



**NOTE CIRCULAIRE N° 733
RELATIVE AUX DISPOSITIONS FISCALES
DE LA LOI DE FINANCES N° 50-22
POUR L'ANNEE BUDGETAIRE 2023**

SOMMAIRE

PREAMBULE

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

1. Réforme globale des taux de l'IS dans le cadre de la convergence progressive vers des taux unifiés
2. Réduction progressive du taux de la retenue à la source sur les produits des actions, parts sociales et revenus assimilés
3. Limitation de l'exonération quinquennale en matière d'IS prévue en faveur des sociétés ayant obtenu le statut CFC aux soixante premiers mois suivant leur date de création
4. Institution de la possibilité de déduction des provisions pour investissement constituées par les sociétés bénéficiant du régime fiscal de « Casablanca Finance City » (CFC)
5. Rationalisation des avantages fiscaux des zones d'accélération industrielle (ZAI) accordés aux entreprises financières.

II- MESURES SPECIFIQUES A L'IMPOT SUR LE REVENU :

1. Révision du régime d'imposition des avocats
2. Allègement de la charge fiscale des titulaires de revenus salariaux et assimilés et des retraités
3. Prorogation du délai de l'exonération de l'IR des employés nouvellement recrutés
4. Prorogation du délai d'exonération de l'IR afférent aux salaires versés au salarié à l'occasion de son premier recrutement
5. Révision du taux de la retenue à la source au titre des rémunérations et indemnités versées par les établissements d'enseignement ou de formation professionnelle à des enseignants ne faisant pas partie de leur personnel permanent
6. Révision du régime d'imposition des revenus fonciers
7. Suppression de la dispense du dépôt de la déclaration annuelle du revenu global au titre des revenus agricoles exonérés
8. Incitation à l'épargne dans les contrats d'assurance-retraite
9. Révision du mode d'imposition et de contrôle de l'impôt sur le revenu au titre des profits fonciers (IR/PF)
10. Révision des modalités de détermination de la base imposable, en cas de taxation d'office en matière d'IR/PF
11. Unification des taux d'imposition de l'IR/PF
12. Amélioration des conditions d'exonération en matière d'IR/PF afférent à la cession d'un logement destiné à l'habitation principale

13. Amélioration des régimes de l'auto-entrepreneur et de la contribution professionnelle unique (CPU)
14. Rationalisation des avantages fiscaux prévus en matière d'IR/salaire au profit des salariés des banques et assurances ayant le statut CFC
15. Application des taux du barème au lieu du taux spécifique de 20% aux revenus de certaines entreprises en harmonisation avec la révision des taux de l'IS
16. Détermination du seuil des indemnités exonérées, en cas de licenciement ou de départ volontaire
17. Exonération en matière d'IR des pourboires remis directement aux bénéficiaires
18. Intégration des revenus provenant de l'apiculture dans la catégorie des revenus agricoles

III- MESURES SPECIFIQUES A LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE :

1. Exonération de la TVA sans droit à déduction des personnes physiques exerçant des professions réglementées et dont le chiffre d'affaires annuel est inférieur ou égal à cinq cent mille (500.000) dirhams
2. Alignement des taux applicables aux professions libérales
3. Institution des formalités réglementaires pour le bénéfice de l'exonération du matériel agricole de la TVA
4. Exonération de la TVA à l'importation des aliments simples destinés à l'alimentation du bétail et des animaux de basse-cour

IV-MESURES SPECIFIQUES AUX DROITS DE TIMBRE ET A LA TAXE SPECIALE ANNUELLE SUR LES VEHICULES (TSAV) :

1. Dématérialisation du paiement des droits de timbre sur la carte nationale d'identité électronique (CNIE) et sur la Fiche anthropométrique.
2. Institution de l'obligation pour les concessionnaires agréés de recouvrer le droit de timbre proportionnel lors de la première immatriculation des véhicules acquis au Maroc.
3. Exonération du paiement de la TSAV et annulation des majorations et pénalités pour les véhicules de plus de 10 ans d'âge retirés définitivement de la circulation

V-MESURES COMMUNES :

1. Révision du régime fiscal des organismes de placement collectif immobilier (OPCI)
2. Baisse des taux de la cotisation minimale
3. Rationalisation de l'exonération de l'impôt retenu à la source au titre des dividendes versés par les sociétés ayant le statut CFC et les sociétés installées dans les ZAI
4. Octroi aux sociétés de courtage en assurances et en réassurance des avantages prévus pour les sociétés de services ayant le statut « Casablanca Finance City »
5. Institution de la retenue à la source au titre des rémunérations allouées à des tiers
6. Redéfinition des sociétés à prépondérance immobilière

7. Régularisation de la situation fiscale des entreprises inactives
8. Prorogation du délai d'application de l'abattement de 70% sur la plus-value nette réalisée à l'occasion de la cession des éléments de l'actif immobilisé
9. Reconduction de la contribution sociale de solidarité sur les bénéfices et revenus au titre des années 2023, 2024 et 2025
10. Echange d'informations entre l'administration fiscale et les autres administrations et organismes publics

PREAMBULE

La Loi de Finances pour l'année budgétaire 2023 consacre la poursuite de la mise en œuvre de la feuille de route tracée par la Loi-Cadre n° 69-19 portant réforme fiscale et prônant une implémentation progressive à l'horizon 2026.

La Loi-Cadre a dessiné les contours de la politique fiscale, incarnant nombre de recommandations issues des Assises Nationales sur la Fiscalité tenues en 2013 ainsi que celles agrégées au niveau du Nouveau Modèle de Développement. Elle constitue un référentiel plébiscité par l'ensemble des parties prenantes, selon une approche participative alliant, entre autres, les citoyens, la société civile, les associations socio-professionnelles, les institutionnels, les universitaires et les praticiens.

Les dispositions fiscales de la Loi de Finances pour l'année budgétaire 2023 traduisent expressément les objectifs fondamentaux et les mécanismes de mise en œuvre posés par la Loi-Cadre et représentant autant de balises de cadrage de la politique fiscale.

Elles concrétisent également les engagements pris par le Gouvernement, notamment, dans le cadre du dialogue social.

Les mesures fiscales instituées par la Loi de Finances s'articulent ainsi autour des avancées suivantes :

- **La réforme de l'impôt sur les sociétés**, en vue de concrétiser la convergence vers des taux unifiés, l'amélioration de la contribution de certaines entreprises ainsi que la baisse des taux de la cotisation minimale, selon une approche progressive sur une période de quatre ans ;
- **La réforme des régimes d'imposition en matière d'impôt sur le revenu**, afin d'atteindre les objectifs suivants :
 - l'allègement de la charge fiscale des salariés, des retraités et des employés nouvellement recrutés ;
 - la réinstauration du principe de l'imposition du revenu annuel global des personnes physiques selon le barème progressif, à travers la révision du mode d'imposition de certaines catégories de revenus ;
 - la révision du régime d'imposition des profits fonciers afin de renforcer l'efficacité de l'administration fiscale et de consolider la relation de confiance partagée avec les usagers ;
- **La consécration du principe de la neutralité de la taxe sur la valeur ajoutée**, à travers l'alignement du taux applicable aux professions libérales et l'institution de formalités réglementaires pour le bénéfice de l'exonération du matériel agricole ;
- **La rationalisation des incitations fiscales**, conformément aux normes internationales de bonne gouvernance fiscale et aux accords et conventions conclus à cet effet, notamment en ce qui concerne :
 - les avantages prévus en matière d'impôt sur le revenu appliqué aux salariés des banques et assurances ayant le statut CFC ;
 - le régime des organismes de placement collectif immobilier (OPCI) ;

- les incitations fiscales prévues en faveur des entreprises financières installées dans les zones d'accélération industrielle (ZAI) ;
- l'exonération de l'impôt retenu à la source au titre des dividendes versés par les sociétés ayant le statut CFC et les sociétés installées dans les ZAI ;
- la redéfinition des sociétés à prépondérance immobilière ;
- **L'accompagnement des entreprises en difficulté**, à travers la régularisation de la situation fiscale des entreprises « inactives » ou n'ayant aucun chiffre d'affaires ;
- **Le renforcement de la collaboration en matière d'échange d'informations** entre l'administration fiscale et les autres administrations et organismes publics ;
- **La mobilisation du plein potentiel fiscal au service de la solidarité, l'inclusion et la cohésion sociales**, en reconduisant, au titre des années 2023, 2024 et 2025, l'application de la contribution sociale de solidarité sur les bénéfices et les revenus, conformément aux recommandations du Nouveau Modèle de Développement.

La présente note circulaire a pour objet de présenter les mesures fiscales de la Loi de Finances pour l'année budgétaire 2023 par type d'impôt.

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

1. Réforme globale des taux de l'IS dans le cadre de la convergence progressive vers des taux unifiés

Avant l'entrée en vigueur de la loi de finances pour l'année budgétaire 2023, l'article 19 du CGI prévoyait que l'impôt sur les sociétés (IS) était calculé, selon plusieurs taux (10%, 15%, 20%, 26%, 31% et 37%), en fonction du montant du bénéfice réalisé, de la nature de l'activité exercée ou du secteur économique concerné.

Dans le cadre de la continuité de la mise en œuvre de l'objectif fondamental de la loi-cadre n° 69.19 portant réforme fiscale, visant la convergence progressive vers des taux d'IS unifiés, la LF 2023 a introduit une réforme globale des taux de cet impôt, afin d'assurer la visibilité et la stabilité des taux pour les investisseurs, selon une approche progressive sur une période de quatre (4) ans.

Ainsi, cette LF a modifié les dispositions de l'article 19-I du CGI, afin de prévoir les taux cibles d'IS qui seront appliqués à compter du 1^{er} janvier 2027, en précisant à titre transitoire, dans l'article 247-XXXVII-A du même code, les taux qui seront progressivement majorés ou minorés, selon le cas, pour chaque exercice, au titre des exercices ouverts durant la période allant du 1^{er} janvier 2023 au 31 décembre 2026.

A- Taux cibles d'IS unifiés à l'horizon 2026

Sous réserve des dispositions du paragraphe XXXVII-A de l'article 247 du CGI, l'article 19-I du CGI prévoit que le taux de l'impôt sur les sociétés qui sera applicable après la période transitoire, allant du 1^{er} janvier 2023 au 31 décembre 2026, est fixé comme suit :

- **20%**, comme taux unifié de droit commun applicable à toutes les sociétés dont le montant du bénéfice net fiscal est inférieur à cent millions (100 000 000) dirhams ;
- **35%**, en ce qui concerne les sociétés dont le montant du bénéfice net fiscal est égal ou supérieur à cent millions (100 000 000) dirhams, à l'exclusion de certaines sociétés ;
- **40%**, en ce qui concerne les établissements de crédit et organismes assimilés, Bank Al Maghrib, la Caisse de dépôt et de gestion et les entreprises d'assurances et de réassurance.

a) Sociétés exclues de l'application du taux de 35%

Les dispositions de l'article 19-I du CGI, telles que modifiées et complétées par la LF 2023, prévoient que le taux de 35% ne s'applique pas aux sociétés suivantes :

- 1) Les sociétés de services ayant le statut « Casablanca Finance City » (CFC) bénéficiant du régime fiscal prévu à l'article 6 du CGI.**

Il en découle que ces sociétés seront soumises aux taux prévus à l'article 247-XXXVII-A-2 du CGI pour la période transitoire allant du 1^{er} janvier 2023 au 31 décembre 2026 et au taux de 20% au-delà de cette période, à l'exception des établissements de crédit et des entreprises d'assurances et de réassurance qui sont exclus du régime fiscal de CFC ;

2) Les sociétés qui exercent leurs activités dans les zones d'accélération industrielle (ZAI) prévues à l'article 6 (II-B-8°) du CGI.

Ces sociétés seront également soumises aux taux prévus à l'article 247-XXXVII-A-2 du CGI pour la période transitoire allant du 1^{er} janvier 2023 au 31 décembre 2026 et au taux de 20% au-delà de cette période, à l'exception de celles qui ne bénéficient pas des avantages fiscaux des ZAI prévus à l'article 6 (II-B-8°) du CGI. Il s'agit des sociétés suivantes :

- les sociétés qui exercent leurs activités dans lesdites zones dans le cadre d'un chantier de travaux de construction ou de montage ;
- les établissements de crédit et organismes assimilés ayant cette qualité conformément à la législation en vigueur ;
- les entreprises d'assurances et de réassurance et les intermédiaires d'assurances, ayant cette qualité conformément à la législation en vigueur ;

3) Les sociétés constituées à compter du 1^{er} janvier 2023 qui s'engagent dans le cadre d'une convention signée avec l'Etat à investir un montant d'au moins un milliard et cinq cent millions (1 500 000 000) dirhams durant une période de cinq (5) ans à compter de la date de signature de ladite convention, à l'exception des établissements et entreprises publics et leurs filiales conformément aux textes législatifs et réglementaires en vigueur.

L'exclusion précitée des sociétés concernées s'applique à condition :

- d'investir le montant précité dans des immobilisations corporelles ;
- de conserver lesdites immobilisations pendant au moins dix (10) ans, à compter de la date de leur acquisition.

Les sociétés concernées doivent souscrire, auprès de l'administration fiscale, un état comprenant notamment, le montant global investi au titre de chaque exercice et la nature des immobilisations concernant l'activité objet de l'investissement ainsi que la date et le prix de leur acquisition, selon un modèle établi par l'administration à joindre à la déclaration du résultat fiscal prévue à l'article 20-I du CGI.

Elles doivent également joindre une copie de ladite convention à la déclaration du résultat fiscal au titre du premier exercice au cours duquel elle a été signée.

A ce titre, l'article 247-XXXVII-A-3 (dernier alinéa) du CGI prévoit que les sociétés précitées ayant signé une convention avec l'Etat pour investir un montant d'au moins 1 500 000 000 dirhams et qui respectent les conditions susvisées, bénéficient du taux de 20%, au titre de chacun des exercices ouverts durant la période allant du 1^{er} janvier 2023 au 31 décembre 2026. **Au-delà de cette période lesdites sociétés vont continuer à bénéficier de ce taux de 20%, même si elles réalisent un bénéfice net fiscal égal ou supérieur à cent millions (100 000 000) dirhams.**

Ainsi, lesdites sociétés bénéficient du taux de 20% précité d'une manière permanente sans aucune limite de temps.

Par ailleurs, l'article 232-VIII du CGI a été complété par un nouveau paragraphe 24°, afin d'instituer une dérogation aux délais de prescription, en précisant que les droits complémentaires ainsi que la pénalité et les majorations y afférentes dont sont redevables les sociétés n'ayant pas respecté leur engagement d'investir un montant

d'au moins 1 500 000 000 dirhams durant la période de cinq (5) ans, selon les conditions prévues par l'article 19-I-B du CGI, **sont immédiatement établis et exigibles** même si le délai de prescription a expiré.

En conséquence, les sociétés qui n'auront pas respecté les conditions d'investissement précitées seront imposées au taux de 35% dès que leurs résultats dépasseront le seuil de 100 MDH, à l'instar des sociétés créées avant 2023.

b) Condition du passage du taux de 35% au taux de 20%

Les dispositions de l'article 19-I du CGI, telles que modifiées et complétées par la LF 2023, prévoient que lorsque le bénéfice net fiscal réalisé est inférieur à cent millions (100 000 000) dirhams, le taux de 20% ne s'applique que lorsque ledit bénéfice demeure inférieur à ce montant pendant trois (3) exercices consécutifs.

Ainsi, pour une société dont le montant du bénéfice net fiscal est égal ou supérieur à 100 millions dirhams au titre d'un exercice N et qui est imposable au titre de cet exercice au taux de 35%, elle ne peut être soumise ultérieurement au taux de 20% que lorsque son bénéfice net fiscal réalisé demeure inférieur à cent millions (100 000 000) dirhams pendant trois (3) exercices consécutifs (exercices N+1, N+2 et N+3).

Par conséquent, les exercices N+1, N+2 et N+3 restent imposables au taux de 35%, même si le bénéfice net fiscal annuel réalisé au titre desdits exercices est inférieur à cent millions (100 000 000) dirhams et le taux de 20% ne s'applique, dans ce cas, qu'au titre de l'exercice N+4, si le bénéfice net fiscal de ladite société demeure inférieur à ce montant.

B-Convergence progressive des taux d'IS vers les taux cibles durant la période transitoire allant du 1^{er} janvier 2023 au 31 décembre 2026

La LF 2023 a défini la démarche progressive retenue pour la mise en œuvre de la réforme globale des taux de l'IS, en complétant les dispositions de l'article 247 par un paragraphe XXXVII-A du CGI, afin d'instituer une mesure transitoire pour la période allant du 1^{er} janvier 2023 au 31 décembre 2026.

A ce titre, les dispositions de l'article 247-XXXVII-A du CGI ont fixé les taux d'IS applicables durant la période transitoire précitée, permettant d'assurer la convergence progressive vers les taux cibles.

Ainsi, les taux d'IS de 10%, 15%, 20%, 26%, 31% et 37% en vigueur au 31 décembre 2022, seront progressivement majorés, minorés ou maintenus, selon le cas, pour chaque exercice, au titre des exercices ouverts durant la période allant du 1^{er} janvier 2023 au 31 décembre 2026, comme suit :

a) Le taux du barème de 10% appliqué aux sociétés dont le bénéfice net fiscal est inférieur ou égal à 300 000 dirhams est majoré comme suit :

- 12,50%, au titre de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2023 ;
- 15%, au titre de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2024 ;
- 17,50%, au titre de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2025 ;
- 20%, au titre de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2026.

b) Le taux spécifique de 15% appliqué aux sociétés installées dans les « Zones d'Accélération Industrielle » et à celles ayant le statut « Casablanca Finance City » est majoré comme suit :

- 16,25%, au titre de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2023 ;
- 17,50%, au titre de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2024 ;
- 18,75%, au titre de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2025 ;
- 20%, au titre de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2026.

c) Le taux intermédiaire du barème de 20%, en vigueur au 31 décembre 2022, demeure applicable aux sociétés dont le montant du bénéfice net fiscal est de 300 001 à 1 000 000 dirhams.

d) Le taux du barème plafonné de 20%, en vigueur au 31 décembre 2022, appliqué aux sociétés visées à l'article 6 [I (B-3° et 5°, D-1°, 3° et 4°) et II (B-4°, C-1° (b et c) et 2°)] dans les mêmes conditions prévues à l'article 7 (II, IV, VI et X) en vigueur à cette date, est majoré ou maintenu, selon le cas, comme suit :

- Pour les sociétés dont **le bénéfice net fiscal est égal ou supérieur à 100 000 000 dirhams**, ce taux est majoré comme suit :
 - 23,75%, au titre de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2023 ;
 - 27,50%, au titre de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2024 ;
 - 31,25%, au titre de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2025 ;
 - 35%, au titre de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2026.
- Pour les sociétés dont **le bénéfice net fiscal est supérieur à 1 000 000 dirhams et inférieur à 100 000 000 dirhams**, ce taux est maintenu sans changement. Ainsi, le taux du barème plafonné de 20% demeure applicable aux sociétés précitées et ce, dans les mêmes conditions prévues à l'article 7 (II, IV, VI et X) en vigueur au 31 décembre 2022.

Il s'agit des sociétés suivantes :

- les sociétés exportatrices ;
- les sociétés hôtelières et les établissements d'animation touristique ;
- les sociétés minières ;
- les sociétés artisanales ;
- les établissements privés d'enseignement ou de formation professionnelle ;
- les sociétés sportives ;
- les promoteurs immobiliers prévus à l'article 6 (II-C-2°) du CGI en vigueur au 31 décembre 2022 ;
- les exploitations agricoles ;
- les sociétés exerçant les activités d'externalisation de services à l'intérieur ou en dehors des plateformes industrielles intégrées dédiées à ces activités.

NB : Concernant les sociétés qui bénéficiaient avant le 1^{er} janvier 2023 d'une imposition temporaire au taux plafonné de 20% et qui épuisent cette période d'imposition temporaire au cours d'un exercice donné durant la période transitoire allant du 01/01/2023 au 31/12/2026, elles sont imposables à l'IS au taux applicable à cet exercice en fonction du bénéfice net réalisé.

Par ailleurs, comme précisé plus haut, le taux de 20% précité s'applique également au titre de chacun des exercices ouverts durant la période allant du 1^{er} janvier 2023 au 31 décembre 2026, aux sociétés qui s'engagent dans le cadre d'une convention signée avec l'Etat à investir un montant d'au moins un milliard et cinq cent millions (1 500 000 000) dirhams et qui respectent les conditions prévues par l'article 19 (I-B-3) du CGI.

e) Le taux de 26% appliqué aux sociétés exerçant une activité industrielle dont le bénéfice net est inférieur à 100 000 000 dirhams est minoré comme suit :

- 24,50%, au titre de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2023 ;
- 23%, au titre de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2024 ;
- 21,50%, au titre de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2025 ;
- 20%, au titre de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2026.

f) Le taux du barème de 31% est majoré ou minoré, selon le cas, comme suit :

- Pour les sociétés dont **le bénéfice net est supérieur à 1 000 000 dirhams et inférieur à 100 000 000 dirhams**, ce taux est minoré comme suit :
 - 28,25%, au titre de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2023 ;
 - 25,50%, au titre de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2024 ;
 - 22,75%, au titre de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2025 ;
 - 20%, au titre de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2026.
- Pour les sociétés dont **le bénéfice net est égal ou supérieur à 100 000 000 dirhams**, ce taux est majoré comme suit :
 - 32%, au titre de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2023 ;
 - 33%, au titre de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2024 ;
 - 34%, au titre de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2025 ;
 - 35%, au titre de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2026.

g) Le taux de 37% appliqué aux établissements de crédit et organismes assimilés, Bank Al Maghrib, la Caisse de dépôt et de gestion et les entreprises d'assurances et de réassurance, est majoré comme suit :

- 37,75%, au titre de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2023 ;
- 38,50%, au titre de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2024 ;
- 39,25%, au titre de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2025 ;
- 40%, au titre de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2026.

Les dispositions du dernier alinéa de l'article 247-XXXVII-A du CGI ont précisé que les sociétés qui réalisent un bénéfice net égal ou supérieur à cent millions (100 000 000) dirhams ne peuvent bénéficier de l'application d'un taux inférieur à ceux visés ci-dessus, 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.

C-Calcul des acomptes provisionnels

Les dispositions de l'article 247-XXXVII-B du CGI, telles qu'ajoutées par la LF 2023, ont prévu, à titre transitoire, que les acomptes provisionnels dus, au titre de chaque exercice ouvert durant la période allant du 1^{er} janvier 2023 au 31 décembre 2026, sont calculés selon les taux de l'impôt sur les sociétés applicables audit exercice.

D- Autres mesures d'harmonisation

Dans le cadre de cette refonte globale des taux d'IS et dans la mesure où le taux de 20% sera le taux de droit commun applicable à toutes les sociétés, la LF 2023 a également introduit les mesures d'harmonisation techniques suivantes :

- Abrogation des dispositions du B du paragraphe I de l'article 6 relatives aux exonérations suivies de l'imposition permanente aux taux réduits et leur transfert au niveau du B du paragraphe II du même article relatif aux exonérations temporaires ;
- Abrogation des dispositions des articles 6-I-D et 6-II-C du CGI relatives respectivement à l'imposition permanente aux taux réduits et à l'imposition temporaire aux taux réduits ;
- Actualisation des intitulés des paragraphes I et II de l'article 6 du CGI et de l'article 191 du CGI ;
- Abrogation des dispositions des paragraphes II, IV, VI et X de l'article 7 du CGI relatives aux conditions d'exonération ;
- Transfert des dispositions relatives aux conditions d'exonération des établissements hôteliers et des établissements d'animation touristique de l'article 7-VI à l'article 6 (II-B-5°) du CGI ;
- Abrogation des dispositions de l'article 19-II du CGI relatives au taux spécifique de l'IS ;
- Actualisation de renvois prévus aux articles 165-I, 170 (III et VIII), 191-II et 268 du CGI.

Toutefois, l'article 247-XXXVII-D du CGI a donné un soubassement juridique au maintien en vigueur durant la période transitoire des dispositions abrogées des articles 6 et 7, en précisant que les dispositions des articles 6 (I-B et D et II-B et C), 7 (II, IV, VI et X), 19 (I, II, IV-D), 165-I, 170 (III et VIII) et 191-II du CGI applicables au 31 décembre 2022, demeurent en vigueur pour l'application progressive des dispositions prévues aux A, B et C du même paragraphe XXXVII de l'article 247 précité.

Le tableau ci-dessous illustre les taux d'IS à appliquer au titre de chacun des exercices ouverts durant la période allant du 1^{er} janvier 2023 au 31 décembre 2026.

	2022	2023	2024	2025	2026
Sociétés dont le : BN ≤ 300.000 DH	10%	12,50%	15%	17,50%	20%
Sociétés « CFC » et « ZAI »	15%	16,25%	17,50%	18,75%	20%
Sociétés dont le : 300.000 DH < BN ≤ 1.000.000 DH	20%	20%	20%	20%	20%
Entreprises soumises au taux plafonné de 20% au 31/12/2022 (Entreprises exportatrices, hôtelières, minières, artisanales, établissements privés d'enseignement, sociétés sportives, promoteurs immobiliers, exploitations agricoles et les sociétés exerçant les activités d'externalisation de services)	20%	BN ≥ 100 MDH 23,75%	BN ≥ 100 MDH 27,50%	BN ≥ 100 MDH 31,25%	BN ≥ 100 MDH 35%
		1 MDH < BN < 100 MDH 20%	1 MDH < BN < 100 MDH 20%	1 MDH < BN < 100 MDH 20%	1 MDH < BN < 100 MDH 20%
Sociétés qui s'engagent dans le cadre d'une convention signée avec l'Etat à investir un montant d'au moins 1,5 Milliard de DH	-	20%	20%	20%	20%
Sociétés industrielles (BN < 100 MDH)	26%	24,50%	23%	21,50%	20%
Sociétés industrielles (BN ≥ 100 MDH)	31%	32%	33%	34%	35%
Sociétés dont le : BN > 1.000.000 DH	31%	BN ≥ 100 MDH 32%	BN ≥ 100 MDH 33%	BN ≥ 100 MDH 34%	BN ≥ 100 MDH 35%
		1 MDH < BN < 100 MDH 28,25%	1 MDH < BN < 100 MDH 25,50%	1 MDH < BN < 100 MDH 22,75%	1 MDH < BN < 100 MDH 20%
Les établissements de crédit et organismes assimilés, Bank Al Maghrib, la Caisse de dépôt et de gestion et les entreprises d'assurances et de réassurance	37%	37,75%	38,50%	39,25%	40%

E- Mesure transitoire relative aux entreprises installées dans les ZAI

a- Entreprises installées dans les ZAI avant le 1^{er} janvier 2021

Il est rappelé qu'à titre transitoire, la LF 2020 (article 6-V-2) avait prévu le maintien du régime fiscal applicable aux entreprises installées dans les ZAI avant le 1^{er} janvier 2021 et qui consistait en l'exonération quinquennale suivie de l'application du taux spécifique de 8,75% pendant les vingt (20) exercices suivants.

Cette LF 2020 avait prévu également l'application d'un taux spécifique de 15%, en matière d'IS ou de 20% en matière d'IR, **après l'expiration des vingt (20) exercices précités.**

Dans le cadre de la révision des taux d'IS, **l'article 6-IV-26°** de la LF 2023 a prévu, qu'après l'expiration des vingt (20) exercices précités, les entreprises installées dans les ZAI **avant le 1^{er} janvier 2021**, à l'exclusion des entreprises financières visées aux articles 6 (II-B-8°- 2ème alinéa) et 31 (I-B-3°- 2ème alinéa) du CGI, seront soumises aux taux suivants :

- pour les entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés :
 - aux taux prévus à l'article 247-XXXVII-A du CGI, durant la période allant du 1^{er} janvier 2023 jusqu'au 31 décembre 2026 ;
 - au taux de 20% à compter du 1^{er} janvier 2027 ;
- pour les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu :
 - au taux prévu à l'article 73-II-F-7° dudit code au titre des années 2023 et 2024 ;
 - aux taux du barème prévus à l'article 73-I dudit code, au titre des années suivantes.

b- Entreprises installées dans les ZAI à compter du 1^{er} janvier 2021

Il est à signaler que pour les entreprises installées dans les ZAI à compter du 1^{er} janvier 2021, la LF 2020 avait prévu qu'elles bénéficiaient de l'exonération quinquennale suivie de l'application du taux spécifique de 15% en matière d'IS ou de 20% en matière d'IR pour les exercices suivants.

Conformément aux dispositions de l'article 6-IV-5° (1^{er} tiret) de la LF 2023, les entreprises installées dans les ZAI à compter du 1^{er} janvier 2021, à l'exclusion des entreprises financières visées aux articles 6 (II-B-8°- 2ème alinéa) et 31 (I-B-3°- 2ème alinéa) du CGI, seront soumises, après épuisement de la période d'exonération quinquennale, aux taux suivants :

- pour les entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés, au taux de 20% à compter du 1^{er} janvier 2026 ;
- pour les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu, aux taux du barème prévus à l'article 73-I dudit code.

Exemples d'illustration :

Exemple n° 1 : Cas d'une société dont le bénéfice net fiscal (BNF) ≤ 300.000 DH

La société « Z » créée le 30/10/2016 exerce uniquement une activité de services et réalise la totalité de son chiffre d'affaires localement.

➤ Calcul des acomptes provisionnels dus au titre de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2023

La déclaration du résultat fiscal de cette société souscrite le 31 mars 2023, au titre de l'exercice 2022, fait ressortir les éléments suivants :

- Chiffre d'affaires (HT): 1 000 000 DH

- Résultat courant hors amortissement : 400 000 DH
- Bénéfice net : 250 000 DH
- Montant de la CM : $1\,000\,000 \times 0,40\%$: 4 000 DH
- Montant de l'IS exigible (selon le taux du barème proportionnel) :
 $250\,000 \times 10\%$: 25 000 DH

➤ **Calcul des acomptes provisionnels à verser au cours de l'exercice 2023 :**

Conformément aux dispositions de l'article 247-XXXVII-B, les acomptes provisionnels dus, au titre de chaque exercice ouvert durant la période allant du 1^{er} janvier 2023 au 31 décembre 2026, sont calculés selon les taux de l'impôt sur les sociétés applicables audit exercice.

Ainsi, vu que le bénéfice net de la société « Z » de 250 000 DH est inférieur à 300 000 dirhams, le montant de chacun des quatre (4) acomptes provisionnels à verser est calculé comme suit :

1. Détermination de l'IS théorique devant servir de base de calcul des acomptes à verser :

L'IS théorique est déterminé en appliquant le taux correspondant de l'IS au bénéfice net réalisé par la société, soit :

$$250\,000 \times 12,50\% = 31\,250 \text{ DH}$$

2. Détermination du montant de chaque acompte provisionnel à verser :

Le montant de chaque acompte provisionnel est égal à 25% de l'IS théorique, soit :

$$31\,250 \times 25\% = 7\,813 \text{ DH}$$

➤ **Calcul de l'IS dû au titre de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2023 dont la déclaration du résultat fiscal est déposée en mars 2024**

La déclaration du résultat fiscal de la même société « Z » souscrite le 31 mars 2024, au titre de l'exercice 2023, fait ressortir les éléments suivants :

- Chiffre d'affaires (HT): 1 200 000 DH
- Bénéfice net : 280 000 DH

➤ **Calcul de la cotisation minimale :**

- Base de la CM : 1 200 000 DH
- Taux de la CM : 0,25%
- Montant de la CM : $1\,200\,000 \times 0,25\%$: 3 000 DH

➤ **Calcul de l'IS :**

Vu que le bénéfice net de la société « Z » de 280 000 DH, au titre de l'exercice 2023, est inférieur à 300 000 dirhams, il est soumis à l'IS au taux de 12,50%, en application des dispositions de l'article 247-XXXVII-A-1 du CGI.

- Bénéfice net : 280 000 DH
- Taux de l'IS : 12,50%
- Montant de l'IS dû : 35 000 DH

Etant donné que le montant de l'IS dû (35 000 DH) est supérieur à celui de la CM (3000 DH), le montant de l'IS exigible est de **35 000 DH**.

- Le reliquat de l'IS à verser à la date de dépôt de la déclaration est de :

$$35\,000\text{ DH} - 31\,250\text{ DH} = 3\,750\text{ DH}$$

➤ **Calcul des acomptes provisionnels dus au titre de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2024**

Conformément aux dispositions de l'article 247-XXXVII-B, les acomptes provisionnels dus, au titre de chaque exercice ouvert durant la période allant du 1^{er} janvier 2023 au 31 décembre 2026, sont calculés selon les taux de l'impôt sur les sociétés applicables audit exercice.

Ainsi, vu que le bénéfice net de la société « Z » de 280 000 DH est inférieur à 300 000 dirhams, le montant de chacun des quatre (4) acomptes provisionnels à verser est calculé comme suit :

1. Détermination de l'IS théorique devant servir de base de calcul des acomptes à verser :

L'IS théorique est déterminé en appliquant le taux correspondant de l'IS au bénéfice net réalisé par la société, soit :

$$280\,000 \times 15\% = 42\,000\text{ DH}$$

2. Détermination du montant de chaque acompte provisionnel à verser :

Le montant de chaque acompte provisionnel est égal à 25% de l'IS théorique, soit :

$$42\,000 \times 25\% = 10\,500\text{ DH}$$

➤ **Calcul de l'IS dû au titre de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2024 dont la déclaration du résultat fiscal est déposée en mars 2025**

La déclaration du résultat fiscal de la même société « Z » souscrite le 31 mars 2025, au titre de l'exercice 2024, fait ressortir les éléments suivants :

- Chiffre d'affaires (HT): 3 000 000 DH
- Bénéfice net : 500 000 DH

➤ **Calcul de la cotisation minimale :**

- Base de la CM : 3 000 000 DH
- Taux de la CM : 0,25%
- Montant de la CM : $3\,000\,000 \times 0,25\%$: 7 500 DH

➤ **Calcul de l'IS :**

Vu que le bénéfice net de la société « Z » de 500 000 DH, au titre de l'exercice 2024, est compris entre 300 000 et 1 000 000 dirhams, il est soumis à l'IS au taux de 20%, en application des dispositions de l'article 247-XXXVII-A-3 du CGI.

- Bénéfice net : 500 000 DH
- Taux de l'IS : 20%
- Montant de l'IS dû : 100 000 DH

Etant donné que le montant de l'IS dû (100 000 DH) est supérieur à celui de la CM (7500 DH), le montant de l'IS exigible est de **100 000 DH**.

- Le reliquat de l'IS à verser à la date de dépôt de la déclaration est de :

$$100\,000\text{ DH} - 42\,000\text{ DH} = 58\,000\text{ DH}$$

Exemple n° 2 : Cas d'une société dont le bénéfice net fiscal est supérieur à 1 MDH et inférieur à 100 MDH

La société « X » créée le 07/10/2014 exerce uniquement une activité de négoce et réalise la totalité de son chiffre d'affaires localement.

➤ **Calcul des acomptes provisionnels dus au titre de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2023**

La déclaration du résultat fiscal de cette société souscrite le 31 mars 2023, au titre de l'exercice 2022, fait ressortir les éléments suivants :

- Chiffre d'affaires (HT): 120 000 000 DH
- Résultat courant hors amortissement : 50 000 000 DH
- Bénéfice net : 30 000 000 DH
- Montant de la CM : $120\,000\,000 \times 0,40\%$: 480 000 DH
- Montant de l'IS exigible (selon l'ex-barème proportionnel avec taux de 31%) :
 $30\,000\,000 \times 31\%$: 9 300 000 DH

➤ **Calcul des acomptes provisionnels à verser au cours de l'exercice 2023 :**

Conformément aux dispositions de l'article 247-XXXVII-B, les acomptes provisionnels dus, au titre de chaque exercice ouvert durant la période allant du 1^{er} janvier 2023 au 31 décembre 2026, sont calculés selon les taux de l'impôt sur les sociétés applicables audit exercice.

Ainsi, vu que le bénéfice net de la société « X » de 30 000 000 DH est supérieur à 1 000 000 dirhams et inférieur à 100 000 000 dirhams, le montant de chacun des quatre (4) acomptes provisionnels à verser est calculé comme suit :

1) Détermination de l'IS théorique devant servir de base de calcul des acomptes à verser :

L'IS théorique est déterminé en appliquant le taux correspondant de l'IS au bénéfice net réalisé par la société, soit :

$$30\,000\,000 \times 28,25\% = 8\,475\,000\text{ DH}$$

2) Détermination du montant de chaque acompte provisionnel à verser :

Le montant de chaque acompte provisionnel est égal à 25% de l'IS théorique, soit :

$$8\,475\,000 \times 25\% = 2\,118\,750\text{ DH}$$

➤ **Calcul de l'IS dû au titre de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2023 dont la déclaration du résultat fiscal est déposée en mars 2024**

La déclaration du résultat fiscal de la même société « X » souscrite le 31 mars 2024, au titre de l'exercice 2023, fait ressortir les éléments suivants :

- Chiffre d'affaires (HT): 160 000 000 DH
- Bénéfice net : 40 000 000 DH

➤ **Calcul de la cotisation minimale :**

- Base de la CM : 160 000 000 DH
- Taux de la CM : 0,25%
- Montant de la CM : $160\,000\,000 \times 0,25\%$: 400 000 DH

➤ **Calcul de l'IS :**

Vu que le bénéfice net de la société « X » de 40 000 000 DH, au titre de l'exercice 2023, est supérieur à 1 000 000 dirhams et inférieur à 100 000 000 dirhams, il est soumis à l'IS au taux de 28,25%, en application des dispositions de l'article 247-XXXVII-A du CGI.

- Bénéfice net : 40 000 000 DH
- Taux de l'IS : 28,25%
- Montant de l'IS dû : 11 300 000 DH

Etant donné que le montant de l'IS dû (11 300 000 DH) est supérieur à celui de la CM (400 000 DH), le montant de l'IS exigible est de **11 300 000 DH**.

- Le reliquat de l'IS à verser à la date de dépôt de la déclaration est de :

$$11\,300\,000\text{ DH} - 8\,475\,000\text{ DH} = 2\,825\,000\text{ DH}$$

Exemple n° 3 : Cas d'une société ayant réalisé un bénéfice net fiscal supérieur à 100 MDH au titre de l'exercice 2022 et un bénéfice net fiscal inférieur à 100 MDH au titre des exercices ouverts durant la période allant du 1^{er} janvier 2023 au 31 décembre 2026

La société « Y » créée le 26/05/2014 exerce uniquement une activité de négoce et réalise la totalité de son chiffre d'affaires localement.

➤ **Calcul des acomptes provisionnels dus au titre de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2023**

La déclaration du résultat fiscal de cette société souscrite le 31 mars 2023, au titre de l'exercice 2022, fait ressortir les éléments suivants :

- Chiffre d'affaires (HT): 600 000 000 DH
- Résultat courant hors amortissement : 350 000 000 DH
- Bénéfice net : **150 000 000 DH**
- Montant de la CM : $600\,000\,000 \times 0,40\%$: 2 400 000 DH
- Montant de l'IS exigible (selon l'ex-barème proportionnel avec le taux de 31%) :
 $150\,000\,000 \times 31\%$: 46 500 000 DH

➤ **Calcul des acomptes provisionnels à verser au cours de l'exercice 2023 :**

Conformément aux dispositions de l'article 247-XXXVII-B, les acomptes provisionnels dus, au titre de chaque exercice ouvert durant la période allant du 1^{er} janvier 2023 au

31 décembre 2026, sont calculés selon les taux de l'impôt sur les sociétés applicables audit exercice.

Ainsi, vu que le bénéfice net de la société « Y » de 150 000 000 DH est supérieur à 100 000 000 dirhams, le montant de chacun des quatre (4) acomptes provisionnels à verser est calculé comme suit :

1) Détermination de l'IS théorique devant servir de base de calcul des acomptes à verser :

L'IS théorique est déterminé en appliquant le taux correspondant de l'IS au bénéfice net réalisé par la société, soit :

$$150\,000\,000 \times 32\% = 48\,000\,000 \text{ DH}$$

2) Détermination du montant de chaque acompte provisionnel à verser

Le montant de chaque acompte provisionnel est égal à 25% de l'IS théorique, soit :

$$48\,000\,000 \times 25\% = 12\,000\,000 \text{ DH}$$

➤ **Calcul de l'IS dû au titre de l'exercice ouvert le 1^{er} janvier 2023 dont la déclaration du résultat fiscal est déposée en mars 2024**

La déclaration du résultat fiscal de la même société « Y » souscrite le 31 mars 2024, au titre de l'exercice 2023, fait ressortir les éléments suivants :

- Chiffre d'affaires (HT): 300 000 000 DH
- Bénéfice net : **80 000 000 DH**

➤ **Calcul de la cotisation minimale :**

- Base de la CM : 300 000 000 DH
- Taux de la CM : 0,25%
- Montant de la CM : $300\,000\,000 \times 0,25\%$: 750 000 DH

➤ **Calcul de l'IS**

Bien que le bénéfice net de la société « Y » de 80 000 000 DH, au titre de l'exercice 2023, soit supérieur à 1 000 000 dirhams et inférieur à 100 000 000 dirhams, elle ne peut bénéficier de l'application du taux d'IS de 28,25%.

En effet, les dispositions du dernier alinéa de l'article 247-XXXVII-A du CGI prévoient que les sociétés qui réalisent un bénéfice net égal ou supérieur à cent millions (100 000 000) 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.

Par conséquent, la société « Y » sera soumise à l'IS au titre de l'exercice **2023 au taux de 32%**.

- Bénéfice net fiscal : 80 000 000 DH
- Taux de l'IS : **32%**
- Montant de l'IS dû : 25 600 000 DH

Etant donné que le montant de l'IS dû (25 600 000 DH) est supérieur à celui de la CM (750 000 DH), le montant de l'IS exigible est de **25 600 000 DH**.

- L'excédent d'impôt versé par la société « Y » est de :

$$48\,000\,000\text{ DH} - 25\,600\,000\text{ DH} = 22\,400\,000\text{ DH}$$

Cet excédent est imputable d'office par cette société sur les acomptes provisionnels dus au titre de l'exercice 2024 et des exercices suivants et éventuellement sur l'impôt dû au titre desdits exercices.

Exemple n°4 : Cas d'une société exerçant une activité de négoce dont l'exercice est à cheval sur deux années

La société « W » créée le 01/07/2014 dont l'exercice est à cheval sur deux années.

Le calcul de l'IS dû par la société « W » au titre de l'exercice à cheval allant du 01/07/2022 au 30/06/2023, et qui fera l'objet d'une déclaration du résultat fiscal au plus tard le 30 septembre 2023, se fera selon les taux proportionnels du barème de l'IS en vigueur au 31/12/2022.

Les acomptes provisionnels au titre des échéances des deux derniers trimestres de l'exercice à cheval (31 mars et 30 juin 2023) se feront également selon les taux proportionnels dudit barème.

En revanche, le calcul de l'IS dû par la société « W » au titre de l'exercice à cheval allant du 01/07/2023 au 30/06/2024, dont la déclaration du résultat fiscal devra être déposée au plus tard le 30 septembre 2024, se fera selon les taux d'IS prévus par les dispositions de l'article 247-XXXVII du CGI applicables durant la période transitoire allant du 1^{er} janvier 2023 au 31 décembre 2026. Il en est de même en ce qui concerne les acomptes provisionnels dus au titre de cet exercice à cheval.

Exemple n°5 : Cas d'une société réalisant un bénéfice net fiscal supérieur à 100 000 000 dirhams dont une partie relative à l'activité industrielle est inférieure audit montant

La société « Y » créée le 15/11/2014 exerce une activité industrielle et une activité de négoce et elle réalise la totalité de son chiffre d'affaires localement.

La déclaration du résultat fiscal de cette société souscrite le 31 mars 2023, au titre de l'exercice 2022, fait ressortir les éléments suivants :

- Chiffre d'affaires (CA) global des deux activités (HT): 900 000 000 DH
 - Chiffre d'affaires de l'activité industrielle: 540 000 000 DH
 - Part du chiffre d'affaires relatif à l'activité industrielle : 60%
 $(540\,000\,000 / 900\,000\,000) \times 100 = 60\%$
 - Chiffre d'affaires de l'activité de négoce : 360 000 000 DH
 - Part du chiffre d'affaires relatif à l'activité de négoce : 40%
 $(360\,000\,000 / 900\,000\,000) \times 100 = 40\%$
- Résultat courant hors amortissement : 200 000 000 DH
- Bénéfice net fiscal : 120 000 000 DH

➤ Calcul de la cotisation minimale (CM) :

- Base de la CM : 900 000 000 DH

- Taux de la CM : 0,40%
- Montant de la CM : $900\,000\,000 \times 0,40\%$: 3 600 000 DH

➤ **Calcul de l'IS :**

1) Détermination de l'IS correspondant au CA relatif à l'activité industrielle :

L'IS correspondant au CA relatif à l'activité industrielle est déterminé en appliquant le taux de 26% du barème proportionnel à la part du bénéfice correspondant à ce CA, soit :

$$(120\,000\,000 \times 26\%) \times 60\% = \mathbf{18\,720\,000\,DH}$$

2) Détermination de l'IS correspondant au CA relatif à l'activité de négoce :

L'IS correspondant au CA relatif à l'activité de négoce est déterminé en appliquant le taux du barème proportionnel à la part du bénéfice correspondant à ce CA, soit :

$$(120\,000\,000 \times 31\%) \times 40\% = \mathbf{14\,880\,000\,DH}$$

3) IS à payer par la société « Y » :

$$\mathbf{18\,720\,000 + 14\,880\,000 = 33\,600\,000\,DH}$$

➤ **Calcul des acomptes provisionnels à verser au cours de l'exercice 2023 :**

1) Recalcul de l'IS théorique devant servir de base de calcul des acomptes à verser :

Conformément aux dispositions de l'article 247-XXXVII-B du CGI, les acomptes provisionnels dus, au titre de chaque exercice ouvert durant la période allant du 1^{er} janvier 2023 au 31 décembre 2026, sont calculés selon les taux de l'impôt sur les sociétés applicables audit exercice.

Vu que le bénéfice net fiscal de la société « Y » de 120 000 000 DH est supérieur à 100 000 000 dirhams, le taux d'IS à retenir conformément aux dispositions de l'article 247-XXXVII-A-5 dudit code pour le calcul desdits acomptes provisionnels de l'exercice 2023 est fixé à 32%, et ce, sans distinction entre la part du bénéfice relative à l'activité industrielle et celle relative à l'activité de négoce, soit :

$$\mathbf{120\,000\,000 \times 32\% = 38\,400\,000\,DH}$$

2) Détermination du montant de chaque acompte provisionnel à verser :

Le montant de chaque acompte provisionnel est égal à 25% de l'IS théorique, soit :

$$38\,400\,000 \times 25\% = \mathbf{9\,600\,000\,DH}$$

➤ **Calcul de l'IS dû au titre de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2023 dont la déclaration du résultat fiscal est déposée en mars 2024**

La déclaration du résultat fiscal de la même société « Y » souscrite le 31 mars 2024, au titre de l'exercice 2023, fait ressortir les éléments suivants :

- Chiffre d'affaires (HT): 1 200 000 000 DH
- Bénéfice net fiscal : 150 000 000 DH

➤ **Calcul de la cotisation minimale :**

- Base de la CM : 1 200 000 000 DH
- Taux de la CM : 0,25%
- Montant de la CM : $1\,200\,000\,000 \times 0,25\%$: 3 000 000 DH

➤ **Calcul de l'IS :**

Vu que le bénéfice net fiscal de la société « Y » de 150 000 000 DH, au titre de l'exercice 2023, est supérieur à 100 000 000 DH, il est soumis à l'IS au taux de 32%, en application des dispositions de l'article 247-XXXVII-A du CGI.

- Bénéfice net : 150 000 000 DH
- Taux de l'IS : 32%
- Montant de l'IS dû : 48 000 000 DH

Etant donné que le montant de l'IS dû (48 000 000 DH) est supérieur à celui de la CM (3 000 000 DH), le montant de l'IS exigible est de **48 000 000 DH**.

- Le reliquat de l'IS à verser à la date de dépôt de la déclaration est de :

$$48\,000\,000\text{ DH} - 38\,400\,000\text{ DH} = \mathbf{9\,600\,000\text{ DH}}$$

2. Réduction progressive du taux de la retenue à la source sur les produits des actions, parts sociales et revenus assimilés

Avant la loi de finances pour l'année budgétaire 2023, les articles 19-IV et 73 (II-C-3°) du CGI préoyaient que le taux de l'impôt retenu à la source sur les produits des actions, parts sociales et revenus assimilés était fixé à 15%.

Dans le cadre de la réforme globale des taux de l'IS, la LF 2023 a modifié les dispositions des articles 19-IV et 73-II du CGI, afin de réduire le taux de l'impôt retenu à la source sur les produits des actions, parts sociales et revenus assimilés de 15% à 10%, et ce, selon la même démarche progressive sur quatre (4) ans.

Ainsi, les dispositions de l'article 247-XXXVII-C du CGI, telles que modifiées et complétées par la LF 2023, ont prévu que le taux de l'impôt retenu à la source de 15% en vigueur au 31 décembre 2022 prévu aux articles 19 et 73 (II-C-3°) dudit code sera minoré progressivement, pour les produits des actions, parts sociales et revenus assimilés distribués et provenant des bénéfices réalisés au titre de chaque exercice ouvert durant la période allant du 1^{er} janvier 2023 au 31 décembre 2026, comme suit :

- 13,75% au titre de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2023 ;
- 12,50% au titre de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2024 ;
- 11,25% au titre de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2025 ;
- 10% au titre de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2026.

Toutefois, les produits des actions, parts sociales et revenus assimilés distribués et provenant des bénéfices réalisés au titre des exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2023, demeurent soumis au taux de 15%.

Par ailleurs, l'article 247-XXXVII-C (dernier alinéa) du CGI prévoit que les produits des actions, parts sociales et revenus assimilés distribués sont considérés avoir été prélevés sur les exercices les plus anciens.

A ce titre, la LF 2023 a prévu au niveau de l'article 152-I du CGI relatif à la déclaration des produits des actions, parts sociales et revenus assimilés, l'obligation de mentionner au niveau de cette déclaration, en sus du montant global des produits distribués, les exercices sur lesquels lesdits produits ont été prélevés.

Exemple d'illustration :

La société « M » créée le 27/12/2012, est une société de droit marocain soumise à l'IS dont le capital social est détenu entièrement par des personnes physiques.

Les bénéfices distribuables de la société se présentent comme suit :

- Bénéfice net comptable de l'exercice 2023 : 2 000 000 DH
- Report bénéficiaire de l'exercice 2022 : 1 500 000 DH
- Bénéfice de l'exercice 2021 mis en réserve facultative : 500 000 DH

Suite à une assemblée générale ordinaire tenue le 11/06/2024, ladite société a décidé de la distribution, au profit de ses actionnaires, d'un montant de 2 200 000 DH.

Pour l'application de la retenue à la source, les produits des actions, parts sociales et revenus assimilés distribués sont considérés avoir été prélevés sur les exercices les plus anciens. Ainsi, la distribution des dividendes s'impute d'abord sur la réserve facultative de 2021, ensuite sur le report bénéficiaire de 2022 et enfin sur le bénéfice net de 2023.

A cet effet, le montant versé aux actionnaires le 08/08/2024 par la société « M » est soumis à la RAS comme suit :

- Le montant de 2 000 000 DH est considéré avoir été prélevé sur les bénéfices provenant des exercices **2021** (500 000) et **2022** (1 500 000) et de ce fait, soumis à la RAS au taux de 15% ;
- Le montant restant de 200 000 DH (2 200 000 - 500 000 - 1 500 000) est considéré avoir été prélevé sur le bénéfice provenant de l'exercice **2023** et de ce fait, soumis à la RAS au taux de 13,75%.

Ainsi, le montant de l'impôt retenu à la source dû est égal à :

$$[(1\,500\,000 + 500\,000) \times 15\%] + (200\,000 \times 13,75\%) = 327\,500 \text{ DH.}$$

Par ailleurs, la déclaration des produits des actions, parts sociales et revenus assimilés prévue par l'article 152-I doit indiquer, en sus du montant global des produits distribués (soit 2 200 000), les exercices sur lesquels lesdits produits ont été prélevés (soit 2021, 2022 et 2023).

3. Limitation de l'exonération quinquennale en matière d'IS prévue en faveur des sociétés ayant obtenu le statut CFC aux soixante (60) premiers mois suivant leur date de création

Avant la loi de finances pour l'année budgétaire 2023, les sociétés de services ayant le statut CFC, à l'exclusion des entreprises financières, pouvaient bénéficier de l'exonération totale de l'IS pendant une période de cinq exercices consécutifs, à compter du premier exercice d'octroi dudit statut.

Dans le but de rationaliser les incitations fiscales, conformément aux dispositions de la loi-cadre portant réforme fiscale et d'orienter ladite exonération quinquennale vers les sociétés cibles nouvellement créées, la LF 2023 a modifié les dispositions de l'article 6

(II-B-6°) du CGI, afin de limiter l'application de l'exonération totale de l'IS accordée aux sociétés ayant le statut « Casablanca Finance City » à l'expiration des soixante (60) premiers mois qui suivent la date de leur constitution.

Date d'effet :

L'article 6-IV-3 de la LF 2023 a prévu que les dispositions de l'article 6 (II-B-6°) du CGI, telles que modifiées et complétées, sont applicables aux sociétés de service ayant le statut « Casablanca Finance City » à compter du 1^{er} janvier 2023.

Ainsi, les sociétés ayant obtenu le statut CFC avant cette date continuent à bénéficier de l'exonération quinquennale précitée, jusqu'à l'expiration de la période de cinq (5) ans consécutifs qui court à compter du premier exercice d'octroi dudit statut.

Au-delà de cette période, lesdites sociétés seront soumises à l'IS aux taux prévus par les articles 19-I et 247-XXXVII du CGI.

4. Institution de la possibilité de déduction des provisions pour investissement constituées par les sociétés bénéficiant du régime fiscal de « Casablanca Finance City » (CFC)

Avant la loi de finances pour l'année budgétaire 2023, les sociétés de services ayant le statut CFC, à l'exclusion des entreprises financières, étaient imposables à l'IS au taux spécifique de 15%, après la période quinquennale d'exonération.

Dans le cadre de la réforme globale des taux d'IS ayant prévu le relèvement progressif du taux applicable à ces sociétés de 15% à 20%, la LF 2023 a complété les dispositions de l'article 10-III-C du CGI, afin d'instituer la possibilité pour lesdites sociétés de constituer des provisions pour investissement déductibles du résultat fiscal imposable.

A-Principe de déductibilité de la provision pour investissement

L'article 10-III-C-2° du CGI a prévu, sous réserve des dispositions du paragraphe XXXVII-F de l'article 247 du CGI, l'institution du principe de déduction des provisions pour investissement constituées par les sociétés de services bénéficiant du régime fiscal prévu à l'article 6 du CGI pour la place financière « Casablanca Finance City », dans la limite de 25% du bénéfice fiscal après report déficitaire et avant impôt.

La déductibilité de ladite provision a été subordonnée au respect des conditions suivantes :

- la réalisation de cet investissement dans des titres de participation, au cours de l'exercice suivant celui de la constitution des provisions précitées ;
- la conservation des titres acquis pendant au moins quatre (4) ans, à compter de la date de leur acquisition.

La société concernée doit souscrire auprès de l'administration fiscale un état selon un modèle établi par l'administration à joindre à la déclaration du résultat fiscal prévue à l'article 20-I du CGI.

Elle doit également inscrire au passif du bilan la provision pour investissement, sous une rubrique spéciale faisant ressortir par exercice le montant de chaque dotation.

La provision ou la part de la provision qui n'a pas été utilisée, dans le délai visé ci-dessus, conformément à l'objet pour lequel elle a été constituée, est rapportée par la société ou à défaut d'office par l'administration à l'exercice de la constitution de ladite provision sans recours aux procédures de rectification de la base imposable.

B-Dérogation aux règles de prescription

Par dérogation aux dispositions relatives aux délais de prescription, l'article 232-VIII-23° du CGI a prévu que si l'exercice au titre duquel doit être rapportée la provision ou la part de la provision pour investissement non utilisée conformément à l'objet pour lequel elle a été constituée est prescrit, la régularisation est effectuée sur le premier exercice de la période non prescrite.

C-Mesure transitoire

Compte tenu de la démarche progressive retenue pour le relèvement du taux spécifique d'IS applicable aux sociétés de services ayant le statut CFC, l'article 247-XXXVII-F du CGI a fixé, à titre transitoire, les limites des taux admis pour la constitution des provisions pour investissement au titre de chaque exercice ouvert durant la période allant du 1^{er} janvier 2023 au 31 décembre 2026, comme suit :

- 7,70% au titre de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2023 ;
- 14,30% au titre de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2024 ;
- 20% au titre de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2025 ;
- 25% au titre de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2026.

Exemple d'illustration :

La société « Y » créée le 26/05/2017 est une société de services bénéficiant du régime fiscal prévu en faveur de la place financière « Casablanca Finance City ».

La déclaration du résultat fiscal de cette société souscrite le 31 mars 2024, au titre de l'exercice 2023, fait ressortir un **bénéfice fiscal, après report déficitaire et avant impôt, de 30 000 000 DH.**

Cette société désire constituer une provision pour investissement destinée exclusivement à l'acquisition de titres de participation.

A la lumière de ces données et conformément aux dispositions de l'article 247-XXXVII-F du CGI, le montant maximum déductible de la provision destinée à l'acquisition des titres de participation précités s'élève à :

$$\text{Exercice 2023 : } 30\,000\,000^{(1)} \text{ DH} \times 7,70 \% = 2\,310\,000 \text{ DH}$$

(1) La base de calcul de la provision pour investissement est constituée par le bénéfice fiscal déterminé avant la déduction de la dotation aux provisions pour investissement.

Le montant la provision pour investissement de 2 310 000 DH précité doit être employé, conformément à l'objet pour lequel la provision a été constituée, au cours de l'exercice suivant celui de la constitution de ladite provision, c'est-à-dire **au plus tard le 31 décembre 2024.**

La société concernée doit également conserver les titres acquis pendant au moins quatre (4) ans, à compter de la date de leur acquisition.

En outre, elle est tenue de :

- souscrire auprès de l'administration fiscale un état selon un modèle établi par l'administration à joindre à la déclaration du résultat fiscal ;

- inscrire la provision pour investissement au passif du bilan, sous une rubrique spéciale faisant ressortir par exercice le montant de chaque dotation.

La provision ou la part de la provision qui n'a pas été utilisée, dans le délai visé ci-dessus, conformément à l'objet pour lequel elle a été constituée, est rapportée par la société ou à défaut d'office par l'administration à l'exercice de la constitution de ladite provision sans recours aux procédures de rectification de la base imposable.

5. Rationalisation des avantages fiscaux des zones d'accélération industrielle (ZAI) accordés aux entreprises financières

Avant le 1^{er} janvier 2023, certaines entreprises financières installées dans les ZAI bénéficiaient des avantages fiscaux prévus en faveur de ces zones, alors que les entreprises similaires installées en dehors desdites zones et qui leur rendent les mêmes prestations étaient soumises aux règles de droit commun.

Afin d'assurer l'équité fiscale dans le traitement desdites entreprises, la LF 2023 a complété les dispositions des articles 6 (II-B-8^o-2^{eme} alinéa) et 31 (I-B-3^o-2^{eme} alinéa) du CGI par une disposition excluant les entreprises financières du bénéfice des avantages fiscaux de ces zones et ce, en harmonisation avec ce qui a été prévu par la LF 2021 pour les entreprises financières ayant le statut CFC. Il s'agit des entreprises financières suivantes :

- les établissements de crédit et organismes assimilés ayant cette qualité, conformément à la législation en vigueur ;
- et les entreprises d'assurances et de réassurance et les intermédiaires d'assurances ayant cette qualité, conformément à la législation en vigueur.

Date d'effet :

Conformément à l'article 6-IV- 5- 2^{eme} tiret de la LF 2023, les entreprises visées aux articles 6 (II-B-8^o-2^{eme} alinéa) et 31-I-B-3^o (2^{eme} alinéa) du CGI, installées dans les zones d'accélération industrielle avant le 1^{er} janvier 2021, sont soumises aux taux de droit commun visés à l'article 19-I ou 73-I ou 247-XXXVII-A dudit code, au titre des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2023.

Ainsi, à compter du 1^{er} janvier 2023, toutes les entreprises financières susvisées installées dans les zones d'accélération industrielle sont exclues des avantages fiscaux de ces zones et sont soumises aux taux de droit commun visés à l'article 19-I ou 73-I ou 247-XXXVII-A du CGI.

Les acomptes provisionnels dus, au titre de chaque exercice ouvert à compter de cette date, sont calculés selon les taux de l'impôt sur les sociétés applicables à cet exercice.

II.- MESURES SPECIFIQUES A L'IMPOT SUR LE REVENU

1. Révision du régime d'imposition des avocats

A. Rappel du régime d'imposition des avocats

Les personnes physiques exerçant la profession d'avocat sont soumises à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus professionnels, selon le régime du résultat net réel (RNR) ou du résultat net simplifié (RNS), dans les conditions de droit commun.

Avant l'entrée en vigueur de la LF 2023, ces personnes devaient s'acquitter **avant le premier février** de chaque année de la cotisation minimale (CM) au taux de 6% de

leur chiffre d'affaires hors TVA, avec un minimum de 1 500 dirhams, après expiration de la période triennale d'exonération de ladite CM.

Elles devaient également souscrire une déclaration annuelle du revenu global **avant le premier mai de chaque année**, avec possibilité d'imputer sur le montant de l'IR dû, calculé sur le résultat fiscal déclaré, le montant de la CM versé.

Il convient de rappeler que les rémunérations perçues par les avocats rétribués en fonction des affaires traitées ou forfaitairement en vertu d'un contrat passé avec une administration ou une entreprise privée, constituent des recettes entrant dans le chiffre d'affaires imposable dans la catégorie des revenus professionnels précitée.

Ainsi, pour la détermination du revenu net professionnel imposable, les avocats relèvent du régime de droit commun, à savoir le régime du RNR. Toutefois, ils peuvent opter pour le régime du RNS, si le chiffre d'affaires, hors taxe sur la valeur ajoutée, annuel ou porté à l'année est inférieur à 500 000 dirhams.

Le résultat net imposable de chaque exercice est déterminé d'après l'excédent des produits sur les charges de l'exercice engagées ou supportées pour les besoins de l'activité imposable, selon les règles de droit commun. Ce résultat est soumis à l'IR selon les taux du barème progressif prévu à l'article 73-I du CGI.

B. Nouveau régime d'imposition des avocats

a- Principe du versement spontané des acomptes provisionnels

Dans le but de simplifier le mode de versement de l'IR dû par les avocats, dans le cadre du régime d'imposition précité, la LF pour l'année budgétaire 2023 a complété les dispositions de l'article 173 du CGI par un paragraphe III, afin de permettre aux avocats d'opter pour l'un des deux régimes de versement spontané des acomptes provisionnels au titre de l'impôt sur le revenu.

En effet, cet article a prévu que les avocats peuvent verser spontanément, **sur option**, pour chaque dossier, des acomptes provisionnels au titre de l'impôt sur le revenu de l'exercice en cours, selon l'un des deux régimes suivants :

- Le versement spontané desdits acomptes auprès **du secrétaire-greffier** à la caisse du tribunal pour chaque affaire, pour le compte du receveur de l'administration fiscale ;
- Le versement spontané **auprès du receveur de l'administration** fiscale d'un acompte provisionnel annuel, par procédé électronique, avant l'expiration du mois suivant l'exercice concerné.

Il convient de signaler que l'avocat est libre d'opter pour l'un ou l'autre régime pour chaque dossier sans aucune formalité.

1) Option pour le versement spontané auprès du secrétaire-greffier

Ce mode permet à l'avocat d'opter pour le versement spontané auprès du secrétaire-greffier à la caisse du tribunal, pour le compte du receveur de l'administration fiscale, des acomptes provisionnels au titre de l'IR de l'exercice en cours, dont chacun est égal à **100 dirhams**.

Ce montant est versé spontanément par chaque avocat, **une seule fois pour chaque affaire** dont il a perçu tout ou partie des honoraires, lors du dépôt ou de l'enregistrement d'une requête ou d'un recours ou lors de l'enregistrement d'un mandatement ou d'une assistance devant les tribunaux du Royaume.

A ce titre, il est à préciser que le versement de ce montant couvre l'ensemble des étapes du procès relatives à la même affaire (1^{ère} instance, appel et cassation).

Ce versement s'effectue auprès du secrétaire-greffier sur la base d'un bordereau-avis, selon un modèle établi par l'administration, comportant les indications suivantes :

- le nom, prénom et adresse du domicile fiscal de l'avocat concerné ou le lieu de situation de son principal établissement ;
- le numéro d'identification fiscale ;
- la nature de l'affaire et le numéro du dossier ;
- le tribunal compétent et son siège ;
- le montant versé ;
- la date du versement.

A cet effet, le secrétaire-greffier est tenu de verser à l'administration fiscale, par procédé électronique, le montant desdits acomptes provisionnels devant être recouvré lors de l'accomplissement des formalités précitées, durant le mois qui suit celui au cours duquel l'encaissement a eu lieu, accompagné d'un état selon un modèle établi par l'administration.

2) Option pour le versement spontané auprès du receveur de l'administration fiscale

Ce mode permet à l'avocat d'opter pour le versement spontané auprès du receveur de l'administration fiscale, **d'un seul acompte provisionnel annuel**, par procédé électronique, avant l'expiration du mois suivant l'exercice concerné, soit avant le 1^{er} février de chaque année.

Le montant dudit acompte est déterminé compte tenu du nombre des affaires enregistrées au nom de l'avocat durant l'exercice, pour lesquels il a perçu tout ou partie des honoraires, multiplié par cent (100) dirhams.

A ce titre, l'avocat est tenu de communiquer à l'administration fiscale, la liste desdits dossiers selon un modèle établi par l'administration comportant les indications relatives notamment, à son identité fiscale et à son identification et le nombre des affaires enregistrées en son nom.

L'acompte est accompagné par un bordereau-avis selon un modèle établi par l'administration, comportant les indications suivantes :

- le nom, prénom et adresse du domicile fiscal de l'avocat concerné ou le lieu de situation de son principal établissement ;
- le numéro d'identification fiscale ;
- la nature de l'affaire et le numéro du dossier ;
- le tribunal compétent et son siège ;
- le montant versé ;
- la date du versement.

b- Exclusions de l'obligation de versement des acomptes provisionnels

❖ Avocats exonérés

Les avocats nouvellement identifiés auprès de l'administration fiscale sont exonérés du versement des acomptes provisionnels susvisés durant les soixante (60) premiers mois, à compter du mois d'obtention du numéro d'identification fiscale.

❖ Dossiers exclus

Sont exclues de l'obligation de versement des acomptes provisionnels susvisés :

- les requêtes relatives aux ordonnances sur requêtes et des constats conformément aux dispositions de l'article 148 du code de procédure civile ;
- les affaires dispensées de la taxe judiciaire ou bénéficiant de l'assistance judiciaire. Dans ce cas, le versement n'est effectué pour ces affaires que lors de l'exécution du jugement y afférent.

c- Imputation des acomptes provisionnels

Le montant des acomptes provisionnels versés par l'avocat au cours de l'année auprès du secrétaire-greffier ou celui versé auprès du receveur de l'administration fiscale, est imputable sur le montant de la cotisation minimale dû au titre de l'année concernée.

Toutefois, lorsque le montant de la cotisation minimale ne permet pas l'imputation de la totalité des acomptes provisionnels versés au titre de l'impôt sur le revenu, le surplus demeure imputable sur la fraction du montant de l'impôt sur le revenu correspondant au revenu professionnel et ce, lors de la souscription de la déclaration annuelle du revenu global. Le montant du reliquat éventuel reste acquis au Trésor.

L'ordre d'imputation à retenir, dans ce cas, se présente comme suit :

➤ lors du versement de la CM :

- Imputation des acomptes provisionnels ;
- Imputation de l'impôt retenu à la source au titre des rémunérations allouées à des tiers.

➤ lors de la régularisation de l'IR

- Imputation de la cotisation minimale due sur la fraction du montant de l'impôt sur le revenu correspondant au revenu professionnel ;
- Imputation des acomptes provisionnels non imputés sur la CM, sur la fraction restante du montant de l'impôt sur le revenu correspondant au revenu professionnel ;
- Imputation sur le montant de l'impôt sur le revenu global de l'impôt retenu à la source au titre des rémunérations allouées à des tiers, non imputé sur la CM.

d- Déclaration des acomptes provisionnels versés par les avocats

La LF pour l'année budgétaire 2023 a également complété les dispositions de l'article 82-I du CGI pour préciser que la déclaration annuelle du revenu global souscrite par les avocats avant le 1^{er} mai de chaque année, doit comporter, également, les acomptes provisionnels versés au titre de l'impôt sur le revenu, au cours de l'exercice clos, conformément aux dispositions de l'article 173-III du CGI.

e- Communication des listes des dossiers enregistrés au nom de l'avocat

L'article 173-III du CGI prévoit que l'autorité gouvernementale chargée de la justice communique à l'administration fiscale les listes des dossiers enregistrés au nom de l'avocat. Cette communication est opérée selon un modèle établi par l'administration comportant les indications relatives notamment, à l'identité fiscale de l'avocat et à son identification et le nombre des affaires enregistrées en son nom.

f- Clarification du traitement de certains aspects spécifiques à la profession d'avocat

❖ Traitement fiscal de l'avocat exerçant dans le cadre d'une association ou d'une domiciliation

A l'instar de l'avocat indépendant exerçant la profession à titre individuel, l'avocat qui exerce avec d'autres avocats, soit dans le cadre d'une **association** (مشاركة) ou **d'une domiciliation (cohabitation professionnelle)** (مساكنة) conformément aux dispositions de la loi n° 28-08 relative à la modification de la loi régissant la profession d'avocat, est imposable individuellement, en son propre nom, à l'impôt sur le revenu dans les conditions de droit commun.

Ainsi, dans les cas précités d'association ou de domiciliation (cohabitation), chaque avocat doit tenir sa propre comptabilité conformément à la législation et la réglementation en vigueur et son résultat fiscal imposable est déterminé compte tenu **de sa quote-part** des produits et des charges relatifs à l'exercice de la profession.

❖ Traitement fiscal des avocats assistants

En vertu de la loi n° 28-08 précitée, les avocats assistants (المساعدين) autorisés par le Conseil de l'Ordre ne peuvent exercer en leur propre nom qu'après autorisation du titulaire du cabinet ou dans le cadre de l'aide juridictionnelle.

A cet égard, l'avocat assistant attaché au cabinet d'un confrère moyennant rétribution, et qui n'intervient pas dans les affaires de ce cabinet en tant qu'avocat, est considéré fiscalement comme un collaborateur et les rétributions qui lui sont versées revêtent le caractère d'un revenu passible de l'IR dans la catégorie des revenus salariaux.

Dans le cas où ledit assistant traite parallèlement des affaires pour son propre compte, les honoraires perçus, au titre de ces affaires, entrent dans le champ d'application de l'IR en tant que revenus professionnels. Dans ce cas, il doit tenir une comptabilité selon les règles de droit commun pour lesdites affaires et doit respecter toutes les obligations fiscales prévues dans le nouveau régime des avocats exposé ci-dessus.

❖ Traitement fiscal des avocats stagiaires

L'avocat stagiaire est considéré fiscalement comme un collaborateur qui se trouve dans la même situation fiscale d'un salarié, eu égard au rapport le liant à l'avocat.

La rétribution de l'avocat stagiaire revêt donc le caractère d'un revenu passible de l'IR dans la catégorie des revenus salariaux, que cette rétribution soit constituée d'un salaire, d'une indemnité ou d'un pourcentage sur les bénéfices ou le chiffre d'affaires.

❖ Justification de certaines charges des avocats

A l'instar de tous les contribuables soumis à l'IR selon le régime du RNR ou du RNS, les avocats sont tenus de justifier tout achat de biens ou services effectué auprès d'un fournisseur soumis à la taxe professionnelle (TP) par une facture ou toute autre pièce probante établie à leur nom, tel que prévu à l'article 146 du CGI.

Néanmoins, pour les achats ou les approvisionnements et les prestations effectués auprès des fournisseurs non soumis à la TP et qui ne délivrent pas de factures, l'avocat doit établir un ordre de dépense sur lequel il doit préciser le nom et l'adresse du fournisseur, le numéro de la carte nationale d'identité électronique (CNIE) du fournisseur et les modalités de l'achat ou de l'approvisionnement.

Les frais de déplacements, missions et réceptions sont déductibles du résultat fiscal imposable, sous réserve d'être justifiés par la nature ou l'importance de l'exploitation et doivent être engagés dans le cadre et l'intérêt de l'exercice de la profession.

Exemples d'illustration :

1^{er} cas :

Un avocat inscrit à la taxe professionnelle depuis 2014 a enregistré en son nom **170 affaires** au cours de l'année 2023. Il a perçu tout ou partie des honoraires afférents à **140** affaires dont **20** affaires correspondent à des requêtes relatives aux ordonnances sur requêtes et des constats conformément aux dispositions de l'article 148 du code de procédure civile.

Au cours de la même année, ledit avocat a effectué les opérations suivantes :

- il a versé spontanément auprès du secrétaire-greffier à la caisse du tribunal des acomptes provisionnels dont chacun est égal à **100 dirhams** concernant **80 affaires**, dont il a perçu tout ou partie des honoraires. Le montant total desdits acomptes est de **8 000 dirhams** ;
- il a perçu des honoraires auprès d'une entreprise d'assurances d'un montant de **25 000 dirhams** hors TVA. L'impôt retenu à la source à ce titre est de **2 500 dirhams** ;

➤ **Calcul de l'acompte provisionnel annuel**

Avant l'expiration du mois de janvier 2024, l'avocat concerné est tenu de communiquer à l'administration fiscale, la liste des dossiers enregistrés en son nom selon un modèle établi par l'administration. Cette liste fait ressortir les éléments suivants :

- le nombre des affaires enregistrées en son nom : **170 affaires** ;
- le nombre des affaires exclues de l'obligation de versement : **20 affaires** ;
- le nombre des affaires non exclues, dont il a perçu tout ou partie des honoraires : **120 affaires** ;
- le nombre des affaires ayant déjà fait l'objet de versement d'acomptes provisionnels auprès du secrétaire-greffier : **80 affaires**.

Ainsi, en janvier 2024, ledit avocat doit verser spontanément, auprès du receveur de l'administration fiscale, un acompte provisionnel déterminé compte tenu du nombre des affaires enregistrées en son nom pour lesquelles il a perçu tout ou partie des honoraires durant l'exercice 2023, à l'exception de celles qui ont déjà fait l'objet de versement d'acomptes provisionnels auprès du secrétaire-greffier, multiplié par cent (100) dirhams, soit :

$$(120 - 80) \times 100 \text{ DH} = 4\,000 \text{ DH}$$

➤ **Imputation des acomptes provisionnels**

Supposons que l'avocat concerné a réalisé, au titre de l'exercice 2023, un chiffre d'affaires Hors TVA (CA HT) de **420 000 DH**.

Liquidation de la cotisation minimale (CM)

$$\text{CM due} = \text{CA HT} \times 4\% = 420\,000 \times 4\% = \mathbf{16\,800\,DH}$$

Le montant de la CM à payer, **avant le 1^{er} février 2024**, après imputation des acomptes provisionnels versés puis de l'impôt prélevé à la source au titre des honoraires :

$$\mathbf{16\,800 - (8\,000 + 4\,000 + 2\,500) = 2\,300\,DH}$$

La CM due (**16 800 DH**) demeure imputable sur le montant de l'IR correspondant au revenu professionnel.

➤ **Déclaration annuelle du revenu global et calcul de l'IR dû**

Avant le 1^{er} mai 2024, l'avocat doit souscrire une déclaration annuelle du revenu global et déclarer son revenu professionnel déterminé d'après l'excédent des produits sur les charges de l'exercice engagées ou supportées pour les besoins de l'activité imposable, selon les règles de droit commun.

Supposons que l'avocat en question dispose au titre de l'année 2023, en plus de son revenu professionnel qui est de 240 000 dirhams, d'un revenu foncier brut de 55 000 dirhams provenant de la location d'un appartement à usage d'habitation.

Détermination du revenu global imposable

Revenu professionnel = 240 000 DH

Revenu foncier net = 55 000 – (55 000 x 40%) = 33 000 DH

Revenu global imposable : 240 000 + 33 000 = 273 000 DH

Liquidation de l'impôt

IR dû = (273 000 x 38%) – 24 400 = 79 340 DH

IR correspondant au revenu professionnel :

$$(79\,340 \times 240\,000) / 273\,000 = \mathbf{69\,749,45\,DH}$$

IR correspondant au revenu foncier : 79 340 - 69 749,45 = **9 590,55 DH**

Le montant de l'IR exigible à payer, **avant le 1^{er} Mai 2024**, est déterminé après imputation de la CM due sur la fraction du montant de l'impôt sur le revenu correspondant au revenu professionnel :

IR exigible = (69 749,45 - 16 800,00) + 9 590,55 = **62 540 DH**

2^{ème} cas :

Supposons que le même avocat a réalisé, au titre de l'exercice 2023, un chiffre d'affaires Hors TVA (CA HT) de **250 000** dirhams et un revenu professionnel (résultat fiscal) de **90 000 dirhams**.

Liquidation de la cotisation minimale (CM)

CM due = CA HT x 4% = 250 000 x 4% = 10 000 DH

Dans ce cas, les acomptes provisionnels versés seront imputés sur le montant de la CM :

$$10\,000 - (8\,000 + 4\,000) = - \mathbf{2\,000\,DH}$$

Ainsi, le reliquat des acomptes provisionnels non imputé sur la CM (2 000 DH) demeure imputable sur le montant de l'IR correspondant au revenu professionnel.

➤ **Déclaration annuelle du revenu global et calcul de l'IR dû**

Avant le 1^{er} mai 2024, l'avocat doit souscrire une déclaration annuelle du revenu global et déclarer son revenu professionnel qui s'élève à 90 000 dirhams et son revenu foncier brut de 55 000 dirhams.

Détermination du revenu global imposable

Revenu professionnel = 90 000 DH

Revenu foncier net = 55 000 – (55 000 x 40%) = 33 000 DH

Revenu global imposable : 90 000 + 33 000 = 123 000 DH

Liquidation de l'impôt

IR dû = (123 000 x 34%) – 17 200 = 24 620 DH

IR correspondant au revenu professionnel :

$$(24\,620 \times 90\,000) / 123\,000 = 18\,014,63\,DH$$

IR correspondant au revenu foncier : 24 620 – 18 014,63 = 6 605,37 DH

Le montant de l'IR exigible à payer, **avant le 1^{er} mai 2024**, est déterminé après imputation :

- de la CM due sur la fraction du montant de l'impôt sur le revenu correspondant au revenu professionnel :

$$18\,014,63 - 10\,000 = 8\,014,63\,DH$$

- des acomptes provisionnels non imputés sur la CM, sur la fraction restante du montant de l'impôt sur le revenu correspondant au revenu professionnel :

$$8\,014,63 - 2\,000 = 6\,014,63\,DH$$

- Imputation de l'impôt retenu à la source au titre des rémunérations allouées à des tiers de 2 500 DH, non imputé sur la CM, sur le montant de l'impôt sur le revenu global :

$$\mathbf{IR\,exigible = (6\,014,63 + 6\,605,37) - 2\,500 = 10\,120\,DH}$$

Date d'effet :

Conformément aux dispositions de l'article 6-IV-6 de la LF 2023, les dispositions des articles 82-I (dernier alinéa) et 173-III du CGI, telles que modifiées et complétées, sont applicables à compter du 1^{er} janvier 2023.

2. Allègement de la charge fiscale des titulaires de revenus salariaux et assimilés et des retraités

Dans le cadre de l'allègement de la pression fiscale sur les salariés et les retraités, la LF pour l'année budgétaire 2023 a modifié les dispositions des articles 59-I et 60-I du CGI, afin de réviser leur régime d'imposition, en matière d'impôt sur le revenu, comme suit :

▪ Concernant les salariés :

La LF précitée prévoit le relèvement du taux forfaitaire de déduction des frais inhérents à la fonction ou à l'emploi, visé à l'article 59-I-A du CGI, de **20% à 35%**, pour les personnes dont le revenu brut annuel imposable n'excède pas 78 000 dirhams.

Toutefois, ce taux forfaitaire est fixé à **25%** pour les personnes dont le revenu brut annuel imposable est supérieur à 78 000 dirhams, tout en relevant le plafond de déduction de 30 000 à 35 000 dirhams.

Ce plafond a été également relevé à 35 000 dirhams pour les autres catégories professionnelles visées à l'article 59-I-B du CGI.

▪ Concernant les retraités :

Avant le 1^{er} janvier 2023, le revenu net imposable en matière de pensions et rentes viagères était déterminé après application des taux d'abattement progressifs suivants :

- 60% sur le montant brut qui ne dépasse pas annuellement 168 000 dirhams ;
- 40% pour le surplus.

Afin d'alléger la pression fiscale sur les retraités, la LF 2023 a relevé le taux d'abattement prévu à l'article 60-I du CGI, applicable au montant brut annuel des pensions et rentes viagères ne dépassant pas 168 000 dirhams, **de 60% à 70%**.

Date d'effet :

Conformément aux dispositions de l'article 6-IV-13 de la LF 2023, les dispositions des articles 59-I et 60-I du CGI, telles que modifiées, sont applicables au titre des revenus acquis à compter du 1^{er} janvier 2023.

Ainsi, les primes et indemnités acquises au titre de l'année 2022 et versées en 2023 sont soumises au taux forfaitaire de déduction des frais inhérents à la fonction ou à l'emploi et au plafond de déduction en vigueur au 31 décembre 2022.

Exemples d'illustration :

Exemple n°1 :

La rémunération annuelle brute d'un salarié célibataire d'une société commerciale est constituée au titre de l'année 2023 comme suit :

- salaire de base : 150 000 DH
- prime d'ancienneté : 70 000 DH
- logement : 30 000 DH
- frais de déplacement justifiés : 15 000 DH
- total de la rémunération brute : 265 000 DH

Calcul de la déduction des frais inhérents à la fonction ou à l'emploi :

- revenu brut imposable : $265\,000 - 15\,000$: 250 000 DH
- base de calcul des frais : $250\,000 - 30\,000$: 220 000 DH
- frais à déduire : $220\,000 \times 25\%$: 55 000 DH
- plafond admis en déduction : 35 000 DH

Ainsi, le salaire net imposable dudit salarié est déterminé comme suit :

- retenues au titre des prestations sociales à long terme :
 $72\,000$ (plafond mensuel de 6 000 DH) $\times 3.96\% = 2\,851.20$ DH
- retenues au titre des prestations sociales à court terme :
 $72\,000$ (plafond mensuel de 6000 DH) $\times 0.52\% = 374.40$ DH
- retenues au titre de l'AMO : $250\,000 \times 2.26\% = 5\,650$ DH
- revenu net imposable :
 $250\,000 - 35\,000 - 2\,851.20 - 374.40 - 5\,650 = 206\,125$ DH
- **IR dû : $(206\,125 \times 38\%) - 24\,400$: 53 928 DH**

Exemple n°2 :

Un contribuable marié bénéficie au titre de l'année 2023 d'une pension de retraite annuelle de source marocaine d'un montant brut de 200 000 DH :

- montant de l'abattement : $(168\,000 \times 70\%) + (32\,000 \times 40\%)$: ... 130 400 DH
- montant net imposable : $200\,000 - 130\,400$ 69 600 DH
- IR dû : $(69\,600 \times 30\%) - 14\,000 - 360$: 6 520 DH

3. Prorogation du délai de l'exonération de l'IR des employés nouvellement recrutés

Avant le 1^{er} janvier 2023, les dispositions de l'article 57-20° du CGI prévoyaient l'exonération de l'IR au titre du salaire mensuel brut plafonné à 10 000 dirhams versé par les entreprises **créées durant la période allant du 1^{er} janvier 2015 au 31 décembre 2022**, dans la limite de 10 salariés. Cet avantage est accordé, pour une période de 24 mois, à compter de la date de recrutement du salarié, sous réserve du respect des conditions suivantes :

- le salarié doit être recruté dans le cadre d'un contrat de travail à durée indéterminée ;
- le recrutement doit être effectué dans les deux premières années à compter de la date du début d'exploitation de l'entreprise, de l'association ou de la coopérative.

Dans le cadre des mesures d'encouragement et de soutien à l'emploi et d'amélioration de la compétitivité des entreprises, la LF 2023 a modifié les dispositions de l'article 57-20° précité, afin de proroger le délai d'application de ce dispositif aux entreprises, associations ou coopératives **créées durant la période allant du 1^{er} janvier 2015 au 31 décembre 2026**.

4. Prorogation du délai d'exonération de l'IR afférent aux salaires versés au salarié à l'occasion de son premier recrutement

La LF pour l'année 2021 avait institué à titre transitoire, au niveau du paragraphe XXXIII de l'article 247 du CGI, l'exonération en matière d'IR du salaire versé par une entreprise, association ou coopérative, quelle que soit la date de sa création, à un salarié à l'occasion de son premier recrutement, et ce, pendant les trente-six (36) premiers mois à compter de la date dudit recrutement.

Cette exonération est accordée au salarié dans les conditions suivantes :

- le salarié doit être recruté dans le cadre d'un contrat de travail à durée indéterminée, conclu durant la période allant du **1^{er} janvier 2021 au 31 décembre 2021** ;
- l'âge du salarié ne doit pas dépasser 35 ans à la date de la conclusion de son premier contrat de travail.

Ce dispositif a été prorogé par La LF 2022 jusqu'au **31 décembre 2022**, dans les mêmes conditions précitées.

Dans le cadre de la poursuite de cette action d'encouragement à l'insertion dans la vie active des jeunes, n'ayant pas encore exercé un emploi, la LF pour l'année 2023 a prorogé la durée d'application de ce dispositif **jusqu'au 31 décembre 2026** et ce, dans les mêmes conditions prévues à l'article 247-XXXIII précité.

5. Révision du taux de la retenue à la source au titre des rémunérations et indemnités versées par les établissements d'enseignement ou de formation professionnelle à des enseignants ne faisant pas partie de leur personnel permanent

Avant le 1^{er} janvier 2023, les rémunérations et indemnités versées par les établissements d'enseignement ou de formation professionnelle à des enseignants ne faisant pas partie de leur personnel permanent étaient soumises à l'IR, par voie de retenue à la source au taux **libératoire de 17%**, alors que les rémunérations et indemnités versées par les autres entreprises à des personnes ne faisant pas partie de leur personnel permanent étaient soumises à la retenue à la source, au titre du même impôt, au taux **non libératoire de 30%**.

En vue d'harmoniser le traitement fiscal applicable à ce type de rémunérations et d'assurer l'équité fiscale entre tous les contribuables, la LF 2023 a abrogé les dispositions de l'article 73-II-D (taux de 17%) du CGI et a modifié les dispositions des articles 58-II-C, 73 (II-G-2° et le dernier alinéa) et 156-I du CGI, afin de soumettre les rémunérations et indemnités versées par les établissements d'enseignement ou de formation professionnelle à des enseignants ne faisant pas partie de leur personnel permanent **au taux libératoire de 30%**, au lieu du taux libératoire de 17%.

Date d'effet :

Conformément aux dispositions de l'article 6-IV-12 de la LF 2023, ces nouvelles dispositions des articles 58-II-C, 73 (II-D et le dernier alinéa) et 156-I du CGI, sont applicables aux rémunérations et indemnités acquises à compter du 1^{er} janvier 2023.

Ainsi, les rémunérations et indemnités des prestations d'enseignement ou de formation professionnelle réalisées avant le 1^{er} janvier 2023 mais versées à compter de cette

date, restent soumises à la retenue à la source au taux de 17% en vigueur au 31 décembre 2022.

6. Révision du régime d'imposition des revenus fonciers

A. Rappel du régime d'imposition applicable avant le 1^{er} janvier 2023

Avant le 1^{er} janvier 2023, les revenus fonciers étaient soumis à l'IR, pour leurs montants annuels bruts imposables, selon les taux libératoires proportionnels suivants :

- 10% pour le montant brut des revenus fonciers imposables inférieur à 120 000 dirhams ;
- 15% pour le montant brut des revenus fonciers imposables égal ou supérieur à 120 000 dirhams.

Aussi, les personnes morales de droit public ou privé ainsi que les personnes physiques dont les revenus professionnels sont déterminés selon le régime du résultat net réel ou celui du résultat net simplifié, qui prenaient en location des biens immeubles mis à leur disposition par des personnes physiques, étaient tenues, sauf option au paiement spontané, d'opérer une retenue à la source au titre des revenus fonciers bruts imposables.

Par ailleurs, étaient tenus de souscrire auprès de l'administration fiscale, par procédé électronique, la déclaration annuelle des revenus fonciers et de verser spontanément l'impôt dû y afférent, avant le 1^{er} mars de chaque année, les contribuables suivants :

- les propriétaires ou usufruitiers qui donnent en location des biens immeubles à des particuliers ou à des contribuables dont le revenu professionnel est déterminé selon le régime de la contribution professionnelle unique ou celui de l'auto-entrepreneur ;
- les contribuables ayant opté pour le paiement spontané ;
- les contribuables disposant de plusieurs revenus fonciers versés aussi bien par des particuliers que par les personnes visées à l'article 160 bis du CGI et dont le montant atteint, par effet de cumul, le seuil de 120 000 DH ;
- les contribuables disposant de plusieurs revenus fonciers exonérés et dont le cumul dépasse le seuil de 30 000 DH.

B. Nouveau régime d'imposition des revenus fonciers

Dans le cadre de la mise en œuvre des objectifs de la loi-cadre portant réforme fiscale notamment celui visant l'application progressive du principe de l'imposition du revenu global des personnes physiques, la LF 2023 a réinstauré l'imposition des revenus fonciers dans le cadre du revenu global des personnes physiques, en introduisant les modifications suivantes :

- la conservation du mode de recouvrement actuel par voie de retenue à la source (RAS) applicable sur le montant brut des revenus fonciers, en précisant que les taux de cette RAS **sont non libératoires** ;
- l'abrogation de l'option pour le paiement spontané ;

- la réinstauration de l'obligation de dépôt de la déclaration du revenu global pour les titulaires des revenus fonciers ;
- la réinstauration de l'abattement de 40% au titre des revenus provenant de la location des immeubles bâtis et non bâtis et des constructions de toute nature, à l'exclusion des revenus provenant de la location des propriétés agricoles et ce, pour la détermination du revenu foncier net imposable lors du dépôt de la déclaration du revenu global ;
- l'imputation de la RAS sur le montant de l'IR global avec droit à restitution.

a- Imposition par voie de retenue à la source

Les personnes morales de droit public ou privé ainsi que les personnes physiques dont les revenus professionnels sont déterminés selon le régime du résultat net réel ou celui du résultat net simplifié, qui prennent en location des biens immeubles mis à leur disposition par des personnes physiques, sont tenues :

- d'opérer la retenue à la source, conformément aux dispositions de l'article 160 bis du CGI, aux **taux non libératoires** proportionnels prévus à l'article 73-II (B-5° et C-4°) du CGI suivants :
 - 10% pour le montant brut des revenus fonciers imposables inférieur à 120 000 DH (sans abattement) ;
 - 15% pour le montant brut des revenus fonciers imposables égal ou supérieur à 120 000 DH (sans abattement).
- de verser le montant de l'impôt correspondant à l'administration fiscale, avant l'expiration du mois suivant celui au cours duquel la retenue a été opérée.
Ce versement s'effectue par bordereau-avis indiquant la période au titre de laquelle les retenues ont été opérées, la désignation, l'adresse et l'activité de la partie versante qui les a opérées, le montant brut imposable des loyers, le montant des loyers versés ainsi que celui des retenues correspondantes (article 174-IV du CGI);
- de souscrire auprès de l'administration fiscale, avant le 1^{er} mars de chaque année, une déclaration au titre des revenus fonciers versés à des personnes physiques (article 154 bis du CGI).

Par ailleurs, la LF 2023 a modifié les dispositions de l'article 160 bis du CGI afin :

- d'abroger l'option au paiement spontané ;
- de dispenser les personnes concernées d'effectuer cette retenue à la source lorsque le montant des revenus fonciers annuels brut imposable versé au propriétaire ne dépasse pas trente mille (30 000) dirhams.

De ce fait, les personnes morales de droit public ou privé ainsi que les personnes physiques dont les revenus professionnels sont déterminés selon le régime du résultat net réel ou celui du résultat net simplifié, sont tenues d'opérer la retenue à la source susvisée, lorsque le montant des revenus fonciers annuels brut imposable versé à un propriétaire dépasse trente mille (30 000) dirhams.

Aussi, la LF 2023 a modifié les dispositions de l'article 73 (dernier alinéa) du CGI, afin de préciser que la retenue à la source susvisée ne dispense pas les personnes physiques titulaires de revenus fonciers précités de la souscription de la déclaration annuelle de leur revenu global.

NB :

- Les revenus générés par les immeubles inscrits au niveau du patrimoine professionnel (actif du bilan) des personnes physiques dont les revenus professionnels sont déterminés selon le régime du résultat net réel ou celui du résultat net simplifié, ne sont pas considérés comme des revenus fonciers. En effet, ces revenus constituent des revenus professionnels, soumis à l'IR dans les conditions de droit commun et ne sont pas, de ce fait, concernés par la retenue à la source au titre des revenus fonciers.

A ce titre, les titulaires desdits revenus sont tenus de délivrer à leurs clients des factures conformément aux dispositions de l'article 145 du CGI.

- S'agissant du revenu locatif d'immeubles en indivision, il y a lieu de rappeler que la retenue à la source s'applique sur la part de chacun des co-indivisaires dans l'indivision et que, dans ce cas, ces derniers doivent produire un acte authentique, un contrat ou tout document faisant ressortir la part des droits de chacun dans l'indivision. A défaut, la RAS est effectuée au nom de l'indivision.

b- Obligations de déclaration et de versement de l'IR au titre des revenus fonciers

A compter du 1^{er} janvier 2023, les dispositions de l'article 82 ter du CGI relatives à la déclaration annuelle des revenus fonciers sont abrogées.

Ainsi, les contribuables titulaires de ces revenus sont tenus de souscrire auprès de l'administration fiscale, la déclaration annuelle du revenu global comprenant leurs revenus fonciers et de verser l'impôt dû y afférent, avant le 1^{er} mars de chaque année, conformément aux dispositions des articles 82 et 173-I du CGI.

Cette obligation concerne également les titulaires de revenus fonciers dont le montant annuel net imposable n'excède pas 30 000 dirhams et bénéficiant de l'exonération de l'IR dans le cadre de l'imposition selon le barème progressif.

S'agissant des titulaires de revenus professionnels déterminés selon le régime du RNR ou celui du RNS, qui disposent également de revenus fonciers, ils sont tenus de souscrire ladite déclaration annuelle du revenu global et de verser l'impôt dû y afférent avant le 1^{er} mai de chaque année.

La L.F 2023 a complété les dispositions de l'article 82-I du CGI, en prévoyant que, pour les titulaires de revenus fonciers, la déclaration annuelle du revenu global doit comporter, en outre, les indications suivantes :

- le nom et prénom ou la raison sociale de chaque locataire ou de l'organisme de placement collectif immobilier (OPCI) pour les revenus visés à l'article 61-I-D du CGI ;
- le lieu de situation de chaque immeuble donné en location, sa consistance ainsi que le numéro d'article d'imposition à la taxe de services communaux ;

- les montants brut et net des revenus fonciers.

Si des retenues à la source ont été opérées au titre desdits revenus, la déclaration du revenu global doit être complétée par les indications suivantes :

- le montant imposé par voie de retenue à la source ;
- le montant du prélèvement effectué et la période à laquelle il se rapporte.

c- Détermination du revenu foncier imposable

➤ Le revenu foncier brut imposable

Le revenu foncier brut imposable des immeubles donnés en location est constitué par le montant brut total des loyers.

Ce montant est augmenté des dépenses incombant normalement au propriétaire ou à l'usufruitier et mises à la charge des locataires et diminué des charges supportées par le propriétaire pour le compte des locataires.

A titre d'exemple, sont considérées comme :

- Dépenses à inclure dans le revenu foncier brut imposable : la prime d'assurance incendie, les grosses réparations n'ayant pas le caractère de simples réparations locatives, les travaux de construction, de reconstruction ou d'aménagement ayant pour objet l'embellissement ou l'agrandissement de l'immeuble loué, etc.
- Dépenses à déduire du revenu foncier brut imposable : les fournitures ou services destinés à l'usage privé ou commun des locataires, tels que l'éclairage (cours, escaliers, vestibules), consommation d'eau, frais de chauffage, ascenseur, rémunération du concierge ou du gardien, achat de produits d'entretien et de nettoyage, frais de syndic, taxe de services communaux afférente aux immeubles loués lorsqu'elle est distinguée dans le contrat.

Pour les propriétés agricoles, y compris les constructions et le matériel fixe et mobile y attaché, le revenu brut imposable est constitué soit :

- du montant brut du loyer ou du fermage stipulé en argent dans le contrat ;
- du montant brut obtenu en multipliant le cours moyen de la culture pratiquée par les quantités prévues dans le contrat, dans le cas des locations rémunérées en nature ;
- de la fraction du revenu agricole forfaitaire prévu à l'article 49 du CGI, dans le cas des locations à part de fruit.

➤ Le revenu foncier net imposable

Pour la détermination du revenu foncier net imposable lors du dépôt de la déclaration annuelle du revenu global, les dispositions de la LF 2023 ont réinstauré, au niveau de l'article 64-II du CGI, un abattement de 40% au titre du revenu brut provenant de la location des immeubles bâtis et non bâtis et des constructions de toute nature à l'exclusion des revenus provenant de la location des propriétés agricoles.

Ainsi, pour les propriétés agricoles données en location, l'abattement de 40% n'est pas applicable et le revenu net imposable correspond au revenu brut imposable desdites propriétés.

d- Imputation de l'impôt prélevé à la source

Le montant retenu à la source au titre des revenus fonciers est imputable sur le montant de l'IR global dû au titre de l'année de l'encaissement desdits revenus.

Ainsi, les contribuables concernés doivent procéder à l'imputation de l'impôt prélevé à la source sur le montant de l'IR global, lors de la souscription de la déclaration annuelle du revenu global et au versement, le cas échéant, du complément de l'IR dû calculé au taux du barème progressif.

e- Restitution en matière d'impôt retenu à la source

La LF 2023 a complété les dispositions de l'article 241 bis du CGI, afin de prévoir la restitution d'office de l'IR prélevé à la source au titre des revenus fonciers, lorsque le montant des retenues effectuées à la source et versées au Trésor par les personnes visées à l'article 160 bis du CGI, excède celui de l'impôt correspondant au revenu global annuel du contribuable.

Cette restitution, qui est calculée au vu de la déclaration du revenu global du contribuable visée à l'article 82 du CGI, doit intervenir avant la fin de l'année de la déclaration. La déclaration du revenu global vaut demande de restitution.

En harmonisation avec les modifications précitées, les dispositions des articles 173-I, 184 et 228-I du CGI ont été modifiées suite à l'intégration des revenus fonciers dans le cadre de l'imposition selon le revenu global.

Date d'effet :

Conformément à l'article 6-IV-16 de la LF 2023, les nouvelles dispositions des articles 63-I, 64, 73 (dernier alinéa), 82-I, 160 bis, 173-I, 184, 228-I et 241 bis-I du CGI, telles que modifiées et complétées, sont applicables à compter du 1^{er} janvier 2023.

NB : Les contribuables titulaires des revenus fonciers, encaissés en 2022, sont tenus de souscrire, **selon l'ancien régime**, la déclaration annuelle du revenus fonciers et de verser l'impôt dû y afférent, avant le 1^{er} mars 2023, conformément aux dispositions de l'article 82 ter du CGI en vigueur au 31 décembre 2022. Par contre, les revenus fonciers encaissés à compter du 1^{er} janvier 2023 sont soumis au nouveau régime introduit par la LF 2023.

Exemples d'illustration :

Exemple n° 1 :

Un contribuable a conclu deux contrats de location, avec deux professionnels soumis au régime du RNR. Le montant annuel du revenu foncier brut imposable de chaque appartement est de 28 000 DH.

Ces professionnels sont dispensés de l'obligation de la retenue à la source du fait que le montant du revenu foncier annuel brut imposable qu'ils ont versé au propriétaire ne dépasse pas 30 000 DH chacun.

Toutefois, ledit propriétaire est tenu de souscrire sa déclaration annuelle du revenu global prévue à l'article 82 du CGI, avant le 1^{er} mars de chaque année et de verser spontanément, dans le même délai, le montant de l'IR correspondant calculé comme suit :

- Montant brut annuel imposable des revenus fonciers : 28 000 x 2 56 000 DH
- Abattement au titre des revenus fonciers : 56 000 x 40% 22 400 DH
- Montant du revenu foncier net imposable : 56 000 – 22 400 33 600 DH
- Impôt à payer : (33 600 x 10%) – 3 000 = 360 DH

Exemple n° 2 :

Un contribuable marié ayant deux enfants à charge et disposant d'un revenu foncier annuel brut imposable de 60 000 DH provenant de la location d'un appartement à une société « X ».

Impôt retenu à la source par la société « X » : 60 000 x 10% 6 000 DH

Le contribuable est tenu de souscrire sa déclaration annuelle du revenu global prévue à l'article 82 du CGI, avant le 1^{er} mars de chaque année comme suit :

Revenu foncier annuel net imposable : 60 000 – (60 000 x 40%) 36 000 DH

Impôt brut : (36 000 x 10%) – 3 000 600 DH

Réductions pour charges de famille : 360 x 3 1 080 DH

Impôt à payer : 0

Restitution d'impôt : 6 000 DH

Exemple n° 3 :

Un contribuable célibataire exerçant une activité commerciale a déclaré au titre de l'année 2023 les revenus ci-après :

- CA professionnel de 2 500 000 DH
- Revenu professionnel net imposable (bénéfice net fiscal) de 300 000 DH
- Revenu foncier brut imposable de 150 000 DH provenant de la location d'un appartement à une société « Y »

Revenu foncier net imposable = 150 000 – (150 000 x 40%) 90 000 DH

Revenu global net imposable : 300 000 + 90 000 390 000 DH

Impôt brut : (390 000 x 38%) – 24 400 123 800 DH

Impôt retenu à la source par la société « Y » : 150 000 x 15% 22 500 DH

Cotisation minimale versée en janvier 2024 : (2 500 000 x 0,25%) 6 250 DH

Impôt à payer **avant le 1^{er} mai 2024** : 123 800 – 6 250 – 22 500 = 95 050 DH

7. Suppression de la dispense du dépôt de la déclaration annuelle du revenu global au titre des revenus agricoles exonérés

Conformément aux dispositions de l'article 47-I du CGI, sont exonérés de l'impôt sur le revenu de manière permanente les contribuables disposant des revenus agricoles, tels que définis à l'article 46 dudit code, réalisant un chiffre d'affaires annuel inférieur à cinq millions (5 000 000) de dirhams au titre desdits revenus.

Les contribuables disposant uniquement desdits revenus agricoles exonérés étaient, avant le 1^{er} janvier 2023, dispensés du dépôt de la déclaration annuelle du revenu global au titre desdits revenus.

Dans le cadre de la mise en œuvre progressive du principe de l'imposition du revenu global des personnes physiques et en harmonisation avec l'obligation de déclaration prévue pour les sociétés agricoles exonérées en matière d'IS, la LF 2023 a abrogé les dispositions du 1^o de l'article 86 du CGI qui prévoyaient la dispense des contribuables disposant uniquement de revenus agricoles exonérés de l'obligation du dépôt de la déclaration annuelle du revenu global.

A cet effet, les contribuables disposant uniquement de revenus agricoles exonérés sont désormais tenus de souscrire leur déclaration annuelle du revenu global, selon un modèle simplifié établi par l'administration.

Date d'effet :

Conformément à l'article 6-IV-22 de la LF 2023, les dispositions de l'article 86 du CGI, telles que modifiées, sont applicables aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2023.

8. Incitation à l'épargne dans les contrats d'assurance-retraite

A- Rappel du régime d'imposition applicable avant le 1^{er} janvier 2023

Les dispositions de l'article 28-III du CGI prévoyaient, avant le 1^{er} janvier 2023, la possibilité de déduire du revenu global imposable, dans la limite de 10% de ce revenu, les primes ou cotisations se rapportant aux contrats individuels ou collectifs d'assurance retraite d'une durée égale au moins **à 8 ans**, souscrits auprès des sociétés d'assurances établies au Maroc et dont les prestations sont servies aux bénéficiaires à partir de l'âge de **50 ans** révolus.

Lorsqu'un contribuable dispose uniquement de revenus salariaux, il ne peut déduire le montant des cotisations correspondant à son ou à ses contrats d'assurance retraite que dans la limite de 50% de son salaire net imposable perçu régulièrement au cours de son activité.

Pour le contribuable qui a des revenus salariaux et des revenus relevant d'autres catégories, il a la possibilité de déduire, le montant des cotisations correspondant à son ou à ses contrats d'assurance retraite, soit dans la limite de 50% de son salaire net imposable perçu régulièrement au cours de son activité, soit dans la limite de 10%, de son revenu global imposable.

Lorsque les conditions précitées sont respectées, la rente servie au bénéficiaire, sous forme de capital, est imposée par voie de retenue à la source au taux du barème progressif d'IR, après application **d'un abattement de 40%, avec étalement sur une période de 4 ans**.

Par contre, **lorsque l'assuré ne respecte pas lesdites conditions** et procède au rachat de ses cotisations, **avant la durée de 8 ans et/ou avant l'âge de 50 ans**, le montant du rachat est imposé par voie de retenue à la source, opérée par le débirentier concerné au **taux du barème progressif** sans abattement et après étalement du montant racheté sur quatre années ou sur la période effective du remboursement si celle-ci est inférieure à quatre ans, sans préjudice de l'application des majorations prévues à l'article 200 du CGI.

Pour régulariser sa situation fiscale, compte tenu éventuellement de ses autres revenus, le bénéficiaire de la rente, du capital ou du rachat est tenu de souscrire la déclaration de son revenu global dans les conditions prévues à l'article 82 du CGI.

B- Nouveau régime d'imposition

Dans le cadre de la mise en œuvre des objectifs fondamentaux de la loi-cadre portant réforme fiscale visant, notamment, la mobilisation de l'épargne, la LF 2023 a modifié les dispositions de l'article 28-III précité comme suit :

- La réduction de la condition de l'âge requis pour bénéficier de la déduction des primes ou cotisations se rapportant aux contrats d'assurance retraite susvisés, de **50 ans à 45 ans**.

Il convient de préciser que le contribuable **ayant plus de 45 ans** au moment de la souscription du contrat d'assurance retraite peut également bénéficier de cette déduction, sous réserve du respect de la condition liée à la durée de 8 ans du contrat ;

- le relèvement du taux de l'abattement de **40% à 70%** sur le montant de la rente servie aux assurés ayant respecté les conditions précitées sous forme de capital ne dépassant pas **168 000 dirhams**, avec le maintien de l'application du taux de **40%** pour le surplus et du bénéfice de l'étalement sur une période de quatre années.

Dans ce cas, l'imposition par voie de retenue à la source du capital servi est opérée selon la méthode suivante :

- L'application de l'étalement sur quatre années, en répartissant le montant brut du capital servi sur quatre parts égales ;
- L'application sur une part du capital (1/4) des abattements suivants :
 - 70% sur la partie ne dépassant pas 168 000 dirhams,
 - et 40% sur le surplus ;
- Le calcul du montant de l'impôt correspondant à cette part du capital (1/4), selon les taux du barème en vigueur au moment du versement ;
- Le calcul du montant de l'impôt à retenir à la source correspondant au montant global du capital servi, en multipliant le montant de l'impôt correspondant à la part du capital précité par quatre.

Il est à préciser que l'étalement susvisé n'est pas appliqué aux rentes servies sous forme de rente certaine ou sous forme de capital versé sur plusieurs années.

- Pour les assurés n'ayant pas respecté les conditions précitées, l'imposition par voie de retenue à la source, opérée par le débirentier, des montants bruts des rachats des primes ou cotisations précitées effectués **avant la durée de 8 ans ou avant l'âge de 45 ans, sans aucun abattement ou étalement, au taux non libératoire de 15%** prévu à l'article 73-II-C-5° du CGI.

Sont considérées comme rachat imposable, les avances dont bénéficie l'assuré avant la durée de 8 ans ou avant l'âge de 45 ans.

Le taux de 15% étant un taux non libératoire, le contribuable concerné est tenu de souscrire sa déclaration du revenu global, compte tenu éventuellement de ses autres revenus, dans les conditions prévues à l'article 82 du CGI en vue de régulariser sa situation fiscale.

NB : Il y a lieu de rappeler que les retraites complémentaires souscrites parallèlement aux régimes visés à l'article 59-II-A du CGI et dont les cotisations n'ont pas été déduites pour la détermination du revenu net imposable, sont exonérées de l'IR conformément aux dispositions de l'article 57-9° du CGI.

Date d'effet :

Conformément à l'article 6-IV-7 de la LF 2023, les nouvelles dispositions des articles 28-III et 73-II- C-5° du CGI, telles que modifiées et complétées, sont applicables aux montants bruts des rachats des cotisations et primes versés à compter du 1^{er} janvier 2023.

Exemple d'illustration 1 : Cas du versement d'un capital

Cas d'un contribuable célibataire, ayant souscrit en janvier 2015 un contrat d'assurance-retraite d'une durée égale à 8 ans et dont les cotisations ont été déduites de son revenu global imposable.

Au terme du contrat et après l'âge de **45 ans**, l'assuré reçoit en 2023 un capital dont le montant s'élève à 550 000 DH. Ledit contribuable dispose également, au titre de cette année 2023, d'un salaire net imposable de 150 000 DH.

➤ Imposition du capital servi par voie de retenue à la source effectuée par l'entreprise d'assurances :

- Montant brut du capital servi : 550 000 DH

- Etalement du montant brut du capital sur 4 ans :

$$550\,000 / 4 = 137\,500 \text{ DH}$$

- Montant de l'abattement de 70% appliqué au quart du capital ne dépassant pas 168 000 dirhams :

$$137\,500 \times 70\% = 96\,250 \text{ DH}$$

- Montant du quart du capital net après abattement :

$$137\,500 - 96\,250 = 41\,250 \text{ DH}$$

- Calcul de l'impôt correspondant au quart du capital net :

$$(41\,250 \times 10\%) - 3\,000 = 1\,125 \text{ DH}$$

- Impôt retenu à la source par l'entreprise d'assurances correspondant au montant global du capital servi :

$$1\,125 \times 4 = \mathbf{4\,500 \text{ DH}}$$

➤ Régularisation de la situation fiscale de l'assujetti au vu de sa déclaration annuelle du revenu global de l'année 2023

Du fait que le bénéficiaire du capital précité dispose d'un autre revenu (salaire), il est tenu de souscrire sa déclaration annuelle du revenu global et de verser spontanément le montant de l'impôt correspondant, avant le **1^{er} mars de l'année 2024**, déterminé comme suit :

- Montant du quart du capital net après abattement : 41 250 DH
 - Salaire net imposable : 150 000 DH
Revenu global net imposable : 191 250 DH
Impôt brut : $(191\,250 \times 38\%) - 24\,400 =$ **48 275 DH**

Fraction de l'impôt correspondant au salaire :

$$48\,275 \times 150\,000 / 191\,250 = \dots\dots\dots 37\,862,75\text{DH}$$

Fraction de l'impôt correspondant au capital :

$$48\,275 \times 41\,250 / 191\,250 = \dots\dots\dots 10\,412,25\text{DH}$$

Impôt correspondant au montant global du capital servi :

$$10\,412,25 \times 4 = 41\,649\text{ DH}$$

Montants retenus à la source (RAS) :

- RAS/salaire opérée par l'employeur : $(150\,000 \times 34\%) - 17\,200 = 33\,800\text{ DH}$
- RAS/ le capital servi opérée par l'entreprise d'assurances : 4 500 DH

Montant d'impôt net à verser après imputation des montants retenus à la source :

$$37\,862,75 + 41\,649 - (33\,800 + 4\,500) = 41\,212\text{ DH}$$

Exemple d'illustration 2 : Cas du rachat

Cas d'un contribuable célibataire ayant souscrit en 2021 un contrat d'assurance-retraite d'une durée égale à 8 ans et dont les cotisations ont été déduites de son revenu global imposable.

En juin 2023, l'assuré en question a procédé au rachat de ses cotisations d'un montant de 65 000 DH. Ledit contribuable dispose également au titre de la même année d'un revenu salarial net imposable de 170 000 DH.

➤ **Imposition du rachat des cotisations par voie de retenue à la source effectuée par l'entreprise d'assurances**

- Montant brut du rachat : 65 000 DH
- Montant de l'impôt retenu à la source :

$$65\,000 \times 15\% = \dots\dots\dots 9\,750\text{ DH}$$

➤ **Régularisation de la situation fiscale de l'assujetti au vu de sa déclaration annuelle du revenu global**

Du fait que le bénéficiaire du rachat précité dispose d'un autre revenu (salaire), il est tenu de souscrire sa déclaration annuelle du revenu global et de verser spontanément le montant de l'impôt exigible, avant le **1^{er} mars de l'année 2024**, déterminé comme suit :

- Montant du brut du rachat : 65 000 DH
- Montant du salaire net imposable : 170 000 DH
- Revenu global net imposable : $65\,000 + 170\,000 =$ 235 000 DH
- Calcul de l'IR brut :

- $(235\,000 \times 38\%) - 24\,400 = \dots\dots\dots 64\,900 \text{ DH}$
- IR/salaire retenu par l'employeur : $(170\,000 \times 34\%) - 17\,200 = 40\,600 \text{ DH}$
 - IR/rachat retenu par l'entreprise d'assurances : **9 750 DH**
 - Calcul de l'IR exigible:

IR Brut – (IR salaire retenu par l'employeur + IR rachat retenu par l'entreprise d'assurances)

$$64\,900 - (40\,600 + 9\,750) = 14\,550 \text{ DH}$$

9. Révision du mode d'imposition et de contrôle de l'impôt sur le revenu au titre des profits fonciers (IR/PF)

Avant l'entrée en vigueur de la LF 2023, les propriétaires, les usufruitiers et les redevables de l'IR/PF devaient, lors de la cession de biens immeubles ou de droits réels s'y rattachant, souscrire la déclaration des profits immobiliers dans les trente (30) jours qui suivent la date de la cession, en même temps que le versement spontané de l'impôt correspondant.

L'administration fiscale procédait au contrôle de la déclaration du contribuable par l'estimation du prix d'acquisition et/ou des dépenses d'investissements non justifiées ou de la valeur vénale des biens cédés, selon la procédure de rectification prévue à l'article 224 du CGI.

La LF 2023 a révisé ce dispositif en instituant un nouveau mode d'imposition en matière d'IR/PF et de contrôle à priori.

A- Demande d'avis préalable de l'administration en matière d'IR/PF

La LF 2023 a complété le CGI par un nouvel article 234 quinquies qui prévoit que les contribuables soumis à l'IR/PF peuvent demander à l'administration fiscale un avis préalable concernant les éléments de détermination du profit foncier net imposable et le montant de l'impôt correspondant ou, le cas échéant, concernant le droit au bénéfice de l'exonération dudit impôt.

Cette demande doit être souscrite, par voie électronique selon un modèle établi par l'administration, dans les trente (30) jours suivant la date du compromis de vente, accompagnée **des pièces justificatives** relatives à la détermination de l'impôt ou à l'exonération, notamment :

- le compromis de vente ;
- le contrat d'acquisition, l'inventaire après décès ou l'acte d'hérédité, le cas échéant ;
- la copie de la carte nationale d'identité électronique (CNIE) du cédant ;
- les pièces justifiant les frais d'acquisition lorsqu'ils dépassent l'évaluation forfaitaire de 15% du prix d'acquisition ;
- les pièces justifiant les frais de cession ;
- les pièces justifiant les frais financiers : tableau d'amortissement, attestation annuelle de paiement des intérêts ou tout autre document en tenant lieu ;
- les pièces justifiant les dépenses d'investissement : autorisation de construire, permis d'habiter, factures ou tout autre document en tenant lieu ;

- les pièces justifiant le lien de parenté en cas de cession à titre gratuit effectuée entre ascendants et descendants et entre époux, frères et sœurs ;
- l'ordonnance du juge des tutelles en cas de cession à titre gratuit effectuée entre la personne assurant la Kafala et l'enfant pris en charge.

Par ailleurs, le contribuable peut joindre à cette déclaration tout autre renseignement justifiant les spécificités de l'opération de cession envisagée, notamment la description détaillée du bien objet de la cession, sa situation, sa consistance, son état, sa finition et toute autre information.

NB :

Il y a lieu de rappeler que les co-indivisaires propriétaires d'un bien immeuble sont soumis à l'IR/PF à raison des parts détenues par chacun d'eux dans l'indivision et que chaque co-indivisaire est tenu de souscrire sa propre déclaration des profits immobiliers et de verser en même temps l'impôt y afférent.

A cet effet, chaque co-indivisaire peut demander à l'administration fiscale un avis préalable concernant les éléments de détermination du profit foncier net imposable correspondant à sa part dans l'indivision et le montant de l'impôt correspondant ou, le cas échéant, concernant le droit au bénéfice de l'exonération dudit impôt.

B- Réponse de l'administration

Suite au dépôt de la demande d'avis préalable, l'administration communique au demandeur son avis valant attestation de liquidation de l'impôt ou d'exonération, dans un délai de soixante (60) jours suivant la date de la réception de la demande précitée.

Cette attestation demeure valable pour une période de six (6) mois à partir de la date de la réponse de l'administration.

C- Déclaration des profits immobiliers et paiement de l'impôt

Après la réalisation de la cession, le contribuable doit souscrire la déclaration des profits immobiliers prévue à l'article 83 du CGI, dans les trente (30) jours qui suivent la date de la cession, et doit verser en même temps l'impôt dû, le cas échéant, conformément aux dispositions de l'article 173-I du CGI.

A cet effet deux cas de figure peuvent se présenter :

Cas n° 1 : Si le contribuable souscrit sa déclaration et procède, le cas échéant, au paiement de l'impôt sur la base des éléments de l'attestation de liquidation précitée, conformément aux dispositions des articles 83 et 173-I du CGI, il sera dispensé du contrôle fiscal en matière d'impôt sur le revenu au titre des profits fonciers prévu à l'article 224 du CGI.

Cas n° 2 : Les personnes n'ayant pas souscrit la déclaration sur la base des éléments de l'attestation de liquidation ainsi que les personnes n'ayant pas demandé l'avis préalable de l'administration fiscale, peuvent faire l'objet de la procédure de rectification prévue en matière de profits fonciers par l'article 224 précité.

L'article 173-I du CGI prévoit que ces personnes sont tenues de verser, à titre provisoire, auprès du receveur de l'administration fiscale la différence entre le montant de l'impôt déclaré et 5% du prix de cession.

Sont exclues du versement de ladite différence les personnes qui réalisent les opérations suivantes :

- ✓ les opérations exonérées visées à l'article 63 (II et III) du CGI, à savoir :
 - les cessions d'immeubles dont la valeur totale n'excède pas cent quarante mille (140.000) dirhams ;
 - la cession d'immeuble ou partie d'immeuble destiné à l'habitation principale depuis au moins cinq (5) ans au jour de ladite cession ;
 - les cessions de droits indivis d'immeubles agricoles, situés à l'extérieur des périmètres urbains entre cohéritiers ;
 - la cession du logement social prévu à l'article 92-I-28° du CGI destiné par son propriétaire à son habitation principale depuis au moins quatre (4) ans au jour de ladite cession ;
 - les cessions à titre gratuit :
 - effectuées entre ascendants et descendants, entre époux, frères et sœurs ;
 - effectuées entre la personne assurant la Kafala dans le cadre d'une ordonnance du juge des tutelles et l'enfant pris en charge ;
 - portant sur les biens revenant aux associations reconnues d'utilité publique et inscrits au nom des personnes physiques.
- ✓ les opérations d'apport de biens immeubles et/ou des droits réels immobiliers à l'actif d'une société ou d'un OPCI, prévues aux articles 161 bis-II et 161 quinquies-B du CGI.

D- Rectification en matière d'IR/PF

La déclaration des profits immobiliers peut faire l'objet de rectification, conformément aux dispositions de l'article 224 du CGI, si elle n'a pas été établie sur la base des éléments de l'attestation de liquidation précitée ou si le contribuable n'a pas demandé l'avis préalable de l'administration fiscale.

E- Restitution du montant versé à titre provisoire

Le reliquat du montant versé à titre provisoire, visé à l'article 173-I du CGI, constituant la différence entre le montant de l'impôt déclaré et 5% du prix de cession, après déduction du montant de l'impôt supplémentaire émis suite à ladite procédure de rectification, est restitué d'office au contribuable concerné, conformément aux dispositions de l'article 241 bis-II-C dudit code.

Est également restitué d'office, le montant versé à titre provisoire précité, lorsque l'administration n'engage pas la procédure de rectification prévue à l'article 224 du CGI dans le délai imparti.

F- Obligation d'information

La LF 2023 a modifié et complété les dispositions de l'article 139-VI du CGI afin d'instituer l'obligation pour les notaires, les fonctionnaires exerçant des fonctions notariales, les adoul, les notaires hébraïques et toute personne ayant rédigé ou concouru à la rédaction d'un acte soumis à l'enregistrement, d'informer les contribuables concernés de ce nouveau dispositif, notamment de leurs obligations en

matière de déclaration et de paiement, conformément aux articles 83, 173-I et 234 quinquies du CGI.

A ce titre, l'attention du contribuable devra particulièrement être attirée sur la nature du montant de 5% du prix de cession susvisé versé qui ne constitue pas l'intégralité de l'impôt dû mais plutôt une avance sur impôt pouvant donner lieu à un complément ou bien à une restitution, le cas échéant.

De même, les personnes ayant rédigé ou concouru à la rédaction de l'acte doivent insister sur l'importance du choix de l'adresse élue par le cédant pour recevoir les correspondances de l'administration fiscale après la cession, qui devrait être portée sur la déclaration du contribuable et qui sera l'adresse de la notification éventuelle par l'administration et de ses effets juridiques.

Date d'effet :

Conformément à l'article 6-IV-25 de la LF 2023, les nouvelles dispositions précitées des articles 173-I, 224, 241 bis-II-C et 234 quinquies du CGI, sont applicables aux opérations réalisées à compter du 1^{er} juillet 2023.

Exemples d'illustration :

Exemple 1 : Contribuable ayant demandé l'avis préalable de l'administration fiscale en matière d'IR/PF

Un contribuable a conclu le 16 août 2023 un compromis de vente d'un appartement, acquis en 2020 et demande, à ce titre, l'avis préalable de l'administration fiscale en matière d'IR/PF tel que prévu à l'article 234 quinquies du CGI.

Le contribuable en question souscrit par voie électronique, dans le délai de 30 jours suivant la date du compromis de vente, ladite demande accompagnée des pièces justificatives relatives à la détermination de l'impôt. Cette demande fait ressortir les éléments suivants :

-Prix de cession : 900 000 DH

-Prix d'acquisition augmenté des frais d'acquisition et réévalué :..... 700 000 DH

Détermination du profit imposable et de l'IR correspondant :

-Profit imposable : 900 000 - 700 000 =..... 200 000 DH

-IR : 200 000 x 20 % = 40 000 DH

-Cotisation minimale : 900 000 x 3 % = 27 000 DH

-Montant de l'IR/PF dû : 40 000 DH

Suite au dépôt de cette demande, l'administration a communiqué au demandeur son avis valant attestation de liquidation de l'impôt, dans le délai de 60 jours suivant la date de la réception de la demande précitée. Cette réponse fait ressortir les éléments suivants :

-Prix de cession retenu par l'administration 1 000 000 DH

-Prix d'acquisition augmenté des frais d'acquisition et réévalué :..... 700 000 DH

-Profit imposable retenu : 1 000 000 - 700 000 =.....300 000 DH

-IR/PF : 300 000 x 20 % = 60 000 DH

-Cotisation minimale : 1 000 000 x 3 % = 30 000 DH

-Montant de l'IR/PF dû :60 000 DH

Après la réalisation de la cession, le contribuable est tenu de souscrire sa déclaration des profits immobiliers prévue à l'article 83 du CGI, dans les 30 jours qui suivent la date de la cession et de verser en même temps l'impôt dû, conformément aux dispositions de l'article 173-I du CGI.

Cas n°1 : Le contribuable souscrit sa déclaration et procède au paiement de l'impôt sur la base des éléments de l'attestation de liquidation précitée :

Dans ce cas, le contribuable, ayant souscrit sa déclaration et ayant procédé au paiement de l'impôt sur la base des éléments de l'attestation de liquidation précitée, **sera dispensé du contrôle fiscal en matière d'IR/PF** prévu à l'article 224 du CGI.

Cas n°2 : Le contribuable souscrit sa déclaration sans prendre en considération les éléments de l'attestation de liquidation précitée :

Dans ce cas, il est tenu de verser, à titre provisoire, auprès du receveur de l'administration fiscale la différence entre le montant de l'impôt déclaré et 5% du prix de cession, soit :

Montant de l'impôt déclaré : 40 000 DH

5% du prix de cession : $900\,000 \times 5\%$: 45 000 DH

Différence entre 5% du prix de cession et le montant de l'impôt déclaré :

$45\,000 - 40\,000 = \dots\dots\dots 5\,000\text{ DH}$

Total à verser : $40\,000 + 5\,000 = \dots\dots\dots 45\,000\text{ DH}$

Il est à signaler que le versement du montant de 5% du prix de cession ne libère pas le contribuable qui peut faire l'objet de la procédure de rectification prévue en matière de profits fonciers par l'article 224 précité.

Exemple 2 : Contribuable n'ayant pas demandé l'avis préalable de l'administration fiscale en matière d'IR/PF

Cas n°1 : L'impôt déclaré est inférieur à 5% du prix de cession

Un contribuable a cédé le 15 juillet 2023 un bien immobilier au prix de 2 000 000 DH. Le prix d'acquisition de ce bien, augmenté des frais d'acquisition et des dépenses d'investissement et réévalué selon le coefficient correspondant, est de 1 900 000 DH.

Cette opération de cession n'est pas exonérée de l'IR et le contribuable n'a pas demandé l'avis préalable de l'administration fiscale.

➤ **Calcul d'IR/PF :**

- Profit foncier imposable : $2\,000\,000 - 1\,900\,000$: 100 000 DH
- Cotisation minimale : $2\,000\,000 \times 3\%$: **60 000 DH**
- IR/PF calculé au taux de 20% : $100\,000 \times 20\%$ 20 000 DH

Ainsi, le montant de l'IR/PF dû est de 60 000 DH du fait que la CM est la plus élevée.

➤ **Calcul de 5% du prix de cession :**

$2\,000\,000 \times 5\%$: **100 000 DH**

➤ **Montant de l'impôt à verser :**

- Montant de l'IR/PF déclaré : **60 000 DH**
- Différence entre 5% du prix de cession et le montant de l'IR/PF dû:
 $100\,000 - 60\,000 = \dots\dots\dots$ **40 000 DH**
- **Total à verser: 60 000 DH + 40 000 DH=100 000 DH**

❖ **Procédure de rectification ayant abouti à des droits complémentaires :**

Suite à un contrôle effectué dans le cadre de la procédure prévue par les dispositions de l'article 224 du CGI, l'administration a remis en cause le prix de cession déclaré dans l'acte. La procédure de contrôle a abouti à une rectification du prix de cession déclaré et accepté par le contribuable pour un montant de 2 500 000 DH.

Calcul des droits complémentaires :

- Profit imposable suite à rectification : $2\,500\,000 - 1\,900\,000 = \dots\dots\dots$ 600 000 DH
- IR/PF: $600\,000 \times 20\% = \dots\dots\dots$ 120 000 DH
 - CM calculée sur la base du prix de cession rectifié : $2\,500\,000 \times 3\% = \dots$ 75 000 DH
 - Le montant de l'IR/PF (l'IR/PF étant supérieur à la CM)..... 120 000 DH
 - Le montant de l'IR déclaré initialement 60 000 DH
 - Le montant de l'IR complémentaire : $120\,000 - 60\,000 = \dots\dots\dots$ **60 000 DH**
 - Le montant de la différence entre 5% du prix de cession
 et le montant de l'IR/PF dû : 40 000 DH
 - Le montant de l'IR complémentaire à verser : $60\,000 - 40\,000 = \dots\dots\dots$ **20 000 DH**

❖ **Procédure de rectification ayant abouti à une restitution :**

Supposons que, pour le même cas d'illustration, l'administration ait procédé à la rectification des dépenses d'investissement déclarées.

Profit imposable suite à cette rectification est de 400 000 DH au lieu de 100 000 DH

Calcul des droits correspondants :

- IR calculé : $400\,000 \times 20\% = \dots\dots\dots$ 80 000 DH
- Montant de la CM : $2\,000\,000 \times 3\% = \dots\dots\dots$ 60 000 DH
- Le montant de l'IR/PF dû (l'IR/PF étant supérieur à la CM)..... 80 000 DH
 - Le montant de l'IR/PF déclaré initialement 60 000 DH
 - Le montant de l'IR/PF complémentaire : $80\,000 - 60\,000 = \dots\dots\dots$ **20 000 DH**
 - Le montant de la différence entre 5% du prix de cession
 et le montant de l'IR/PF dû :: 40 000 DH

Dans ce cas, le montant versé à titre provisoire (la différence entre le montant de l'impôt déclaré et 5% du prix de cession) est supérieur au montant de l'IR/PF complémentaire dû.

Le reliquat du montant versé à titre provisoire, après déduction du montant de l'impôt complémentaire dû, est restitué d'office au contribuable concerné, soit :

Le montant à restituer : $40\,000 - 20\,000 = \dots\dots\dots$ 20 000 DH

Cas n°2 : L'impôt déclaré est supérieur à 5% du prix de cession

Un contribuable a cédé le 15 octobre 2023 un bien immobilier au prix de 2 200 000 DH. Le prix d'acquisition de ce bien, augmenté des frais d'acquisition et réévalué, selon le coefficient correspondant, est de 1 400 000 DH.

Cette opération de cession n'est pas exonérée de l'IR et le contribuable n'a pas demandé l'avis préalable de l'administration fiscale.

Lors de la souscription de la déclaration, le contribuable concerné devra verser l'IR/PF comme suit :

- Profit foncier imposable : $2\,200\,000 - 1\,400\,000$: 800 000 DH
- Cotisation minimale : $2\,200\,000 \times 3\%$: 66 000 DH
- IR/PF calculé au taux de 20% : $800\,000 \text{ DH} \times 20\%$ 160 000 DH
- IR/PF dû : (IR/PF calculé au taux de 20% est supérieur à la CM) : **160 000 DH**
- 5% du prix de cession : $2\,200\,000 \times 5\%$: 110 000 DH

Vu que le montant de l'IR/PF dû (160 000 DH) est supérieur à 5% du prix de cession (110 000 DH), le montant de l'impôt à verser, dans ce cas, est de **160 000 DH**.

10. Révision des modalités de détermination de la base imposable, en cas de taxation d'office en matière d'IR/PF

Dans le cadre de la consolidation de la confiance partagée avec les usagers, la LF 2023 a modifié les dispositions de l'article 65-II (dernier aliéna) du CGI, afin d'améliorer le mode de détermination de la base imposable en cas de taxation d'office au titre de l'IR/PF.

En effet, les nouvelles dispositions de l'article 65-II du CGI, prévoient qu'en cas de taxation d'office, l'imposition est déterminée sur la base des informations et des données dont dispose l'administration. Il s'agit notamment des informations relatives aux éléments suivants :

- le prix de cession figurant sur l'acte de cession ou la valeur vénale estimée du bien cédé ;
- 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 ;
- coût de construction en se basant sur la déclaration du coût de construction (article 277 du CGI).

En l'absence desdites informations et données, la base d'imposition est égale au prix de cession diminué de 20%.

Date d'effet :

Conformément à l'article 6-IV-18 de la LF 2023, les nouvelles dispositions de l'article 65-II (dernier aliéna) du CGI sont applicables à compter du 1^{er} janvier 2023.

11. Unification des taux d'imposition de l'IR/PF

Avant le 1^{er} janvier 2023, les profits nets réalisés ou constatés à l'occasion de la première cession à titre onéreux d'immobiliers non bâtis inclus dans le périmètre urbain, à compter du 1^{er} Janvier 2013, ou de la cession à titre onéreux de droits réels

immobiliers portant sur de tels immeubles, étaient soumis à l'IR/PF au taux libératoire de 30%.

Dans le cadre de la révision du mode d'imposition de l'IR/PF, la LF 2023 a abrogé les dispositions de l'article 73 (II-G-7°) du CGI et a modifié le paragraphe II-F-6° du même article, en vue d'unifier les taux appliqués à cette catégorie de profits en réduisant le taux de 30% précité à 20%.

Date d'effet :

Conformément à l'article 6-IV-19 de la LF 2023, les nouvelles dispositions de l'article 73 (II-F-6°) du CGI sont applicables aux opérations de cession réalisées à compter du 1^{er} janvier 2023.

12. Amélioration des conditions d'exonération en matière d'IR/PF afférent à la cession d'un logement destiné à l'habitation principale

A- Amélioration des conditions d'exonération de l'habitation principale

Avant le 1^{er} janvier 2023, le bénéfice de l'exonération du profit réalisé suite à la cession d'un immeuble ou partie d'immeuble était subordonné à la condition de son occupation par le propriétaire ou par les membres des sociétés à objet immobilier réputées fiscalement transparentes, à titre d'habitation principale, depuis au moins 6 ans au jour de ladite cession.

En vue d'améliorer et de simplifier ce dispositif d'exonération, les dispositions de l'article 6-I de la LF 2023 ont modifié l'article 63-II-B du CGI afin :

- de réduire la durée minimale de destination de l'immeuble ou de la partie d'immeuble à l'habitation principale de 6 ans à 5 ans ;
- et de clarifier la notion d'habitation principale et préciser les situations pouvant être considérées comme habitation principale et ce, pour éviter les divergences d'interprétation.

Ainsi, est considéré comme habitation principale, tant qu'il n'a pas été loué ou affecté à un usage professionnel :

- l'unique logement dont dispose la personne concernée ;
- le logement choisi par la personne concernée à titre d'habitation principale sur la base de sa demande, si elle dispose de plusieurs habitations ;
- le logement que les marocains résidents à l'étranger conservent au titre de leur habitation au Maroc ou celui occupé à titre gratuit par leur conjoint, leurs ascendants ou descendants en ligne directe au premier degré.

Ainsi, lorsque le contribuable ne possède qu'un seul et unique logement qu'il utilise de manière permanente ou occasionnelle, en raison des contraintes à caractère professionnel, social, médical ou autre, ce logement est considéré comme étant son habitation principale, tant qu'il n'a pas été loué ou affecté à un usage professionnel.

Par contre, dans le cas où le contribuable dispose de plusieurs logements, l'exonération est accordée au logement que l'intéressé déclare comme habitation principale auprès de l'administration fiscale.

Toutefois, la personne concernée ne peut en aucun cas bénéficier de l'exonération de l'IR/PF au titre de l'habitation principale plus d'une seule fois pendant les cinq (5) années précitées.

B- Suppression de l'exonération des opérations de cession d'un immeuble ou partie d'immeuble occupé à titre d'habitation principale, avant l'expiration du délai de 6 ans

Avant le 1^{er} janvier 2023, les opérations de cession des biens immeubles occupés à titre d'habitation principale, qui intervenaient avant l'expiration du délai de 6 ans précité, pouvaient bénéficier de l'exonération du profit foncier, sous réserve du respect de certaines conditions prévues par l'article 63-II-B du CGI.

Dans le cadre de la révision du mode d'imposition de l'IR/PF, la LF 2023 a modifié l'article 63-II-B du CGI, afin d'abroger l'exonération des opérations de cession d'un immeuble ou partie d'immeuble occupé à titre d'habitation principale par son propriétaire avant l'expiration du délai de 6 ans.

En harmonisation avec cette mesure, la LF précitée a abrogé les dispositions de l'article 241 bis-II-B du CGI relatives à la restitution de l'impôt versé spontanément au titre du profit foncier résultant des cessions précitées.

Date d'effet :

Conformément à l'article 6-IV-17 de la LF 2023, les nouvelles dispositions des articles 63-II et 241 bis-II-B du CGI sont applicables aux opérations de cession réalisées à compter du 1^{er} janvier 2023.

13. Amélioration des régimes de l'auto-entrepreneur et de la contribution professionnelle unique (CPU)

La LF 2014 avait institué le régime de l'auto-entrepreneur dans l'objectif de réduire l'informel, de développer l'esprit entrepreneurial et de faciliter pour les jeunes l'accès au marché du travail grâce à l'auto-emploi et ce, à travers l'octroi d'avantages sociaux et fiscaux.

De même, l'institution du régime de la CPU avait pour objectif de simplifier le régime fiscal applicable aux personnes physiques exerçant des activités à revenu modeste et d'élargir le champ d'application de l'assurance maladie obligatoire.

Afin d'atteindre les objectifs précités, en respect du principe d'équité fiscale entre tous les contribuables, la LF 2023 a encadré les deux régimes fiscaux précités, en modifiant et complétant les dispositions des articles 40-I, 42 bis, 45 bis-II, 73-II-G-8°, 82 quater-I, 151-IV, 157-II, 174-V, 194, 222-A et 228-I du CGI.

A cet effet, à compter du 1^{er} janvier 2023, lorsque le chiffre d'affaires annuel au titre des prestations de services réalisées par un contribuable soumis au régime de l'auto-entrepreneur ou de la CPU, pour le compte d'un même client, **dépasse 80 000 dirhams**, le surplus est soumis à l'IR, par voie de retenue à la source opérée par ledit client au taux libératoire de 30% et ce, conformément aux dispositions des articles 40-I, 42 bis, 45 bis-II et 73-II-G-8° du CGI.

A- Personnes chargées d'effectuer la retenue à la source

Conformément aux dispositions de l'article 157-II du CGI, la retenue à la source sur le surplus susvisé doit être opérée, pour le compte du Trésor, par :

- les personnes morales de droit public ou privé ;
- et les personnes physiques dont les revenus sont déterminés selon le régime du résultat net réel (RNR) ou celui du résultat net simplifié (RNS).

B- Base imposable des rémunérations soumises à l'impôt retenu à la source

En vertu des nouvelles dispositions de l'article 45 bis-II du CGI, le surplus soumis à la retenue à la source s'entend du montant du chiffre d'affaires annuel hors TVA qui dépasse quatre-vingt mille (80 000) dirhams, réalisé avec le même client, au titre des prestations de services.

A cet égard, il est rappelé que les opérations de vente de biens, marchandises, matériels et équipements n'entrent pas dans le champ d'application de cette retenue à la source.

C- Obligation de verser le montant de l'impôt retenu à la source

L'IR retenu à la source sur les rémunérations précitées doit être versé, conformément aux dispositions de l'article 174-V du CGI, à l'administration fiscale, par les personnes chargées d'effectuer cette retenue, avant l'expiration du mois suivant celui au cours duquel la retenue à la source a été opérée.

Ce versement s'effectue par bordereau-avis, selon un modèle établi par l'administration.

D- Obligation de déclaration des rémunérations versées

Conformément aux dispositions du paragraphe IV de l'article 151 du CGI, telles que prévues par la LF 2023, les entreprises qui versent des rémunérations aux personnes physiques dont le revenu professionnel est déterminé selon le régime de la CPU ou celui de l'auto-entrepreneur, en contrepartie des prestations de service rendues, doivent joindre à la déclaration prévue au paragraphe I du même article, un état détaillé de ces rémunérations selon un modèle établi par l'administration.

E- Obligations des contribuables soumis au régime de l'auto-entrepreneur ou celui de la CPU

a. Obligations des auto-entrepreneurs

Ces contribuables demeurent tenus, selon l'option formulée, mensuellement ou trimestriellement, de procéder à la déclaration du chiffre d'affaires encaissé et au versement de l'impôt dû auprès de l'organisme désigné à cet effet, conformément à la législation et à la réglementation en vigueur.

La déclaration et le versement se font sur la base d'un imprimé modèle établi par ledit organisme. Cet imprimé est complété, à compter du 1^{er} janvier 2023, par des indications relatives au chiffre d'affaires annuel au titre des prestations de services réalisées pour le compte du même client, dont le montant dépasse 80 000 dirhams.

b. Obligations des contribuables soumis au régime de la CPU

Ces contribuables demeurent soumis à toutes les obligations prévues au titre du régime de la CPU avant l'entrée en vigueur de la LF 2023.

Toutefois, les dispositions de ladite LF ont complété l'article 82 quater-I du CGI par une nouvelle disposition qui prévoit que la déclaration du chiffre d'affaires réalisé doit être complétée par des indications relatives au chiffre d'affaires annuel au titre des prestations de service réalisées pour le compte du même client, dont le montant dépasse 80 000 dirhams.

F- Sanctions pour infraction en matière de déclaration et régularisation de l'impôt retenu à la source

Les dispositions relatives aux sanctions pour infraction en matière de déclaration, de régularisation de l'impôt retenu et de taxation d'office pour défaut de déclaration, sont les mêmes prévues en matière de retenue à la source sur les rémunérations allouées à des tiers, telles que présentées ci-dessous.

Date d'effet :

Conformément à l'article 6-IV-9 de la LF 2023, les dispositions des articles 40-I, 42 bis, 45 bis-II, 73-II-G-8°, 82 quater-I, 151-IV, 157-II, 174-V, 194, 222-A et 228-I du CGI, telles que modifiées et complétées, sont applicables aux rémunérations de prestations de service versées à compter du 1^{er} janvier 2023.

Exemples d'illustration :

Exemple n°1 :

La société « X », soumise à l'IS, a versé le 20/02/2023 à un conseiller en affaires et en gestion, soumis à l'IR selon le régime de l'auto-entrepreneur, le montant de 25 000 DH au titre d'une prestation fournie par ce dernier à ladite société.

Dans la mesure où le montant des rémunérations versées ne dépasse pas 80 000 DH, aucune retenue à la source n'est requise au moment dudit versement.

Au titre d'une autre prestation réalisée par ledit conseiller, la société « X » lui a versé le 17/09/2023 une rémunération d'un montant de 70 000 DH.

Sur le dernier montant versé, la société doit retenir à la source l'IR au taux de 30% :

Base imposable : $(25\,000 + 70\,000) - 80\,000$ 15 000 DH

Montant de l'IR à retenir : $15\,000 \times 30\%$: 4 500 DH

A ce titre, la société « X » doit verser le montant retenu à l'administration fiscale avant le 01/11/2023. Ce versement doit être accompagné d'un bordereau-avis selon le modèle établi par l'administration.

Supposons que cet auto-entrepreneur a opté pour la déclaration trimestrielle et a réalisé au cours de l'année 2023 un chiffre d'affaires (CA) réparti comme suit :

1^{er} trimestre, y compris le CA réalisé avec la société « X » : 45 000 DH

2^{ème} trimestre : 30 000 DH

3^{ème} trimestre, y compris le CA réalisé avec la société « X » : 85 000 DH

4^{ème} trimestre : 10 000 DH

Ledit auto-entrepreneur doit procéder aux versements trimestriels suivants :

Avant le 01/05/2023 : $45\,000 \times 1\%$: 450 DH

Avant le 01/08/2023 : $30\,000 \times 1\%$: 300 DH

Avant le 01/11/2023 : $(85\,000 - 15\,000) \times 1\%$: 700 DH

Avant le 01/02/2024 : $10\,000 \times 1\%$: 100 DH

Montant total du CA réalisé:.....170 000 DH

Montant total de l'impôt payé, y compris la retenue à la source :.....6 050 DH

Par ailleurs, il est à rappeler que cet auto-entrepreneur est tenu de verser également le droit complémentaire déterminé selon le tableau visé à l'article 73-II-B-6° du CGI.

Exemple n°2 :

L'entreprise « Y », soumise à l'IR selon le régime du RNR, verse mensuellement au cours de l'année 2023 à un professionnel d'activités d'entretien, soumis au régime de la CPU, le montant de 8 500 DH en rémunération des services fournis par ce dernier.

Le seuil de 80 000 DH ne sera atteint que lors du versement du mois d'octobre :

Montant de l'IR à retenir en octobre :

$((8\,500 \times 10) - 80\,000) \times 30\%$: 1 500 DH

Montant de l'IR à retenir en novembre : $8\,500 \times 30\%$: 2 550 DH

Montant de l'IR à retenir en Décembre : $8\,500 \times 30\%$: 2 550 DH

Supposons que ce professionnel a réalisé au cours de l'année 2023 un chiffre d'affaires total de 192 000 DH, y compris la partie réalisée avec l'entreprise « Y » (102 000 DH).

Avant le 01/04/2024, ledit contribuable doit déposer sa déclaration du chiffre d'affaires et verser spontanément l'IR dû selon l'option formulée.

Base imposable : $(192\,000 - (102\,000 - 80\,000)) \times 15\%$: 25 500 DH

IR dû : $25\,500 \times 10\%$ 2 550 DH

Montant total du CA réalisé:..... 192 000 DH

Montant total de l'impôt payé, y compris la retenue à la source :..... 9 150 DH

Par ailleurs, il est à rappeler que le contribuable est tenu également de verser le droit complémentaire déterminé selon le tableau visé à l'article 73-II-B-6° du CGI.

14. Rationalisation des avantages fiscaux prévus en matière d'IR/salaire au profit des salariés des banques et assurances ayant le statut CFC

Avant le 1^{er} janvier 2023, les traitements, émoluments et salaires bruts versés aux salariés qui travaillent pour le compte des sociétés ayant le statut «Casablanca Finance City» (CFC), étaient passibles de l'impôt sur le revenu au taux spécifique de 20% et ce, pour une période maximale de 10 ans, à compter de la date de leur prise de fonction.

Il est à rappeler, à ce titre, que la LF pour l'année budgétaire 2021 a exclu les entreprises financières visées aux paragraphes 1 et 2 de l'article 4 du décret-loi n° 2-20-665 du 12 safar 1442 (30 septembre 2020), portant réorganisation de CFC, du bénéfice du régime fiscal de faveur applicable dans cette zone, mais uniquement en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés (IS).

Il s'agit des entreprises financières suivantes :

- les établissements de crédit ayant cette qualité, conformément à la législation en vigueur ;
- et les entreprises d'assurances et de réassurance ayant cette qualité, conformément à la législation en vigueur.

Toutefois, cette LF n'a pas exclu les salariés des entreprises financières précitées du bénéfice des avantages fiscaux prévus pour cette zone, en matière d'impôt sur les revenus salariaux et assimilés.

Afin d'assurer l'harmonisation des régimes fiscaux de CFC en matière d'IS et d'IR, la LF 2023 a complété les dispositions de l'article 73-II-F-9° du CGI pour exclure les salariés des établissements de crédit et des entreprises d'assurances et de réassurance ayant le statut CFC, du bénéfice de l'imposition au taux spécifique d'IR de 20% précité.

Date d'effet :

Conformément à l'article 6-IV-20 de la LF 2023, les dispositions de l'article 73 (II-F-9°) du CGI, telles que complétées, sont applicables aux traitements, émoluments et salaires acquis à compter du 1^{er} janvier 2023.

15. Application des taux du barème au lieu du taux spécifique de 20% aux revenus de certaines entreprises en harmonisation avec la révision des taux de l'IS

Avant l'entrée en vigueur des dispositions de la LF 2023, étaient soumis à l'impôt sur le revenu au taux spécifique de 20%, les revenus nets réalisés par :

- les entreprises hôtelières et les établissements d'animation touristique ;
- les entreprises qui exercent leurs activités dans les zones d'accélération industrielle ;
- les entreprises minières exportatrices ;
- les entreprises exportatrices ;
- les entreprises artisanales ;
- les établissements privés d'enseignement ou de formation professionnelle ;
- les promoteurs immobiliers, au titre des revenus provenant de la location de cités, résidences et campus universitaires ;
- les exploitants agricoles imposables.

Dans le cadre de l'harmonisation du régime fiscal applicable en matière d'IR avec la révision des taux de l'impôt sur les sociétés, la LF 2023 a prévu :

- l'abrogation des dispositions de l'article 73 (II-F-7°) du CGI relatives à l'imposition au taux spécifique de 20% et son remplacement par les taux du barème progressif prévu à l'article 73-I du CGI ;
- l'institution d'une mesure transitoire permettant, aux entreprises existantes au 31 décembre 2022, de continuer à appliquer ce taux spécifique au titre des années 2023 et 2024, afin de permettre la transformation des entreprises concernées en sociétés durant cette période transitoire.

NB : Il est à préciser que les entreprises créées à compter du 1^{er} janvier 2023 seront passibles de l'IR aux taux du barème progressif précité.

Mesure transitoire :

Conformément aux dispositions de l'article 6-IV-8 de la LF 2023, à titre transitoire, le taux spécifique de 20% prévu par les dispositions des articles 31 (I (B et C) et II-B), 47-II, 73 (II-F-7°) et 191-II du CGI, demeure applicable jusqu'au 31 décembre 2024, pour les entreprises existantes au 31 décembre 2022. Au-delà de cette date, elles seront soumises aux taux du barème visé à l'article 73-I dudit code.

L'article 6-IV-26 de la LF 2023 a également précisé que, nonobstant toutes dispositions contraires, les entreprises installées dans les zones d'accélération industrielle avant le 1^{er} janvier 2021 et imposables selon le régime fiscal en vigueur avant cette date, à l'exclusion des entreprises visées à l'article 31 (I-B-3^o- 2^{ème} alinéa) du CGI, seront soumises, après l'expiration de la période des 20 exercices consécutifs suivant la période d'exonération totale de l'impôt sur le revenu :

- au taux prévu à l'article 73-II-F-7^o dudit code au titre des années 2023 et 2024 ;
- aux taux du barème prévus à l'article 73-I dudit code, au titre des années suivantes.

16. Détermination du seuil des indemnités exonérées, en cas de licenciement ou de départ volontaire

Avant le 1^{er} janvier 2023, les dispositions de l'article 57-7^o du CGI prévoyaient l'exonération de l'IR, dans la limite fixée par la législation et la réglementation en vigueur en matière de licenciement, des indemnités suivantes :

- l'indemnité de licenciement ;
- l'indemnité de départ volontaire ;
- et toutes indemnités pour dommages et intérêts accordées en cas de licenciement.

Dans le cadre de la mise en œuvre des objectifs de la loi-cadre portant réforme fiscale, relatifs à la consolidation de la confiance partagée avec les usagers à travers la clarification et l'amélioration de la lisibilité des textes fiscaux en vue d'assurer leur bonne application et d'éviter les divergences d'interprétation, la LF 2023 a modifié les dispositions de l'article 57-7^o précité, afin de fixer l'exonération desdites indemnités dans la limite d'un million (1 000 000) de dirhams au titre de leur montant total.

En effet, les nouvelles dispositions de l'article 57-7^o du CGI, prévoient que sont exonérées de l'IR, nonobstant toute disposition contraire, dans la limite d'un million (100 0000) de dirhams, au titre de leur montant total, les indemnités suivantes :

- a) l'indemnité de licenciement ;
- b) l'indemnité de départ volontaire ;
- c) et toute indemnité pour dommages et intérêts accordée en cas de licenciement.

En cas de cumul de plusieurs indemnités, le montant total desdites indemnités exonéré de l'IR ne peut dépasser en aucun cas le montant d'un million (100 0000) de dirhams susvisé.

Date d'effet :

Conformément aux dispositions de l'article 6-IV-10 de la LF 2023, les dispositions de l'article 57-7^o du CGI, telles que modifiées et complétées, sont applicables aux indemnités acquises à compter du 1^{er} janvier 2023.

Ainsi, les indemnités se rapportant au licenciement ou départ volontaire opéré avant le 1^{er} janvier 2023 restent soumises aux dispositions de l'article 57-7^o susvisé en vigueur au 31 décembre 2022, quelle que soit la date de leur versement effectif.

Exemples d'illustration

Exemple n°1 :

Supposons qu'un salarié a été licencié en 2023 après 25 ans de service. A ce titre, son employeur lui a versé une indemnité brute de 1 600 000 DH.

Indemnité fiscalement exonérée : 1 000 000 DH

Le montant qui excède l'indemnité exonérée (600 000 DH) est imposable dans les conditions de droit commun.

Exemple n°2 :

Supposons qu'un salarié a été licencié en 2023 après 25 ans de service. A ce titre, son employeur lui a versé :

- Une indemnité brute de licenciement de 548 066 DH ;
- Une indemnité pour dommages et intérêts de 900 000 DH, fixée par le tribunal.

Le montant total des indemnités accordées en matière de licenciement :

$$548\,066 + 900\,000 = 1\,448\,066 \text{ DH}$$

Indemnité fiscalement exonérée : 1 000 000 DH

Le montant qui excède l'indemnité exonérée (448 066 DH) est imposable dans les conditions de droit commun.

17. Exonération en matière d'IR des pourboires remis directement aux bénéficiaires

Afin de clarifier et de simplifier le traitement fiscal des pourboires, la LF pour l'année budgétaire 2023 a complété les dispositions de l'article 57 du CGI par un nouveau paragraphe 25° qui prévoit l'exonération de l'IR pour les pourboires remis directement à leurs bénéficiaires sans aucune intervention de l'employeur.

L'article 58-II-A du CGI a été également modifié par la LF précitée, pour préciser que l'impôt dû au titre des pourboires est retenu à la source, lorsqu'ils sont perçus par l'employeur auprès des clients ou se charge de leur collecte. Dans ce cas, il doit retenir l'impôt dû sur le montant global des pourboires et du salaire auquel ils s'ajoutent, le cas échéant.

Date d'effet :

Conformément aux dispositions de l'article 6-IV-11 de la LF 2023, les dispositions des articles 57-25° et 58-II-A du CGI, telles que modifiées et complétées, sont applicables aux pourboires remis à compter du 1^{er} janvier 2023.

18. Intégration des revenus provenant de l'apiculture dans la catégorie des revenus agricoles

Il est rappelé qu'en vertu des dispositions de l'article 47-I du CGI, les contribuables disposant des revenus agricoles, tels que définis à l'article 46 du CGI et réalisant un chiffre d'affaires annuel inférieur à cinq millions (5 000 000) de dirhams, au titre desdits revenus, sont exonérés de l'impôt sur le revenu de manière permanente.

Avant le 1^{er} janvier 2023, l'article 46 précité prévoyait que sont considérés comme revenus agricoles, les bénéfices réalisés par un agriculteur et/ou éleveur et provenant de toute activité inhérente à l'exploitation d'un cycle de production végétale et/ou

animale dont les produits sont destinés à l'alimentation humaine et/ou animale, ainsi que des activités de traitement desdits produits à l'exception des activités de transformation réalisées par des moyens industriels.

Cet article précisait également qu'au sens du CGI, est considérée comme production animale celle relative à l'élevage de volailles, des bovins, ovins, caprins, camélidés et équins.

La LF 2023 a complété les dispositions de l'article 46 précité, en ajoutant l'apiculture dans la liste des activités agricoles considérées comme production animale.

Ainsi, les revenus provenant de l'activité d'apiculture, à compter du 1^{er} janvier 2023, sont exonérés d'une manière permanente de l'IR, dans les conditions visées à l'article 46 du CGI, lorsque le chiffre d'affaires annuel est inférieur à cinq millions (5 000 000) de dirhams.

III- MESURES SPECIFIQUES A LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

1. Exonération de la TVA sans droit à déduction des personnes physiques exerçant des professions réglementées et dont le chiffre d'affaires annuel est inférieur ou égal à cinq cent mille (500 000) dirhams

A- Rappel

Avant l'entrée en vigueur de la loi de finances pour l'année budgétaire 2023, les personnes visées à l'article 89-I-12° du CGI dont le chiffre d'affaires annuel est inférieur ou égal à cinq cent mille (500 000) dirhams, étaient exclues de l'exonération sans droit à déduction prévue à l'article 91-II-3° du CGI pour les prestataires personnes physiques.

Ainsi, les opérations effectuées, dans le cadre de leur profession, par les personnes physiques ou morales, au titre des professions d'avocat, interprète, notaire, adel, huissier de justice, architecte, mètreur-vérificateur, géomètre, topographe, arpenteur, ingénieur, conseil, comptable agréé, expert en toute matière et vétérinaire, étaient soumises à la TVA quel que soit le chiffre d'affaires réalisé, conformément aux dispositions de l'article 89-I-12° susvisé.

B- Mesure introduite par la LF pour l'année 2023

Dans le cadre de la consécration de l'équité fiscale, la LF 2023 a modifié les dispositions des articles 89-I-12° et 91-II-3° du CGI afin de permettre aux personnes physiques exerçant des professions réglementées de bénéficier du seuil d'exonération de la TVA fixé à 500 000 dirhams, à l'instar de tous les autres prestataires de services personnes physiques.

Cette exonération s'applique, à compter du 1^{er} janvier 2023, aux personnes physiques exerçant les professions réglementées visées à l'article 89-I-12° précité, dont le chiffre d'affaires annuel, au titre de l'année 2022, est inférieur ou égal à 500 000 dirhams.

Le chiffre d'affaires annuel s'entend du chiffre d'affaires figurant au compte de produits et charges (CPC) pour les personnes tenant une comptabilité ou du chiffre d'affaires global réalisé pour les autres personnes.

Par ailleurs, il y a lieu de souligner que de manière générale, les personnes effectuant uniquement des opérations situées en dehors du champ d'application de la TVA ou exonérées de la TVA sans droit à déduction ne sont pas tenues de procéder aux dépôts périodiques des déclarations de TVA.

Toutefois, les personnes physiques exerçant les professions réglementées nouvellement exonérées, pour lesquelles le fait générateur est constitué par l'encaissement, disposant d'une liste de clients débiteurs, doivent continuer à déposer leurs déclarations de TVA, tel que précisé au paragraphe E ci-dessous, jusqu'à acquittement des sommes dues au titre de leurs clients débiteurs.

Il convient de rappeler, à ce titre, que la dispense de l'obligation du dépôt périodique des déclarations de TVA n'exempte pas les personnes concernées des autres obligations fiscales, notamment la déclaration d'existence prévue aux articles 109 et 148 du CGI.

Exemple :

Le chiffre d'affaires hors taxe (CA HT) figurant au CPC d'une personne physique exerçant une profession réglementée se présente comme suit :

Année 2020 : 300 000 DH

Année 2021 : 600 000 DH

Année 2022 : 400 000 DH

La personne physique en question peut bénéficier de l'exonération sans droit à déduction de la TVA à compter du 1^{er} janvier 2023, dès lors que son CA global HT **au titre de l'exercice 2022** est inférieur ou égal à 500 000 DH. Dans ce cas, les charges seront comptabilisées TTC à compter du 1^{er} janvier 2023.

C- Assujettissement à la TVA

Lorsque les personnes physiques exerçant les professions réglementées visées à l'article 89-I-12° précité réalisent un chiffre d'affaires annuel supérieur à 500.000 dirhams, elles deviennent assujetties à la TVA. Ces personnes ne peuvent remettre en cause leur assujettissement à la TVA que si elles réalisent un chiffre d'affaires inférieur ou égal audit montant pendant trois (3) années consécutives.

Par conséquent, lesdites personnes qui ont réalisé un CA supérieur à 500 000 DH au titre de l'année 2022 demeurent assujetties à la TVA à compter du 1^{er} janvier 2023 et ne peuvent remettre en cause leur assujettissement à la TVA que si elles réalisent un chiffre d'affaires annuel inférieur ou égal audit montant pendant trois (3) années consécutives.

Exemple :

Le CA HT figurant au CPC d'une personne physique exerçant une profession réglementée se présente comme suit :

Année 2020 : 300 000 DH

Année 2021 : 400 000 DH

Année 2022 : 700 000 DH

Ladite personne physique demeure assujettie à la TVA au titre de l'année 2023, dès lors que le CA global HT réalisé au titre de l'année 2022 est supérieur à 500 000 DH et ne peut remettre en cause son assujettissement que lorsqu'elle réalise un CA HT inférieur ou égal à 500 000 DH pendant 3 années consécutives.

D- Option pour l'assujettissement à la TVA

En application des dispositions de l'article 90-2° du CGI, les personnes physiques exerçant les professions réglementées visées à l'article 89-I-12° précité qui réalisent un chiffre d'affaires inférieur ou égal à 500 000 DH peuvent opter pour l'assujettissement à la TVA.

Ainsi, l'option est maintenue pour une période d'au moins trois (3) années consécutives.

E- Obligations des personnes nouvellement exonérées

Afin de permettre aux personnes nouvellement exonérées, suite à cette nouvelle mesure, d'acquitter la TVA due au titre des services entièrement exécutés avant le 1^{er} janvier 2023, la loi de finances pour l'année budgétaire 2023 a modifié les dispositions de l'article 125-III du CGI.

A cet égard, conformément aux dispositions transitoires de l'article 125-III précité, et par dérogation aux dispositions de l'article 95 du CGI, les sommes perçues à compter du 1^{er} janvier 2023 par les contribuables exonérés à compter de cette date, en paiement des services entièrement exécutés et facturés 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, concernés par les dispositions qui précèdent, doivent adresser **avant le 1^{er} mars 2023** au service local des impôts dont ils relèvent, **une liste nominative des clients débiteurs au 31 décembre 2022**, 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 services.

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 jusqu'à acquittement des sommes dues au titre de leurs clients débiteurs, comportant le chiffre d'affaires exonéré sans droit à déduction et le chiffre d'affaires taxable relatif aux services entièrement exécutés et facturés avant le 1^{er} janvier 2023.

Après paiement desdites sommes, ces personnes nouvellement exonérées ne sont plus tenues de déposer leurs déclarations de TVA, tant que leur chiffre d'affaires annuel est inférieur ou égal à 500 000 DH.

2. Alignement des taux applicables aux professions libérales

Avant l'entrée en vigueur de la loi de finances pour l'année budgétaire 2023, les opérations effectuées, dans le cadre de leur profession, par les avocats, interprètes, notaires, adel, huissiers de justice et vétérinaires étaient soumises à la TVA **au taux de 10%**, conformément aux dispositions de l'article 99-2° du CGI.

Toutefois, les opérations réalisées dans le cadre de l'exercice des autres professions libérales restent soumises à ladite taxe au taux normal de 20%. Il s'agit des professions d'architecte, mètreur-vérificateur, géomètre, topographe, arpenteur, ingénieur, conseil, comptable agréé et expert en toute matière.

Dans le cadre de la mise en œuvre de la loi-cadre portant réforme fiscale visant la consécration du principe de la neutralité de la TVA et la réduction du nombre de taux et dans un souci d'équité fiscale, la LF 2023 a harmonisé le traitement fiscal appliqué, en matière de TVA, **en appliquant le taux de TVA de 20% à toutes les professions libérales précitées.**

Ainsi, à compter du 1^{er} janvier 2023, les opérations effectuées, dans le cadre de leur profession, par les avocats, interprètes, notaires, adel, huissiers de justice et vétérinaires sont soumises à la TVA au taux normal de 20%, conformément aux dispositions de l'article 98 du CGI.

A cet effet, les personnes nouvellement soumises au taux de 20% conformément à cette nouvelle mesure, sont tenues de se conformer aux dispositions de l'article 125-III et IV du CGI.

Ainsi, les sommes perçues à compter du 1^{er} janvier 2023 par les contribuables, en paiement des services entièrement exécutés et facturés avant cette date, sont soumises au taux de la TVA en vigueur à la date d'exécution de ces services (soit 10%). De même, lesdits contribuables, soumis à la TVA selon le régime de l'encaissement, doivent adresser **avant le 1^{er} mars 2023** au service local des impôts dont ils relèvent, une liste nominative des clients débiteurs au 31 décembre 2022, 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 services. 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.

3. Institution des formalités réglementaires pour le bénéfice de l'exonération du matériel agricole de la TVA

En vertu des dispositions des articles 92-I-5° et 123-15° du Code Général des Impôts (CGI), sont exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) à l'intérieur et à l'importation les produits et matériels destinés à un usage exclusivement agricole dont la liste est fixée par l'article 92-I-5° dudit code.

La loi de finances n° 50-22 pour l'année budgétaire 2023 a complété l'article 124-I du CGI par le renvoi au 5° du I de l'article 92 précité, afin de préciser que ladite exonération doit être accordée conformément aux formalités prévues par le décret pris pour l'application du titre III du CGI relatif à la TVA.

Ainsi, suite à la publication du décret n°2-22-809 du 8 rajab 1444 (30 janvier 2023) modifiant et complétant le décret n° 2-06-574 du 10 hija 1427 (31 décembre 2006) pris pour l'application de la TVA, la Note de Service n° CI 299/23/DGI du 17 février 2023 a précisé les modalités de mise en application de ce nouveau dispositif.

4. Exonération de la TVA à l'importation des aliments simples destinés à l'alimentation du bétail et des animaux de basse-cour

Les aliments simples destinés à l'alimentation du bétail et des animaux de basse-cour sont soumis à la TVA à l'importation au taux réduit de 10% conformément aux dispositions de l'article 121-2° du CGI.

Afin de réduire les coûts de production de la viande rouge et du lait, qui ont connu une augmentation en raison de l'absence de précipitations, la LF 2023 a introduit une mesure temporaire visant à exonérer de la TVA à l'importation pendant l'année 2023,

les aliments simples destinés à l'alimentation du bétail et des animaux de basse-cour précités.

Ainsi, par dérogation aux dispositions de l'article 121-2° du CGI, les aliments simples destinés à l'alimentation du bétail et des animaux de basse-cour précités sont exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée à l'importation à compter du 1^{er} janvier 2023 jusqu'au 31 décembre 2023, conformément aux dispositions de l'article 247-XXXX du CGI.

Par ailleurs, il est à rappeler que ces aliments simples sont considérés, à l'intérieur, comme des produits de nature agricole situés en dehors du champ d'application de la TVA.

Par aliments simples on entend les céréales, issues, pulpes sèches de betteraves, drêches ou fibres de maïs, pailles, coques de soja, luzernes déshydratées, le son pellitisé et, d'une manière générale, toutes sortes de drêches, fibres, pulpes et issues quelle que soit leur origine, pourvu qu'elles soient destinées à l'alimentation directe du bétail et des animaux de basse-cour.

NB : Les aliments **composés** destinés à l'alimentation de bétail et des animaux de basse-cour demeurent soumis à la TVA à l'intérieur et à l'importation au taux réduit de 10% conformément aux dispositions des articles 99-2° et 121-2° du CGI.

IV- MESURES SPECIFIQUES AUX DROITS DE TIMBRE ET A LA TAXE SPECIALE ANNUELLE SUR LES VEHICULES (TSAV)

1. EN MATIERE DES DROITS DE TIMBRE

A- Dématérialisation du paiement des droits de timbre sur la carte nationale d'identité électronique (CNIE) et la Fiche Anthropométrique

Il est rappelé que la carte nationale d'identité électronique (CNIE) et la fiche anthropométrique sont soumises respectivement aux droits de timbre fixes de 75 dirhams et 30 dirhams.

Ces droits de timbre sont acquittés auprès des services de la Direction Générale de la Sureté Nationale (DGSN) en espèce (mode de paiement physique). Le produit de ces droits est affecté au « Fonds spécial pour la mise en place des titres identitaires électroniques et des titres de voyage » créé par la loi des finances pour l'année budgétaire 2005.

Dans le cadre de la simplification des procédures administratives et de leur dématérialisation, la LF 2023 a complété le paragraphe II de l'article 179 du CGI par une mesure permettant le paiement des droits de timbre susvisés par voie électronique au moyen **d'un timbre dématérialisé**, à l'instar des droits de timbre afférents au passeport, permis de chasse, permis de port d'armes et permis international.

B- Institution de l'obligation pour les concessionnaires agréés de recouvrer le droit de timbre proportionnel lors de la première immatriculation des véhicules acquis au Maroc

Il est rappelé que les véhicules à moteur assujettis à la taxe spéciale annuelle sur les véhicules (TSAV), dont la valeur est égale ou supérieure à 400 000 dirhams hors TVA, sont soumis aux droits de timbre proportionnels selon les taux du barème visé à l'article 252-I-C du CGI.

Ces droits de timbre proportionnels s'appliquent :

- soit lors de la première immatriculation desdits véhicules acquis au Maroc ;
- soit lors du dédouanement des véhicules neufs ou d'occasion importés par leurs propriétaires ou pour le compte d'autrui, à l'exception de ceux importés par les concessionnaires agréés.

a- Obligation des concessionnaires

La LF 2023 a complété le paragraphe II de l'article 179 du CGI par une mesure prévoyant que lesdits droits de timbre dont le tarif est fixé conformément à l'article 252-I-C précité, afférents à la première immatriculation au Maroc des véhicules, sont perçus par les concessionnaires agréés pour les véhicules acquis au Maroc.

Ainsi, cette LF a institué l'obligation pour les concessionnaires de s'acquitter desdits droits, lors de la première immatriculation des véhicules acquis au Maroc, d'une manière électronique, au moyen du visa pour timbre.

b- Solidarité pour le paiement des droits de timbres

La LF 2023 a également complété les dispositions de l'article 183-B II du CGI, pour prévoir que sont solidaires pour le paiement des droits de timbres et, le cas échéant, des amendes, de la pénalité et des majorations, les propriétaires de véhicules et les concessionnaires agréés en matière de droits de timbre proportionnels visés à l'article 252-I-C du CGI.

c- Sanctions

Les dispositions de l'article 207 bis-II du CGI ont également été modifiées par la LF 2023, afin d'instituer une pénalité en cas d'infraction aux règles des droits de timbre proportionnels prévues par l'article 252-I- C du CGI.

Cette pénalité est fixée à 100% du montant des droits simples exigibles avec un minimum de 100 dirhams.

2. EN MATIERE DE TAXE SPECIALE ANNUELLE SUR LES VEHICULES (TSAV)

Exonération du paiement de la TSAV et annulation des majorations et pénalités pour les véhicules de plus de 10 ans d'âge retirés définitivement de la circulation

Afin de permettre aux propriétaires de véhicules de retirer leurs véhicules de la circulation et de régulariser leur situation fiscale en matière de TSAV, la loi de finances pour l'année budgétaire 2023 a complété l'article 247 par un nouveau paragraphe XXXIX prévoyant une mesure dérogatoire et transitoire à ce titre.

En effet, les propriétaires de véhicules passibles de la TSAV peuvent bénéficier de la dispense du paiement de cette taxe et de l'annulation d'office des majorations et pénalités prévues par le CGI, pour les véhicules ayant plus de 10 ans d'âge, dans les conditions suivantes :

- le paiement spontané durant la période allant du 1^{er} janvier jusqu'au 31 décembre 2023, de la TSAV au titre de la dernière année exigible ;

- la production durant la même période d'un document justifiant le retrait définitif de la circulation du véhicule conformément aux dispositions des textes législatifs et réglementaires en vigueur.

Ainsi, les personnes qui respectent les deux conditions précitées peuvent bénéficier de la dispense du paiement de la TSAV relative aux années antérieures à l'année du retrait définitif du véhicule de la circulation. Ces personnes peuvent bénéficier également de l'annulation d'office des majorations et pénalités afférentes à la TSAV de ces années antérieures ainsi que de celles afférentes à la TSAV de l'année de retrait du véhicule de la circulation.

Il y a lieu de signaler que le document justifiant le retrait définitif du véhicule de la circulation doit être délivré par l'autorité compétente selon les procédures en vigueur.

Exemple d'illustration :

Un véhicule dont l'âge est de 16 ans a fait l'objet de retrait définitif de la circulation en date du 05/04/2021.

Le propriétaire dudit véhicule ne s'est pas acquitté de la taxe spéciale annuelle sur les véhicules (TSAV) au titre des années 2019, 2020 et 2021.

Le véhicule précité peut bénéficier de la dispense du paiement de la TSAV relative aux années 2019 et 2020 et de l'annulation d'office des majorations et pénalités années 2019, 2020 et 2021, à condition :

- de régler durant la période allant du 1^{er} janvier 2023 jusqu'au 31 décembre 2023 la TSAV relative à l'année 2021 ;
- et de produire durant la même période le document justifiant le retrait définitif de la circulation du véhicule conformément aux dispositions législatives et réglementaires en vigueur.

V- MESURES COMMUNES

1- Révision du régime fiscal des organismes de placement collectif immobilier (OPCI)

A-Rationalisation du régime fiscal des actionnaires des OPCI

Avant l'entrée en vigueur de la LF 2023, les actionnaires des OPCI étaient soumis au régime fiscal suivant :

- **Pour les sociétés actionnaires**, l'exonération des dividendes de la retenue à la source en matière d'IS, au moment de leur distribution par les OPCI et l'application d'un l'abattement de 60% lors de leur inscription dans les produits financiers desdites sociétés ;
- **Pour les actionnaires personnes physiques**, les dividendes reçus des OPCI sont soumis à la retenue à la source au titre d'IR au taux de 15% libératoire, dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, selon les règles de droit commun applicables aux produits des actions, parts sociales et revenus assimilés.

Afin de rationaliser ce régime fiscal, basé sur **le principe de la "transparence fiscale"** qui prévoit l'exonération totale de ces organismes de l'IS et l'imposition de leurs dividendes chez les actionnaires, la LF 2023 a introduit les mesures suivantes :

a) Pour les actionnaires personnes morales soumises à l'IS

La LF 2023 a modifié les dispositions de l'article 6-I-C-1° du CGI, afin de permettre :

- la réduction du taux de l'abattement **de 60% à 40%** sur les dividendes et sa limitation aux produits provenant des bénéfices relatifs à la location des biens immeubles bâtis distribués par les OPCI qui ouvrent leur capital au public par la cession d'au moins 40% des parts existantes ;
- et la suppression de l'abattement sur les dividendes provenant des bénéfices susvisés distribués par les autres OPCI.

Ainsi, en cas de cession, par l'OPCI, d'un actif immobilier, la part des dividendes correspondant à ladite cession, ne bénéficie d'aucun abattement.

L'ouverture du capital s'entend de la mise à disposition d'au moins 40% du capital de l'OPCI au public, autre que les filiales et les autres membres du groupe de sociétés contrôlés directement ou indirectement conformément à la législation en vigueur.

Date d'effet :

Conformément aux dispositions de l'article 6-IV-2 de la LF 2023, les nouvelles dispositions de l'article 6-I-C-1° du CGI sont applicables aux produits provenant des bénéfices distribués par les OPCI à compter du 1^{er} janvier 2023.

b) Pour les actionnaires personnes physiques soumises à l'IR

La LF 2023 a complété les dispositions de l'article 61-I du CGI par le paragraphe D, afin d'instituer l'intégration des produits provenant des bénéfices distribués par les OPCI dans la catégorie des revenus fonciers, pour l'application de l'impôt sur le revenu, lorsqu'ils n'entrent pas dans la catégorie des revenus professionnels.

En harmonisation avec cette mesure, la LF précitée a également introduit les mesures suivantes :

- l'application de l'abattement de 40% prévu à l'article 64-II du CGI pour la détermination du revenu foncier net imposable, au titre des revenus provenant des bénéfices distribués par les OPCI, lors de la souscription de la déclaration annuelle du revenu global prévue à l'article 82-I du CGI, avec indication de la raison sociale de l'OPCI concerné ;
- l'exclusion de ces revenus de la catégorie des revenus de capitaux mobiliers tels que définis à l'article 66-I-A du CGI ;
- la dispense des OPCI de l'obligation de la retenue à la source prévue à l'article 160 bis du CGI, au titre des produits provenant des bénéfices distribués au profit des personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime du résultat net réel ou celui du résultat net simplifié, du fait que ces revenus entrent dans la catégorie des revenus professionnels des personnes bénéficiaires, à condition que ces personnes fournissent une attestation de propriété des titres comportant le numéro de leur identification à l'impôt sur le revenu.

Date d'effet :

Conformément aux dispositions de l'article 6-IV-14 de la LF 2023, les nouvelles dispositions des articles 61-I-D, 64-II, 66-I-A, 82-I et 160 bis précités sont applicables aux produits provenant des bénéfices distribués par les OPCI à compter du 1er janvier 2023.

B-Régime incitatif applicable aux opérations d'apport des biens immeubles à un OPCI

Il est rappelé que la LF 2017 avait institué, dans l'article 247-XXVI (A et B) du CGI, une mesure transitoire pour l'encouragement des opérations d'apport d'immeubles aux OPCI, effectuées entre le 1^{er} janvier 2018 et le 31 décembre 2020, par les personnes soumises à l'IS et à l'IR professionnel (RNR/RNS) et les particuliers, sous réserve du respect de certaines conditions. Cette mesure a été ensuite prorogée par la LF 2021 jusqu'au 31 décembre 2022.

Cette mesure permettait le bénéfice du sursis de paiement de l'IS ou l'IR au titre de la plus-value nette ou du profit foncier résultant de l'apport précité jusqu'à la cession partielle ou totale ultérieure des titres reçus en contrepartie de cet apport, avec application d'une réduction d'impôt de 50%.

Dans le cadre de la rationalisation des incitations fiscales, la LF 2023 a complété le CGI par un nouvel article 161 quinquies qui a prévu l'application **d'une manière permanente** du dispositif d'incitation fiscale précité, afin d'encourager la constitution des OPCI en tant que nouveau type de véhicule de financement, avec la suppression de la réduction d'impôt de 50% précitée.

a- Personnes éligibles

Par dérogation aux dispositions des articles 8, 33-II et 38-II du CGI et sous réserve du respect de certaines conditions, les personnes pouvant prétendre au régime de faveur relatif à l'apport de biens immeubles inscrits dans leur actif immobilisé à un OPCI sont :

- les personnes morales soumises à l'IS ;
- les personnes physiques soumises à l'IR au titre de leurs revenus professionnels, déterminés selon le régime du résultat net réel (RNR) ou celui du résultat net simplifié (RNS).

Les autres personnes physiques peuvent également bénéficier dudit régime de faveur au titre de l'apport de biens non-inscrits dans leur actif immobilisé à un OPCI et ce, par dérogation aux dispositions des articles 61-II et 161 bis-II du CGI.

b- Avantage lié à l'apport d'immeubles à l'OPCI

L'apport de biens immeubles inscrits à l'actif immobilisé d'un OPCI ouvre droit au sursis de paiement de l'IS ou de l'IR correspondant à la plus-value nette ou au profit foncier, réalisé (e) suite audit apport, sous réserve du respect de certaines conditions.

L'IS ou l'IR objet du sursis de paiement précité est calculé sur la base des plus-values nettes ou profits réalisés aux taux en vigueur, lors de la réalisation de l'opération d'apport.

c- Conditions du bénéfice de l'avantage fiscal

1) Cas général

Le bénéfice du sursis d'imposition de la plus-value nette ou du profit foncier réalisé suite à l'apport en matière d'IS ou d'IR est subordonné au respect des conditions suivantes :

- l'évaluation des biens immeubles apportés par un commissaire aux apports, choisi parmi les personnes habilitées à exercer les fonctions de commissaire aux comptes ;
- l'engagement des personnes ayant effectué l'apport dans l'acte de cet apport à payer spontanément l'IS ou l'IR, au titre de la plus-value nette résultant de l'apport ou du profit foncier, lors de la cession ultérieure totale ou partielle des titres, au prorata des titres cédés, dans le mois qui suit celui au cours duquel la cession a eu lieu ;
- la souscription par lesdites personnes d'une déclaration auprès de l'administration fiscale comme suit :

✓ **Concernant les personnes soumises à l'IS ou à l'IR selon le régime du RNR ou RNS**

Cette déclaration doit être souscrite, par procédé électronique, selon un modèle établi par l'administration, dans un délai de soixante (60) jours suivant la date de l'acte d'apport, accompagnée de l'acte d'apport comportant :

- le nombre et la nature des biens immeubles de l'entreprise concernée ;
- leur prix d'acquisition, leur valeur nette comptable et leur valeur réelle à la date d'apport ;
- la plus-value nette résultant de l'apport et le montant de l'impôt correspondant ayant fait l'objet du sursis du paiement ;
- les nom et prénom ou la raison sociale de la personne ayant effectué l'apport et son numéro d'identification fiscale ;
- le numéro d'identification fiscale de l'OPCI devenu propriétaire des biens immeubles apportés.

✓ **Concernant les autres personnes physiques non soumises à l'IR selon le RNR ou le RNS**

Ces personnes doivent déposer la déclaration prévue à l'article 83-II du CGI, dans les soixante (60) jours suivant la date de l'acte d'apport. Cette déclaration doit être accompagnée :

- de l'acte par lequel l'apport a été réalisé et comportant le prix d'acquisition et la valeur des éléments apportés évalués par un commissaire aux apports choisi parmi les personnes habilitées à exercer les missions de commissaire aux comptes ;
- d'un état faisant ressortir le lieu de situation de l'immeuble et/ou du droit réel immobilier ainsi que le siège social, le domicile fiscal ou le principal établissement, le numéro d'inscription au registre du commerce, l'identifiant commun de l'entreprise ainsi que le numéro d'identité fiscale de la société ayant bénéficié dudit apport.

2) Cas particulier des opérations d'apport effectuées par les personnes soumises à l'IS dont le montant global des plus-values nettes est égal ou supérieur à 100 000 000 dirhams

Lorsqu'une entreprise réalise, au titre d'un même exercice, plusieurs opérations d'apport dont le montant global des plus-values nettes est supérieur ou égal à cent millions (100 000 000) dirhams, elle doit, en sus des conditions visées au "c" ci-dessus, souscrire une déclaration, par procédé électronique, selon un modèle établi par l'administration, comportant :

- le montant des plus-values nettes réalisées par opération d'apport et le montant de l'impôt ayant fait l'objet de sursis du paiement pour chaque opération,
- le montant de l'impôt objet de sursis du paiement déterminé sur la base du montant global des plus-values réalisées au titre de l'exercice, calculé au taux en vigueur au titre de cet exercice,
- et éventuellement, le nombre de titres cédés ainsi que le montant de l'impôt payé spontanément.

Cette déclaration doit être souscrite par l'entreprise apporteuse dans les trois (3) mois qui suivent la date de clôture de l'exercice de l'apport.

Il est à signaler que lorsque l'entreprise qui réalise plusieurs opérations d'apport dont le montant global des plus-values nettes est supérieur ou égal à cent millions (100 000 000) dirhams cède totalement ou partiellement les titres obtenus au cours du même exercice de l'apport, elle doit régulariser sa situation et verser spontanément, le cas échéant, en même temps que la déclaration précitée, le complément d'impôt.

d- Conséquences du non-respect des conditions

L'article 161 quinquies- A- dernier alinéa du CGI prévoit qu'en cas de non-respect des conditions citées ci-dessus, l'IS ou l'IR, au titre de la plus-value nette résultant de l'apport ayant fait l'objet de sursis du paiement, devient exigible immédiatement, sans préjudice de l'application de la pénalité et des majorations prévues aux articles 186 et 208 du CGI.

De même, le dernier alinéa du B du même article prévoit qu'en cas de non-respect des conditions citées ci-dessus la situation du contribuable est régularisée selon les règles de droit commun.

e- Dérogation aux règles de prescription

L'article 232-VIII du CGI a été complété par l'alinéa 21° qui prévoit que le montant de l'IS ou de l'IR ainsi que la pénalité et les majorations y afférentes dont sont redevables les contribuables contrevenants visés à l'article 161 quinquies du CGI sont immédiatement établis et exigibles en totalité, même si le délai de prescription a expiré.

Date d'effet :

Conformément aux dispositions de l'article 6-IV-24 de la LF 2023, les nouvelles dispositions de l'article 161 quinquies du CGI sont applicables aux opérations d'apport des biens immeubles réalisées, à compter du 1^{er} janvier 2023.

Exemples d'illustration :

❖ Cas n° 1 :

La société « Z » créée le 30/10/2015 exerce uniquement une activité de négoce et réalise la totalité de son chiffre d'affaires localement.

La déclaration du résultat fiscal de **l'exercice 2022**, souscrite avant le 1^{er} avril 2023, fait ressortir **un bénéfice net fiscal de 70 000 000 DH**.

Ladite société a procédé le **26/05/2023** à une opération d'apport à un OPCI de biens immeubles inscrits à son actif immobilisé, **en optant** pour le régime incitatif prévu à l'article 161 quinquies du CGI.

Les éléments de cette opération d'apport se présentent comme suit :

Date d'apport	Valeur nette comptable	Valeur réelle à la date d'apport (*)	+ value	Nombre de titres reçus en contrepartie de l'apport
26/05/2023	25 000 000	75 000 000	50 000 000	1 000

(*) Les biens immeubles apportés doivent être évalués par un commissaire aux apports choisi parmi les personnes habilitées à exercer les fonctions de commissaire aux comptes.

La société « Z » doit souscrire une déclaration, par procédé électronique, selon un modèle établi par l'administration, dans un délai de soixante (60) jours suivant la date de l'acte d'apport, accompagnée de l'acte d'apport comportant :

- le nombre et la nature des biens immeubles de l'entreprise concernée ;
- leur prix d'acquisition, leur valeur nette comptable et leur valeur réelle à la date d'apport ;
- la plus-value nette résultant de l'apport et le montant de l'impôt correspondant ayant fait l'objet du sursis du paiement ;
- les nom et prénom ou la raison sociale de la personne ayant effectué l'apport et son numéro d'identification fiscale ;
- le numéro d'identification fiscale de l'OPCI devenu propriétaire des biens immeubles apportés.

Calcul du montant de l'IS objet du sursis du paiement :

L'IS objet du sursis de paiement est calculé sur la base de la plus-value nette réalisée **au taux en vigueur** lors de la réalisation de l'opération d'apport, soit :

- IS objet du sursis de paiement au titre de l'opération d'apport :

$$50\,000\,000 \times 28,25\% = 14\,125\,000 \text{ DH}$$

La déclaration du résultat fiscal de **l'exercice 2023**, souscrite avant le 1^{er} avril 2024, fait ressortir un bénéfice net fiscal de **80 000 000 DH (sans prendre en compte le montant de la plus-value nette réalisée au titre de l'opération d'apport)**.

Vu que cette déclaration fait ressortir un bénéfice net fiscal inférieur à 100 000 000 DH, ladite société n'est pas tenue de régulariser le montant de l'IS objet de sursis du paiement calculé au taux de 28,25% (taux d'IS de l'exercice 2023).

En cas de cession ultérieure (totale ou partielle) des titres obtenus à l'occasion de l'opération d'apport, ladite société doit payer spontanément l'IS ayant fait l'objet de sursis du paiement, au prorata des titres cédés, dans le mois qui suit celui au cours duquel la cession a eu lieu.

NB :

En reprenant les mêmes données de cet exemple, si la déclaration du résultat fiscal de de l'exercice 2023 faisait ressortir un bénéfice net fiscal de **180 000 000 DH** (sans prendre en compte le montant de la plus-value nette réalisée au titre de l'opération d'apport), ladite société devrait souscrire, dans les trois (3) mois qui suivent la date de clôture de l'exercice concerné par l'opération d'apport, une déclaration de régularisation comportant le nouveau montant de l'IS objet de sursis du paiement **calculé au taux en vigueur au titre de cet exercice dont le bénéfice net fiscal est supérieur à 100 000 000 DH**, soit :

$$50.000.000 \times 32\% = 16\,400\,000 \text{ DH}$$

❖ Cas n° 2 :

La société « Y » créée le 15/11/2016 exerce uniquement une activité de services et réalise la totalité de son chiffre d'affaires localement.

La déclaration du résultat fiscal de l'exercice 2022, souscrite avant le 1^{er} avril 2023, fait ressortir **un bénéfice net fiscal de 150 000 000 DH**.

Ladite société a procédé le **26/05/2023**, dans le cadre du régime incitatif prévu à l'article 161 quinquies du CGI, à une opération d'apport de biens immeubles inscrits à son actif immobilisé à un OPCI, détaillée comme suit :

Date d'apport	Valeur nette comptable	Valeur réelle à la date d'apport	+ value	Nombre de titres reçus en contrepartie de l'apport
26/05/2023	45 000 000	120 000 000	75 000 000	3 000

La société « Y » doit souscrire une déclaration par procédé électronique selon un modèle établi par l'administration, dans un délai de soixante (60) jours suivant la date de l'acte d'apport, accompagnée de l'acte d'apport.

Calcul du montant de l'IS objet du sursis du paiement :

L'IS objet du sursis de paiement est calculé sur la base des plus-values nettes réalisées aux **taux en vigueur** lors de la réalisation de l'opération d'apport.

Ainsi, vu que le bénéfice net fiscal de la société est **supérieur à 100 000 000 DH** au titre de l'exercice 2022, le taux d'IS en vigueur au titre de l'exercice 2023, lors de la réalisation des opérations d'apport, **est de 32%**.

Il y a lieu de préciser à ce titre, qu'en application du dernier alinéa de l'article 247-XXXVII-A, la société « Y » ne peut bénéficier de l'application d'un taux inférieur aux taux prévus pour les sociétés dont le bénéfice net est égal ou supérieur à 100 000 000

dirhams, même si elle réalise un bénéfice net inférieur à ce montant au titre de l'un des exercices ouverts durant la période allant du 1^{er} janvier 2023 au 31 décembre 2026.

L'IS objet du sursis de paiement est calculé comme suit :

$$75\,000\,000 \times 32\% = 24\,000\,000 \text{ DH}$$

❖ Cas n° 3 :

La société « W » créée le 11/06/2015 exerce uniquement une activité de négoce et réalise la totalité de son chiffre d'affaires localement.

La déclaration du résultat fiscal de l'exercice 2022, souscrite avant le 1^{er} avril 2023, fait ressortir un **bénéfice net fiscal de 45 000 000 DH**.

Ladite société a procédé le 04/11/2023 à une opération d'apport à un OPCI de biens immeubles inscrits à son actif immobilisé, en optant pour le régime incitatif prévu à l'article 161 quinquies du CGI, détaillée comme suit :

Date d'apport	Valeur nette comptable	Valeur réelle à la date d'apport	+ value	Nombre de titres reçus en contrepartie de l'apport
04/11/2023	15 000 000	135 000 000	120 000 000	1 500

La société « W » doit souscrire une déclaration par procédé électronique selon un modèle établi par l'administration, dans un délai de soixante (60) jours suivant la date de l'acte d'apport, accompagnée de cet acte.

Calcul du montant de l'IS objet du sursis du paiement :

Dès lors que le montant de la plus-value nette réalisée suite à l'apport est supérieur à 100 millions de DH, l'IS objet du sursis de paiement est calculé sur la base des plus-values nettes réalisées au taux en vigueur de 32%, comme suit :

$$120\,000\,000 \times 32\% = 38\,400\,000 \text{ DH}$$

❖ Cas n° 4 :

La société « X » créée le 07/10/2015 exerce uniquement une activité de négoce et réalise la totalité de son chiffre d'affaires localement.

La déclaration du résultat fiscal de l'exercice 2022, souscrite avant le 1^{er} avril 2023, fait ressortir un **bénéfice net fiscal de 60 000 000 DH**.

Ladite société a procédé au cours de l'exercice 2023 à des opérations d'apport à un OPCI de biens immeubles inscrits à son actif immobilisé, en optant pour le régime incitatif prévu à l'article 161 quinquies du CGI.

Le détail des opérations d'apport réalisées par cette société au cours de l'exercice 2023 se présente comme suit :

Opérations d'apport	Date d'apport	Valeur nette comptable	Valeur réelle à la date d'apport	+ value	Nombre de titres reçus en contrepartie de l'apport
N° 1	11/06/2023	5.000.000	75.000.000	70.000.000	1.000
N° 2	28/09/2023	15.000.000	55.000.000	40.000.000	1.500
Total				110.000.000	2.500

La société « X » doit souscrire, à l'occasion de chaque opération d'apport, une déclaration par procédé électronique selon un modèle établi par l'administration, dans un délai de soixante (60) jours suivant la date de l'acte d'apport, accompagnée de cet acte.

Calcul du montant de l'IS objet du sursis du paiement :

L'IS objet du sursis de paiement est calculé sur la base des plus-values nettes réalisées **aux taux en vigueur** lors de la réalisation de l'opération d'apport, soit :

- IS objet du sursis de paiement au titre de la **1^{ère} opération d'apport** :

$$70\ 000\ 000 \times 28,25\% = 19\ 775\ 000\ \text{DH}$$

- IS objet du sursis de paiement au titre de la **2^{ème} opération d'apport** :

$$40\ 000\ 000 \times 32\%^{(1)} = 12\ 800\ 000\ \text{DH}$$

(1) Vu que le montant cumulé des plus-values nettes des deux opérations d'apport dépasse 100 000 000 DH, le taux en vigueur pour le calcul de l'IS objet du sursis de paiement au titre de la 2^{ème} opération d'apport est de 32%.

Déclaration de régularisation de la situation fiscale :

Vu que le montant global des plus-values nettes, au titre des opérations d'apport réalisées au cours de l'exercice 2023 par la société « X », est supérieur à cent millions (100 000 000) dirhams, cette société est tenue de souscrire, dans les trois (3) mois qui suivent la date de clôture de l'exercice 2023, par procédé électronique et selon un modèle établi par l'administration, une déclaration de régularisation **de l'IS objet du sursis de paiement au titre de la 1^{ère} opération d'apport**, comme suit :

Opération d'apport	Plus-value nette réalisée	Montant de l'IS objet de sursis du paiement	Montant de l'IS objet de sursis du paiement déterminé sur la base du montant global des plus-values réalisées
N° 1	70 000 000	19 775 000	22 400 000 (*)
N° 2	40 000 000	12 800 000	12 800 000
Total	110 000 000	32 575 000	35 200 000

(*) IS objet du sursis de paiement au titre de la **1^{ère} opération d'apport** :

$$70\ 000\ 000 \times 32\% = 22\ 400\ 000\ \text{DH}$$

2- Baisse des taux de la cotisation minimale

Dans le cadre de la mise en œuvre de l'objectif fondamental de la loi-cadre portant réforme fiscale, visant la baisse progressive des taux de la cotisation minimale, la LF pour l'année 2022 avait réduit le taux de la cotisation minimale, de 0,50% à 0,40%, pour les entreprises dont le résultat courant hors amortissement est déclaré positif.

Ainsi, avant l'entrée en vigueur de la LF pour l'année 2023, les taux de la cotisation minimale se présentaient comme suit :

- 0,5%, ce taux était ramené à 0,40% lorsque le résultat courant hors amortissement est déclaré positif et il était porté à 0,60% lorsque ce résultat est déclaré négatif au titre de deux exercices consécutifs ;
- 0,25% pour les opérations effectuées par les entreprises commerciales au titre des ventes portant sur les produits pétroliers, le gaz, le beurre, l'huile, le sucre, la farine, l'eau, l'électricité et les médicaments ;
- 6% pour les professions définies aux articles 89-I-12° et 91-VI-1° du CGI, exercées par les personnes soumises à l'impôt sur le revenu.

Dans le cadre de la continuité de la mise en œuvre de la baisse progressive des taux de la cotisation minimale, la LF 2023 a modifié les dispositions de l'article 144-I-D du CGI, en introduisant les mesures suivantes :

- La réduction du taux de la cotisation minimale de **0,50% à 0,25%**, sans tenir compte du résultat courant hors amortissements déclaré ;
- La réduction du taux de la cotisation minimale de **0,25% à 0,15%** pour les opérations effectuées par les entreprises commerciales au titre des ventes portant sur les produits de base précités ;
- La réduction du taux de la cotisation minimale de **6% susvisé à 4%**.

Date d'effet :

Conformément à l'article 6-IV-23 de la LF 2023, ces nouvelles dispositions de l'article 144 du CGI, telles que modifiées, sont applicables au titre des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2023.

NB : Pour les sociétés ayant la CM supérieure à l'IS, les acomptes provisionnels à verser au titre de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2023 sont calculés au taux de la CM en vigueur avant cette date.

3- Rationalisation de l'exonération de l'impôt retenu à la source au titre des dividendes versés par les sociétés ayant le statut CFC et les sociétés installées dans les ZAI

Avant le 1^{er} janvier 2023, les dividendes et autres produits de participation similaires distribués par les sociétés ayant le statut "Casablanca Finance City", à l'exclusion des entreprises financières, bénéficiaient de l'exonération permanente de la retenue à la source.

De même, les dividendes et autres produits de participations similaires distribués aux non-résidents par les sociétés installées dans les zones d'accélération industrielle, bénéficiaient de l'exonération permanente de l'impôt retenu à la source lorsqu'ils proviennent d'activités exercées dans lesdites zones.

Dans le cadre de l'adaptation de notre législation fiscale avec les dispositions des conventions fiscales internationales et avec les normes internationales de bonne gouvernance fiscale, la LF 2023 a modifié les dispositions des articles 6 (I-C-1°), 13-II et 68-III du CGI pour limiter l'exonération de la retenue à la source précitée aux dividendes et autres produits de participation **de source étrangère distribués aux non-résidents**.

Ainsi, la part des bénéfices distribués aux non-résidents correspondant aux dividendes de source étrangère bénéficie de l'exonération de la retenue à la source. Par contre, la part distribuée correspondant aux bénéfices des activités et opérations réalisées au Maroc ou à l'étranger est soumise à cette retenue à la source.

Date d'effet :

Conformément à l'article 6-IV-4 de la LF 2023, les nouvelles dispositions des articles 6 (I-C-1°), 13-II et 68-III précités sont applicables aux dividendes et autres produits de participations similaires distribués, provenant des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2023.

Exemples d'illustration :

1^{er} cas :

La déclaration du résultat fiscal de la société « X » installée dans une ZAI, souscrite le 31 mars 2024, au titre de l'exercice 2023, fait ressortir un bénéfice net comptable de **80 000 000 DH**. Cette société a reçu durant le même exercice **30 000 000 DH** de dividendes de source étrangère.

Après l'approbation des états de synthèse de l'exercice 2023 et l'affectation du bénéfice de l'exercice, l'assemblée générale ordinaire de la société a décidé de distribuer, sous forme de dividendes, 90% de son bénéfice net de l'exercice (soit **72 000 000 DH**).

Le capital de la société « X » est détenu à hauteur de 80% par des actionnaires non-résidents.

En application des dispositions des articles 6 (I-C-1°), 13-II et 68-III du CGI, l'exonération de la RAS s'applique uniquement à la partie des dividendes de source étrangère distribués aux non-résidents par les sociétés installées dans les ZAI.

- **Calcul de la part du bénéfice distribué provenant des dividendes de source étrangère :**

Bénéfice distribué X Dividendes de source étrangère / Bénéfice net comptable

$$72\,000\,000 \times (30\,000\,000 / 80\,000\,000) = 27\,000\,000 \text{ DH}$$

- **Calcul de la part des dividendes de source étrangère exonérée, distribuée aux non-résidents**

Part du bénéfice distribué provenant des dividendes de source étrangère X pourcentage du capital détenu par des non-résidents

$$\text{Soit : } 27\,000\,000 \text{ DH} \times 80\% = 21\,600\,000 \text{ DH}$$

2ème cas :

La déclaration du résultat fiscal de la société « Y » installée dans une ZAI en 2023, souscrite le 31 mars 2024, au titre de l'exercice 2023, fait ressortir les éléments suivants :

- Résultat d'exploitation négatif = - 40 000 000 DH
- Résultat financier positif (dividendes de source étrangères)= + 90 000 000 DH
- Bénéfice net comptable=+ 50 000 000 DH

Après l'approbation des états de synthèse de l'exercice 2023 et l'affectation du bénéfice de l'exercice, l'assemblée générale ordinaire de la société a décidé de distribuer, sous forme de dividendes, 90% de son bénéfice net de l'exercice, soit 45 000 000 DH.

Le capital de la société « Y » est détenu à hauteur de 80% par des actionnaires non-résidents.

Etant donné que le montant du bénéfice net comptable de 50 000 000 DH est inférieur à celui des dividendes de source étrangère de 90 000 000 DH dont une partie a été absorbée par les déficits d'exploitation (-40 000 000 DH), la part du bénéfice distribué aux actionnaires non-résidents totalement exonérée de la RAS est déterminée comme suit : **45 000 000 x 80% = 36 000 000 DH**

4-Octroi aux sociétés de courtage en assurances et en réassurance des avantages prévus pour les sociétés de services ayant le statut « Casablanca Finance City »

Avant le 1^{er} janvier 2023, les sociétés de services ayant le statut " Casablanca Finance City ", conformément à la législation et la réglementation en vigueur, bénéficiaient des avantages de la place financière CFC, à l'exclusion des entreprises visées aux paragraphes 1 et 2 de l'article 4 du décret-loi n° 2-20-665 du 12 safar 1442 (30 septembre 2020) portant réorganisation de « Casablanca Finance City », à savoir :

- les établissements de crédit ;
- les entreprises d'assurances et de réassurance ;
- et les sociétés de courtage en assurances et en réassurance.

La LF 2023 a modifié les dispositions de l'article 6-II-B-6° du CGI pour limiter les entreprises exclues de l'application du régime CFC aux établissements de crédit et aux entreprises d'assurances et de réassurance, du fait que les sociétés de courtage en assurances et en réassurance sont considérées comme des entreprises non financières soumises à l'IS au taux normal.

Ainsi, la LF 2023 a permis aux entreprises de courtage en assurances et en réassurance ayant le statut « Casablanca Finance City » de bénéficier des mêmes avantages prévus en faveur des sociétés de services ayant ce statut, à savoir :

- les avantages prévus en matière d'IS au profit de « Casablanca Finance City » ;
- l'application du taux de l'IR de 20% pour les salaires versés aux salariés des sociétés de courtage en assurances et en réassurance ayant le statut « Casablanca Finance City ».

Date d'effet :

Conformément à l'article 6-IV-3 de la LF 2023, les dispositions de l'article 6 (II-B-6°) du CGI, telles que modifiées et complétées, sont applicables aux sociétés de service ayant le statut « Casablanca Finance City » à compter du 1^{er} janvier 2023.

5-Institution de la retenue à la source au titre des rémunérations allouées à des tiers

Dans le but d'améliorer et de faciliter le mode de recouvrement de l'impôt, la LF 2023 a modifié et complété les dispositions des articles 4-IV, 15 bis, 19-IV-A, 45 bis-I, 73-II (B-8°), 151-I, 157-I, 171, 174-V, 194, 222-A, 228-I et 241 bis-I du CGI, afin d'instituer une retenue à la source, en matière d'IS et d'IR, sur les rémunérations allouées à des tiers.

A. Personnes concernées

La retenue à la source précitée s'applique, en matière d'IS et d'IR, sur les rémunérations allouées aux personnes suivantes :

- les personnes morales soumises à l'IS ;
- les personnes physiques soumises à l'IR dont les revenus sont déterminés selon le régime du résultat net réel (RNR) ou celui du résultat net simplifié (RNS).

Ainsi, sont exclues de l'application de la retenue à la source précitée, les rémunérations allouées aux personnes suivantes :

- les personnes morales exonérées de l'IS ;
- les personnes physiques soumises à l'IR selon le régime de la contribution professionnelle unique (CPU) et selon le régime de l'auto-entrepreneur.

B. Base imposable des rémunérations soumises à l'impôt retenu à la source

En vertu des dispositions des articles 15 bis et 45 bis-I du CGI, tels qu'ajoutés par la LF 2023, les rémunérations allouées à des tiers soumises à la retenue à la source sont constituées par :

- les honoraires ;
- les commissions et les courtages ;
- et les autres rémunérations de même nature.

a. Honoraires

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

- les comptables, les experts comptables, les conseillers et experts en toute matière ;
- les avocats et conseillers juridiques ;
- les médecins, chirurgiens, dentistes, vétérinaires, cliniques et établissements assimilés, etc ;
- les laboratoires d'analyses médicales et autres ;
- les bureaux d'études ;

- les architectes, géomètres, topographes, dessinateurs, etc ;
- les notaires ;
- etc.

b. Commissions et courtages

Ce sont les sommes proportionnelles aux affaires traitées, allouées aux représentants de commerce, gérants d'immeubles, agents immobiliers et agents d'affaires, de contentieux ou de publicité ainsi que tous les commissionnaires, tels que les transitaires en douanes.

La rémunération de courtage est la rémunération du courtier dont la profession consiste à rapprocher les parties du contrat, telle que la commission allouée aux agents, démarcheurs et courtiers d'assurances.

c. Autres rémunérations de même nature

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

Il s'agit, notamment, des prestations à caractère intellectuel, scientifique, technique et informatique ou ayant un caractère d'étude, d'essai, de conseil, d'expertise en toute matière, d'assistance et accompagnement, de formation, de promotion de marketing ou de communication, de publicité et de gestion comptable et administrative, d'ingénierie industrielle et de gestion de projets et de maîtrise d'ouvrage déléguée, etc.

Ainsi, n'entrent pas dans le champ d'application de la retenue à la source visée à l'article 4-IV du CGI, à titre d'exemple, les opérations de vente de biens, marchandises, matériel et équipement et les prestations de travaux, de montage, de façon, d'entretien et de réparation ainsi que les opérations de transport, de banque et de crédit.

C. Taux de la retenue à la source

La retenue à la source est effectuée aux taux de :

- **5%** du montant des rémunérations, hors TVA, allouées **aux personnes morales soumises à l'IS** et versées par les personnes morales de droit public, notamment l'Etat, les collectivités territoriales et les établissements et entreprises publics et leurs filiales (article 19-IV-A du CGI) ;
- **10%** pour les rémunérations, hors TVA, allouées à **des personnes soumises à l'IR selon le régime du RNR ou celui du RNS** et versées par les personnes morales de droit public ou privé ainsi que par les personnes physiques dont les revenus sont déterminés selon le régime du RNR ou celui du RNS (article 73-II-B-8° du CGI).

Il est à signaler que cette retenue à la source ne dispense pas les contribuables bénéficiaires de ces rémunérations de l'obligation de dépôt de la déclaration du résultat fiscal ou de la déclaration annuelle du revenu global et de la régularisation de l'impôt dû au vu de ces déclarations.

D. Fait générateur de la retenue à la source

Le fait générateur de la retenue à la source est constitué par le versement, la mise à la disposition ou l'inscription en compte des personnes morales ou des personnes physiques dont les revenus sont déterminés selon le régime du RNR ou celui du RNS.

E. Obligations des personnes chargées d'effectuer la retenue à la source

a. Personnes tenues d'effectuer la retenue à la source

La retenue à la source doit être opérée, pour le compte du Trésor, conformément aux dispositions de l'article 157-I du CGI, par :

- L'Etat, les collectivités territoriales et les établissements et entreprises publics et leurs filiales conformément aux textes législatifs et réglementaires en vigueur, qui allouent lesdites rémunérations aux personnes morales soumises à l'IS ;
- Les personnes morales de droit public ou privé ainsi que par les personnes physiques dont les revenus sont déterminés selon le régime du RNR ou celui du RNS, qui allouent lesdites rémunérations aux personnes physiques dont les revenus sont déterminés selon le régime du RNR ou celui du RNS.

A ce titre, il y a lieu de signaler qu'au sens de la loi n° 69-00 relative au contrôle financier de l'Etat sur les entreprises publiques et autres organismes, les filiales publiques s'entendent des sociétés dont le capital est détenu à plus de la moitié par des organismes publics (l'Etat, les collectivités locales et les établissements publics). Etant précisé que le capital détenu s'entend, selon cette loi, de la participation directe ou indirecte, exclusive ou conjointe, des organismes publics.

NB : Ne sont pas soumises à l'obligation de la retenue à la source, les personnes physiques agissant en tant que particuliers et qui allouent lesdites rémunérations aux personnes précitées.

b. Obligation de retenue à la source

La retenue à la source doit être effectuée sur le montant hors TVA des honoraires, commissions, courtages et autres rémunérations de même nature, figurant dans la facture, note d'honoraires, mémoire ou tout document en tenant lieu, délivré par le fournisseur concerné.

En l'absence de précision de manière distincte du montant desdites rémunérations, le fournisseur peut joindre un autre état, une note ou tout document en tenant lieu précisant le montant (HT) correspondant aux rémunérations passibles de la retenue à la source.

Par ailleurs, il est à rappeler que le fournisseur peut demander à son client, ayant opéré la retenue à la source, de lui remettre une attestation de retenue à la source au titre de cette opération.

A cet effet, et à titre d'exemple, les organismes de prévoyance sociale et d'assurances doivent opérer la retenue à la source sur les montants versés aux cliniques et aux médecins, sur la base du montant correspondant aux prestations médicales et chirurgicales, autres que :

- le consommable médical ;
- la pharmacie ;
- les dispositifs médicaux ;

- le matériel médical jetable.

c. Déclaration de la retenue effectuée

La LF 2023 a modifié les dispositions de l'article 151-I du CGI, pour compléter la déclaration des rémunérations allouées à des tiers par le montant, par catégorie (honoraires, commissions, etc.), des rémunérations versées, mises à la disposition ou inscrites en compte, soumises à la retenue à la source ainsi que le montant de l'impôt retenu à la source.

Il convient de signaler que les dispositions du paragraphe II de l'article 151 dudit code ont été abrogées, dans la mesure où les honoraires versés par les cliniques et établissements assimilés aux médecins soumis à la taxe professionnelle sont également assujettis à la retenue à la source susvisée et sont ainsi compris dans les dispositions du paragraphe I du même article.

Il est à rappeler que la déclaration des rémunérations allouées à des tiers doit être produite en même temps que les déclarations prévues aux articles 20, 82, 85 et 150 du CGI et dans les délais fixés par lesdits articles.

NB : S'agissant des rémunérations versées aux médecins ne faisant pas partie du personnel permanent, il est à rappeler qu'il faut distinguer entre :

- les médecins soumis à la taxe professionnelle dont les rémunérations doivent faire l'objet de la retenue à la source au **taux non libératoire de 10%**, conformément aux dispositions des articles 4-IV, 45 bis-I, 73 (II-B-8°) et 157-I du CGI, et de la déclaration des rémunérations allouées à des tiers prévue à l'article 151-I dudit code ;
- et les médecins non soumis à la taxe professionnelle dont les rémunérations doivent faire l'objet de la retenue à la source au **taux libératoire de 30%**, conformément aux dispositions des articles 58-II-C, 73 (II-G-2°) et 156-I du CGI.

A ce titre, il y a lieu de signaler que la LF 2023 a abrogé les dispositions de l'article 151-III du CGI relatives à la déclaration annuelle des honoraires et rémunérations versés par les cliniques et établissements assimilés aux médecins non soumis à la taxe professionnelle, dès lors que lesdits honoraires et rémunérations seront déclarés au niveau de la déclaration des traitements et salaires prévue à l'article 79-I dudit code, à l'instar des autres rémunérations versées par les entreprises à des personnes ne faisant pas partie de leur personnel salarié.

d. Versement de la retenue effectuée

Conformément aux dispositions des articles 171-I-A et 174-V du CGI, l'impôt retenu à la source sur les rémunérations précitées doit être versé, à l'administration fiscale, par les personnes chargées d'effectuer cette retenue, avant l'expiration du mois suivant celui au cours duquel la retenue à la source a été opérée.

Ce versement s'effectue par bordereau-avis, selon un modèle établi par l'administration.

F. Imputation de la retenue à la source

Le dernier alinéa de l'article 157-I du CGI prévoit que le montant de l'impôt retenu à la source prélevé sur les rémunérations allouées à des tiers précitées est imputable sur

le montant de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu, avec droit à restitution.

En effet, en matière d'IS, le montant retenu à la source peut être imputé sur le premier acompte provisionnel échu au cours de l'exercice et sur les autres acomptes provisionnels de cet exercice. Le reliquat éventuel est imputable sur le montant de l'IS exigible après régularisation, lors du dépôt de la déclaration du résultat fiscal dudit exercice, selon l'ordre suivant :

- l'impôt retenu à la source sur les produits de placements à revenus fixe (PPRF) ;
- l'impôt retenu à la source sur les rémunérations allouées à des tiers ;
- les acomptes provisionnels.

En matière d'IR, l'imputation du montant retenu à la source peut s'opérer sur le montant de la cotisation minimale (CM) due avant le 1^{er} février de l'année suivante et le reliquat éventuel est imputable sur le montant de l'IR, tel que déterminé lors du dépôt de la déclaration du revenu global avant le 1^{er} mai de cette année.

NB : Les titulaires des rémunérations précitées doivent les comptabiliser et les déclarer pour leur montant brut, avant retenue à la source.

G. Restitution en matière d'IS et d'IR

Le principe de restitution d'office du montant de l'impôt retenu à la source sur les rémunérations allouées à des tiers a été institué par les dispositions des articles 157-I et 241 bis-I du CGI, telles que modifiées et complétées par la LF 2023.

Ainsi, en matière d'IS, le montant retenu à la source n'ayant pu être imputé sur les acomptes provisionnels et sur l'IS de l'exercice ouvre droit à la restitution d'office.

De même, en matière d'IR, lorsque le montant des retenues effectuées à la source et versées au Trésor sur les rémunérations susvisées, excède celui de l'impôt correspondant au revenu global annuel du contribuable, celui-ci bénéficie d'office d'une restitution d'impôt au vu de la déclaration du revenu global du contribuable concerné, visée à l'article 82 du code précité.

H. Sanctions pour infraction en matière de déclaration

Avant le 1^{er} janvier 2023, l'article 194-I du CGI prévoyait l'application d'une majoration en cas d'infraction en matière de déclaration de rémunérations allouées à des tiers, au taux de 5%, 10% ou 20% selon le cas, et lorsque les montants déclarés ou versés sont insuffisants, cette majoration était calculée sur les montants correspondant aux renseignements incomplets ou aux montants insuffisants.

La LF 2023 a modifié les dispositions de l'article 194-I précité, afin de prévoir que ladite majoration est calculée sur le montant :

- de l'impôt retenu à la source sur les rémunérations susvisées ;
- ou de l'impôt qui aurait dû être retenu, pour les rémunérations non passibles de la retenue à la source.

Aussi, il a été également prévu que lorsque le contribuable produit une déclaration comportant des renseignements incomplets ou lorsque les montants déclarés ou versés sont insuffisants, les majorations sont calculées sur l'impôt retenu à la source ou l'impôt qui aurait dû être retenu relatif aux montants correspondant aux renseignements incomplets ou aux montants insuffisants.

Par ailleurs, suite à l'abrogation des dispositions des paragraphes II et III de l'article 194 précité, les dispositions du paragraphe IV, disposant que le montant des majorations ne peut être inférieur à 500 dirhams, ont été déplacées au niveau du paragraphe I.

I. Régularisation de l'impôt retenu à la source

La LF 2023 a complété les dispositions de l'article 222-A du CGI relatives à la procédure de rectification du montant de l'impôt retenu à la source, que celui-ci résulte d'une déclaration ou d'une régularisation pour défaut de déclaration, en vue de préciser que la retenue à la source sur les rémunérations allouées à des tiers visées aux articles 15 bis et 45 bis du CGI est également soumise à cette procédure de rectification.

J. Taxation d'office pour défaut de déclaration

La LF 2023 a complété l'article 228-I (1° et 2°) du CGI, afin de prévoir que la procédure de taxation d'office pour défaut de déclaration s'applique également lorsque le contribuable ne produit pas dans les délais prescrits la déclaration des rémunérations allouées à des tiers prévue à l'article 151 du CGI ou produit une déclaration incomplète sur laquelle manquent les renseignements nécessaires pour la détermination de l'assiette ou le recouvrement de l'impôt.

L'article 228-I (3°) du CGI a également prévu que la procédure de taxation d'office est applicable lorsque les contribuables n'effectuent pas ou ne versent pas au Trésor les retenues à la source au titre de ces rémunérations, dont ils sont responsables, conformément aux dispositions de l'article 157 du CGI.

Date d'effet :

Conformément à l'article 6-IV-1 de la LF 2023, les dispositions des articles 4-IV, 15 bis, 19-IV-A, 45 bis-I, 73-II (B-8°), 151-I, 157-I, 171, 174-V, 194, 222-A, 228-I et 241 bis-I du CGI, telles que modifiées et complétées, sont applicables aux rémunérations allouées à des tiers à compter du 1^{er} janvier 2023.

Par rémunérations allouées, il faut entendre, au sens de l'article 15 bis du CGI, les rémunérations versées, mises à la disposition ou inscrites en compte des personnes concernées.

Exemples d'illustration :

➤ En matière d'IS :

La société « X », entreprise publique soumise à l'IS, a versé le **07/10/2023** à la société « Y » soumise également à l'IS dans les conditions de droit commun, le montant de 1 200 000 DH (TTC) au titre d'une rémunération de courtage.

Sur le montant versé (HT), la société doit retenir à la source l'IS au **taux de 5%** :

- Base imposable (HT): 1 000 000 DH
- Montant de l'IS à retenir : 1 000 000 x 5% : 50 000 DH

A ce titre, la société « X » doit verser le montant retenu à la source à l'administration fiscale avant le **01/12/2023**. Ce versement doit être accompagné d'un bordereau-avis selon le modèle établi par l'administration.

Supposons que le montant de chaque acompte provisionnel dû par la société « Y » au titre de l'exercice 2023 s'élève à :

- **Cas 1 : 80 000 DH par acompte**

La société « Y » procèdera à l'imputation du montant total de l'IS retenu à la source sur le 4^{ème} acompte provisionnel de l'exercice 2023 et versera spontanément la différence à l'administration fiscale, soit :

Montant à verser au titre du 4^{ème} acompte = 80 000 – 50 000 = 30 000 DH

- **Cas 2 : 30 000 DH par acompte**

La société « Y » procèdera dans un premier temps à l'imputation du montant de l'IS retenu à la source sur le 4^{ème} acompte provisionnel de l'exercice 2023 :

Montant à verser au titre du 4^{ème} acompte = 30 000 – 30 000 = 0 DH

Reliquat de la RAS non imputé = 50 000 - 30 000 = 20 000 DH

Ce reliquat de 20 000 DH, n'ayant pas été imputé sur le dernier acompte de l'exercice 2023, ne peut être imputé sur les acomptes de l'exercice suivant 2024. Il doit être imputé sur l'IS exigible de l'exercice 2023 et le reliquat éventuel doit être restitué d'office à la société « Y », comme prévu à l'article 157-I du CGI.

➤ **En matière d'IR**

Exemple n° 1 :

La société « X » soumise à l'IS a versé le 15/10/2023 à un architecte soumis à l'IR, selon le régime du RNR, le montant de **1 200 000 DH (TTC)** au titre d'une prestation fournie par ce dernier à ladite société.

Sur le montant versé (HT), la société doit retenir à la source l'IR au taux **de 10%** :

- Base imposable (HT): 1 000 000 DH
- Montant de l'IR à retenir : 1 000 000 x 10% : **100 000 DH**

A ce titre, la société « X » doit verser le montant retenu à l'administration fiscale avant le **01/12/2023**. Ce versement doit être accompagné d'un bordereau-avis selon le modèle établi par l'administration.

Supposons que cet architecte a réalisé au titre de l'année 2023 un :

- Chiffre d'affaires se rapportant à l'activité professionnelle (HT) : 3 500 000 DH
- Bénéfice net fiscal se rapportant à l'activité professionnelle: 1 800 000 DH
- Revenu foncier (non assujetti à une retenue à la source) : 85 000 DH

Cet architecte devra verser avant le **01/02/2024** la cotisation minimale à l'administration, sur laquelle il doit imputer l'IR retenu à la source :

- CM (avant imputation) : 3 500 000 x 4% : 140 000 DH
- CM à verser après imputation : 140 000 – **100 000** 40 000 DH

Avant le **01/05/2024**, ledit architecte devra déposer sa déclaration annuelle du revenu global et verser spontanément l'impôt sur le revenu, comme suit :

- Revenu global imposable : 1 800 000 + (85 000 - (85 000 x 40%)) : 1 851 000 DH
- IR global : (1 851 000 x 38%) – 24 400 : 678 980 DH

- Fraction de l'IR correspondant au revenu professionnel :
 $(678\,980 \times 1\,800\,000) / 1\,851\,000 : \dots\dots 660\,273 \text{ DH}$ (supérieur à la CM)
- Fraction de l'IR correspondant au revenu foncier :
 $678\,980 - 660\,273 : \dots\dots\dots$ **18 707 DH**
- IR dû : $(660\,273 - 140\,000) +$ **18 707** :..... **538 980 DH**

Exemple n° 2 :

Supposons que ledit architecte, dont la rémunération a été assujettie à la retenue à la source par la société « X », a réalisé au titre de l'année 2023 un :

- Chiffre d'affaires se rapportant à l'activité professionnelle (HT) : 1 500 000 DH
- Bénéfice net fiscal se rapportant à l'activité professionnelle:
..... 200 000 DH
- Revenu foncier (non assujetti à une retenue à la source) : 85 000 DH

Cet architecte devra verser avant le **01/02/2024** la cotisation minimale à l'administration, sur laquelle il doit imputer l'IR retenu à la source :

- CM (avant imputation) : $1\,500\,000 \times 4\% : \dots\dots\dots$ 60 000 DH
- CM à verser (après imputation) : $60\,000 - 60\,000 : \dots\dots\dots$ **0 DH**
- Reliquat de la RAS non imputé : $100\,000 - 60\,000 : \dots\dots\dots$ **40 000 DH**

Dans la mesure où le montant de la CM ne permet pas l'imputation de la totalité de l'IR retenu à la source, le surplus (40 000 DH) demeure imputable sur l'IR global.

Avant le **01/05/2024**, ledit architecte devra déposer sa déclaration annuelle du revenu global comprenant les éléments suivants :

- Revenu global imposable : $200\,000 + (85\,000 - (85\,000 \times 40\%)) : \dots\dots\dots$ **251 000 DH**
- IR global : $(251\,000 \times 38\%) - 24\,400 : \dots\dots\dots$ **70 980 DH**
- Fraction de l'IR correspondant au revenu professionnel :
 $(70\,980 \times 200\,000) / 251\,000 : \dots\dots\dots$ **56 558 DH**
- Fraction de l'IR correspondant au revenu foncier :
 $70\,980 - 56\,558 : \dots\dots\dots$ **14 422 DH**
- Imputation de la CM versée sur la fraction de l'IR correspondant au revenu professionnel : $56\,558 - 60\,000 : \dots\dots\dots$ **- 3 442 DH**

Cette différence de **3 442 DH** reste acquise au Trésor.

- IR dû : $14\,422 + 60\,000 - 100\,000 : \dots\dots\dots$ **- 25 578 DH**

Ce contribuable bénéficiera d'office au vu de sa déclaration du revenu global précitée de la restitution de l'IR d'un montant de 25 578 DH.

Exemple n° 3 : (obligations déclaratives)

Une clinique, soumise à l'IS, a versé le **15/04/2023** des honoraires d'un montant de 70 000 DH au titre d'un acte chirurgical effectué par un :

- **Cas 1 :** médecin soumis à la taxe professionnelle

La société doit retenir à la source l'IR au taux **de 10%** :

- Montant de l'IR à retenir : $70\,000 \times 10\%$: **7 000 DH**

A ce titre, ladite clinique doit verser le montant retenu à la source à l'administration fiscale avant le **01/06/2023**. Ce versement doit être accompagné d'un bordereau-avis selon le modèle établi par l'administration.

De même, la clinique précitée doit procéder, dans les 3 mois qui suivent la date de clôture de son exercice comptable, à la déclaration des rémunérations allouées à des tiers visée à l'article 151-I du CGI.

S'agissant du médecin soumis à la taxe professionnelle, il doit déposer sa déclaration du revenu global et régulariser sa situation comme indiqué dans les exemples ci-dessus.

- **Cas 2 :** médecin non soumis à la taxe professionnelle

La société doit retenir à la source l'IR au taux **de 30%** :

- Montant de l'IR à retenir : $70\,000 \times 30\%$: **21 000 DH**

A ce titre, ladite clinique doit verser le montant retenu à la source à l'administration fiscale avant le **01/06/2023**.

De même, la clinique précitée doit procéder, avant le **01/03/2024**, à la déclaration des traitements et salaires visée à l'article 79-I du CGI, complétée par un état annexe des rémunérations et indemnités occasionnelles visées à l'article 58-II-C dudit code.

S'agissant du médecin non soumis à la taxe professionnelle, l'impôt retenu à la source dans ce cas par la clinique **est libératoire** de toute autre imposition supplémentaire.

6-Redéfinition des sociétés à prépondérance immobilière

Avant le 1^{er} janvier 2023, les sociétés à prépondérance immobilière étaient définies par les dispositions de l'article 61-II du CGI comme étant toute société dont **l'actif brut immobilisé** est constitué pour **75%** au moins de sa valeur, déterminée à l'ouverture de l'exercice au cours duquel intervient la cession imposable, par des immeubles ou par des titres sociaux émis par les sociétés à objet immobilier réputées fiscalement transparentes ou par d'autres sociétés à prépondérance immobilière, à l'exclusion des immeubles affectés par cette société à sa propre exploitation ou au logement de son personnel.

Dans le cadre de l'ouverture sur les bonnes pratiques internationales, tel que prévu par la loi-cadre n° 69-19 portant réforme fiscale, la LF 2023 a redéfini les sociétés à prépondérance immobilière précitées, en réduisant la proportion de **75% à 50% du total de l'actif brut au lieu de l'actif brut immobilisé**.

Il est à préciser que les immeubles inscrits en stock sont également pris en considération pour la détermination de la proportion de 50% précitée, du fait qu'ils font partie de l'actif brut.

Date d'effet :

Conformément à l'article 6-IV-15 de la LF 2023, les dispositions de l'article 61-II du CGI, telles que modifiées, sont applicables aux opérations de cession et d'apport des

actions ou des parts sociales des sociétés à prépondérance immobilières réalisées à compter du 1^{er} janvier 2023.

7- Régularisation de la situation fiscale des entreprises inactives

Les entreprises dites « inactives » ayant cessé leurs activités, sans respect des formalités de la radiation juridique et fiscale, sont maintenues au registre des contribuables identifiés et sont soumises à la procédure de taxation d'office en cas de défaut de déclaration. Les droits résultants de cette procédure alourdissent la dette fiscale de ces entreprises.

D'autres entreprises n'ayant aucun chiffre d'affaires ou qui versent uniquement le minimum de cotisation minimale se trouvent également en difficultés, pour régulariser leur situation fiscale.

Afin d'accompagner ces entreprises pour la régularisation de leur situation fiscale, la LF 2023 a introduit les deux mesures suivantes :

- la suspension de la procédure de taxation d'office des entreprises inactives et leur inscription sur le registre des entreprises inactives ;
- la régularisation de la situation fiscale des entreprises n'ayant réalisé aucun chiffre d'affaires ou ayant payé uniquement le minimum de cotisation minimale.

A- Suspension de la procédure de taxation d'office des entreprises inactives et leur inscription sur le registre des entreprises inactives

La LF 2023 a complété le CGI par un nouvel article 228 bis afin de prévoir une procédure pour l'inscription des entreprises inactives sur le registre des entreprises inactives et la suspension de la procédure de taxation d'office à leur encontre.

a) Définition des entreprises inactives

Au sens de l'article 228 bis susvisé, les entreprises inactives sont celles n'ayant respecté aucune obligation de déclaration et de paiement des impôts prévus par le CGI, au titre des 3 derniers exercices clos et n'ayant réalisé aucune opération ou n'ayant exercé aucune activité au titre de cette période, d'après les informations dont dispose l'administration.

b) Procédure préalable à l'inscription des entreprises inactives sur le registre des entreprises inactives

Pour garantir les droits des contribuables et ceux de l'administration, l'article 228 bis précité, prévoit une procédure préalable à l'inscription des entreprises inactives sur le registre des entreprises inactives.

Ainsi, les entreprises inactives sont invitées par lettre notifiée, dans les formes prévues à l'article 219 du CGI, à souscrire la déclaration de cessation d'activité prévue à l'article 150 du CGI, dans un délai de 30 jours suivant la date de réception de ladite lettre.

Passé ce délai, lesdites entreprises sont inscrites dans le registre des entreprises inactives.

c) Suspension de la procédure de taxation d'office

Suite à la procédure précitée, l'article 228 bis susvisé prévoit la possibilité pour l'administration de suspendre la procédure de taxation d'office prévue à l'article 228 du CGI à l'encontre des entreprises inscrites au registre des entreprises inactives.

d) Non déductibilité des factures émises par les entreprises inactives

Dans le cadre du renforcement du dispositif de lutte contre la fraude fiscale, notamment à travers l'émission par des entreprises inactives de factures fictives ne correspondant pas à des opérations réelles, la LF pour l'année 2023 a complété l'article 146 du CGI, afin de prévoir que lorsque l'administration fiscale constate l'émission d'une facture par ou au nom d'une entreprise inactive au sens de l'article 228 bis du CGI, la déduction correspondante à cette facture n'est pas admise.

Toutefois, il est à préciser que l'administration ne peut rejeter les factures déduites au titre d'un exercice, au motif qu'elles sont émises par une entreprise inactive, **lorsque l'entreprise cliente dispose d'une attestation délivrée par l'administration fiscale au cours dudit exercice justifiant que le fournisseur concerné n'est pas une entreprise inactive.**

A ce titre, le client peut demander à son fournisseur de lui présenter toute attestation délivrée par l'administration fiscale justifiant de l'activité dudit fournisseur tel : Attestation de chiffre d'affaires, bilan certifié, attestation de régularité fiscale, etc.

e) Retrait du registre des entreprises inactives et reprise de la procédure de taxation d'office

L'article 228 bis du CGI prévoit que lorsque l'administration constate qu'une entreprise inactive a réalisé des opérations ou a repris l'exercice d'une activité imposable, elle retire ladite entreprise du registre des entreprises inactives et engage la procédure de taxation d'office dans les formes prévues à l'article 228 du CGI.

A cet effet, il est à préciser que la LF pour l'année 2023 a complété l'article 232-VIII du CGI par l'alinéa 22° qui prévoit que, par dérogation aux dispositions relatives aux délais de prescription, l'administration peut engager la procédure de taxation d'office prévue à l'article 228 du CGI à l'encontre des entreprises qui ne sont plus considérées comme inactives au sens des dispositions de l'article 228 bis précité, même si le délai de prescription a expiré.

Toutefois, ce délai ne peut être supérieur à dix (10) ans.

B- Régularisation de la situation fiscale des entreprises n'ayant réalisé aucun chiffre d'affaires ou ayant payé uniquement le minimum de cotisation minimale

Afin d'accompagner les entreprises qui souhaitent cesser définitivement leurs activités, la LF 2023 a complété les dispositions de l'article 247 du CGI par le paragraphe XXXVIII, en vue d'instituer une procédure simplifiée, temporaire, leur permettant de régulariser leur situation fiscale et de bénéficier de la dispense du contrôle fiscal ultérieur ainsi que de l'annulation d'office des sanctions pour défaut de dépôt des déclarations et de versement des impôts prévus par le CGI.

a) Contribuables concernés

Cette procédure concerne les contribuables n'ayant réalisé aucun chiffre d'affaires ou ayant versé le minimum de la cotisation minimale visé à l'article 144-I-D (2^{ème} alinéa) du CGI, au titre des quatre (4) derniers exercices.

b) Modalités de régularisation de la situation fiscale

Pour régulariser leur situation fiscale, les personnes concernées sont tenues de :

- Souscrire, au cours de l'année 2023, la déclaration de cessation totale d'activité prévue à l'article 150 du CGI ;
- verser spontanément, dans le même délai de la déclaration précitée, un montant forfaitaire de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu selon le cas, de cinq mille (5000) dirhams, au titre de chaque exercice non prescrit.

Toutefois, les plus-values de cession ou de retrait des éléments corporels ou incorporels de l'actif immobilisé des entreprises concernées ainsi que les indemnités perçues en contre partie de la cessation de l'exercice de l'activité ou du transfert de la clientèle, restent imposables dans les conditions de droit commun, selon le cas soit à l'IS ou l'IR, comme des plus-values de cession.

c) Conséquences de la régularisation de la situation fiscale

Les contribuables concernés qui régularisent leur situation fiscale dans les conditions précitées, bénéficient de la dispense du contrôle fiscal ainsi que de l'annulation d'office des majorations, amendes et pénalités pour défaut de dépôt des déclarations et de versement des impôts prévus par le CGI au titre des années non prescrites.

Toutefois, lorsque l'administration constate des opérations de fraude, de falsification ou d'utilisation de factures fictives, elle peut engager la procédure de contrôle selon les règles de droit commun.

d) Exercices exclus

Sont exclus de ce régime dérogatoire, le ou les exercices ayant fait l'objet de l'une des procédures de rectification des bases d'imposition prévues par les articles 220 et 221 du CGI.

e) Formalités de radiation

Les personnes concernées doivent présenter au service des impôts dont elles relèvent :

- tout document justifiant leur radiation du registre de commerce ;
- une demande de radiation de la taxe professionnelle.

Exemple d'illustration :

La situation fiscale d'une société « X » fait ressortir les éléments suivants :

Libellés	Exercices				
	2019	2020	2021	2022	2023
Chiffres d'affaires HT	400 000	100 000	10 000	0	0
Plus-values de cession des éléments de l'actif immobilisé	0	0	0	0	160 000
Résultat fiscal	10 000	-30 000	-20 000	-10 000	100 000
CM exigible	3 000	3 000	3 000	3 000	3 000
IS théorique	1 000	0	0	0	12 500
IS dû	3 000	3 000	3 000	3 000	12 500

Pour bénéficier de la dispense du contrôle fiscal, cette société doit :

- souscrire, au cours de l'année 2023, la déclaration de cessation totale d'activité prévue à l'article 150 du CGI ;
- verser spontanément, lors de la souscription de la déclaration précitée, le montant d'IS dû au titre de l'exercice 2023 de :
 - IS dû ($100\,000 * 12,5\%$)12 500
 - Montant forfaitaire par exercice non prescrit ($5\,000 * 5$)..... 25 000
 - Total de l'IS dû au titre de l'exercice 2023 ($12\,500 + 25\,000$) 37 500

8-Prorogation du délai d'application de l'abattement de 70% sur la plus-value nette réalisée à l'occasion de la cession des éléments de l'actif immobilisé

La LF 2022 avait institué une mesure transitoire et dérogatoire dans l'article 247-XXXV du CGI, visant l'incitation au réinvestissement du montant global des produits de cession net d'impôt de certains éléments de l'actif immobilisé, réalisés au titre de l'année 2022, à travers l'application d'un abattement de 70% sur la plus-value nette réalisée à l'occasion de ladite cession.

Dans le cadre de la continuité de mise œuvre des objectifs de la loi-cadre portant réforme fiscale visant l'incitation à l'investissement productif, créateur de valeur ajoutée et d'emploi, la LF 2023 a modifié les dispositions de l'article 247-XXXV du CGI, afin de proroger la durée d'application de cette mesure au titre des exercices ouverts au cours des années **2023, 2024 et 2025**.

Ainsi, l'abattement de 70% sur la plus-value nette réalisée s'applique selon les mêmes conditions prévues à l'article 247-XXXV du CGI en vigueur au 31 décembre 2022.

9-Reconduction de la contribution sociale de solidarité sur les bénéfices et revenus au titre des années 2023, 2024 et 2025

A titre de rappel, l'article 267 du CGI prévoit que la contribution sociale de solidarité sur les bénéfices et revenus, instituée au titre de l'année 2022, s'applique aux personnes suivantes :

- les sociétés soumises à l'IS, telles que définies à l'article 2-III du CGI, à l'exclusion des sociétés exonérées de l'impôt sur les sociétés de manière permanente visées à l'article 6-I-A dudit code ;
- et les personnes physiques titulaires des revenus professionnels et agricoles, définis aux articles 30 (1° et 2°) et 46 du CGI, soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime du résultat net réel.

Les règles de liquidation prévues par l'article 268 du CGI précisent que cette contribution s'applique uniquement au montant des bénéfices imposables des sociétés ou des revenus nets d'impôt des personnes physiques concernés, qui est égal ou supérieur à un million (1.000.000) de dirhams, au titre du dernier exercice clos.

L'article 269 du CGI prévoit que la contribution précitée est calculée selon les taux proportionnels ci-après :

Montant du bénéfice ou du revenu soumis à la contribution (en dirhams)	Taux de la contribution
D'un million à moins de 5 millions	1,5%
De 5 millions à moins de 10 millions	2,5%
De 10 millions à moins de 40 millions	3,5%
De 40 millions et plus	5%

Dans le cadre de la mise en œuvre des recommandations du Nouveau Modèle de Développement ayant préconisé la mobilisation davantage de la fiscalité au service de la solidarité sociale, la LF 2023 a modifié les dispositions des articles 268, 270 et 273 du CGI, afin de proroger la durée d'application de la contribution précitée aux années **2023, 2024 et 2025**, selon les mêmes règles prévues aux articles 267 à 272 du CGI en vigueur au 31 décembre 2022.

En effet, cette contribution s'applique selon les mêmes dispositions en vigueur en 2022, relatives aux personnes imposables, à la liquidation et aux taux prévus respectivement aux articles 267, 268 et 269 du CGI.

Concernant les obligations de déclaration prévues à l'article 270 du CGI, il est rappelé que les sociétés concernées doivent souscrire une déclaration, par procédé électronique, selon un modèle établi par l'administration, précisant le montant du bénéfice net fiscal et le montant de la contribution y afférent, dans les trois (3) mois qui suivent la date de clôture de **chaque** exercice comptable. Les personnes physiques assujetties doivent également souscrire une déclaration, par procédé électronique, selon un modèle établi par l'administration, précisant le montant du ou des revenus nets d'impôt et le montant de la contribution y afférent, avant le 1^{er} juin de **chaque** année concernée.

Les sociétés et les personnes physiques concernées doivent également verser spontanément le montant de la contribution, en même temps que la déclaration précitée, conformément aux dispositions de l'article 271 du CGI.

En application des dispositions de l'article 272 du CGI, les dispositions relatives au recouvrement, au contrôle, au contentieux, aux sanctions et à la prescription, prévues en matière d'IS ou d'IR s'appliquent à cette contribution.

10- Echange d'informations entre l'administration fiscale et les autres administrations et organismes publics

Dans le cadre du renforcement de la collaboration en matière d'échange d'informations entre la Direction Générale des Impôts (DGI) et les autres administrations et organismes publics, tel que préconisé par la loi-cadre portant réforme fiscale précitée, la LF 2023 a complété le CGI par un nouvel article 169 ter.

Cet article prévoit que l'administration fiscale peut procéder à l'échange d'informations avec les autres administrations et organismes publics habilités par leurs textes législatifs et réglementaires à procéder audit échange, dans le cadre d'une convention, conformément à la législation relative à la protection des personnes physiques à l'égard

du traitement des données à caractère personnel et sous réserve du respect du secret professionnel, conformément aux dispositions de la législation pénale en vigueur.

Cette mesure s'inscrit dans le cadre de la mise en œuvre des dispositions de l'article 25 de loi n° 55-19 relative à la simplification des procédures et des formalités administratives, ayant prévu l'obligation aux administrations de digitaliser leurs procédures et de veiller à échanger entre elles, par tout moyen de communication approprié, les informations nécessaires à l'instruction des actes administratifs.

20 FEV. 2023

Le Directeur Général des Impôts

Signé: IDRISSI-KAITOUNI Younes

