'hémodialyse, quelle que soit la marque commerciale, la LF 2024 a supprimé la référence à la marque « Tenckhoff » au niveau des articles 92-I-18° et 123-35°, afin de généraliser l'exonération à tous les cathéters.

Cette nouvelle disposition s'applique à compter du 1^{er} janvier 2024.

F-Extension de l'exonération de la TVA aux prestations de services liées aux équipements et matériels militaires acquis par les organes chargés de la défense nationale, de la sécurité et du maintien de l'ordre public

Avant l'entrée en vigueur de la loi de finances pour l'année budgétaire 2024, l'article 92-I-52° du CGI prévoyait l'exonération de la TVA avec droit à déduction, aux engins, équipements et matériels militaires, armes, munitions ainsi que leurs parties et accessoires acquis par les organes chargés de la défense nationale et de la sécurité et du maintien de l'ordre public, auprès des titulaires des autorisations de leur fabrication.

Toutefois, cette exonération ne couvrait pas les prestations de services liées à l'acquisition desdits biens.

Dans le cadre de l'harmonisation du traitement fiscal applicable aux ventes réalisées au profit des organes précités par les titulaires des autorisations de fabrication, la LF 2024 a complété les dispositions de l'article 92-I-52° du CGI, afin d'élargir l'exonération de la TVA, avec droit à déduction, à tous les services de maintenance, de réparation, de transformation ou de modification liés auxdits biens.

Cette nouvelle disposition s'applique à compter du 1^{er} janvier 2024.

G-Elargissement du champ d'application de l'exonération des coopératives de la TVA

Avant l'entrée en vigueur de la loi de finances pour l'année budgétaire 2024, les dispositions de l'article 93-II du CGI fixaient les conditions de l'exonération des coopératives prévue à l'article 91-IV-1° du CGI comme suit :

- lorsque leurs activités se limitent à la collecte de matières premières auprès des adhérents et à leur commercialisation ;
- ou lorsque leur chiffre d'affaires annuel est inférieur à dix millions (10 000 000) de dirhams hors taxe sur la valeur ajoutée, si elles exercent une activité de transformation de matières premières collectées auprès de leurs adhérents ou d'intrants, à l'aide d'équipements, matériels et autres moyens de production similaires à

ceux utilisés par les entreprises industrielles soumises à l'impôt sur les sociétés et de commercialisation des produits qu'elles ont transformés.

L'exonération de la TVA précitée a été élargie par la LF 2024 aux coopératives qui fournissent des services liés à des activités agricoles, conformément aux conditions et formalités qui seront fixées par voie réglementaire.

H- Détermination de la liste des engins et filets de pêche destinés aux professionnels de la pêche maritime soumis au taux de TVA de 10%

Avant l'entrée en vigueur de la LF 2024, les dispositions de l'article 99 du CGI prévoyaient l'application du taux de la TVA de 10% aux engins et filets de pêche destinés aux professionnels de la pêche maritime, définis comme étant tous instruments et produits servant à attirer, à appâter, à capturer ou à conserver le poisson.

Toutefois, cette définition a créé une divergence d'interprétation engendrant une difficulté d'application du taux de la TVA correspondant à ces outils de pêche.

A cet effet, la LF 2024 a abrogé ladite définition et l'a remplacée par une liste exhaustive des engins et filets de pêche éligibles à ce taux.

Ainsi, conformément aux dispositions de l'article 99-B-1° du CGI, les engins et filets de pêche destinés aux professionnels de la pêche maritime, soumis au taux de la TVA de 10 %, sont fixés comme suit :

- Filets confectionnés pour la pêche, en fil, ficelles ou cordes en matières textiles, synthétique ou artificielle ;
- Filets fabriqués à l'aide de ficelles, cordes et cordages en nappes, en pièces ou en forme, filets confectionnés pour la pêche, en fil, ficelles ou cordes en matières textiles végétales ;
- Filets fabriqués à l'aide de ficelles, cordes et cordages en nappes, en pièces ou en forme, en autres matières textiles ;
- Ceintures, Gilets de sauvetage pour marins pêcheurs ;
- Ancres, grappins et leurs parties en fonte, fer ou acier pour amarrer les filets ou les embarcations de pêche ;
- Emerillons en métaux communs des lignes de pêche, longueur maximum hors tout 50 mm ;
- Anodes en zinc ou aluminium pour la protection des bateaux contre la corrosion, poids maximum 6 kilos ;
- Moteurs à pistons alternatif ou rotatif à allumage par étincelles des hors-bords, démarrage manuel, arbre longue puissance comprise entre 4 et 40 chevaux pour la propulsion de canots de pêche côtière ;
- Moteurs à allumage par compression diesel à refroidissement par eau de mer, par échangeur pour la propulsion de bateau de pêche ;
- Hélices et leurs pales pour la propulsion des bateaux de pêche ;
- Réducteur inverseur pour moteur marin à refroidissement par eau de mer, par échangeur ;

- Treuils hydrauliques pour manutention de filet, poulies pour hisser les filets de pêche, machine à gouverner les bateaux de pêche ;
- Pompe eau de mer pompe à bras autres que les pompes carburants ou lubrifiants ;
- Flotteurs et boules pour filet de pêche en liège et matières en plastiques ;
- Bouées gonflables et flotteurs non gonflables pour le positionnement vertical des filets en mer et leur repérage ;
- Radeaux de sauvetage flottant pour bateaux de pêche ;
- Compas de navigation, gyrocompas pour le positionnement en mer ;
- Appareils de navigation maritime radio détection
 - *Sondeur acoustique ou ultra son pour navigation
 - * Sonar acoustique ou ultra son pour navigation
 - * Pilote automatique pour bateau de pêche
 - * Satellite de navigation maritime
 - * GPS marin ;
- Appareils de radio détections marine, radio sondage et radio navigation qui équipent les bateaux de pêches - Radar - Radio récepteur émetteur - Goniomètre – Radiobalise ;
- Hameçons pour équiper les lignes de pêche à la palangre même montés sur avançons ;
- Lignes de palangres, ligne de pêche ou mono-filament de pêche en rouleaux de 500 mètre équipé pour la pêche ;
- Casiers et nasses en toutes matières à crustacés ;
- Panneaux de chaluts et tous accessoires pour panneaux ;
- Cordage en chanvre, manille, polyéthylène, polyester et polyamide dits maillets ;
- Câbles mixtes (acier et manille, acier et chanvre, acier et sisal Cordage en chanvre, manille, polyéthylène) ;
- Feu de navigation pour bateau de pêche, Feux de tribord et bâbord pour la sécurité de navigation, lumière verte ,rouge et blanche fabriqué spécialement pour cette fonction ;
- Parties reconnaissables comme étant exclusivement ou principalement destinées aux moteurs du chapitre n° 84.08 relatif à la codification des tarifs des droits de douanes.

Cette mesure s'applique à compter du 1^{er} janvier 2024.

II- MESURE SPECIFIQUE A L'IMPOT SUR LES SOCIETES

Clarification du taux d'IS à appliquer lorsque le bénéfice net atteint ou dépasse cent millions de dirhams suite à des produits non courants

Avant l'entrée en vigueur de la LF 2024, les dispositions de l'article 19-I-B du CGI prévoyaient que pour les sociétés imposées au taux de 35% au titre d'un exercice, ayant réalisé un bénéfice net inférieur à cent millions (100 000 000) de dirhams au titre des exercices suivants, le taux de 20% ne s'applique que lorsque ledit bénéfice demeure inférieur à ce montant pendant trois (3) exercices consécutifs.

Cette règle était également consacrée dans le dernier alinéa de l'article 247-XXXVII-A du CGI qui prévoyait que les sociétés qui réalisent un bénéfice net égal ou supérieur à cent millions (100 000 000) de dirhams ne peuvent bénéficier de l'application d'un taux inférieur à ceux visés audit article, même si elles réalisent un bénéfice net inférieur audit montant au titre de l'un des exercices ouverts durant la période allant du 1^{er} janvier 2023 au 31 décembre 2026.

La LF 2024 a modifié les dispositions des articles 19-I-B et 247-XXXVII-A du CGI, pour instituer une dérogation à cette règle qui précise que lorsqu'une société réalise au titre d'un exercice un bénéfice net égal ou supérieur à cent millions (100 000 000) de dirhams suite à des produits non courants de cession d'immobilisations visés à l'article 9-I-C-1^o du CGI, le taux de 35% s'applique uniquement au titre de cet exercice.

Ainsi, le taux de 20% demeure applicable au titre des exercices suivants tant que le bénéfice net réalisé n'a pas franchi le seuil précité de cent millions (100 000 000) dirhams.

En effet, une société ayant réalisé, au titre d'un exercice N, un bénéfice net égal ou supérieur à 100 millions de dirhams suite à des produits non courants de cession d'immobilisations, sera soumise à l'IS aux taux suivants :

- 35% au titre de l'exercice N ;
- 20% au titre de l'exercice N+1, si son bénéfice net réalisé est inférieur au seuil précité de 100 millions de dirhams.

Cette règle est également applicable compte tenu des taux prévus au cours de la période transitoire allant du 01/01/2023 au 31/12/2026.

N.B : Pour la détermination du bénéfice net réalisé suite à des produits non courants relatifs à la cession d'immobilisations, il y a lieu de tenir compte de la plus-value nette imposable suite à la cession desdites immobilisations (déduction faite de la valeur nette d'amortissements et/ou de tout abattement sur le montant de ladite plus-value, le cas échéant).

Date d'effet :

Les modifications des dispositions des articles 19-I-B et 247-XXXVII-A du CGI s'appliquent à compter du 1^{er} janvier 2024.

Exemples d'illustration :

Exemple n° 1 :

La situation de la société « X », créée le 26/05/2014 et exerçant une activité de négoce localement, se présente comme suit :

- **Exercice 2022** : Bénéfice net réalisé inférieur à 100 MDH.
- **Exercice 2023** : Bénéfice net réalisé égal ou **supérieur à 100 MDH suite à des produits non courants (PNC)** générés par la cession d'immobilisations.

Cette société sera soumise à l'IS au taux de **32%** au titre de l'exercice **2023** dont la déclaration est déposée au plus tard le 31 mars 2024.

- **Exercice 2024** : Bénéfice net réalisé inférieur à 100 MDH.

Cette société sera soumise à l'IS au taux de **25,50%** au titre de cet exercice **2024** dont la déclaration sera déposée au plus tard le 31 mars 2025.

Exemple n° 2 :

La situation de la société « Y », créée le 07/10/2012 et exerçant une activité de prestation de services localement, se présente comme suit :

- **Exercice 2022** : Bénéfice net réalisé égal ou **supérieur à 100 MDH suite à des produits non courants** générés par la cession d'immobilisations.
- **Exercice 2023** : Bénéfice net réalisé inférieur à 100 MDH.

Cette société est soumise à l'IS au taux de **28,25%** au titre de l'exercice **2023** dont la déclaration est déposée au plus tard le 31 mars 2024.

- **Exercice 2024** : Bénéfice net réalisé égal ou supérieur à 100 MDH (bénéfice lié à l'exploitation normale de l'entreprise).

Cette société sera soumise à l'IS au taux de **33%** au titre de cet exercice **2024** dont la déclaration sera déposée au plus tard le 31 mars 2025 et elle sera soumise à l'IS au taux de **34%** au titre de l'exercice **2025** et au taux de **35%** au titre de l'exercice **2026**.

Exemple n°3 :

La situation de la société « Z », créée le 30/10/2013 et exerçant une activité commerciale localement, se présente comme suit :

- **Exercice 2022** : Bénéfice net réalisé égal ou supérieur à 100 MDH (bénéfice lié à l'exploitation normale de l'entreprise)
- **Exercice 2023** : Bénéfice net réalisé égal ou **supérieur à 100 MDH suite à des produits non courants** générés par la cession d'immobilisations.

Cette société sera soumise à l'IS au taux de **32%** au titre de l'exercice **2023** dont la déclaration est déposée au plus tard le 31 mars 2024.

- **Exercice 2024** : Bénéfice net réalisé inférieur à 100 MDH.

Cette société sera soumise à l'IS au taux de **33%** au titre de cet exercice **2024** dont la déclaration sera déposée au plus tard le 31 mars 2025.

Elle sera également soumise à l'IS au taux de **34%** au titre de l'exercice **2025** et au taux de **35%** au titre de l'exercice **2026**.

Tableau récapitulatif des taux d'IS applicables aux sociétés X, Y et Z

| Libellés | | 2022 | 2023 | 2024 | 2025 | 2026 |
|-----------|--------------|----------------------------|----------------------------|-----------------------|------|------|
| Société X | Bénéfice net | < 100 MDH | ≥ 100 MDH suite aux PNC | < 100 MDH | - | - |
| | Taux d'IS | 31% | 32% | 25,50% | _(1) | _(1) |
| Société Y | Bénéfice net | ≥ 100 MDH suite aux PNC | < 100 MDH | ≥ 100 MDH hors PNC | _(2) | _(2) |
| | Taux d'IS | 31% | 28,25% | 33% | 34% | 35% |
| Société Z | Bénéfice net | ≥ 100 MDH hors PNC | ≥ 100 MDH suite aux PNC | < 100 MDH | _(2) | _(2) |
| | Taux d'IS | 31% | 32% | 33% | 34% | 35% |

(1) Le taux de l'IS auquel sera soumise la société « X » au titre des exercices 2025 et 2026 dépend du bénéfice net qu'elle réalisera au titre de ces exercices.

(2) Indépendamment du bénéfice net que réaliseront les sociétés « Y » et « Z » au titre des exercices 2025 et 2026, elles seront soumises à l'IS aux taux de 34% et 35% respectivement.

III- MESURES SPECIFIQUES A L'IMPOT SUR LE REVENU

1- Déductibilité des cotisations sociales des professionnels, travailleurs indépendants et des personnes non salariées

Dans le cadre de l'accompagnement de la stratégie nationale de généralisation de la couverture sociale, la LF 2024 a élargi le droit de déduction, prévu par les articles 35 et 38-II du CGI, pour couvrir les cotisations sociales aux régimes de l'assurance maladie obligatoire et de la retraite des professionnels, travailleurs indépendants et des personnes non salariées soumis à l'impôt sur le revenu, selon le régime du résultat net réel ou simplifié.

Ainsi, sont déductibles du résultat net réel et du résultat net simplifié, les cotisations sociales versées dans le cadre des régimes prévus par la loi n° 98-15 relative au régime de l'assurance maladie obligatoire de base pour les catégories des professionnels, des travailleurs indépendants et des personnes non salariées exerçant une activité libérale et par la loi n° 99-15 instituant un régime de pensions, pour les catégories des professionnels, des travailleurs indépendants et des personnes non salariées exerçant une activité libérale.

Par ailleurs, il y a lieu de rappeler qu'à l'exclusion des cotisations sociales susvisées, les prélèvements, au titre de charges de personnel, effectués par l'exploitant d'une entreprise individuelle ou les membres dirigeants des sociétés de fait, des sociétés en participation, des sociétés en nom collectif et des sociétés en commandite simple, demeurent non déductibles.

Date d'effet :

Conformément à l'article 6-IV-2 de la LF 2024, les dispositions des articles 35 et 38-II du CGI, telles que modifiées et complétées, sont applicables aux déclarations annuelles du revenu global souscrites à compter du 1^{er} janvier 2024.

2-Relèvement du taux de l'abattement forfaitaire applicable aux cachets octroyés aux artistes

Avant le 1^{er} janvier 2024, les cachets octroyés aux artistes exerçant à titre individuel ou constitués en troupes étaient soumis à l'IR, par voie de retenue à la source, au taux de 30% non libératoire prévu à l'article 73-II-G-4° du CGI, après application d'un abattement forfaitaire de 40% sur le montant brut desdits cachets, conformément aux dispositions de l'article 60-II du code précité. Cette retenue est liquidée et versée dans les conditions prévues aux articles 156-I (1^{er} alinéa) et 174-I du CGI.

Afin d'alléger la pression fiscale sur les artistes, la LF 2024 a prévu le relèvement du taux de l'abattement forfaitaire applicable au montant brut desdits cachets octroyés aux artistes, de 40% à 50%.

Date d'effet :

Cette nouvelle disposition s'applique à compter du 1^{er} janvier 2024.

Ainsi, l'abattement de 50% s'applique sur le montant brut des cachets acquis à compter du 1^{er} janvier 2024.

3-Clarification du prix d'acquisition à considérer pour la détermination du profit foncier à l'occasion de la cession d'immeubles acquis par héritage

Dans le cadre du renforcement de la relation de confiance entre l'administration fiscale et les contribuables, la LF 2024 a clarifié le prix d'acquisition à considérer en cas de cession d'immeuble acquis par héritage, ayant fait l'objet d'un acte de partage ou tout autre acte ultérieur à la date du décès du de cujus.

En effet, dans le cas de partage et conformément aux dispositions de l'article 1088 du Dahir formant Code des Obligations et des Contrats, « chacun des copartageants est censé avoir eu, dès l'origine, la propriété des effets compris dans son lot, ou par lui acquis sur licitation, et n'avoir jamais eu la propriété des autres effets ».

Ainsi, les dispositions de l'article 65-II du CGI, telles que complétées par la LF 2024, prévoient que le prix d'acquisition à considérer en cas de cession d'immeuble acquis par voie d'héritage, sous réserve des dispositions de l'article 224 dudit code, est :

- soit la valeur vénale des immeubles, au jour du décès du de cujus, inscrite sur l'inventaire dressé par les héritiers ;
- soit, à défaut, la valeur vénale des immeubles au jour du décès du de cujus, qui est déclarée par le contribuable, sans tenir compte des actes de partage ou tout autre acte ultérieur à la date du décès du de cujus.

Par tout autre acte ultérieur à la date du décès du de cujus, il faut entendre tout acte déclaratif de propriété des biens concernés, rédigé ultérieurement à cette date, notamment les actes portant titres constitutifs de propriété ou « istimrar al melk ».

En cas de cession d'immeuble acquis par voie d'héritage et ayant fait l'objet de partage avec soulte, le prix d'acquisition à considérer, sous réserve du droit de contrôle de l'administration, pour la détermination du profit foncier imposable du contribuable ayant acquitté la soulte est :

- Pour la partie correspondant à ses droits dans l'indivision (hors soulte) :
 - soit la valeur vénale des immeubles, au jour du décès du de cujus, inscrite sur l'inventaire dressé par les héritiers ;
 - soit, à défaut, la valeur vénale des immeubles au jour du décès du de cujus, qui est déclarée par le contribuable, sans tenir compte de la valeur de ces droits indivis au moment du partage.
- Pour la partie correspondant à la soulte : la valeur d'acquisition, au moment du partage, de la partie supérieure à ses droits dans l'indivision et correspondant à la soulte.

Exemples d'illustration :

1- Cas d'un partage d'immeuble sans soulte

En 2008, deux contribuables X et Y ont hérité dans l'indivision, à parts égales, un appartement et un terrain, dont la valeur vénale au moment du décès du de cujus est estimée comme suit :

- Appartement :850 000 DH
- Terrain :1 000 000 DH
- Total :1 850 000 DH

En 2020, les deux héritiers ont décidé de partager les biens immeubles hérités dans l'indivision. L'acte de partage fait ressortir les valeurs suivantes :

- Appartement : 1 100 000 DH
- Terrain :1 100 000 DH
- Total :2 200 000 DH

Valeur de la part indivise au moment du partage :

$$2\ 200\ 000 / 2 = \dots\dots\dots 1\ 100\ 000\ \text{DH}$$

Suite au partage, le contribuable X reçoit l'appartement et le contribuable Y reçoit le terrain. Le partage est dans ce cas effectué **sans soulte**.

En 2024, le contribuable X décide de vendre l'appartement hérité.

Supposons que les héritiers n'ont pas dressé un inventaire de l'héritage, le prix d'acquisition à considérer, sous réserve du droit de contrôle de l'administration, pour la détermination du profit foncier imposable, est la valeur vénale de l'appartement au jour du décès du de cujus, qui est déclarée par le contribuable et ce, **sans tenir compte de la valeur dudit appartement au moment du partage**, soit 850 000 DH.

2- Cas d'un partage d'immeuble avec soulte

En 2010, deux contribuables A et B ont hérité dans l'indivision, à parts égales, un appartement et un terrain, dont la valeur vénale au moment du décès du de cujus, figurant dans l'inventaire dressé par les héritiers, est estimée comme suit :

- Appartement :.....200 000 DH
- Terrain :.....750 000 DH
- Total :.....950 000 DH

Part de chacun des héritiers dans l'indivision : $(950\ 000/2)$ 475 000 DH

En 2024, les deux héritiers ont décidé de partager les biens immeubles hérités dans l'indivision. L'acte de partage fait ressortir les valeurs suivantes :

- Appartement :.....450 000 DH
- Terrain :.....1 200 000 DH
- Total :.....1 650 000 DH

Valeur de la part indivise au moment du partage : $1\ 650\ 000 / 2 = 825\ 000$ DH

Suite à ce partage, l'héritier A reçoit l'appartement et cède à **l'héritier B** sa part dans le terrain en contrepartie d'une **soulte** qui s'élève à :

$$1\ 200\ 000 - 825\ 000 = 375\ 000\ \text{DH.}$$

L'héritier **A** doit souscrire sa déclaration du profit foncier résultant de la cession partielle qui donne lieu à la **soulte**, conformément aux dispositions de l'article 83-I du CGI.

Dans ce cas, le prix d'acquisition correspondant à la part cédée (soulte) est déterminé comme suit :

Valeur de la part indivise au moment de l'héritage x (soulte /valeur de la part indivise au moment du partage)

$$\text{Soit } 475\ 000 \times (375\ 000/825\ 000) = 215\ 909,09\ \text{DH}$$

Au cours de l'année 2024, l'héritier B (ayant payé la soulte) décide de vendre le terrain.

Dans ce cas, le prix d'acquisition à considérer, sous réserve du droit de contrôle de l'administration, pour la détermination du profit foncier imposable, est déterminé comme suit :

- Pour la partie du terrain correspondant à ses droits dans l'indivision acquis par voie d'héritage (hors soulte) :

Le prix d'acquisition à considérer pour la détermination du profit foncier imposable, est la valeur vénale des immeubles hérités, au jour du décès du de cujus (**en 2010**), inscrite sur l'inventaire dressé par les héritiers, correspondant à ces droits, soit : 475 000 DH ;

- Pour la partie du terrain acquise au moment du partage (**en 2024**) en contrepartie de la soulte, le prix d'acquisition à considérer est la valeur d'acquisition de la partie supérieure à ses droits dans l'indivision et correspondant à la soulte, soit : 375 000 DH

4- Clarification du prix d'acquisition à considérer en cas de cession des valeurs mobilières et autres titres de capital et de créance acquis par héritage

Dans le cadre de l'harmonisation avec les dispositions relatives au prix d'acquisition à considérer pour la détermination du profit net foncier imposable en cas de cession d'immeubles acquis par héritage, l'article 6 de la LF 2024 a complété les dispositions de l'article 70 du CGI afin de clarifier le prix d'acquisition à considérer pour la détermination du profit net imposable en matière de profits de capitaux mobiliers.

Ainsi, les dispositions de l'article 70 précité, telles que modifiées et complétées par l'article 6 de la LF 2024, prévoient que le prix d'acquisition à considérer en cas de cession de valeurs mobilières et autres titres de capital et de créance acquis par héritage, sous réserve du droit de contrôle, est :

- soit la valeur vénale des valeurs et titres précités, au jour du décès du de cujus, inscrite sur l'inventaire dressé par les héritiers ;
- soit, à défaut, la valeur vénale desdits valeurs et titres au jour du décès du de cujus, qui est déclarée par le contribuable, sans tenir compte des actes de partage ou tout autre acte ultérieur à la date du décès du de cujus.

5-Amélioration des modalités d'imposition des profits de capitaux mobiliers en cas de taxation d'office

Avant le 1^{er} janvier 2024, l'imposition des profits de capitaux mobiliers dans le cadre de la procédure de taxation d'office visée à l'article 228 du CGI, était établie sur la base du prix de cession auquel s'appliquait un taux de 15%.

Dans le cadre du renforcement de la relation de confiance entre l'administration fiscale et les contribuables, la LF 2024 a modifié les dispositions de l'article 70 (dernier alinéa) du CGI, afin d'harmoniser les dispositions relatives à l'imposition des profits de capitaux mobiliers en cas de taxation d'office avec celles relatives à l'imposition des profits fonciers dans le cadre de la même procédure.

En effet, les nouvelles dispositions de l'article 70 (dernier alinéa) susvisé, prévoient qu'en cas de taxation d'office, la base d'imposition est déterminée sur la base des informations et des données dont dispose l'administration.

Il s'agit notamment des informations relatives aux éléments servant à la détermination du profit net de cession de valeurs mobilières et autres titres de capital et de créance, tel que prévu à l'article 70 du CGI, à savoir le prix de cession, le prix d'acquisition et les frais y afférents, en se basant sur :

- le prix de cession figurant sur l'acte de cession ou la valeur vénale estimée des valeurs mobilières ou titres cédés ;

- les éléments servant à la détermination du coût d'acquisition (prix d'acquisition, frais d'acquisition, ...), en se basant sur les éléments disponibles dans les actes d'acquisition soumis aux droits d'enregistrement ou sur leur estimation.

En l'absence desdites informations et données, la base d'imposition est égale au prix de cession.

Par ailleurs, la LF 2024 a supprimé le taux de 15% prévu par les dispositions de l'article 70 susvisé.

Ainsi, en cas de taxation d'office, les profits de cession des valeurs mobilières et autres titres de capital et de créance seront soumis, à compter du 1^{er} janvier 2024, aux taux du droit commun (15% ou 20%) prévus à l'article 73-II (C-1^o et F-2^o) du CGI.

Date d'effet :

Ces dispositions sont applicables à compter du 1^{er} janvier 2024.

Ainsi, les procédures de taxation d'office dont la deuxième lettre de notification est adressée aux contribuables, à compter du 1^{er} janvier 2024, doivent prendre en considération les nouvelles dispositions précitées pour la détermination de la base imposable et le calcul de l'impôt.

IV.- MESURES SPECIFIQUES AUX DROITS D'ENREGISTREMENT

1-Alignement des taux des droits d'enregistrement applicables aux actes d'attribution des locaux ou terrains par les coopératives et les associations à leurs membres

Afin d'assurer l'équité fiscale et d'harmoniser le traitement des droits d'enregistrement applicables aux actes d'attribution des logements aux adhérents des associations d'habitation ou aux coopérateurs des coopératives d'habitation, la LF 2024 a aligné les taux appliqués auxdits actes aux taux proportionnels de droit commun en vigueur, à savoir :

- le taux de 4% pour les actes d'attribution des constructions ;
- le taux de 5% pour les actes d'attribution des terrains.

Ces nouvelles dispositions, qui ont été introduites dans les articles 133-I (F et G) et 135-II-9^o du CGI, prennent effet à compter du 1^{er} janvier 2024.

Exemple n° 1 :

Cas d'un acte portant attribution d'un logement par une coopérative d'habitation au profit de son adhérent, moyennant le prix de 900 000 DH, et ayant été soumis à la formalité de l'enregistrement le même jour de son établissement, soit le 05 mars 2024.

Liquidation des droits d'enregistrement :

$900\ 000 \times 4\ \% = 36\ 000\ \text{DH}$.

Exemple n° 2 :

Cas d'un acte établi en date du 20 décembre 2023, portant cession d'un logement par une coopérative d'habitation au profit de son adhérent, moyennant le prix de 1 200 000 DH.

La formalité de l'enregistrement de cet acte a été accomplie le 17 janvier 2024.

Liquidation des droits d'enregistrement :

$1\ 200\ 000 \times 4\% = 48\ 000\ \text{DH}$.

Exemple n° 3 :

Cas d'un acte établi le 12 décembre 2023, portant attribution d'un terrain nu par une association au profit de son adhérent, moyennant le prix de 650 000 DH.

La formalité de l'enregistrement a été accomplie le 8 janvier 2024.

Liquidation des droits d'enregistrement :

$650\ 000 \times 5\% = 32\ 500\ \text{DH}$.

Exemple n° 4 :

Cas d'un acte établi le 22 décembre 2023, portant attribution d'un local commercial par une association au profit de son adhérent, moyennant le prix de 750 000 DH.

La formalité de l'enregistrement a été accomplie le 10 janvier 2024.

Liquidation des droits d'enregistrement :

$750\ 000 \times 4\% = 30\ 000\ \text{DH}$.

2-Révision des obligations incombant aux rédacteurs d'actes relatives aux modalités d'enregistrement des actes portant mutation d'immeuble

Dans le cadre des actions menées pour la dématérialisation et l'amélioration de la gestion des taxes territoriales grevant les immeubles (la taxe d'habitation, la taxe de services communaux et la taxe sur les terrains urbains non bâtis), la LF 2024 a complété les dispositions de l'article 139-IV du CGI pour prévoir qu'en cas de mutation ou de cession d'immeuble, il est fait obligation aux adouls, notaires, avocats agréés près la cour de cassation et toutes personnes exerçant des fonctions notariales :

- de ne dresser aucun acte qu'après présentation d'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, sous peine d'être tenus solidairement avec le contribuable au paiement des impôts et taxes grevant ledit immeuble ;
- d'indiquer le numéro d'article de la taxe d'habitation et de la taxe de services communaux sur les actes qu'ils dressent.

Il est rappelé également qu'en cas de cession d'immeuble ou de fonds de commerce, il est fait obligation aux adouls, notaires, avocats agréés près la cour de cassation et toutes personnes exerçant des fonctions notariales 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 d'enregistrer l'acte (LF 2018).

Il est à préciser que pour les constructions réalisées par les promoteurs immobiliers inscrites en stock et destinées à la vente dans le cadre de leur activité professionnelle, une fois le permis d'habiter délivré ou les titres fonciers individuels constitués, ces promoteurs immobiliers sont invités à demander aux services compétents, pour les besoins d'identification, le numéro d'article de la taxe d'habitation et de la taxe de services communaux pour chaque titre précité. Dans ce cas, l'émission de la taxe ne sera effectuée que lorsque le bien est cédé par lesdits promoteurs à leurs clients.

A noter que les actes de mutation ou de cession concernés par cette mesure s'entendent de tout acte permettant le transfert de propriété ou de ses démembrements (nue-propriété, usufruit, etc.) d'une personne à une autre. Les autres actes préalables à l'opération de mutation ne sont pas concernés par ces obligations, notamment les actes portant promesse de vente ou d'achat, les contrats de réservation ou les contrats préliminaires de vente.

La LF pour l'année 2024 a également supprimé l'expression « par les inspecteurs des impôts chargés de l'enregistrement », du fait que la formalité de l'enregistrement des actes de mutations des biens immeubles s'effectue par voie électronique.

Ces nouvelles dispositions sont applicables à compter du 1^{er} juillet 2024.

V.- MESURES COMMUNES

1- Consécration de l'exonération de la Fondation Mohammed VI des sciences et de la santé

L'article 6 de la LF pour l'année 2024 a complété les dispositions des articles 6 (I-A-35°), 10 (I-B-2°), 92 (I-17°-c), 123 (31°-c) et 129 -III-10° du CGI, afin de consacrer l'exonération totale de la Fondation Mohammed VI des sciences et de la santé, en tant qu'association sans but lucratif, en matière d'IS, de TVA et des droits d'enregistrement.

➤ En matière d'impôt sur les sociétés

L'article 6 de la LF pour l'année 2024 a complété les dispositions de l'article 6 (I-A-35°) du CGI, pour ajouter cette fondation à la liste des associations bénéficiant de l'exonération totale permanente de l'IS, pour l'ensemble de leurs activités ou opérations et pour les revenus éventuels y afférents.

Par ailleurs, il est à préciser que ladite fondation ne bénéficie pas :

- de l'abattement de 100% sur les produits des actions, parts sociales et revenus assimilés prévu à l'article 6 (I-C-1°) du CGI ;
- et de l'exonération des plus-values sur cession de valeurs mobilières.

De même, cette fondation ne bénéficie pas de l'exonération de la retenue à la source sur les produits de placements à revenu fixe et les revenus des certificats de Sukuk, énumérés aux articles 14 et 14 bis du CGI. Le montant retenu à la source sur ces produits n'ouvre pas droit à restitution, conformément aux dispositions de l'article 159-II du CGI.

➤ **En matière de TVA**

Les dispositions des articles 92 (I-17^o-c) et 123 (31^o-c) du CGI ont été complétées, en vue de consacrer l'exonération à l'intérieur avec droit à déduction et à l'importation pour les biens d'équipement, matériels et outillages acquis par la Fondation Mohammed VI des sciences et de la santé précitée dans le cadre des missions qui lui sont dévolues.

➤ **En matière des droits d'enregistrement**

L'article 129-III-10^o du CGI a également consacré l'exonération des droits d'enregistrement au profit des actes afférents à l'activité et aux opérations de la Fondation Mohammed VI des sciences et de la santé précitée.

➤ **Déductibilité des dons octroyés à la Fondation**

La LF 2024 a complété les dispositions de l'article 10 (I-B-2^o) du CGI, afin de consacrer la déductibilité des dons en argent ou en nature octroyés à ladite Fondation par les personnes soumises à l'IS ou à l'IR (RNR/RNS).

2- Versement des sommes retenues à la source directement aux comptables publics relevant de la Trésorerie Générale du Royaume

La LF 2024 a prévu, en matière d'IS et d'IR, que les sommes retenues à la source conformément aux dispositions des articles 171 et 174 du CGI, par les administrations et les comptables publics, sont versées directement aux comptables publics relevant de la Trésorerie Générale du Royaume.

➤ **En matière d'impôt sur les sociétés**

La LF 2024 a complété l'article 171 du CGI par le paragraphe III dont les dispositions prévoient que les sommes retenues à la source sur les produits visés au paragraphe I de l'article 171 du CGI précité par les administrations et les comptables publics sont versées directement aux comptables publics relevant de la Trésorerie Générale du Royaume.

Les produits concernés par cette nouvelle disposition sont :

- les produits des actions, parts sociales et revenus assimilés (article 13) ;
- les produits de placements à revenu fixe (article 14) ;
- les revenus des certificats de Sukuk (article 14 bis) ;
- les produits bruts perçus par les personnes physiques ou morales non résidentes (article 15) ;
- les rémunérations allouées à des tiers (article 15 bis).

➤ **En matière d'impôt sur le revenu**

La LF 2024 a complété l'article 174 du CGI par le paragraphe VI dont les dispositions prévoient que les sommes retenues à la source conformément aux paragraphes II, III, IV et V du même article par les administrations et les comptables publics sont versées directement aux comptables publics relevant de la Trésorerie Générale du Royaume.

Sont concernés par cette nouvelle disposition :

- les revenus et profits de capitaux mobiliers soumis à l'impôt par voie de retenue à la source ;
- les produits bruts perçus par les personnes physiques ou morales non résidentes visés à l'article 45 du CGI, soumis à la retenue à la source prévue à l'article 160 du CGI ;
- les revenus fonciers visés à l'article 61-I du CGI et soumis à la retenue à la source prévue à l'article 160 bis du CGI ;
- les rémunérations allouées à des tiers visées à l'article 45 bis, soumises à la retenue à la source prévue à l'article 157 du CGI.

3- Institution du principe du « droit à l'erreur » pour permettre aux contribuables de rectifier spontanément leurs déclarations fiscales

Dans le cadre du renforcement des droits des contribuables et de leurs garanties fiscales, la LF 2024 a institué le principe du « droit à l'erreur » en vue de permettre aux contribuables de régulariser, à leur initiative de manière spontanée, leur situation fiscale et de bénéficier de l'application de sanctions allégées.

A ce titre, la LF 2024 a modifié et complété les dispositions de l'article 221 bis du CGI, afin d'instituer un nouveau dispositif qui permet au contribuable de :

- demander à l'administration fiscale de lui communiquer un état des irrégularités constatées dans ses déclarations ;
- souscrire une déclaration rectificative ;
- et de payer spontanément les droits complémentaires dus.

Ce dispositif permet de bénéficier de la non application de la majoration et de la pénalité prévues aux articles 184 et 208 du CGI.

Il est précisé que les majorations de 5% et de 0,50% pour paiement tardif des impôts, droits et taxes prévues à l'article 208 précité restent applicables.

Il est précisé également que la souscription de la déclaration rectificative précitée ne dispense pas du contrôle fiscal.

La déclaration rectificative précitée doit être souscrite dans un délai de 60 jours, à compter de la date de réception de l'état des irrégularités susvisé et doit être accompagnée par une note explicative, établie par :

- une personne habilitée à exercer les fonctions de commissaire aux comptes, lorsque le chiffre d'affaires réalisé au titre du dernier exercice clos est égal ou supérieur à 50 000 000 DH hors TVA ;
- un expert-comptable ou un comptable agréé autre que celui chargé de la tenue de la comptabilité du contribuable concerné, lorsque le chiffre d'affaires réalisé au titre du dernier exercice clos est inférieur à 50 000 000 DH hors TVA.

Cette note explicative doit être établie selon un modèle établi par l'administration comportant :

- les irrégularités relevées, selon le cas, par le commissaire aux comptes, l'expert-comptable ou le comptable agréé précité ;
- les rectifications effectuées par le contribuable, pour tous les postes et les opérations concernés, ainsi que les motifs détaillés justifiant la non rectification totale ou partielle des irrégularités communiquées par l'administration fiscale dans l'état précité.

Sont exclues de ce nouveau dispositif les déclarations ayant fait l'objet de l'une des procédures de rectification des impositions prévues par les articles 220 et 221 du CGI.

N.B : La majoration et la pénalité prévues aux articles 184 et 208 du CGI demeurent applicables si les déclarations rectificatives sont souscrites en dehors du délai de soixante (60) jours, à compter de la date de réception de l'état des irrégularités.

Cette disposition est applicable à compter du 1^{er} janvier 2024.

4- Suppression de la commission consultative du recours pour abus de droit

Avant l'entrée en vigueur de la LF 2024, les dispositions du CGI prévoyaient deux niveaux de recours concernant les rectifications des bases d'imposition pour lesquelles l'administration invoque l'abus de droit, à savoir :

- le recours devant la commission consultative du recours pour abus de droit ;
- et le recours devant la commission nationale du recours fiscal « CNRF ».

Dans le cadre de la simplification des procédures fiscales, la LF 2024 a supprimé le recours devant la commission consultative du recours pour abus de droit, afin de maintenir un seul niveau de recours devant la CNRF.

Il convient de rappeler que cette mesure sauvegarde les droits des contribuables ayant la possibilité de demander à l'administration une consultation fiscale préalable sur les opérations susceptibles de constituer un abus de droit, sachant que l'administration ne peut invoquer la notion d'abus de droit que dans le cadre de la procédure contradictoire de contrôle fiscal qui garantit le droit de défense et de recours devant la CNRF et les tribunaux.

5- Révision de la procédure d'examen de l'ensemble de la situation fiscale des personnes physiques

La procédure de l'examen de l'ensemble de la situation fiscale des personnes physiques est une procédure qui vise à assurer l'équité fiscale, conformément aux dispositions de la constitution ayant prévu l'obligation de la contribution de tous aux charges publiques proportionnellement à leurs facultés contributives.

Afin de s'assurer de la cohérence entre les revenus et les dépenses et avoirs liquides des personnes physiques, la LF 2024 a institué une mesure visant à améliorer et simplifier cette procédure.

Les modifications introduites, à ce titre, concernent l'institution d'une procédure contradictoire simplifiée garantissant tous les droits des contribuables et permettant un dialogue continu avec l'administration fiscale durant les différentes phases de ladite procédure.

En effet, les modifications introduites dans l'article 29 du CGI visent :

- le remplacement du terme « contribuables » par « personnes physiques » ;
- l'évaluation des dépenses relatives aux sommes versées par la personne physique pour l'acquisition des biens meubles ou immeubles non destinés à usage professionnel ;
- l'évaluation de tous les frais à caractère personnel ainsi que toutes les dépenses supportées par la personne physique pour le compte des ascendants, descendants, conjoints ou autres personnes ayant un lien avec lui.

Concernant l'article 216-I du CGI, les modifications introduites visent à préciser ce qui suit :

- l'examen de l'ensemble de la situation fiscale des personnes physiques, afin de vérifier la cohérence entre leurs revenus et leurs dépenses et avoirs liquides ;

A cet effet, l'administration peut évaluer le revenu global annuel d'une personne physique, en tenant compte de ses avoirs liquides déposés dans ses comptes bancaires ou dans les comptes bancaires de toute autre personne ayant un lien avec elle, lorsque ladite personne physique est le bénéficiaire effectif desdits comptes, et de ses dépenses telles que définies à l'article 29 du CGI, pour tout ou partie de la période non prescrite.

- l'attribution d'office par l'administration d'un identifiant fiscal aux personnes non identifiées et l'évaluation de leur revenu global annuel. Dans ce cas, le lieu d'imposition est l'adresse figurant sur la carte nationale d'identité électronique ou la carte de séjour des personnes concernées ;

- pour l'examen de l'ensemble de la situation fiscale d'une personne physique, l'administration doit lui notifier un avis d'examen, dans les formes prévues à l'article 219 du CGI, précisant la période objet d'examen.

L'avis d'examen précité doit être accompagné de la charte du contribuable qui rappelle ses droits et obligations prévus en matière de contrôle fiscal par ledit code ;

- l'administration peut demander, dans les formes prévues à l'article 219 du CGI, à la personne concernée de fournir toutes les justifications nécessaires et présenter tout document clarifiant les discordances et incohérences relevées, dans un délai de trente (30) jours suivant la date de réception de la demande de l'administration ;

- l'examen prévu ci-dessus ne peut durer plus de six (6) mois à compter de la date de notification de l'avis d'examen susvisé ;

Ne sont pas pris en compte dans la durée d'examen, les suspensions dues à l'envoi des demandes de renseignements aux administrations fiscales des Etats ayant conclu avec le Maroc des conventions ou accords permettant un échange de renseignements à des fins fiscales, visées à l'article 214-II du CGI, dans la limite de cent quatre-vingt (180) jours, à compter de la date d'envoi desdites demandes ;

- l'administration est tenue d'informer la personne concernée de la date d'envoi de la demande de renseignements précitée, selon un imprimé modèle, dans un délai maximum de quinze (15) jours à compter de la date dudit envoi et dans les formes prévues à l'article 219 du CGI ;
- avant la date de clôture de l'examen, l'administration procède à un échange oral et contradictoire concernant les éléments de comparaison sur la base desquels le revenu global annuel sera évalué. A cet effet, la personne concernée est informée selon un imprimé modèle établi par l'administration, dans les formes prévues à l'article 219 du CGI, de la date fixée pour l'échange oral et contradictoire précité et de la date à laquelle l'examen sera clôturé ;
- les observations formulées par la personne concernée, lors de l'échange précité, sont prises en considération si l'administration les estime fondées ;
- l'administration notifie à ladite personne, dans les trois (3) mois qui suivent la date de clôture de l'examen dans les formes prévues à l'article 219 du CGI, les éléments de comparaison devant servir à la rectification de la base annuelle d'imposition. La lettre de notification demeure le seul document ayant pour effet de fixer les montants des redressements notifiés et de constater l'engagement de la procédure de rectification des impositions ;
- l'administration invite les personnes concernées à produire leurs observations dans un délai de trente (30) jours suivant la date de réception de la lettre de notification ;
- si dans le délai de trente (30) jours suivant la date de réception de la lettre de notification, la personne physique accepte la base d'imposition qui lui est notifiée, l'impôt est émis par voie de rôle.

A défaut de réponse dans le délai prescrit, l'imposition est établie et ne peut être contestée que dans les conditions prévues à l'article 235 du CGI.

Dans le cas où des observations ont été formulées par l'intéressé dans le délai de trente (30) jours précité et si l'administration les estime non fondées, en tout ou en partie, la procédure se poursuit conformément aux dispositions de l'article 220-II ou de l'article 221-II du CGI.

- lorsque l'administration a procédé à un examen de l'ensemble de la situation fiscale d'une personne physique pour une période déterminée, elle ne peut procéder ultérieurement à un nouvel examen pour la même période.

Le paragraphe II de l'article 216 du CGI a prévu que l'analyse des données figurant sur les déclarations ou des informations recueillies, dans le cadre du droit de communication et d'échange d'informations ou dans le cadre d'une procédure de vérification de comptabilité, ne constitue pas le début d'une procédure d'examen de l'ensemble de la situation fiscale.

Au cours d'une procédure d'examen de l'ensemble de la situation fiscale, l'administration peut examiner les opérations figurant sur des comptes financiers utilisés à titre privé ou professionnel et demander aux personnes concernées tous les éclaircissements et justifications sur ces opérations, sans que cet examen et ces demandes constituent le début d'une procédure de vérification de comptabilité.

L'administration peut tenir compte, dans chacune de ces procédures, des constatations résultant de l'examen des comptes ou des réponses aux demandes d'éclaircissements ou de justifications faites dans le cadre de l'autre procédure.

Par ailleurs, la LF 2024 a complété :

- l'article 30 du CGI par l'alinéa 4°, afin de préciser que sont considérés comme revenus professionnels pour l'application de l'impôt sur le revenu, les revenus évalués dans le cadre de la procédure de l'examen de l'ensemble de la situation fiscale des personnes physiques dont la source n'a pas été justifiée.

A cet effet, il est à préciser que dans le cadre de l'examen de l'ensemble de la situation fiscale des particuliers, l'imposition des revenus évalués précités dans le cadre de la catégorie des revenus professionnels, ne donne pas lieu à une imposition en matière de TVA ou de taxe professionnelle ;

- les articles 34-III et 39-2° du CGI, pour l'harmonisation avec la modification de l'article 30-4° du même code ;
- l'article 175 du CGI, afin de préciser que les contribuables sont imposés par voie de rôle en cas de rectification des impositions dans le cadre de la procédure de l'examen de l'ensemble de la situation fiscale des personnes physiques ;
- l'article 220-VIII du CGI, afin de prévoir que la procédure de rectification est frappée de nullité en cas de défaut de notification aux intéressés de l'avis de l'examen de l'ensemble de la situation fiscale et/ou de la charte du contribuable précités ;
- l'article 232-V du CGI, pour prévoir que la prescription est interrompue par la notification de l'avis de l'examen de l'ensemble de la situation fiscale prévue à l'article 216 du CGI.

Date d'effet :

Ces nouvelles dispositions sont applicables aux procédures d'examen de l'ensemble de la situation fiscale des personnes physiques engagées à compter du 1^{er} janvier 2024.

6- Clarification du principe de cumul des avantages fiscaux

Avant l'entrée en vigueur de la LF 2024, l'article 165 du CGI prévoyait le non cumul de certains avantages fiscaux avec tout autre avantage prévu par d'autres dispositions législatives en matière d'encouragement à l'investissement ainsi que le non cumul de l'application des taux réduits de l'IS et de l'IR avec l'application des dotations aux amortissements dégressifs ou toute autre réduction prévue par ledit code.

Vu que les avantages fiscaux prévus par le CGI selon les orientations de la loi-cadre portant réforme fiscale ne sont pas en contradiction avec les avantages prévus par la charte d'investissement dans le cadre de la politique de soutien à l'investissement, la LF 2024 a abrogé les dispositions de l'article 165 du CGI, afin de consacrer le cumul de ces deux avantages et d'éviter les divergences d'interprétation.

7- Prorogation de la durée d'application de la mesure relative à la régularisation de la situation fiscale des entreprises inactives jusqu'à la fin de l'année 2024

La LF 2024 a prorogé jusqu'à la fin de l'année 2024, la mesure introduite par la LF 2023 permettant aux entreprises n'ayant réalisé aucun chiffre d'affaires ou ayant versé le minimum de la cotisation minimale au titre des quatre derniers exercices et qui souhaitent cesser définitivement leurs activités, de régulariser leur situation fiscale et de bénéficier de la dispense du contrôle fiscal ainsi que de l'annulation d'office des sanctions pour défaut de dépôt des déclarations et de versement des impôts prévus par le CGI au titre des années non prescrites, à condition :

- de souscrire la déclaration de cessation totale d'activité au cours de l'année 2024 ;
- de verser spontanément un montant d'impôt forfaitaire de 5 000 DH, au titre de chaque exercice non prescrit.

8- Harmonisation de la terminologie de l'article 154 ter du CGI

Dans le cadre de la conformité aux standards internationaux, le terme « participations » prévu au paragraphe I-a de l'article 154 ter du CGI a été remplacé par le terme « titres » et ce, en harmonisation avec les dispositions de la loi n° 44-12 relative à l'appel public à l'épargne et aux informations exigées des personnes morales et organismes faisant appel public à l'épargne.

9- Réinstauration de la mesure relative à la régularisation volontaire de la situation fiscale des contribuables

Dans le cadre des actions visant la régularisation de la situation fiscale des contribuables, parallèlement aux mesures d'intégration du secteur informel et de la lutte contre la fraude fiscale, la LF 2024 a réinstauré de manière dérogatoire, au titre de l'année 2024, la mesure relative à la régularisation volontaire de la situation fiscale des contribuables qui a été prévue par l'article 7 de la LF pour l'année budgétaire 2020 ayant institué une contribution au titre des :

- avoirs liquides déposés dans des comptes bancaires ;
- avoirs liquides détenus en monnaie fiduciaire sous forme de billets de banque ;
- acquisitions de biens meubles ou immeubles non destinés à usage professionnel ;
- avances en comptes courants d'associés ou en compte de l'exploitant et des prêts accordés aux tiers.

Cette contribution s'applique aux personnes physiques au titre de leurs profits et revenus imposables au Maroc, **n'ayant pas été déclarés avant le 1^{er} janvier 2024**, conformément aux dispositions du CGI.

A cet égard, il est à préciser que les contribuables qui font l'objet d'un examen de l'ensemble de la situation fiscale (EESF) ou d'une autre procédure de contrôle prévue par les dispositions du CGI, peuvent également bénéficier de cette régularisation volontaire, en ce qui concerne les exercices n'ayant pas fait l'objet d'un jugement ayant acquis la force de la chose jugée et ayant fixé le montant de l'impôt dû.

Dans ce cas, les bases déterminées dans le cadre de l'une des procédures de contrôle fiscal précitées sont diminuées à hauteur des avoirs liquides et dépenses ayant fait l'objet de la régularisation susvisée, au cours de la procédure contradictoire ou éventuellement dans le cadre d'un accord conclu par écrit entre les parties.

A. Régime applicable aux avoirs liquides

Il y a lieu de préciser que les avoirs liquides en question s'entendent de ceux prévus à l'article 2 de la loi n° 103.12 relative aux établissements de crédit et organismes assimilés, notamment ceux déposés dans des comptes à vue ou à terme.

a) Conditions d'éligibilité

➤ Dépôt des avoirs liquides auprès d'un établissement de crédit :

Sont concernés, les avoirs liquides déposés dans des comptes bancaires ou les avoirs en monnaie fiduciaire sous forme de billets de banque à déposer auprès d'un établissement de crédit agréé en tant que banque conformément aux dispositions de la loi n° 103-12 relative aux établissements de crédit et organismes assimilés, promulguée par le dahir n° 1-14-193 du 1^{er} rabii I 1436 (24 décembre 2014).

Il s'ensuit que chaque banque est responsable du prélèvement et du versement de la contribution calculée sur la base des avoirs déposés et inscrits sur ses livres. Ainsi, aucune obligation légale n'est faite au client « multi-bancaire » de déclarer auprès d'une seule et même banque, tous les avoirs liquides qu'il souhaite régulariser.

➤ Dépôt d'une déclaration :

Les avoirs liquides déposés ainsi que ceux détenus en monnaie fiduciaire sous forme de billets de banque font l'objet, par les personnes concernées, d'une déclaration rédigée sur ou d'après un imprimé modèle établi par l'administration

auprès des banques précitées contre récépissé délivré par la banque concernée, comportant :

- Les éléments d'identification de la partie versante ;
- Le montant des avoirs liquides déposés dans des comptes bancaires ou détenus, en monnaie fiduciaire sous forme de billets de banque.

b) Conséquences fiscales de la déclaration et du paiement de la contribution

La déclaration et le versement de ladite contribution ont pour effet de :

- permettre à la personne physique concernée de disposer des avoirs liquides déposés dans des comptes bancaires et d'effectuer toute sorte de dépenses, sans que ces avoirs ou dépenses engagées à concurrence du montant des avoirs déclarés, ne soient pris en considération pour l'évaluation du revenu annuel, dans le cadre de l'EESF des personnes physiques visé à l'article 216 du CGI ;
- libérer la personne physique concernée d'une régularisation au titre des avoirs déclarés, suite à une évaluation du revenu global dans le cadre des autres procédures de contrôle fiscal prévues par les dispositions du CGI, notamment en matière de vérification de comptabilité des personnes physiques dont les revenus professionnels sont déterminés selon le régime du résultat net réel ou du résultat net simplifié.

c) Obligations des établissements de crédit agréés en tant que banques

Les établissements de crédit agréés en tant que banques conformément aux dispositions de la loi n° 103-12 précitée sont tenus de :

- prélever la contribution au taux de 5% calculée sur le montant objet de la régularisation volontaire au titre des avoirs liquides antérieurement déposés dans des comptes bancaires ou ceux détenus en monnaie fiduciaire sous forme de billets de banque qui feront l'objet de dépôt bancaire ;
- verser la contribution susvisée par voie électronique à l'administration fiscale, dans le mois qui suit celui au cours duquel le dépôt de la déclaration a eu lieu.

Chaque versement est accompagné d'un bordereau-avis, selon un modèle établi par l'administration comportant :

- le numéro de la déclaration précitée ;
- le montant des avoirs liquides déposés dans des comptes bancaires ou détenus, en monnaie fiduciaire sous forme de billets de banque ayant été déposés par le contribuable ;
- le montant de la contribution versé.

Afin de sauvegarder l'anonymat du déclarant, le nom et prénom du déclarant ne seront pas déclinés au niveau dudit bordereau transmis à la DGI. Ce dernier ne comportera, en effet, que le numéro de la déclaration qui doit comporter une combinaison entre le code banque et le numéro de série attribué par celle-ci à la déclaration, comme suit :

XXXX/000001

B. Régime applicable aux dépenses

a) Conditions d'éligibilité

La régularisation volontaire de la situation fiscale du contribuable consiste à :

- déposer une déclaration selon un modèle établi par l'administration, contre récépissé, auprès du receveur de l'administration fiscale du lieu du domicile fiscal ou du principal établissement, comportant les renseignements suivants :
 - nom, prénom et adresse du domicile fiscal du contribuable ou le lieu de situation de son principal établissement ;
 - le numéro d'identification fiscale ;
 - la valeur d'acquisition des biens meubles ou immeubles ou le montant des avances en comptes courants d'associés ou en compte de l'exploitant et des prêts accordés aux tiers ;
- verser spontanément au moment du dépôt de la déclaration précitée, le montant de la contribution selon le taux de 5%, sur la base de la valeur d'acquisition des biens meubles ou immeubles ou du montant des avances en comptes courants d'associés ou en compte de l'exploitant et des prêts accordés aux tiers.

Le montant de la contribution est versé auprès dudit receveur sur la base d'un bordereau-avis de versement, selon un modèle établi par l'administration, indiquant :

- nom, prénom et adresse du domicile fiscal du contribuable ou le lieu de situation de son principal établissement ;
- le numéro d'identification fiscale ;
- la base de calcul de la contribution ;
- le montant de la contribution versé.

b) Conséquences fiscales de la déclaration et du paiement de la contribution

La déclaration et le versement de ladite contribution entraîne les effets suivants :

- les dépenses à concurrence de la valeur des biens meubles ou immeubles non destinés à usage professionnel ou du montant des avances en comptes courants d'associés ou en compte de l'exploitant ainsi que des prêts accordés aux tiers, ne seront pas prises en considération, lors de l'ESSF de la personne physique, pour l'évaluation

de son revenu global au titre de l'année d'acquisition desdits biens ou de réalisation des opérations d'avances et de prêts précitées ;

- libérer la personne physique concernée d'une régularisation au titre des ressources ayant financé les dépenses déclarées, suite à une évaluation du revenu global dans le cadre des autres procédures de contrôle fiscal prévues par les dispositions du CGI, notamment en matière de vérification de comptabilité des personnes physiques dont les revenus professionnels sont déterminés selon le régime du résultat net réel ou du résultat net simplifié.

C. Taux de la contribution

Le taux de la contribution est fixé à 5% :

- du montant des avoirs liquides déposés dans des comptes bancaires ou détenus, en monnaie fiduciaire sous forme de billets de banque déposés dans des comptes ouverts auprès d'établissements de crédit agréés en tant que banques établies au Maroc ;
- de la valeur des biens meubles ou immeubles non destinés à usage professionnel acquis par ces avoirs ;
- ou du montant des avances en comptes courants d'associés ou en compte de l'exploitant et des prêts accordés aux tiers.

D. Sanctions

➤ Pour les personnes physiques concernées par la régularisation

Les personnes physiques concernées qui ne respectent pas les conditions et obligations précitées, ne peuvent pas bénéficier des dispositions de cette contribution et demeurent soumises aux dispositions du droit commun prévues par le CGI.

➤ Pour les établissements de crédit

Les établissements de crédit agréés en tant que banques qui ne versent pas dans le délai précité le montant de la contribution encourent, en plus du paiement du principal de la contribution, l'application des sanctions en matière de recouvrement prévues par le CGI.

E. Durée d'application de la contribution

Les personnes concernées disposent d'une période allant du 1^{er} janvier jusqu'au 31 décembre 2024, pour souscrire la déclaration susvisée et payer la contribution précitée.

Exemple n°1 :

Une personne physique, exerçant une activité professionnelle soumise à l'IR selon le régime du résultat net réel, détient des avoirs liquides provenant de profits ou de revenus imposables au Maroc n'ayant pas été déclarés avant le 1^{er} janvier 2024.

Le montant des avoirs est réparti comme suit :

- 900 000 DH, concernent des avoirs liquides déposés dans des comptes bancaires ;

- 300 000 DH, concernent des avoirs détenus en monnaie fiduciaire sous forme de billets de banque et que cette personne compte déposer en banque pour bénéficier de la régularisation volontaire de sa situation fiscale.

Au cours de l'année 2024, cette personne décide de régulariser volontairement sa situation fiscale. A cet effet, elle est tenue de :

- déposer une déclaration des avoirs liquides déjà déposés dans des comptes bancaires, rédigée sur ou d'après un imprimé modèle établi par l'administration contre récépissé délivré par la banque concernée.
- déposer les avoirs liquides détenus en monnaie fiduciaire sous forme de billets de banque, auprès de la banque de son choix. Ces dépôts feront également l'objet de la déclaration précitée.

Ce dépôt et cette déclaration permettront à la banque de prélever le montant correspondant à la contribution, comme suit :

$$(900\ 000 + 300\ 000) \times 5\% : \dots\dots\dots 60\ 000\ \text{DH}$$

Le total des avoirs ayant bénéficié de la régularisation :

$$900\ 000 + 300\ 000 = 1\ 200\ 000\ \text{DH}$$

➤ **Conséquences fiscales de la déclaration et du paiement de la contribution :**

Supposons qu'en 2025, cette personne physique a fait l'objet d'une procédure de vérification de la comptabilité de son activité professionnelle au titre de l'année 2021.

Suite à cette vérification, le contrôle effectué par l'administration fait ressortir des encaissements non déclarés, s'élevant à 1 350 000 DH.

Lors du débat oral et contradictoire, le contribuable a informé l'administration qu'il a régularisé volontairement sa situation fiscale en 2024, conformément aux dispositions de l'article 7 de la LF 2024.

Compte tenu de la déclaration et du paiement de la contribution, le montant des avoirs déclarés de 1 200 000 DH ne sera pas pris en considération pour l'évaluation du revenu global, dans le cadre de cette procédure de contrôle fiscal.

Ainsi, la situation fiscale de cette personne physique sera régularisée à hauteur du montant non déclaré de 150 000 DH (1 350 000 – 1 200 000).

Exemple n°2 :

Une personne physique dispose d'un bien immeuble, non destiné à usage professionnel, acquis en 2022 à 800 000 DH par des profits ou des revenus imposables au Maroc n'ayant pas été déclarés avant le 1^{er} janvier 2024.

Au cours de l'année 2024, cette personne décide de régulariser volontairement sa situation fiscale. A cet effet, elle est tenue de :

- déposer une déclaration selon le modèle établi par l'administration, contre récépissé, auprès du receveur de l'administration fiscale du lieu de son domicile fiscal ou principal établissement ;

- verser spontanément au moment du dépôt de la déclaration précitée sur la base d'un bordereau-avis de versement, selon le modèle établi par l'administration, le montant de la contribution suivant :

800 000 x 5% : 40 000 DH

➤ **Conséquences fiscales de la déclaration et du paiement de la contribution :**

Supposons qu'en 2025, cette personne physique a fait l'objet d'un examen de l'ensemble de la situation fiscale portant sur l'année 2022.

La situation de cet examen se présente comme suit :

- Le revenu annuel déclaré net d'impôt au titre de l'année 2022 :
150 000 DH
- Le revenu évalué par l'administration tenant compte des dépenses :
1 000 000 DH
- Ecart constaté : 1 000 000 – 150 000 : 850 000 DH

Compte tenu de la déclaration et du paiement de la contribution, les dépenses déclarées à hauteur de 800 000 DH seront prises en considération pour justifier l'écart constaté : 850 000 – 800 000 : 50 000 DH

Ainsi, le revenu global annuel de l'année 2022 de cette personne physique sera régularisé à concurrence de 50 000 DH seulement.

9 FEV. 2024

Le Directeur Général des Impôts

Signé: IDRISSI KAITOUNI Younes