



NOTE CIRCULAIRE N° 736 RELATIVE AUX MESURES FISCALES DE LA LOI DE FINANCES N° 60-24 POUR L'ANNEE BUDGETAIRE 2025

SOMMAIRE

PREAMBULE

I- MESURES SPECIFIQUES A L'IMPOT SUR LES SOCIETES (IS)

- 1- Augmentation des dotations aux amortissements déductibles fiscalement au titre des véhicules de transport de personnes
- 2- Révision du régime incitatif aux opérations de restructuration des groupes de sociétés

II- MESURES SPECIFIQUES A L'IMPOT SUR LE REVENU (IR)

- 1- Réduction de la charge fiscale des personnes physiques
 - A. Réaménagement du barème progressif de l'IR
 - B. Augmentation du seuil d'application de la retenue à la source au titre des revenus fonciers
 - C. Augmentation du montant annuel de la réduction de l'IR au titre des charges de famille
 - D. Relèvement du montant admis en exonération des bons représentatifs des frais de nourriture ou d'alimentation délivrés par les employeurs à leurs salariés
 - E. Exonération des pensions de retraite et des rentes viagères versées dans le cadre des régimes de retraite de base
- 2- Révision des conditions d'exonération de l'indemnité de stage pour la promotion de l'emploi
- 3- Amélioration du régime de l'IR au titre des revenus fonciers
- 4- Création d'une nouvelle catégorie de revenus imposables en matière d'IR
- 5- Révision du traitement fiscal des rachats de retraites complémentaires dont les cotisations n'ont pas été déduites
- 6- Clarification du traitement fiscal applicable aux opérations de transfert d'immeubles ou de droits réels immobiliers du patrimoine privé d'une personne physique à l'actif de son entreprise
- 7- Clarification de l'éligibilité des opérations d'apport des actions et parts sociales des sociétés à prépondérance immobilière au régime incitatif relatif au sursis de paiement de l'IR
- 8- Clarification du principe d'imposition des profits fonciers réalisés dans le cadre de la procédure d'expropriation qui résulte d'une voie de fait

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

- 1- Harmonisation des dispositions relatives aux prestations de services à distance avec les bonnes pratiques internationales
- 2- Révision du régime de la TVA sur les biens d'équipement destinés à l'enseignement privé ou à la formation professionnelle

- 3- Imposition des levures sèches à la TVA au taux de 20% à l'intérieur et à l'importation
- 4- Exonération de la viande fraîche ou congelée assaisonnée de la TVA sans droit à déduction
- 5- Augmentation de la part minimale du produit de la TVA affectée aux budgets des collectivités territoriales
- 6- Exonération temporaire de la TVA sur les opérations d'importation de certains animaux vivants et produits agricoles

IV- MESURES SPECIFIQUES AUX DROITS D'ENREGISTREMENT

- 1- Révision du régime applicable au bail emphytéotique
- 2- Institution d'une sanction applicable aux professionnels chargés d'accomplir la formalité de l'enregistrement par voie électronique
- 3- Institution de l'obligation pour les notaires de transmettre les actes portant une signature électronique
- 4- Amélioration du mode de contrôle par les conservateurs de la propriété foncière des actes enregistrés
- 5- Consécration de l'exonération des droits d'enregistrement des opérations de mutation à titre gratuit des biens immobiliers, au profit des familles de Chouhadas, des militaires mutilés lors des opérations et des militaires rapatriés et ralliés
- 6- Exonération des actes de constitution des garanties au profit de l'administration fiscale relatives à tous les impôts ainsi que les mainlevées y afférents
- 7- Clarification des droits d'enregistrement applicables aux opérations de restructuration des groupes de sociétés

V-MESURE SPECIFIQUE A LA TAXE SPECIALE ANNUELLE SUR LES VEHICULES

- Prolongation du délai de paiement de la taxe spéciale annuelle sur les véhicules (TSAV) à 60 jours au lieu de 30 jours pour les véhicules mis en circulation en cours d'année

VI- MESURES COMMUNES

- 1- Institution d'un régime d'incitation fiscale en faveur des représentations de la Fédération Internationale de Football Association (FIFA) au Maroc et les organismes qui lui sont affiliés
- 2- Révision du régime des sociétés en participation et des groupements d'intérêt économique
- 3- Prorogation du délai prévu pour bénéficier de l'abattement de 70% appliqué sur la plus-value nette réalisée à l'occasion de la cession des éléments de l'actif immobilisé
- 4- Révision des modalités d'application de l'impôt retenu à la source sur les produits d'actions, parts sociales et revenus assimilés
- 5- Clarification de la notification électronique

- 6- Encadrement de la procédure d'accord à l'amiable entre l'administration et le contribuable
- 7- Élargissement des attributions des commissions locales de taxation (CLT)

VII- CODIFICATION DES TAXES PARAFISCALES

- Intégration des dispositions relatives à la taxe spéciale sur le ciment au niveau du CGI

VIII- CONTRIBUTION SOCIALE DE SOLIDARITE SUR LES BENEFICES DES ENTREPRISES DE JEUX DE HASARD

PREAMBULE

Dans le cadre des réformes structurelles menées pour assurer le financement des politiques publiques et stimuler la croissance, le Gouvernement poursuit le processus de mise en œuvre de la loi-cadre n° 69-19 portant réforme fiscale ayant tracé la feuille de route de la politique fiscale de l'Etat, conformément aux recommandations des troisièmes assises nationales de la fiscalité tenues les 03 et 04 mai 2019 à Skhirat.

En effet, après la réforme de l'impôt sur les sociétés (IS) en 2023 et de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) en 2024, la loi de finances (LF) pour l'année budgétaire 2025 a introduit la réforme de l'impôt sur le revenu (IR).

Cette réforme de l'IR vise essentiellement la baisse de la pression fiscale et l'amélioration des revenus des salariés et des retraités, en application des recommandations de la loi-cadre n° 69-19 précitée et des engagements du Gouvernement pris dans le cadre du dialogue social.

Cette LF 2025 prévoit également d'autres mesures fiscales visant notamment :

- le renforcement des dispositifs fiscaux de lutte contre la fraude fiscale et l'intégration du secteur informel ;
- la clarification de certaines dispositions en matière de taxe sur la valeur ajoutée et des droits d'enregistrement ;
- la rationalisation et la simplification des règles d'assiette et de recouvrement de la parafiscalité, en intégrant dans le CGI les dispositions régissant la taxe spéciale sur le ciment.

La présente Note Circulaire a pour objet de présenter les mesures fiscales précitées prévues par la LF 2025 par type d'impôt.

I. MESURES SPECIFIQUES A L'IMPOT SUR LES SOCIETES

1-Augmentation des dotations aux amortissements déductibles fiscalement au titre des véhicules de transport de personnes

Avant l'entrée en vigueur de la LF 2025, l'article 10 (I-F-1^o-b) du CGI prévoyait que le taux d'amortissement du coût d'acquisition des véhicules de transport de personnes, autres que ceux exclus expressément par cet article, ne peut être inférieur à 20% par an et la valeur totale fiscalement déductible, répartie sur cinq (5) ans à parts égales, ne pouvait être supérieure à trois cent mille (300 000) dirhams par véhicule, taxe sur la valeur ajoutée (TVA) comprise.

Cet article prévoyait également que lorsque lesdits véhicules sont utilisés par les entreprises dans le cadre d'un contrat de crédit-bail ou de location, la part de la redevance ou du montant de la location supportée par l'utilisateur et correspondant à l'amortissement au taux de 20% par an sur la partie du prix du véhicule excédant trois cent mille (300 000) dirhams, n'est pas déductible pour la détermination du résultat fiscal de l'utilisateur.

Compte tenu de l'augmentation des prix des véhicules, le seuil précité de déduction des dotations aux amortissements des véhicules de transport de personnes a été augmenté de trois cent mille (300 000) dirhams à quatre cent mille (400 000) dirhams et ce, en vertu des dispositions de l'article 10 (I-F-1^o-b) du CGI, telles que modifiées par l'article 8 de la LF 2025.

Date d'effet :

L'article 8-IV-4 de la LF 2025 a prévu que les dispositions de l'article 10 (I-F-1^o-b) du CGI, telles que modifiées et complétées, sont applicables aux véhicules acquis directement ou par voie de crédit-bail à compter du 1^{er} janvier 2025.

NB : Concernant les véhicules utilisés par les entreprises dans le cadre d'un contrat de location de longue durée ou avec option d'achat, le nouveau seuil de déduction de (400 000) dirhams s'applique aux contrats conclus, permettant d'acquérir le droit d'usage et/ou d'achat des véhicules concernés, à compter du 1^{er} janvier 2025.

Exemples d'illustration :

Exemple n° 1 : Véhicule de transport de personnes acquis directement par une entreprise

Le 01/01/2025, la société « A » a acquis directement auprès d'un concessionnaire un véhicule de transport de personnes.

- Prix d'acquisition : 500 000 DH TTC
- Annuité d'amortissement comptable : $500\,000 \times 20\% = 100\,000$ DH
- Annuité d'amortissement déductible : $400\,000 \times 20\% = 80\,000$ DH

La réintégration fiscale à opérer annuellement est de :

$$100\,000 - 80\,000 = 20\,000 \text{ DH}$$

Exemple n° 2 : Véhicule de transport de personnes acquis par voie de contrat de crédit-bail (leasing)

Le 01/03/2025, la société « A » a acquis dans le cadre d'un contrat de crédit-bail un véhicule de transport de personnes dans les conditions suivantes :

- Prix d'acquisition du véhicule : 720 000 DH TTC, soit 600 000 DH HT
- Durée du contrat : 48 mois
- Date de la première échéance : 31/03/2025
- Montant de la redevance mensuelle : 18 000 DH TTC
- Valeur résiduelle : 72 000 TTC

La société A a constaté la totalité des redevances de crédit-bail dans ses charges d'exploitation, soit 180 000 DH (18 000 x 10 mois).

A la clôture de l'exercice, la société A doit réintégrer, d'une manière extracomptable, la part non déductible de la redevance de crédit-bail.

Cette part non déductible est déterminée en comparant :

- 1) le montant de l'amortissement supposé avoir été constaté chez la société de crédit-bail au taux de 20% sur la base du prix d'acquisition HT du véhicule, dès lors que la TVA est déductible chez la société de crédit-bail :

(Prix d'acquisition HT X taux d'amortissement de 20%) X 10 mois d'amortissement
/12)

$$(600\,000 \times 20\%) \times 10/12 = \mathbf{100\,000\,DH}$$

- 2) avec la part de la redevance de crédit-bail correspondant à l'amortissement calculé sur la base du seuil de 400 000 DH TTC (333 333.33 DH HT).

$$(333\,333.33 \times 20\%) \times 10/12 = \mathbf{55\,555,55\,DH}$$

Ainsi, la part du montant de la redevance non déductible à réintégrer d'une manière extra-comptable au résultat fiscal de l'exercice s'obtient comme suit :

$$(\mathbf{100\,000 - 55\,555,55}) \times 1,2 = \mathbf{53\,333,34\,DH}$$

NB : La part de la redevance à réintégrer s'obtient en ajoutant au montant HT de cette part la TVA correspondante au taux de 20%, dès lors que cette TVA n'est pas déductible chez la société utilisatrice (article 106 du CGI).

2-Révision du régime incitatif aux opérations de restructuration des groupes de sociétés

A-Rappel de l'évolution du régime incitatif

La LF 2017 a institué un régime d'incitation fiscale permettant le transfert des immobilisations corporelles entre les sociétés soumises à l'IS, à l'exclusion des OPCI, sans incidence sur leur résultat fiscal, si ce transfert est effectué entre les membres d'un groupe de sociétés constitué à l'initiative d'une société mère qui détient d'une manière continue, directement ou indirectement, 80% au moins du capital social desdites sociétés, sous réserve du respect des conditions et obligations prévues par les articles 20 bis et 161 bis-I du CGI.

Le champ d'application de ce régime a été ensuite élargi aux immobilisations incorporelles et financières par la LF 2020 et ce, dans le cadre de l'encouragement des opérations de restructuration des groupes de sociétés, en vue de renforcer leur compétitivité et de faciliter la réallocation de leurs moyens de production et de leurs actifs.

B-Modifications introduites par la LF 2025

Dans le cadre de l'amélioration du régime d'incitation fiscale aux opérations de restructuration des groupes de sociétés, tel que prôné par la loi cadre n° 69-19 portant réforme fiscale, la LF 2025 a introduit plusieurs modifications au niveau des articles 20 bis et 161 bis-I du CGI.

a) Réduction du seuil de participation dans les sociétés détenues par la société mère du groupe

En vue d'encourager les opérations de restructuration intragroupe, le seuil de participation détenue, d'une manière continue directement ou indirectement, par la société mère dans le capital social des sociétés du groupe a été réduit de 80% à deux tiers (2/3), pour le bénéfice du régime d'incitation fiscale prévu par l'article 161 bis-I du CGI.

NB : Les groupes de sociétés déjà déclarés à l'administration fiscale continuent à bénéficier dudit régime d'incitation fiscale aux opérations de restructuration, en cas de modification de leur composition pour intégrer de nouvelles sociétés dont la société mère détient au moins les deux tiers (2/3) du capital à partir du 1^{er} janvier 2025 ou en cas de réduction, à partir de la même date, de la participation de la société mère dans les sociétés déjà membres à deux tiers (2/3), sous réserve du respect des conditions et des obligations déclaratives prévues par les articles 20 bis et 161 bis-I du CGI, tel que modifié et complété.

b) Modification de la définition de la notion de transfert des immobilisations

Avant l'entrée en vigueur de la LF 2025, le transfert des immobilisations visé à l'article 161 bis-I du CGI s'entendait de toute opération se traduisant par un transfert de propriété des immobilisations corporelles, incorporelles et financières inscrites à l'actif immobilisé entre les sociétés membres du même groupe, y compris les opérations générant un flux financier, telle que la vente en contrepartie d'une rémunération.

Dans le cadre de la rationalisation du régime incitatif prévu par l'article 161 bis-I du CGI, la LF 2025 a modifié la définition de la notion de transfert pour la limiter aux opérations se traduisant par un transfert de propriété desdites immobilisations entre les sociétés membres du même groupe, en contrepartie de l'octroi de titres de participation dans le capital social de la société ayant bénéficié du transfert de ces immobilisations.

Suite à cette modification, une nouvelle condition a été prévue pour l'éligibilité au régime incitatif prévu à l'article 161 bis-I du CGI. Ainsi, il a été prévu que les titres reçus par les sociétés concernées en contrepartie du transfert des immobilisations précitées ne doivent être ni cédés, ni retirés ou apportés à une autre société n'appartenant pas au groupe.

c) Possibilité d'opter pour la méthode d'évaluation des immobilisations transférées à leur valeur réelle ou à leur valeur nette comptable

Avant l'entrée en vigueur de la LF 2025, les immobilisations transférées dans le cadre du régime d'incitation fiscale aux opérations de restructuration des groupes de sociétés devaient être évaluées à leur valeur réelle au jour du transfert.

En vue d'améliorer ce régime, l'article 8 de la LF 2025 a complété les dispositions de l'article 161 bis-I du CGI, afin d'instituer la possibilité d'opter soit pour la méthode d'évaluation des immobilisations transférées à leur valeur réelle à la date du transfert, soit pour la méthode d'évaluation desdites immobilisations à leur valeur nette comptable (VNC).

1) Méthode d'évaluation des immobilisations transférées à leur valeur réelle à la date du transfert

En cas d'option pour l'évaluation des immobilisations transférées à leur valeur réelle à la date du transfert, les sociétés ayant transféré ces immobilisations bénéficient d'un sursis de paiement de l'IS correspondant à la plus-value nette résultant de ce transfert.

A ce titre, il est rappelé que les sociétés ayant bénéficié du transfert des immobilisations ne peuvent déduire de leur résultat fiscal les dotations aux amortissements et aux provisions de ces immobilisations que dans la limite des dotations aux amortissements et aux provisions calculées sur la base de leur valeur d'origine figurant dans l'actif de la société du groupe ayant opéré la première opération de transfert.

Toutefois, en cas de cession ultérieure des immobilisations transférées à leur valeur réelle, les amortissements réintégrés durant la période de la détention desdites immobilisations chez la société ayant bénéficié du transfert sont déduits extra-comptablement, vu que la plus-value nette imposable chez cette société est déterminée, dans ce cas, compte tenu des amortissements comptables pratiqués, sachant que la société ayant opéré le transfert initial doit régulariser sa situation fiscale en payant l'IS ayant fait l'objet de sursis de paiement.

2) Méthode d'évaluation des immobilisations transférées à leur valeur nette comptable à la date du transfert

En cas d'option pour l'évaluation des immobilisations transférées à leur valeur nette comptable (VNC), ces immobilisations sont inscrites dans le bilan des sociétés bénéficiaires du transfert à leur valeur, avant l'opération de transfert, figurant au dernier bilan clos des sociétés ayant procédé au transfert.

Ainsi, la société ayant bénéficié du transfert des immobilisations précitées reprend à son actif la valeur d'origine des immobilisations transférées et les amortissements et provisions y afférents, à la date de transfert, le cas échéant, tels qu'ils étaient constatés par la société ayant effectué le transfert.

De ce fait, la société ayant bénéficié du transfert continue à calculer les dotations aux amortissements et provisions sur la base de la valeur d'origine qu'avaient lesdites immobilisations dans l'actif de la société ayant opéré le transfert.

d) Institution de la règle du sursis de paiement de l'IS sur la plus-value nette réalisée

Avant l'entrée en vigueur de la LF 2025, les dispositions de l'article 161 bis-I du CGI prévoyaient que les immobilisations corporelles, incorporelles et financières transférées devaient être évaluées à leur valeur réelle au jour du transfert et que la plus-value résultant du transfert desdites immobilisations bénéficie du sursis d'imposition et elle n'est donc pas prise en considération pour la détermination du résultat fiscal des sociétés ayant opéré le transfert.

En vue de rationaliser le mode de régularisation de l'imposition des plus-values réalisées lors du transfert des immobilisations à la valeur réelle, la LF 2025 a modifié les dispositions de l'article 161 bis-I précité pour instituer la règle du sursis de paiement de l'IS correspondant à la plus-value nette résultant de ce transfert, au lieu du sursis d'imposition des plus-values et ce, à l'instar de ce qui est prévu dans les autres régimes incitatifs de restructuration des entreprises.

L'IS objet du sursis de paiement est calculé sur la base de la plus-value nette résultant de l'opération **de transfert au taux en vigueur** lors de la réalisation de cette opération.

Il est rappelé que sur le plan comptable, l'IS ayant fait l'objet de sursis du paiement doit être constaté dans les comptes de la société apporteuse.

En effet, le CGNC prévoit que la charge probable d'impôt rattachable à l'exercice mais différée dans le temps et dont la prise en compte définitive dépend d'éléments futurs, doit être comptabilisée dans le compte n° 1551 « Provisions pour impôts » sachant que cette provision de l'IS n'est pas déductible fiscalement.

A titre de rappel, en cas de non-respect des conditions prévues par l'article 161 bis-I du CGI, la situation de toutes les sociétés du groupe concernées par les opérations de transfert d'une immobilisation est régularisée, selon les règles de droit commun, comme s'il s'agissait d'opérations de cessions et ce, au titre de l'exercice au cours duquel la défaillance est intervenue.

Ainsi, les sociétés concernées doivent verser spontanément l'IS ayant fait l'objet de sursis du paiement, par procédé électronique, selon un modèle établi par l'administration à cet effet, dans les trois mois suivant la date de clôture de l'exercice de défaillance.

Il est à signaler qu'en cas de cession partielle des titres acquis en contrepartie du transfert des immobilisations, le versement du montant de l'IS, ayant fait l'objet de sursis de paiement, est effectué au prorata des titres cédés.

e) Obligations des sociétés du groupe concernées par le transfert des immobilisations

Dans le cadre de l'harmonisation, la LF 2025 a complété les dispositions de l'article 20 bis du CGI, pour préciser les renseignements à servir dans l'état produit par les sociétés ayant transféré les immobilisations et celles ayant bénéficié du transfert desdites immobilisations, dans les trois (3) mois qui suivent la date de clôture de l'exercice de transfert, comme suit :

- la valeur d'origine figurant à l'actif de la société du groupe ayant opéré la première opération de transfert ;

- la valeur choisie pour l'évaluation des immobilisations transférées ;
- la valeur nette comptable desdites immobilisations ;
- la valeur réelle des immobilisations au jour du transfert ;
- l'impôt sur les sociétés correspondant à la plus-value nette résultant de l'opération de transfert ayant fait l'objet de sursis de paiement ;
- la valeur des titres acquis en contrepartie dudit transfert.

Il a été également prévu qu'en cas de cession totale ou partielle des titres acquis en contrepartie du transfert desdites immobilisations, le service local des impôts doit être avisé par la société concernée.

NB : Eu égard au nouveau seuil de participation de la société mère dans le capital social des sociétés membres du groupe de sociétés, la composition de ce groupe peut être modifiée, sous réserve du respect des obligations prévues par les dispositions de l'article 20 bis du CGI.

Date d'effet :

Conformément aux dispositions de l'article 8-IV-5 de la LF 2025, les nouvelles dispositions des articles 20 bis et 161 bis-I du CGI, sont applicables aux opérations de transfert des immobilisations réalisées à compter du 1^{er} janvier 2025.

Exemples d'illustration :

La société « A » fait partie d'un groupe de sociétés composé d'une société mère (M) et de trois sociétés filiales (A, B et C), éligible au régime d'incitation fiscale prévu à l'article 161 bis-I du CGI.

En mars 2022, la société mère a déclaré le groupe à l'administration fiscale.

Le 1^{er} janvier 2025, la société A procède à l'apport d'un bien immeuble à la société B. Ce bien a été acquis le 1^{er} janvier 2016 à une valeur d'origine (VO) de 11 000 000 DH et il est constitué des éléments suivants :

- un terrain acquis au prix de : 4 000 000 DH
- des constructions au prix de : 7 000 000 DH

En contrepartie de cet apport, la société « A » a reçu des titres de la société B.

Les constructions apportées sont amorties au taux de 4%.

➤ **Cas d'évaluation des immobilisations apportées à leur valeur réelle (VR)**

La société « A », qui exerce uniquement une activité de négoce et qui réalise la totalité de son chiffre d'affaires localement, a opté pour la méthode d'évaluation des immobilisations apportées à leur valeur réelle (VR) à la date d'apport.

La déclaration du résultat fiscal (RF) de l'exercice 2025, souscrite avant le 1^{er} avril 2026, fait ressortir les éléments suivants :

- Bénéfice hors plus-value (PV) nette d'apport : **90 000 000 DH**
- PV nette d'apport : **13 520 000 DH**

Cette plus-value est calculée comme suit :

Libellé	VO	VNC	VR	Plus-value
Terrain	4 000 000	4 000 000	10 000 000	6 000 000
Constructions	7 000 000	4 480 000 ¹	12 000 000	7 520 000
Total	11 000 000	8 480 000	22 000 000	13 520 000

- Bénéfice net fiscal de l'exercice 2025 :

$$90\,000\,000 + 13\,520\,000 = \mathbf{103\,520\,000\,DH}$$

- IS objet de sursis du paiement : $13\,520\,000 \times \mathbf{34\%} = \mathbf{4\,596\,800\,DH}$

Vu que le bénéfice net fiscal de l'exercice 2025 est supérieur à 100 000 000 DH, le montant de l'IS objet de sursis du paiement est calculé au taux en vigueur au titre de cet exercice, soit **34%**.

- IS dû au titre de l'exercice 2025 : $90\,000\,000 \times \mathbf{34\%} = \mathbf{30\,600\,000\,DH}$
- IS théorique devant servir de base de calcul des acomptes à verser au titre de l'exercice 2026 : $\mathbf{90\,000\,000 \times 20\% = 18\,000\,000\,DH}$

N.B : Les acomptes provisionnels à verser au titre de l'exercice 2026 sont déterminés au taux de 20%, conformément aux dispositions des articles 19-I-B et 247-XXXVII-A du CGI tels que modifié par la LF 2024 qui prévoient que lorsqu'une société réalise au titre d'un exercice un bénéfice net égal ou supérieur à cent millions (100 000 000) de dirhams suite à la réalisation des produits non courants de cession d'immobilisations visés à l'article 9-I-C-1° du CGI, le taux majoré progressivement pour atteindre le taux cible de 35% s'applique uniquement au titre de cet exercice (soit 34% pour l'exercice 2025 dans le cas d'espèce).

➤ **Cas d'évaluation des immobilisations apportées à leur valeur nette comptable (VNC)**

Dans ce cas, l'opération de transfert est réalisée sans incidence sur le résultat fiscal de la société « A » ayant procédé à l'apport, dès lors qu'aucune plus-value ne sera constatée et elle doit produire l'état prévu à l'article 20 bis du CGI.

La société « B » doit inscrire les immobilisations transférées dans son actif immobilisé à leur valeur, avant l'opération de transfert, figurant au dernier bilan clos de la société « A » ayant procédé au transfert.

A ce titre, la société « B » doit reprendre à son bilan les écritures comptables de la société « A » telles qu'elles figuraient dans le bilan de cette dernière notamment, la valeur d'origine des immobilisations transférées ainsi que les amortissements y afférents constatés à la date du transfert et doit continuer à calculer les dotations aux amortissements sur la base de la valeur d'origine précitée.

¹ $7\,000\,000 - (7\,000\,000 \times 4\% \times 9) = 4\,480\,000$

II. MESURES SPECIFIQUES A L'IMPOT SUR LE REVENU

1-Réduction de la charge fiscale des personnes physiques

La réforme de l'IR s'inscrit dans le cadre de la continuité de la mise en œuvre de la loi-cadre n° 69-19 portant réforme fiscale visant, notamment, la baisse de la pression fiscale sur les contribuables au fur et à mesure de l'élargissement de l'assiette.

Cette réforme s'inscrit également dans le cadre de l'exécution de l'engagement du Gouvernement prévu par l'accord d'avril 2024 relatif au dialogue social, afin d'améliorer les revenus des fonctionnaires et des salariés, à travers la réduction de leur charge fiscale en matière de l'IR.

Pour ce faire, la LF 2025 a introduit les mesures suivantes :

A-Réaménagement du barème progressif de l'IR

Le réaménagement du barème progressif de l'IR prévu à l'article 73-I du CGI se présente comme suit :

- le relèvement de la première tranche du barème relative au revenu net exonéré de 30 000 à 40 000 dirhams ;
- la révision des autres tranches du barème, afin de les élargir et de réduire leur taux d'imposition ;
- la réduction du taux marginal du barème précité de 38% à 37%.

Ces modifications se présentent comme suit :

Avant la LF 2025			Après la LF 2025		
Tranches de revenu	Taux	Sommes à déduire	Tranches de revenu	Taux	Sommes à déduire
0 à 30 000	0%	0	0 à 40 000	0%	0
30 001 à 50 000	10%	3 000	40 001 à 60 000	10%	4 000
50 001 à 60 000	20%	8 000	60 001 à 80 000	20%	10 000
60 001 à 80 000	30%	14 000	80 001 à 100 000	30%	18 000
80 001 à 180 000	34%	17 200	100 001 à 180 000	34%	22 000
Au-delà de 180 000	38%	24 400	Au-delà de 180 000	37%	27 400

Date d'effet :

Conformément aux dispositions de l'article 8-IV (10 et 12) de la LF 2025, les dispositions de l'article 73-I du CGI, telles que modifiées, sont applicables :

- aux **revenus**, autres que fonciers, **acquis** à compter du 1^{er} janvier 2025 ;
- et aux **revenus fonciers encaissés** à compter du 1^{er} janvier 2025.

NB : Il est rappelé que la note circulaire n° 717 relative au CGI a défini les revenus acquis comme étant ceux sur lesquels le contribuable a un droit incontestable.

Ainsi, si un salarié perçoit des rappels de salaires, ces derniers constituent des compléments aux paiements déjà effectués au cours des périodes antérieures. De ce fait, ils sont à rattacher auxdites périodes.

De même, les primes et rappels de salaires acquis au titre de l'année 2024 et versés en 2025 sont soumis, en matière d'IR, aux taux du barème en vigueur au 31 décembre 2024.

Par contre, les primes et gratifications non acquises au titre de l'année 2024, du fait que leur fait générateur intervient au cours de l'année 2025, sont soumises aux taux du barème de l'IR en vigueur au 1^{er} janvier 2025. C'est le cas des primes et gratifications déterminées en fonction du résultat de l'entreprise (primes de bilan, de productivité, d'intéressement, etc.) et qui sont attribuées aux salariés au cours de l'année qui suit celle de la réalisation dudit résultat, elles ne sont acquises qu'après réalisation dudit résultat.

De ce fait, les primes et gratifications déterminées en fonction du résultat de l'année 2024 et versées au cours de l'année 2025 sont à considérer comme des rémunérations de l'année 2025 soumises, en matière d'IR, aux taux du barème en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2025.

B-Augmentation du seuil d'application de la retenue à la source au titre des revenus fonciers

Dans le cadre de l'harmonisation avec le réaménagement du barème progressif des taux de l'IR, notamment le relèvement de la première tranche du barème relative au revenu net exonéré de 30 000 à 40 000 dirhams, la LF 2025 a relevé le seuil d'application de la retenue à la source prévue à l'article 160 bis du CGI sur les revenus fonciers, aux taux non libératoires de 10% ou 15%, de **30 000 à 40 000 dirhams**.

Ainsi, 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 dispensées de l'obligation de la retenue à la source à opérer aux taux non libératoires de 10% ou 15%, lorsque le montant des revenus fonciers annuels bruts imposables versé à un propriétaire ne dépasse pas **40 000 dirhams**.

Il convient de préciser que cette dispense d'application de la retenue à la source ne s'applique pas aux revenus fonciers versés aux personnes ayant opté pour l'imposition desdits revenus selon le taux libératoire de 20%.

Par ailleurs, il est rappelé que les contribuables disposant de revenus fonciers ne dépassant pas 40 000 dirhams et/ou d'autres revenus soumis au barème, sont tenus de souscrire leur déclaration annuelle de revenu global au titre de l'ensemble de ces revenus, à l'exception des revenus fonciers ayant fait l'objet de la retenue à la source au taux libératoire de 20% suite à leur option.

Date d'effet :

Conformément aux dispositions de l'article 8-IV-10 de la LF 2025, les dispositions de l'article 160 bis du CGI, telles que modifiées et complétées, sont applicables aux revenus fonciers encaissés à compter du 1^{er} janvier 2025.

C-Augmentation du montant annuel de la réduction de l'IR au titre des charges de famille

La LF 2025 a modifié les dispositions de l'article 74-I du CGI, afin d'augmenter le montant annuel de la réduction de l'IR au titre des charges de famille de 360 à 500 dirhams par personne à charge.

De ce fait, le plafond annuel de cette réduction a été également porté de 2160 à 3000 dirhams, en maintenant ainsi le bénéfice de cette réduction pour six (6) personnes à charge.

Il est rappelé que sont à la charge du contribuable :

- son épouse ;
- ses propres enfants ainsi que les enfants légalement recueillis par lui à son propre foyer à condition :
 - qu'ils ne disposent pas, par enfant, d'un revenu global annuel supérieur à la tranche exonérée du barème de calcul de l'IR, soit 40 000 dirhams ;
 - que leur âge n'excède pas 27 ans. Cette condition d'âge n'est, toutefois, pas applicable aux enfants atteints d'une infirmité les mettant dans l'impossibilité de subvenir à leurs besoins.

Il est rappelé également que la femme contribuable bénéficie des réductions pour charge de famille au titre de son époux et de ses enfants, lorsqu'ils sont légalement à sa charge dans les mêmes conditions précitées.

Date d'effet :

Conformément aux dispositions de l'article 8-IV (10 et 12) de la LF 2025, les dispositions de l'article 74-I du CGI, telles que modifiées, sont applicables :

- aux revenus autres que fonciers **acquis** à compter du 1^{er} janvier 2025 ;
- et aux revenus fonciers **encaissés** à compter du 1^{er} janvier 2025.

D- Relèvement du montant admis en exonération des bons représentatifs des frais de nourriture ou d'alimentation délivrés par les employeurs à leurs salariés

Au regard des dispositions de l'article 57-13° du CGI en vigueur avant le 1^{er} janvier 2025, les bons représentatifs des frais de nourriture ou d'alimentation délivrés par les employeurs à leurs salariés, afin de leur permettre de régler tout ou partie des prix des repas ou des produits alimentaires étaient exonérés de l'IR, dans la limite de 30 dirhams par salarié et par jour de travail.

Dans le cadre du soutien aux salariés, la LF 2025 a modifié les dispositions de l'article 57-13° précité pour relever, à compter du 1^{er} janvier 2025, le montant exonéré des bons précités de **30 à 40 dirhams**, avec possibilité du paiement desdits bons par procédé électronique.

Il convient de rappeler que les dispositions de l'article 57-13° précité prévoient que le montant de ces frais ne peut en aucun cas être supérieur à 20% du salaire brut imposable et que cette exonération ne peut être cumulée avec les indemnités alimentaires accordées aux salariés travaillant dans des chantiers éloignés de leur lieu de résidence.

E- Exonération de l'IR des pensions de retraite et des rentes viagères versées dans le cadre des régimes de retraite de base

Avant le 1^{er} janvier 2025, les pensions de retraite et les rentes viagères étaient soumises à l'IR aux taux du barème progressif visé à l'article 73-I du CGI, après application de l'abattement forfaitaire prévu à l'article 60-I dudit code, fixé comme suit :

- 70% sur le montant brut desdites pensions et rentes viagères qui ne dépasse pas annuellement 168 000 DH ;
- 40% pour le surplus.

Dans le cadre de la réforme de l'IR et afin de soutenir le pouvoir d'achat des retraités, la LF 2025 a institué l'exonération de l'IR pour les pensions de retraite et rentes viagères versées dans le cadre des régimes de retraite de base, selon la démarche progressive suivante :

- l'application, à titre transitoire, d'une réduction de 50% de l'IR au titre des pensions de retraite et rentes viagères, acquises dans le cadre des régimes de retraite de base, au titre de l'année 2025 ;
- l'exonération totale de l'IR desdites pensions de retraite et rentes viagères acquises, dans le cadre des régimes de retraite de base, à compter du 1^{er} janvier 2026.

a) Réduction de 50% de l'IR pour les pensions de retraite et des rentes viagères acquises dans le cadre des régimes de retraite de base au titre de l'année 2025

L'article 8-IV-8 de la LF 2025 a prévu qu'à titre transitoire et nonobstant toutes dispositions contraires, les titulaires des pensions de retraite et des rentes viagères acquises dans le cadre des régimes de retraite de base visés à l'article 59-II-A du CGI, à l'exclusion de celles acquises dans le cadre des régimes de retraite complémentaire, bénéficient d'une réduction de 50% du montant de l'IR dû au titre desdites pensions de retraite et rentes viagères acquises au titre de l'année 2025.

b) Exonération totale de l'IR des pensions de retraite et des rentes viagères acquises dans le cadre des régimes de retraite de base à compter du 1^{er} janvier 2026

L'article 57-27° du CGI, tel que complété par l'article 8 de la LF 2025, prévoit que sont exonérées de l'IR, les pensions de retraite et les rentes viagères versées dans le cadre des régimes de retraite de base visés à l'article 59-II-A dudit code, à l'exclusion de celles versées dans le cadre des régimes de retraite complémentaire.

Cette exonération s'applique, notamment, aux retraites de base versées dans le cadre :

- du régime des pensions civiles institué par la loi n° 11 - 71 du 12 kaada 1391 (30 décembre 1971) ;
- du régime des pensions militaires institué par la loi n° 13-71 du 12 kaada 1391 (30 décembre 1971) ;
- du régime collectif d'allocation de retraite (RCAR) institué par le dahir portant loi n° 1-77-216 du 20 chaoual 1397 (4 octobre 1977) ;
- du régime de sécurité sociale (CNSS) régi par le dahir portant loi n° 1-72-184 du 15 joumada II 1392 (27 juillet 1972) ;
- des régimes de retraite prévus par les statuts des organismes marocains de retraite constitués et fonctionnant conformément à la législation et à la réglementation en vigueur en la matière.

Ainsi, l'exonération précitée ne concerne pas les pensions de retraite et les rentes viagères versées dans le cadre des régimes de retraite complémentaire qui demeurent soumises à l'IR dans les conditions de droit commun, à savoir l'imposition aux taux du barème progressif visé à l'article 73-I du CGI après application, le cas échéant, de l'abattement forfaitaire prévu à l'article 60-I dudit code. Il s'agit notamment des pensions de retraite et des rentes viagères versées par :

- la Caisse Interprofessionnelle Marocaine de Retraite (CIMR) ;
- le régime complémentaire du RCAR ;
- le régime de retraite complémentaire CMR-ATTAKMILI ;
- et les autres instruments d'épargne retraite facultatifs qui donnent droit à une pension complémentaire.

Quant aux pensions de retraite de source étrangère, elles demeurent soumises à l'IR aux taux du barème progressif visé à l'article 73-I du CGI, après application de l'abattement forfaitaire prévu à l'article 60-I précité, avec possibilité de bénéficier de la réduction de 80% du montant de l'impôt dû au titre de ces pensions et correspondant aux sommes transférées à titre définitif en dirhams non convertibles, prévue à l'article 76 du CGI.

La LF 2025 a également modifié et complété les dispositions de l'article 86 (5° et 7°) du CGI pour prévoir la dispense de l'obligation de dépôt de la déclaration annuelle du revenu global pour :

- les contribuables disposant uniquement de pensions de retraite dans le cadre des régimes de retraite complémentaire, payées par plusieurs débirentiers domiciliés ou établis au Maroc et tenus d'opérer la retenue à la source telle que prévue à l'article 156-I du CGI, dont le total cumulé du montant net imposable au titre desdites pensions n'excède pas le seuil exonéré de 40 000 DH prévu à l'article 73-I dudit code ;
- les contribuables disposant uniquement de pensions de retraite et rentes viagères exonérées de l'IR visées à l'article 57-27° précité.

NB : Les pensions de retraite et rentes viagères exonérées de l'IR en vertu de l'article 57-27° du CGI ne sont pas prises en considération dans la base imposable du contribuable disposant d'autres revenus imposables.

Date d'effet

L'article 8-IV-8 de la LF 2025 prévoit que l'exonération totale de l'IR et la dispense de la déclaration prévues par les dispositions des articles 57-27° et 86 (5° et 7°) du CGI, telles que modifiées et complétées, s'appliquent aux pensions de retraite et rentes viagères acquises, dans le cadre des régimes de retraite de base, à compter du 1^{er} janvier 2026.

Exemples d'illustration :

Exemple n° 1 : Cas d'un contribuable disposant d'une pension de retraite au titre de l'année 2025

Un contribuable marié bénéficie au titre de l'année 2025 d'une pension de retraite annuelle de source marocaine versée dans le cadre d'un régime de retraite de base, d'un montant brut de 240 000 DH :

Calcul de la base imposable :

- Montant brut de la pension :240 000 DH
- Montant de l'abattement : $(168\,000 \times 70\%) + (72\,000 \times 40\%)$: 146 400 DH
- Retenues au titre de l'AMO :4 800 DH
- Montant net imposable : $240\,000 - 146\,400 - 4\,800$ 88 800 DH

Calcul de l'impôt dû :

- Montant de l'IR calculé : $(88\,800 \times 30\%) - 18\,000$: 8 640 DH
- **Réduction de 50% de l'impôt dû** : $(8\,640 \times 50\%)$: **4 320 DH**
- **Réduction pour charge de famille** (marié) :**500 DH**

Soit un impôt dû de : $8\,640 - 4\,320 - 500 = 3\,820$ DH

Exemple n° 2 : Cas d'un contribuable disposant au titre de l'année 2026 des pensions de retraite et d'un revenu foncier

Un contribuable marié bénéficie au titre de l'année 2026 :

- d'une pension de retraite de source marocaine versée dans le cadre d'un **régime de retraite de base**, d'un montant annuel brut de 120 000 DH,
- d'une pension de retraite de source marocaine versée dans le cadre des régimes de **retraite complémentaire**, servie sous forme d'une rente viagère d'un montant annuel brut de 80 000 DH,
- et d'un revenu foncier annuel brut imposable de 180 000 DH provenant de la location de trois appartements à usage d'habitation à des particuliers.

Dans ce cas, ledit contribuable est tenu de souscrire sa déclaration annuelle du revenu global avant le 1^{er} mars 2027 et de verser spontanément, dans ce même délai, le montant de l'IR correspondant à sa retraite complémentaire servie sous forme d'une rente viagère et son revenu foncier.

Quant à la pension de retraite versée dans le cadre d'un régime de retraite de base, elle est exonérée de l'IR en vertu de l'article 57-27° du CGI et n'est pas prise en considération dans la base imposable du revenu global imposable dudit contribuable.

Ainsi, le montant de l'IR correspondant aux revenus précités est liquidé comme suit :

Détermination de la base imposable :

- Montant du **revenu foncier** annuel brut.....180 000 DH
 - Abattement au titre des revenus fonciers : $180\,000 \times 40\%$ 72 000 DH
 - Montant du revenu foncier net imposable : $180\,000 - 72\,000$ **108 000 DH**
- Montant brut de la **rente viagère** versée dans le cadre des régimes de retraite complémentaire..... 80 000 DH
 - Abattement au titre de la rente viagère : $80\,000 \times 70\%$ 56 000 DH
 - Montant net imposable de la rente viagère : $80\,000 - 56\,000$ **24 000 DH**
- **Revenu global net imposable** : $108\,000 + 24\,000$ **132 000 DH**

Calcul de l'impôt dû :

- Montant de l'IR calculé : $(132\ 000 \times 34\%) - 22\ 000$: 22 880 DH
- Réduction pour charge de famille (marié) :500 DH

Soit un impôt dû de : 22 880 – 500 = 22 380 DH

2-Révision des conditions d'exonération de l'indemnité de stage pour la promotion de l'emploi

Avant le 1^{er} janvier 2025, les dispositions de l'article 57-16° du CGI exonéraient de l'IR l'indemnité de stage mensuelle brute plafonnée à 6 000 dirhams, versée au stagiaire lauréat de l'enseignement supérieur ou de la formation professionnelle ou titulaire d'un baccalauréat, par les entreprises du secteur privé pour une période de 24 mois, sous réserve du respect des conditions prévues par ledit article.

Dans le cadre de la mise en œuvre de la feuille de route pour la promotion de l'emploi et afin de pallier la problématique de recrudescence des chômeurs non qualifiés, la LF 2025 a modifié les dispositions de l'article 57-16° précité pour introduire les mesures suivantes :

- l'élargissement du bénéfice de l'exonération précitée au titre de l'indemnité de stage mensuelle brute plafonnée à 6 000 dirhams à tous les stagiaires, y compris les non-diplômés ;
- la réduction de la période de stage éligible à cette exonération de vingt-quatre (24) mois à douze (12) mois ;
- la continuité du bénéfice du stagiaire de l'exonération au titre de l'indemnité de stage dans la limite de douze (12) mois, en cas de changement de l'employeur ;
- l'application de l'exonération de l'IR pour une période de vingt-quatre (24) mois, en cas de recrutement du stagiaire dans le cadre d'un contrat de travail à durée indéterminée, pour le salaire mensuel brut plafonné à dix mille (10 000) dirhams.

Ainsi, l'indemnité de stage mensuelle brute plafonnée à six mille (6 000) dirhams versée au stagiaire par les entreprises du secteur privé bénéficie de l'exonération de l'IR, pour une période de douze (12) mois.

A ce titre, il convient de rappeler qu'en vertu des dispositions de l'article 57-16° précitée, lorsque le montant de l'indemnité de stage versée est supérieur au plafond de six mille (6 000) dirhams, il perd le bénéfice de l'exonération et devient imposable dans son intégralité à l'IR, dans les conditions de droit commun.

L'exonération précitée est accordée dans les conditions suivantes :

- les stagiaires doivent être inscrits à l'ANAPEC ;
- l'application de cette exonération une seule fois pour le même stagiaire. Toutefois, en cas de changement d'employeur, le stagiaire peut continuer à bénéficier de l'exonération dans la limite des douze (12) mois précités ;
- l'employeur doit s'engager à procéder au recrutement définitif d'au moins 60% desdits stagiaires.

En cas de respect des conditions précitées et de recrutement du stagiaire dans le cadre d'un contrat de travail à durée indéterminée, le salaire mensuel brut plafonné à dix mille (10 000) dirhams versé à ce dernier, bénéficie également de l'exonération de l'IR pour une période de vingt-quatre (24) mois.

Il est à rappeler que le **salaire mensuel brut** correspond au montant total des rémunérations brutes d'un salarié, avant application des exonérations et déductions prévues aux articles 57 et 59 du CGI.

Il est rappelé que les modalités de détermination du taux de 60% de recrutement des bénéficiaires de contrats d'insertion ont été fixées par le décret n° 2-15-906 du 07 mars 2016 pris pour l'application du dahir n° 1.93.16 fixant les mesures d'encouragement aux entreprises organisant des stages au profit des titulaires de certains diplômes en vue de leur formation-insertion tel que modifié et complété.

En cas de non-respect de la condition de recrutement définitif d'au moins 60% des stagiaires, l'IR est régularisé dans les conditions de droit commun.

Date d'effet :

Les dispositions de l'article 57-16° du CGI, telles que modifiées et complétées par le paragraphe I de l'article 8 de la LF 2025, sont applicables aux contrats conclus à compter du 1^{er} janvier 2025.

Ainsi, les contrats de stage conclus avant le 1^{er} janvier 2025 demeurent régis par les dispositions de l'article 57-16° précité en vigueur avant cette date.

3-Amélioration du régime de l'IR au titre des revenus fonciers

Avant le 1^{er} janvier 2025, les titulaires de revenus fonciers soumis à la retenue à la source (RAS) étaient tenus de souscrire une déclaration au titre de leur revenu global en fin d'année après imputation, le cas échéant, de la RAS opérée au cours de l'année concernée au taux non libératoire de 10% ou 15% prévus par l'article 73-II (B-5° et C-4°) du CGI.

Afin d'assurer l'équité fiscale et de simplifier ce mode d'imposition, notamment pour les salariés et les retraités, la LF 2025 a modifié et complété les dispositions des articles 64-IV, 73 (II-F-12°), 86-6° et 160 bis du CGI, pour octroyer aux contribuables concernés la possibilité d'opter pour l'imposition de ces revenus, pour leur montant brut, au taux libératoire de 20% prévu à l'article 73-II-F-12° dudit code.

A. Contribuables concernés

L'article 64 du CGI a été complété par un nouveau paragraphe IV prévoyant que les contribuables disposant de revenus fonciers soumis à la RAS peuvent opter pour l'imposition desdits revenus selon le taux libératoire de 20%, sur la base du montant brut imposable des revenus fonciers prévu au I dudit article.

A ce titre, il est rappelé que les revenus fonciers soumis à la RAS, en vertu des dispositions de l'article 160 bis du CGI, sont ceux versés par 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, à des personnes physiques.

B. Modalités d'option à l'imposition selon le taux libératoire

Pour opter pour l'imposition selon le taux libératoire, une demande doit être souscrite par les contribuables concernés, au titre de leurs revenus fonciers soumis à la retenue à la source, par procédé électronique, auprès de l'administration fiscale contre récépissé, selon un modèle établi à cet effet.

Les contribuables concernés doivent remettre une copie du récépissé précité aux locataires chargés d'opérer la RAS, au moins 30 jours avant la date de l'échéance du versement du loyer du mois qui suit celui de dépôt de la demande d'option.

Ladite option prend effet à compter du mois qui suit celui de la remise de la copie du récépissé précité aux personnes chargées d'opérer la retenue à la source.

A ce titre, il convient de préciser que cette option concerne l'ensemble des biens mis en location par le contribuable, dont les revenus locatifs sont soumis à la RAS. Ainsi, un contribuable qui dispose de plusieurs biens immeubles dont les revenus locatifs sont soumis à la RAS, doit souscrire une seule demande d'option dont une copie du récépissé doit être remise à tous ses locataires chargés d'opérer ladite RAS.

Pour mettre fin à l'option précitée, les contribuables concernés doivent souscrire une demande, par procédé électronique auprès de l'administration fiscale contre récépissé, selon un modèle établi à cet effet. Ils doivent également remettre une copie dudit récépissé à toutes les personnes chargées d'opérer la retenue à la source au moins 15 jours avant la date de l'échéance du versement du loyer du mois qui suit celui de dépôt de la demande précitée.

C. Dispense de la déclaration annuelle du revenu global

L'article 86 du CGI a été complété par un nouvel alinéa 6° afin de dispenser les contribuables disposant des revenus fonciers de l'obligation de souscrire la déclaration annuelle du revenu global, pour la partie de ces revenus soumise à la retenue à la source au taux libératoire de 20%.

A ce titre, il est précisé que les revenus fonciers qui n'ont pas été soumis à la RAS au taux libératoire de 20%, doivent être déclarés dans la déclaration annuelle du revenu global et régularisés selon les taux du barème progressif.

D. Obligation de retenue à la source au taux libératoire

L'article 160 bis du CGI a été complété par de nouvelles dispositions qui prévoient l'obligation de la retenue à la source au taux de 20% au titre des revenus fonciers versés aux contribuables qui ont opté pour l'imposition prévue à l'article 64-IV dudit code selon ce taux libératoire.

Cette retenue à la source est effectuée sur la base du revenu foncier brut imposable des immeubles donnés en location, constitué par le montant brut total des loyers augmenté des dépenses incombant normalement au propriétaire ou à l'usufruitier et mises à la charge des locataires et diminué des charges supportées par ledit propriétaire ou usufruitier pour le compte des locataires et ce, conformément aux dispositions de l'article 64-I du CGI.

A ce titre, il est précisé que la retenue à la source précitée s'applique aux revenus bruts fonciers imposables, sans application ni de l'abattement forfaitaire de 40% prévu à l'article 64-II du CGI, ni du seuil d'exonération de 40 000 dirhams.

Date d'effet :

Les dispositions des articles 64-IV, 73 (II-F-12°), 86-6° et 160 bis du CGI, telles que modifiées et complétées par le paragraphe I de l'article 8 de la LF 2025, sont applicables aux revenus fonciers encaissés à compter du 1^{er} janvier 2025.

N.B : Pour bénéficier de l'imposition selon le taux libératoire au titre de l'ensemble des revenus fonciers encaissés au titre de l'année 2025, les contribuables concernés doivent souscrire la demande d'option auprès de l'administration fiscale contre récépissé et remettre une copie dudit récépissé à l'ensemble de leurs locataires chargés d'opérer la retenue à la source avant le versement du premier loyer au titre de l'année 2025.

Néanmoins, en cas de souscription de la demande d'option par un contribuable après le versement du premier loyer de l'année 2025 et de prélèvement par une société X de la retenue à la source au titre de ce mois au taux de 10% ou 15%, il est admis, par tolérance administrative au cours de cette période transitoire, que ce contribuable demande à la société X d'effectuer une régularisation sur les revenus fonciers versés ultérieurement, afin que l'ensemble des retenues à la source au titre des revenus fonciers de l'année 2025 soient effectuées selon le taux libératoire de 20%.

Ledit contribuable bénéficiera ainsi de la dispense de l'obligation de souscrire la déclaration annuelle du revenu global, pour les revenus fonciers qui ont été soumis effectivement à la retenue à la source au taux libératoire de 20%.

A défaut, les revenus fonciers qui n'ont pas été soumis à la RAS au taux libératoire de 20% devront être déclarés dans la déclaration annuelle du revenu global et soumis aux taux du barème progressif.

Exemples d'illustration :

Exemple n° 1 :

Un contribuable marié, ayant trois enfants à charge, dispose au titre de l'année 2025 des revenus suivants :

- un revenu salarial net imposable de 120 000 DH dont le montant de l'impôt retenu à la source est de 16 800 DH, sachant que ce revenu est payé par un seul employeur ;
- des revenus fonciers bruts imposables de 144 000 DH (soit 12 000 DH par mois) provenant de la location d'un magasin commercial à une société « X ».

Cas 1 : Option à l'imposition des revenus fonciers selon le taux libératoire de 20%

Supposons que le contribuable concerné **a opté pour l'imposition libératoire des revenus fonciers** provenant de la location de son magasin commercial selon le taux libératoire de 20%, en souscrivant le 10 janvier 2025, soit avant le versement du premier loyer au titre de l'année 2025, une demande d'option, par procédé électronique, auprès de l'administration fiscale contre récépissé et il a remis le même jour une copie dudit récépissé à la société « X » et ce, conformément aux dispositions de l'article 64-IV du CGI.

A cet effet, en vertu des articles 160 bis (2^{ème} alinéa) et 174-IV du CGI, la société « X », ayant accusé réception de la copie du récépissé précité, est tenue :

- d'opérer la retenue à la source au titre du revenu foncier brut imposable versé au propriétaire selon le taux libératoire de 20%,
- et de verser le montant de l'IR correspondant avant l'expiration du mois suivant celui au cours duquel ladite retenue a été opérée.

Le cumul des retenues à la source effectuées au cours de l'année au titre des revenus fonciers est de : $(12\ 000 \times 20\%) \times 12 = 28\ 800$ DH

Dans ce cas et conformément aux dispositions de l'article 86 (2° et 6°) du CGI, le contribuable susvisé est dispensé de l'obligation de souscrire la déclaration annuelle du revenu global, du fait qu'il dispose uniquement d'un revenu salarial payé par un seul employeur et des revenus fonciers soumis à la retenue à la source au taux libératoire de 20%.

Cas 2 : Imposition des revenus fonciers dans les conditions du droit commun

Supposons que le contribuable concerné **n'a pas opté pour l'imposition des revenus fonciers selon le taux libératoire**. Dans ce cas, en vertu des articles 160 bis (1^{er} alinéa) et 174-IV du CGI, la société « X » est tenue :

- d'opérer la RAS au taux non libératoire de 15%, au titre du revenu foncier brut imposable versé au propriétaire dès lors que le montant annuel des loyers dépasse 120 000 DH,
- et de verser le montant de l'IR correspondant avant l'expiration du mois suivant celui au cours duquel ladite retenue a été opérée.

Le cumul des retenues à la source effectuées au cours de l'année au titre des revenus fonciers est de :

$$144\ 000 \times 15\% = 21\ 600 \text{ DH}$$

Ledit contribuable doit souscrire une déclaration annuelle de son revenu global, avant le 1^{er} mars 2026, comprenant son revenu salarial et celui foncier soumis à la RAS au taux non libératoire de 15%.

Ainsi, le montant de l'IR correspondant auxdits revenus est liquidé comme suit :

Détermination de la base imposable :

- Montant brut annuel imposable du revenu foncier :144 000 DH
- Abattement au titre des revenus fonciers : $144\ 000 \times 40\%$ 57 600 DH
- Montant du revenu foncier net imposable : $144\ 000 - 57\ 600$ 86 400 DH
- Montant du revenu salarial net imposable :120 000 DH
- **Revenu global net imposable** : $120\ 000 + 86\ 400$ **206 400 DH**

Calcul de l'impôt dû :

- Impôt brut : $(206\ 400 \times 37\%) - 27\ 400$ 48 968 DH
- Réduction pour charge de famille (marié ayant trois enfants) : $500 \times 4 = 2\ 000$ DH
- Montant de l'IR retenu à la source : $16\ 800 + 21\ 600$ 38 400 DH
- **Impôt à payer** : $48\ 968 - 2\ 000 - 38\ 400$ **8 568 DH**

A cet effet, il est à préciser que le contribuable susvisé est tenu de verser spontanément, dans le même délai que la déclaration annuelle de son revenu global susvisée, le montant de l'IR correspondant ainsi calculé.

Exemple n° 2 :

Soit un contribuable marié ayant deux enfants à charge et disposant au titre de l'année 2025 des revenus ci-après :

- revenu salarial net imposable de 170 000 DH dont le montant de l'impôt retenu à la source est de 34 300 DH ;
- revenus fonciers bruts imposables de 324 000 DH provenant de la location :
 - d'un appartement à un établissement public « X » de 144 000 DH, soit 36 000 DH par trimestre ;
 - d'un magasin commercial à une société « Y » de 96 000 DH, soit 8 000 DH par mois ;
 - et d'un appartement à usage d'habitation à un particulier de 84 000 DH.

A ce titre, il est à préciser que le contribuable concerné a opté en février 2025 pour l'imposition de l'ensemble de ces revenus fonciers soumis à la RAS (loyers provenant des biens immeubles donnés en location à l'établissement public X et à la société Y) selon **le taux libératoire de 20%**, en souscrivant une demande d'option, par procédé électronique, auprès de l'administration fiscale contre récépissé et ce, conformément aux dispositions de l'article 64-IV du CGI.

Ledit contribuable a remis la copie dudit récépissé à l'établissement public X. Toutefois, il n'a pas remis cette copie à la société Y.

A cet effet, l'établissement public X a opéré la retenue à la source au titre du revenu foncier brut imposable versé à la fin de chaque trimestre au propriétaire selon le taux libératoire de 20% et il a versé le montant de l'IR correspondant au Trésor et ce, conformément aux dispositions des articles 160 bis (2^{ème} alinéa) et 174-IV du CGI.

Le cumul des retenues à la source effectuées par cet établissement public au cours de l'année est de :

$$(36\,000 \times 20\%) \times 4 = 28\,800 \text{ DH}$$

La société « Y », n'ayant pas reçu la copie du récépissé de la demande d'option précitée, a opéré la RAS au **taux non libératoire de 10%** au titre du revenu foncier brut imposable versé au propriétaire dès lors que le montant annuel des loyers ne dépasse pas 120 000 DH et elle a versé le montant de l'IR correspondant et ce, conformément aux dispositions des articles 160 bis (1^{er} alinéa) et 174-IV du CGI.

Le cumul des retenues à la source effectuées par la société Y au cours de l'année :

$$(8\,000 \times 10\%) \times 12 = 9\,600 \text{ DH}$$

Le contribuable concerné doit souscrire une déclaration annuelle de son revenu global, avant le 1^{er} mars 2026, au titre de :

- son revenu salarial,
- son revenu foncier soumis à la RAS au taux non libératoire de 10%,
- ainsi que son revenu foncier non soumis à la RAS (bien loué par un particulier) :

Détermination de la base imposable :

- Montant brut annuel imposable du revenu foncier soumis à la RAS au taux non libératoire de 10% :96 000 DH
- Montant brut annuel imposable du revenu foncier non soumis à la RAS : 84 000 DH

Ainsi, le montant brut annuel imposable des revenus fonciers est de :

$$96\ 000 + 84\ 000 = 180\ 000\ \text{DH}$$

- Abattement au titre des revenus fonciers : $180\ 000 \times 40\%$ 72 000 DH

Soit un montant du revenu foncier net imposable de :

$$180\ 000 - 72\ 000 = 108\ 000\ \text{DH}$$

- Montant du revenu salarial net imposable170 000 DH

Ainsi, le revenu global net imposable est de :

$$170\ 000 + 108\ 000 = 278\ 000\ \text{DH}$$

Calcul de l'impôt dû :

- Impôt brut : $(278\ 000 \times 37\%) - 27\ 400$ 75 460 DH
- Réduction pour charge de famille (marié ayant deux enfants) : $500 \times 3 = 1\ 500$ DH
- Montant de l'IR retenu à la source au titre du revenu salarial et du revenu foncier soumis au taux non libératoire : $34\ 300 + 9\ 600$ 43 900 DH

Impôt à payer : $75\ 460 - 43\ 900 - 1\ 500 = 30\ 060$ DH

A cet effet, il est à préciser que le contribuable susvisé est tenu de verser spontanément, dans le même délai que la déclaration annuelle de son revenu global susvisée, le montant de l'IR correspondant ainsi calculé.

Supposant que le contribuable concerné a remis la copie du récépissé de la demande d'option précitée à la société Y au cours du mois de juillet 2025 et que cette société a opéré la retenue à la source au titre du revenu foncier brut imposable versé à partir de ce mois selon le taux libératoire de 20%, ce contribuable sera dispensé de l'obligation de déclarer la partie de ces revenus fonciers soumise à la retenue à la source au taux libératoire de 20%.

NB : Les revenus fonciers qui n'ont pas été soumis à la RAS au taux libératoire de 20% devront être déclarés dans la déclaration annuelle du revenu global et soumis à l'IR aux taux du barème progressif.

Exemple n° 3 :

Un contribuable marié, ayant deux enfants à charge, dispose au titre de l'année 2025 des revenus suivants :

- un revenu salarial net imposable de 250 000 DH dont le montant de l'impôt retenu à la source est de 63 600 DH, sachant que ce revenu est payé par un seul employeur ;
- des revenus fonciers bruts imposables de 36 000 DH (soit 3 000 DH par mois) provenant de la location d'un magasin commercial à une société « Y ».

Cas 1 : Option à l'imposition des revenus fonciers selon le taux libératoire de 20%

Le contribuable concerné a opté pour l'imposition libératoire des revenus fonciers selon le taux libératoire de 20%, en souscrivant le 5 janvier 2025 une demande d'option, par procédé électronique, auprès de l'administration fiscale contre récépissé et il a remis le même jour une copie dudit récépissé à la société « Y ».

A cet effet, la société « Y », ayant accusé réception de la copie du récépissé précité, est tenue en vertu des articles 160 bis (2^{ème} alinéa) et 174-IV du CGI :

- d'opérer la retenue à la source au titre du revenu foncier brut imposable versé au propriétaire selon le taux libératoire de 20%,
- et de verser le montant de l'IR correspondant avant l'expiration du mois suivant celui au cours duquel ladite retenue a été opérée.

Le montant des retenues à la source effectuées au cours de l'année 2025 au titre des revenus fonciers est de : $(3\,000 \times 20\%) \times 12 = 7\,200$ DH

Dans ce cas, et conformément aux dispositions de l'article 86 (2° et 6°) du CGI, le contribuable susvisé est dispensé de l'obligation de souscrire la déclaration annuelle du revenu global, du fait qu'il dispose uniquement d'un revenu salarial payé par un seul employeur et des revenus fonciers soumis à la retenue à la source au taux libératoire de 20%.

Cas 2 : Non option à l'imposition des revenus fonciers selon le taux libératoire de 20%

Le contribuable en question **n'a pas opté pour l'imposition des revenus fonciers selon le taux libératoire**. Dans ce cas, la société « Y » est dispensée de l'obligation d'opérer la RAS au titre du revenu foncier versé au propriétaire, dès lors que le montant annuel des loyers ne dépasse pas le seuil exonéré de 40 000 DH et ce, conformément aux dispositions du 3^{ème} alinéa de l'article 160 bis du CGI.

Dans ce cas, ledit contribuable doit souscrire la déclaration annuelle de son revenu global, avant le 1^{er} mars 2026, comprenant le revenu salarial et foncier.

Ainsi, le montant de l'IR correspondant auxdits revenus est liquidé comme suit :

Détermination de la base imposable :

- Montant brut annuel imposable du revenu foncier : 36 000 DH
- Abattement au titre des revenus fonciers : $36\,000 \times 40\%$ 14 400 DH
- Montant du revenu foncier net imposable : $36\,000 - 14\,400$ **21 600 DH**
- Montant du revenu salarial net imposable : **250 000 DH**
- **Revenu global net imposable** : $21\,600 + 250\,000$ **271 600 DH**

Calcul de l'impôt dû :

- Impôt brut : $(271\,600 \times 37\%) - 27\,400$ 73 092 DH
- Réduction pour charge de famille (marié ayant deux enfants) : $500 \times 3 = 1\,500$ DH
- Montant de l'IR retenu à la source au titre du revenu salarial : 63 600 DH
- **Impôt à payer** : $73\,092 - 1\,500 - 63\,600$ **7 992 DH**

A cet effet, il est à préciser que le contribuable susvisé est tenu de verser spontanément, dans le même délai que la déclaration annuelle de son revenu global susvisée, le montant de l'IR correspondant ainsi calculé.

4- Création d'une nouvelle catégorie de revenus imposables en matière d'IR

Avant l'entrée en vigueur de la LF 2025, le champ d'application de l'IR ne permettait pas d'appréhender certains revenus des personnes physiques qui ne se rattachent pas à l'une des cinq catégories de revenus et profits soumis à cet impôt, tels que prévus à l'article 22 du CGI, à savoir :

- les revenus professionnels ;
- les revenus provenant des exploitations agricoles ;
- les revenus salariaux et revenus assimilés ;
- les revenus et profits fonciers ;
- les revenus et profits de capitaux mobiliers.

Afin d'assurer l'équité fiscale, la LF 2025 a complété l'article 22 précité par un nouvel alinéa « 6° », pour **créer une nouvelle catégorie de revenus imposables** à l'IR dite « les autres revenus et gains » qui permet d'appréhender les autres revenus et gains imposables **qui ne relèvent pas de l'une des cinq catégories** de revenus précitées et ce, conformément aux bonnes pratiques internationales.

Dans ce sens, la LF précitée a complété le CGI par **un nouvel article 70 bis** qui définit les autres revenus et gains pour l'application de l'impôt sur le revenu. Cet article prévoit que cette nouvelle catégorie comprend les revenus et gains, qui ne relèvent pas de l'une des catégories visées à l'article 22 (1° à 5°) du CGI, suivants :

- les revenus évalués dans le cadre de la procédure de l'examen de l'ensemble de la situation fiscale des personnes physiques dont la source n'a pas été justifiée ;
- les gains de jeux de hasard par internet de source étrangère quelle que soit leur forme ;
- les revenus et gains divers provenant des opérations lucratives qui ne relèvent pas d'une autre catégorie de revenus.

A- Revenus évalués dans le cadre de la procédure de l'examen de l'ensemble de la situation fiscale des personnes physiques dont la source n'a pas été justifiée

Il est rappelé que la LF 2024 avait complété **l'article 30 du CGI par l'alinéa 4°**, afin de préciser que sont considérés comme revenus professionnels pour l'application de l'impôt sur le revenu, les revenus évalués dans le cadre de la procédure de l'examen de l'ensemble de la situation fiscale des personnes physiques dont la source **n'a pas été justifiée**.

Suite à la création de la nouvelle catégorie de revenus imposables à l'IR, la LF 2025 a reclassé ces revenus dans cette nouvelle catégorie « Autres revenus et gains ».

A cet effet, l'article 8-III de la LF 2025 a abrogé l'alinéa 4° de l'article 30 du CGI précité. De même, les dispositions faisant référence à ces revenus ont été supprimées au niveau des articles 34 et 39 du même code.

Il est à rappeler que l'imposition des revenus évalués précités, dans le cadre de l'examen de l'ensemble de la situation fiscale des particuliers, **ne donne pas lieu à un redressement en matière de TVA ou de taxe professionnelle.**

B- Les gains de jeux de hasard par internet de source étrangère

La LF 2025 a institué l'obligation de retenue à la source (RAS) sur les gains de jeux de hasard par internet de source étrangère.

Les gains de jeux de hasard s'entendent de tous les gains des jeux dont le fonctionnement repose totalement ou partiellement sur **le hasard**, quelle que soit leur nature ou leur forme.

A ce titre, la LF 2025 a introduit les modifications suivantes :

➤ Obligation de retenue à la source et de versement

Les dispositions de la LF 2025 ont complété le CGI par un nouvel **article 160 ter** en vue d'instituer l'obligation d'opérer, pour le compte du Trésor, une retenue à la source au **taux libératoire de 30%** prévu à l'article 73-II-G-9° dudit code, **par les établissements de crédit et organismes assimilés** ou toute autre personne qui verse ou intervient dans le paiement des gains de jeux de hasard par internet de source étrangère.

Cette retenue à la source est appliquée sur le montant total brut des gains versés, **sans aucune déduction.**

Le montant de cette retenue à la source doit être versé à l'administration fiscale par les personnes précitées par procédé électronique, **selon un modèle établi par l'administration**, avant l'expiration **du mois suivant celui** au cours duquel la retenue à la source a été opérée, conformément aux dispositions de l'article 174-VII du CGI.

➤ Obligation de déclaration des gains de jeux de hasard par internet de source étrangère

Les personnes chargées d'opérer la RAS sur les gains de jeux de hasard par internet de source étrangère, doivent souscrire par procédé électronique auprès de l'administration fiscale, **avant le 1^{er} mars de chaque année**, une déclaration au titre desdits gains, conformément aux dispositions de l'article 154 quater du CGI telles qu'ajoutées par la LF 2025.

Cette déclaration doit comporter, pour chaque bénéficiaire des gains précités, les indications suivantes :

- le prénom et nom ;
- le numéro de la carte nationale d'identité électronique ou la carte de séjour ou le numéro d'identification fiscale ;
- le montant brut des gains versés ;
- le montant de la retenue à la source correspondante.

➤ Régularisation de l'impôt retenu à la source

La LF 2025 a complété les dispositions de l'article 186-A du CGI, afin de prévoir que la majoration de 20% applicable en cas de rectification de la base imposable est portée à 30% pour les contribuables soumis à l'obligation de RAS sur les gains de jeux de hasard par internet de source étrangère.

Cette LF 2025 a également 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 RAS sur les gains de jeux de hasard par internet de source étrangère est également soumise à cette procédure de rectification.

➤ **Sanctions pour infraction en matière de déclaration et de versement**

La LF 2025 a complété le CGI par un nouvel article 203 ter qui prévoit **que les établissements de crédit et organismes** assimilés ou toute personne qui verse ou intervient dans le paiement des gains de jeux de hasard par internet de source étrangère **qui n'ont pas souscrit ou ont souscrit hors délai la déclaration des gains précités**, encourrent les majorations prévues à l'article 184 dudit code calculées sur le montant de l'impôt retenu ou qui aurait dû être retenu.

En cas de déclaration **incomplète ou comportant des éléments discordants**, les **majorations** précitées sont calculées sur le montant de l'impôt retenu ou qui aurait dû être retenu et correspondant aux omissions et inexactitudes relevées.

De même, la LF 2025 précitée a complété les dispositions de l'article 208 du CGI relatives aux sanctions pour paiement tardif des impôts, droits et taxes pour prévoir qu'en cas de défaut de versement ou de versement hors délai du montant de l'impôt retenu à la source visé à l'article 160 ter du même code, la pénalité de 10% est portée à 20%.

➤ **Taxation d'office pour défaut de déclaration**

La LF 2025 a complété l'article 228-I (1° et 3°) du CGI, afin de prévoir que la procédure de taxation d'office pour défaut de déclaration s'applique lorsque :

- les personnes chargées d'opérer la retenue à la source sur les gains de jeux de hasard par internet de source étrangère ne produisent pas dans les délais prescrits la déclaration au titre desdits gains prévue à l'article 154 quater du même code ;
- les personnes susvisées n'effectuent pas ou ne versent pas au Trésor les retenues à la source au titre de ces gains, dont elles sont responsables, conformément aux dispositions de l'article 160 ter dudit code.

➤ **Procédure pour l'application des sanctions en cas de déclaration ne comportant pas certaines indications**

La LF 2025 a également complété l'article 230 bis du CGI, afin de prévoir que la procédure d'application des sanctions en cas de déclaration **ne comportant pas** certaines indications est également applicable lorsque la déclaration des gains de jeux de hasard par internet de source étrangère prévue à l'article 154 quater du CGI ne comporte pas les indications prévues par cet article qui n'ont pas d'incidence sur la base imposable ou sur le montant de l'impôt.

A ce titre, il est rappelé que le contribuable concerné **est invité par lettre dans** les formes prévues à l'article 219 du code précité, à compléter sa déclaration dans un délai de 15 jours suivant la date de réception de ladite lettre.

Si le contribuable susvisé ne complète pas sa déclaration dans le délai précité, l'administration l'informe par lettre, dans les formes prévues à l'article 219 précité, de l'application des sanctions prévues à l'article 184 du CGI.

NB : Il convient de rappeler que les dispositions susvisées concernent les gains de jeux de hasard par internet de source étrangère soumis à l'IR par voie de retenue à la source.

Les titulaires des gains de jeux de hasard de source étrangère n'ayant pas subi de retenue à la source, **demeurent tenus de souscrire la déclaration annuelle de revenu global au titre de leurs revenus de source étrangère**, conformément aux dispositions des articles 25 et 82 du CGI, sous réserve des conventions fiscales tendant à éviter la double imposition.

S'agissant des gains de jeux de hasard de source marocaine, il convient de signaler que la LF 2025 a **institué** une contribution sociale de solidarité sur les bénéfices des entreprises de jeux de hasard qui sera détaillée dans le VIII de la présente note circulaire.

De ce fait, les titulaires des gains de jeux de hasard de source marocaine ne sont pas tenus de souscrire une déclaration ou de verser un impôt au titre de ces gains.

C- Revenus et gains divers provenant des opérations lucratives qui ne relèvent pas d'une autre catégorie de revenus

L'article 70 bis-3° du CGI a inclus dans la définition de la nouvelle catégorie des autres revenus et gains soumis à l'IR, prévue au 6° de l'article 22 du CGI, tous les revenus et gains divers provenant des opérations lucratives qui ne relèvent pas d'une autre catégorie de revenus.

Il s'agit notamment des revenus **non spécifiés et des profits divers occasionnels**, provenant des opérations **ayant un caractère lucratif** effectuées avec l'intention de générer **un revenu ou de réaliser un profit**.

La qualification d'un revenu ou gain divers imposable reste **liée aux circonstances** de sa réalisation, à sa nature et à son origine.

Ainsi, **n'entrent pas dans cette catégorie**, les sommes encaissées à l'occasion d'un acte civil exercé dans des circonstances et conditions ne lui conférant pas un caractère lucratif, **telles que les sommes versées par les parents à leurs enfants pour la prise en charge des études ou d'autres frais, les donations entre ascendants et descendants, la vente occasionnelle par un particulier (non commerçant) d'un bien meuble d'occasion, etc.**

Toutefois, si un particulier réalise des opérations d'achat-revente de biens neufs ou d'occasion ou réalise des prestations de services, même à titre occasionnel, dans l'intention de réaliser un profit, ledit profit pourrait être imposable dans le cadre de la catégorie des autres revenus et gains, lorsqu'il n'entre pas dans la catégorie des revenus professionnels.

Il est à préciser, à ce titre, que les revenus de source étrangère des personnes non-résidentes non imposables au Maroc, ne sont pas concernés par cette nouvelle catégorie de revenus.

Il est à préciser également que les gains de jeux de hasard de source marocaine ne sont pas considérés comme des revenus et gains divers, tels que prévus à l'article 70 bis-3° du CGI.

➤ **Déclaration d'identité fiscale**

La LF 2025 précitée a modifié les dispositions de l'article 78 du CGI pour prévoir l'obligation pour les contribuables passibles de l'IR au titre des revenus et gains divers relevant de cette nouvelle catégorie de revenus, prévue au 6° de l'article 22 dudit code, de souscrire une déclaration d'identité fiscale dans les conditions prévues à l'article 78 précité et ce, dans les trente (30) jours suivant soit la date du début de leur activité, soit celle de l'acquisition de la première source de revenu.

En cas d'infraction aux dispositions relatives à la déclaration d'identité fiscale précitée, une amende de cinq cents (500) dirhams est applicable, conformément aux dispositions de l'article 201 du CGI telles que complétées par la LF 2025.

➤ **Obligation de déclaration et de versement relative aux revenus et gains divers**

Les titulaires de ces revenus et gains doivent de **manière spontanée** :

- déclarer leur montant brut dans le cadre de la déclaration annuelle du revenu global prévue à l'article 82 du CGI,
- et verser le montant de l'IR correspondant, selon les taux du barème progressif prévu à l'article 73-I du CGI, conformément aux dispositions de l'article 173-I dudit code.

En cas d'infraction aux dispositions relatives à la déclaration ou au versement susvisées, le contribuable concerné est régularisé conformément aux dispositions prévues par le CGI à cet effet.

Date d'effet :

- Les dispositions de l'article 70 bis-3° du CGI, telles qu'ajoutées par le paragraphe II de l'article 8 de la LF 2025, sont applicables aux revenus et gains divers acquis à compter du 1^{er} janvier 2025.
- Les dispositions relatives à l'application de la retenue à la source prévues par les articles 73 (II-G-9°), 174-VII, 186, 208, 222, 228-I et 230 bis du CGI, telles que modifiées et complétées par le paragraphe I de l'article 8 de la LF 2025 et par les articles 154 quater, 160 ter et 203 ter dudit code, telles qu'ajoutées par le paragraphe II de l'article 8 de la LF 2025, sont applicables aux gains de jeux de hasard par internet de source étrangère, versés à compter du 1^{er} juillet 2025.

5-Révision du traitement fiscal des rachats de retraites complémentaires dont les cotisations n'ont pas été déduites

Avant l'entrée en vigueur de la LF 2025, les dispositions de l'article 57-9° du CGI prévoyaient l'exonération des retraites complémentaires souscrites parallèlement aux régimes visés à l'article 59-II-A dudit code et dont les cotisations n'ont pas été déduites pour la détermination du revenu net imposable.

Dans le cadre de l'harmonisation du traitement fiscal des contrats d'épargne à long terme, notamment les contrats d'assurance sur la vie ou de capitalisation, les dispositions de la LF 2025 ont conditionné le bénéfice de l'exonération des prestations servies au terme des contrats de retraite complémentaire, dont les cotisations n'ont pas été déduites, par l'obligation de conclure ces contrats pour une **durée égale au moins à 8 ans**.

De même, la LF 2025 a complété les dispositions de l'article 57 (9° et 10°) du CGI pour consacrer qu'en cas de décès ou d'invalidité de la personne concernée, il n'est pas tenu compte du délai précité, à l'instar de ce qui est prévu dans certains plans d'épargne à long terme.

La LF précitée a également complété les dispositions de l'article 58-II-D du CGI, afin de clarifier les modalités d'imposition des prestations servies au titre d'un contrat de retraite complémentaire, d'assurance sur la vie ou de capitalisation ou d'un contrat d'investissement Takaful, avant l'expiration de la durée de 8 ans.

A ce titre, il convient de préciser que les prestations relatives auxdits contrats, servies avant l'expiration de la durée de 8 ans, sont imposables à l'IR, dans les cas ci-après, par **voie de retenue à la source opérée par le débirentier, aux taux du barème** prévu à l'article 73-I du CGI, comme suit :

- **Cas de versement d'un capital**

La base imposable de la prestation versée sous forme de capital est égale à la différence entre le montant du capital perçu et le montant des cotisations ou primes versées par l'assuré correspondant audit capital.

- **Cas de versement d'une rente certaine**

La base imposable de la prestation versée à l'assuré sous forme de rente certaine, au titre de chaque période, est égale à la différence entre le montant de la rente à verser au titre de la période concernée et la quote-part du montant des cotisations versées afférent à cette période.

- **Cas de versement d'une rente viagère**

Lorsque la prestation est versée sous forme de rente viagère, celle-ci est imposable dans les conditions de droit commun, conformément aux dispositions de l'article 60-I du CGI qui prévoient l'application de l'abattement forfaitaire de :

- 70% sur le montant brut des rentes viagères qui ne dépasse pas annuellement 168 000 DH ;
- 40% pour le surplus.

NB : Il convient de rappeler que le contribuable ayant bénéficié des prestations susvisées demeure tenu de souscrire la déclaration annuelle du revenu global au titre desdites prestations, sous réserve des dispositions de l'article 86 du CGI.

Aussi, est-il rappelé que les entreprises d'assurances et les autres débirentiers des prestations susvisées sont tenus, en sus de l'obligation d'opérer la retenue à la source de l'impôt correspondant, de souscrire la déclaration des pensions et autres prestations servies sous forme de capital ou de rente prévue à l'article 81 du CGI et ce, même en cas de versement de prestations exonérées.

Date d'effet :

Les dispositions des articles 57 (9° et 10°) et 58-II-D du CGI, telles que modifiées et complétées par le paragraphe I de l'article 8 de la LF 2025, sont applicables aux prestations servies à compter du 1^{er} janvier 2025.

Exemples d'illustration :

Un contribuable marié, ayant deux enfants à charge, a souscrit le 1^{er} mars 2021 un contrat de retraite complémentaire d'une durée de 8 ans, auprès d'une entreprise d'assurances, au titre duquel il verse une cotisation mensuelle de 3 500 DH. Ledit contribuable a opté pour **la non déductibilité des cotisations et primes versées**.

Exemple n° 1 : Cas des prestations servies à l'expiration de la durée de 8 ans

Après l'écoulement de 8 ans, à compter de la date de la souscription du contrat de retraite complémentaire dont les cotisations n'ont pas été déduites, l'entreprise d'assurances verse à l'assuré un capital de 560 000 DH.

Dans ce cas, le capital est exonéré de l'IR et ne fera l'objet d'aucune retenue à la source par l'entreprise d'assurances, étant donné que la durée de 8 ans est respectée.

Exemple n° 2 : Cas des prestations servies avant la durée de 8 ans

Lorsque le contribuable perçoit une prestation ou procède au rachat de ses cotisations se rapportant au contrat de retraite complémentaire précité, avant l'écoulement de huit (8) ans, à compter de la date de la souscription dudit contrat, les prestations perçues sont imposables aux taux du barème de l'IR, par voie de retenue à la source, opérée par l'entreprise d'assurances débirentière au titre de l'année de leur versement, selon les cas suivants :

Cas 1 : Versement d'un capital

Le 1^{er} mars 2025, soit après l'écoulement de 4 ans à compter de la date de la souscription du contrat, l'assuré en question décide de racheter son capital. L'entreprise d'assurances lui verse le montant global de ses cotisations revalorisées à 250 000 DH, selon les termes du contrat.

Ce contribuable dispose également d'un revenu salarial net imposable de 190 000 DH dont le montant de l'impôt retenu à la source s'élève à 41 400 DH.

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

- Montant brut du rachat :250 000 DH
- Montant total des cotisations : $(3\,500 \times 12 \times 4)$ 168 000 DH
- Montant de la prestation imposable servie :
 $250\,000 - 168\,000$82 000 DH
- Montant de l'IR que l'entreprise d'assurances doit prélever à la source, aux taux du barème, après application de la réduction pour charge de famille:
 $(82\,000 \times 30\%) - 18\,000 - (500 \times 3)$: 5 100 DH

➤ **Régularisation de la situation fiscale du contribuable au vu de sa déclaration annuelle du revenu global**

Dans ce cas, ledit contribuable 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 2026, comme suit :

Détermination de la base imposable :

- Montant de la prestation imposable servie82 000 DH
- Montant du revenu salarial net imposable190 000 DH
- **Revenu global net imposable : 82 000 + 190 000272 000 DH**

Calcul de l'impôt dû :

- Impôt brut : $(272\,000 \times 37\%) - 27\,400$ 73 240 DH
- Réduction pour charge de famille (marié ayant deux enfants) :
500 x 3 : 1 500 DH
- Montant de l'IR retenu à la source : 5 100 + 41 40046 500 DH
- **IR à payer : 73 240 – 1 500 – 46 500 25 240 DH**

Cas 2 : Versement d'une rente certaine

Après l'écoulement de 5 années à compter de la date de la souscription du contrat, l'assuré en question décide de bénéficier d'une rente certaine sur une période de 4 ans.

- Montant de la prime : 3 500 DH
- Durée de cotisation : 5 ans
- Montant total des cotisations : $(3\,500 \times 12) \times 5$ 210 000 DH
- Nombre d'années de versement de la rente certaine : 4 ans
- Montant de la rente certaine versée au titre de l'année 2026 : 87 500 DH
- Quote-part du montant des cotisations versées afférent à la période de 4 ans :
 $210\,000 / 4$:52 500 DH
- Base imposable : $87\,500 - 52\,500$: 35 000 DH

Ainsi, les prestations versées dans ce cas ne feront l'objet d'aucune retenue à la source par l'entreprise d'assurances, étant donné que la base imposable ne dépasse pas le seuil de la première tranche du barème d'IR exonérée de 40 000 DH.

Néanmoins, la déclaration des pensions et autres prestations servies sous forme de capital ou de rente prévue à l'article 81 du CGI, à souscrire par ladite entreprise d'assurances, devra comporter les indications relatives à l'assuré concerné et aux prestations qui lui ont été servies même en l'absence d'un prélèvement de l'IR.

- **Régularisation de la situation fiscale du contribuable au vu de sa déclaration annuelle du revenu global**

Dans ce cas, ledit contribuable 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 2027, comme suit :

Détermination de la base imposable :

- Montant de la prestation imposable servie35 000 DH
- Montant du revenu salarial net imposable190 000 DH
- **Revenu global net imposable : 35 000 + 190 000225 000 DH**

Calcul de l'impôt dû :

- Impôt brut : $(225\,000 \times 37\%) - 27\,400$ 55 850 DH
- Réduction pour charge de famille (marié ayant deux enfants) :
500 x 3 : 1 500 DH
- Montant de l'IR retenu à la source :41 400 DH
- **IR à payer** : 55 850 – 1 500 – 41 400 **12 950 DH**

Cas 3 : Versement d'une rente viagère

Un contribuable marié ayant deux enfants à charge ayant souscrit un contrat de capitalisation, au titre duquel il a versé une cotisation mensuelle de 5 000 DH, a décidé avant l'expiration du délai de 8 ans de mettre fin à ce contrat et de percevoir ses prestations sous forme d'une rente viagère.

L'entreprise d'assurances lui verse, à ce titre, une rente viagère mensuelle de 3 000 DH.

Ce contribuable dispose également d'un revenu salarial net imposable de 190 000 DH dont le montant de l'impôt retenu à la source s'élève à 41 400 DH.

➤ **Traitement de la rente viagère par l'entreprise d'assurances**

- Montant brut mensuel versé : 3 000 DH
- Montant de l'abattement forfaitaire : $3\,000 \times 70\%$ 2 100 DH
- Montant net imposable :**900 DH**

Ainsi, les prestations versées dans ce cas ne feront l'objet d'aucune retenue à la source par l'entreprise d'assurances, étant donné que la base imposable ne dépasse pas le seuil de la première tranche du barème d'IR exonérée de 40 000 DH (soit 3 333,33 DH par mois).

Néanmoins, la déclaration des pensions et autres prestations servies sous forme de capital ou de rente prévue à l'article 81 du CGI, à souscrire par ladite entreprise d'assurances, devra comporter les indications relatives à l'assuré concerné et aux prestations qui lui ont été servies même en l'absence d'un prélèvement de l'IR.

➤ **Régularisation de la situation fiscale du contribuable au vu de sa déclaration annuelle du revenu global**

Dans ce cas, ledit contribuable 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, comme suit :

Détermination de la base imposable :

- Montant net imposable de la rente servie : (900×12) 10 800 DH
- Montant du revenu salarial net imposable :190 000 DH
- **Revenu global net imposable** : 10 800 + 190 000**200 800 DH**

Calcul de l'impôt dû :

- Impôt brut : $(200\,800 \times 37\%) - 27\,400$ 46 896 DH
- Réduction pour charge de famille (marié ayant deux enfants) :

500 x 3 : 1 500 DH
 - Montant de l'IR retenu à la source/revenu salarial :41 400 DH
IR à payer : 46 896 – 1 500 – 41 400 3 996 DH

6-Clarification du traitement fiscal applicable aux opérations de transfert d'immeubles ou de droits réels immobiliers du patrimoine privé d'une personne physique à l'actif de son entreprise

La LF 2025 a complété l'article 61-II du CGI, pour clarifier l'imposition des profits fonciers réalisés suite au transfert d'immeubles ou de droits réels immobiliers du patrimoine privé d'une personne physique à l'actif de son entreprise soumise à l'IR selon le régime du résultat net réel ou simplifié (RNR/RNS), lorsque ledit transfert a été effectué à **une valeur supérieure au prix d'acquisition** d'origine desdits immeubles et droits réels immobiliers.

Ainsi, les opérations de transfert du patrimoine privé au patrimoine professionnel, à une valeur supérieure au prix d'acquisition, sont considérées comme des opérations de cession soumises à l'IR au titre des profits fonciers dans les conditions du droit commun, au sens des dispositions de l'article 61-II (dernier alinéa) du CGI précité.

Aussi, il est précisé que la personne physique concernée est tenue, dans ce cas, de souscrire la déclaration des profits fonciers dans les 30 jours qui suivent la date de l'inscription de l'immeuble ou du droit réel immobilier à l'actif de son entreprise en même temps que le versement spontané de l'impôt y afférent et ce, conformément aux dispositions des articles 83-I et 173-I du CGI, sous réserve du droit de contrôle de l'administration prévu à l'article 224 dudit code.

Les dispositions de la LF précitée ont également complété l'article 62-III du CGI, pour exclure du champ d'application de l'IR au titre des profits fonciers, le transfert d'immeubles ou de droits réels immobiliers du patrimoine privé d'une personne physique à l'actif de son entreprise soumise à l'IR, selon le régime du RNR ou celui du RNS, lorsque ledit transfert a été effectué au prix d'acquisition d'origine desdits immeubles et droits réels immobiliers.

A ce titre, il convient de rappeler que pour les immeubles acquis par héritage, le prix d'acquisition d'origine à considérer au sens des dispositions de l'article 65-II du CGI, sous réserve du droit du contrôle de l'administration, est :

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

Date d'effet :

Les dispositions des articles 61-II et 62-III du CGI, telles que modifiées et complétées par le paragraphe I de l'article 8 de la LF 2025, sont applicables aux opérations de transfert d'immeubles ou de droits réels immobiliers du patrimoine privé d'une personne physique à l'actif de son entreprise, effectuées à compter du 1^{er} janvier 2025.

Exemple d'illustration :

Une personne physique a acquis, en date du 25/05/2000 moyennant un prix d'acquisition de 1 000 000 DH, un lot de terrain de 300 m².

Le 01/02/2025, ladite personne physique a décidé de procéder au transfert du lot de terrain précité de son patrimoine privé à l'actif de son entreprise exerçant l'activité de promotion immobilière soumise à l'IR selon le régime du résultat net réel (RNR).

Cas n°1 : Transfert effectué à une valeur supérieure au prix d'acquisition d'origine

La personne physique en question a décidé le 01/02/2025 de procéder au transfert du lot de terrain précité de son patrimoine privé à l'actif de son entreprise à une valeur d'apport de 2 600 000 DH.

A cet effet, le terrain a été inscrit le 01/02/2025 à l'actif de l'entreprise à 2 600 000 DH, soit à une valeur supérieure au prix d'acquisition d'origine du bien immeuble précité de 1 000 000 DH.

Le profit ainsi réalisé à l'occasion dudit transfert est imposable en matière d'IR dans la catégorie des profits fonciers, conformément aux dispositions de l'article 61-II du CGI.

Ledit profit est déterminé dans les conditions prévues à l'article 65 dudit code.

Détermination du profit foncier (PF) imposable :

- Valeur du transfert :2 600 000 DH
- Prix d'acquisition d'origine :1 000 000 DH
- Frais d'acquisition : 1 000 000 x 15%150 000 DH
- Coût d'acquisition : 1 000 000 + 150 0001 150 000 DH
- Application du coefficient de réévaluation
1 150 000 x 1,5731 808 950 DH
- Profit foncier imposable : 2 600 000 – 1 808 950791 050 DH

Calcul de l'IR/PF dû :

- L'IR/PF calculé au taux de 20% : 791 050 x 20% 158 210 DH
- Cotisation minimale (CM) : 2 600 000 x 3%78 000 DH

Ainsi, le montant de l'IR/PF dû est 158 210 DH du fait que l'IR calculé au taux de 20% est le plus élevé.

Calcul de 5% du prix de cession (Transfert), dès lors que le contribuable n'a pas demandé l'avis préalable de l'administration fiscale :

- 2 600 000 x 5% : 130 000 DH

Vu que le montant de l'IR/PF dû (158 210 DH) est supérieur à 5% du prix de cession (130 000 DH), le montant de l'impôt à verser, dans ce cas, est de **158 210 DH**.

Ainsi, la personne physique concernée est tenue de souscrire la déclaration des profits fonciers dans les 30 jours qui suivent la date du transfert précité, soit le 01/02/2025 en même temps que le versement spontané de l'impôt ainsi calculé et ce, conformément aux dispositions des articles 83-I et 173-I du CGI.

Cas n°2 : Transfert effectué au prix d'acquisition d'origine

Supposons que la personne physique concernée a effectué le transfert du lot de terrain susvisé à l'actif de son entreprise à son prix d'acquisition d'origine, soit 1 000 000 DH.

Dans ce cas, ledit transfert n'est pas assujéti à l'IR au titre des profits fonciers et ce, conformément aux dispositions de l'article 62-III du CGI.

7-Clarification de l'éligibilité des opérations d'apport des actions et parts sociales des sociétés à prépondérance immobilière au régime incitatif relatif au sursis de paiement de l'IR

Les opérations de cession ou d'apport d'actions ou de parts sociales des sociétés à prépondérance immobilière non cotées en bourse de valeurs sont soumises à l'IR au titre des profits fonciers réalisés, à l'instar de tous les biens immeubles et droits réels immobiliers.

A ce titre, les dispositions de la LF 2025 ont clarifié l'éligibilité des opérations d'apport desdites actions et parts sociales au régime incitatif prévu à l'article 161 bis -II du CGI relatif au bénéfice du sursis de paiement de l'IR, au titre des profits fonciers réalisés lors des opérations d'apport de biens immeubles ou des droits réels immobiliers.

Pour bénéficier dudit sursis, les contribuables ayant effectué l'opération dudit apport en vertu des dispositions de l'article 161 bis-II précité, doivent souscrire la déclaration des profits fonciers dans les soixante (60) jours qui suivent la date de l'acte par lequel l'apport a été réalisé et ce, conformément aux dispositions de l'article 83-II du CGI, tel que modifié et complété par la LF 2025.

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 évaluée par un commissaire aux apports choisi parmi les personnes habilitées à exercer les missions de commissaire aux comptes.

En cas de non production de l'un des documents susvisés, le profit foncier réalisé suite à l'opération d'apport précitée, est imposable dans les conditions de droit commun.

Lorsque la société bénéficiaire de l'apport susvisé procède à la cession totale ou partielle ou au retrait des actions ou de parts sociales des sociétés à prépondérance immobilière apportées ou lorsque les personnes physiques cèdent les titres acquis en contrepartie dudit apport, le sursis de paiement précité est levé et l'IR afférent au profit foncier doit être versé, par procédé électronique, par la personne physique ayant effectué ledit apport, dans les 30 jours qui suivent la date de cession ou du retrait en question.

Il est à signaler qu'en cas de cession partielle des actions ou de parts sociales apportées ou des titres acquis en contrepartie dudit apport, le versement du montant de l'IR, ayant fait l'objet de sursis de paiement, est effectué au prorata des titres cédés.

8- Clarification du principe d'imposition des profits fonciers réalisés dans le cadre de la procédure d'expropriation qui résulte d'une voie de fait

Dans le cadre de la clarification et l'amélioration de la lisibilité des textes fiscaux, la LF 2025 a complété les dispositions de l'article 61-II du CGI pour clarifier le principe d'imposition des profits fonciers réalisés suite à l'expropriation d'immeubles ou des droits réels immobiliers qui résulte d'une voie de fait (الاعتداء المادي) ou suite à tout transfert de propriété en exécution d'une décision judiciaire ayant force de la chose jugée.

Cette mesure consacre le principe d'équité fiscale, en cas de transfert de la propriété d'un bien immobilier, quelle que soit la procédure de ce transfert (acte ou jugement) et ce, afin d'éviter les divergences d'interprétation et le contentieux.

A ce titre, il convient de signaler que le transfert de propriété suite à une décision judiciaire porte, en plus de l'expropriation pour cause d'utilité publique et celle qui résulte d'une voie de fait, sur d'autres cas, tels que la vente aux enchères publiques, la saisie, etc.

Il est à préciser qu'en cas d'expropriation pour cause d'utilité publique ou qui résulte d'une voie de fait ou en cas de tout transfert de propriété, en exécution d'une décision judiciaire ayant force de la chose jugée, le prix de cession s'entend du montant total versé suite à ladite décision judiciaire, conformément aux dispositions de l'article 65 du CGI telles que complétées par la LF 2025.

➤ Obligation de retenue à la source et de versement

La LF pour l'année budgétaire 2025 a complété le CGI par un nouvel article 160 quater qui institue l'obligation d'opérer, pour le compte du Trésor, une retenue à la source au taux de 5% sur le montant total brut versé par les personnes intervenant dans le paiement des montants versés aux personnes physiques, en exécution d'une décision judiciaire ayant force de la chose jugée, en cas d'expropriation pour cause d'utilité publique ou qui résulte d'une voie de fait ou en cas de tout transfert de propriété.

Le montant de cette retenue doit être versé conformément aux dispositions de l'article 174-VIII du CGI, à l'administration fiscale, par les personnes intervenant dans le paiement des montants précités, avant l'expiration du mois suivant celui au cours duquel la retenue à la source a été opérée.

Ce versement s'effectue, par procédé électronique, selon un modèle établi par l'administration.

➤ Droit d'imputation et de restitution du montant de l'impôt retenu à la source

L'article 160 quater précité prévoit la possibilité pour les personnes physiques dont la propriété a fait l'objet d'expropriation ou de transfert en exécution d'une décision judiciaire ayant force de la chose jugée, d'imputer le montant retenu à la source sur l'impôt exigible, avec droit à restitution.

En effet, conformément aux dispositions de l'article 241 bis-I du CGI, telles que complétées par la LF 2025, lorsque le montant retenu à la source et versé au Trésor excède celui de l'impôt correspondant au profit foncier réalisé ou constaté en cas d'expropriation ou en cas de tout transfert de propriété en exécution d'une décision judiciaire ayant force de la chose jugée, le contribuable concerné bénéficie d'une restitution d'impôt calculée au vu de la déclaration des profits fonciers prévue à l'article

83 du CGI, sous réserve du droit du contrôle de l'administration prévu par les dispositions de l'article 224 dudit code.

Par ailleurs, les personnes physiques concernées sont tenues de souscrire la déclaration des profits fonciers précitée, selon un modèle établi par l'administration, dans les 30 jours qui suivent la date de l'encaissement du montant accordé conformément aux dispositions de l'article 83-I du CGI tel que modifié par la LF 2025, en même temps que le versement de l'impôt prévu à l'article 173-I dudit code.

Il est précisé également que les dispositions de l'article 173-I précité ont été complétées par la LF 2025 pour prévoir l'exclusion des personnes dont la propriété a fait l'objet d'expropriation ou dont la propriété a été transférée en exécution d'une décision judiciaire et qui sont soumises à la RAS susvisée, du versement, à titre provisoire, auprès du receveur de l'administration fiscale de la différence entre le montant de l'impôt déclaré et 5% du prix de cession.

Date d'effet :

Les dispositions relatives à l'application de la retenue à la source prévues par les articles 173-I, 174-VIII et 241 bis-I du CGI telles que complétées par le paragraphe I de l'article 8 de la LF 2025 et par l'article 160 quater dudit code, tel qu'ajouté par le paragraphe II de l'article 8 de ladite LF, sont applicables aux montants versés à compter du 1^{er} juillet 2025.

III. MESURES SPECIFIQUES A LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

1-Harmonisation des dispositions relatives aux prestations de services à distance avec les bonnes pratiques internationales

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

Ladite LF 2024 a également complété le CGI par un nouvel article 115 bis, afin d'instituer l'obligation d'identification des fournisseurs non-résidents desdites prestations sur une plate-forme électronique ainsi que l'obligation de déclaration du chiffre d'affaires réalisé et du versement de la taxe due au Maroc via ladite plate-forme.

Dans le cadre de l'harmonisation des dispositions précitées avec les bonnes pratiques internationales, l'article 8 de la LF 2025 prévoit les modifications suivantes :

- la suppression des prestations fournies à distance de manière dématérialisée à un client résident à titre occasionnel au Maroc du champ d'application des dispositions relatives aux prestations de services fournies à distance de manière dématérialisée ;
- l'institution d'indicateurs clairs pour définir le domicile fiscal au Maroc des acquéreurs de services fournis à distance par les fournisseurs non-résidents ;
- la modification de la périodicité du dépôt de la déclaration du chiffre d'affaires réalisé au Maroc par les prestataires de services à distance non-résidents.

A- Suppression des prestations fournies à distance de manière dématérialisée à un client résident à titre occasionnel au Maroc du champ d'application des dispositions relatives aux prestations de services fournies à distance de manière dématérialisée

Avant l'entrée en vigueur de la LF 2025, l'article 88 du CGI disposait que l'opération est réputée faite au Maroc, lorsque la prestation de service est fournie à distance de manière dématérialisée par une personne non résidente n'ayant pas d'établissement au Maroc à un client résident à titre occasionnel au Maroc.

L'article 115 bis du CGI prévoyait, à ce titre, des obligations déclaratives pour les fournisseurs non-résidents qui fournissent des prestations de services à distance de manière dématérialisée à des clients résidents à titre occasionnel au Maroc.

Or, selon les meilleures pratiques internationales, le client résident à titre occasionnel au Maroc doit payer la TVA sur la prestation précitée dans son pays de résidence habituelle, de même, le client établi au Maroc et résident à titre occasionnel à l'étranger doit payer cette taxe au Maroc.

Ainsi, afin d'éviter une double taxation et consacrer le principe appliqué dans le cadre des meilleures pratiques internationales, la LF 2025 a modifié les dispositions des articles 88-2° et 115 bis du CGI pour supprimer, à compter du 1^{er} janvier 2025, les prestations fournies à distance de manière dématérialisée par une personne non résidente n'ayant pas d'établissement au Maroc à un client résident **à titre occasionnel** au Maroc.

B- Institution d'indicateurs clairs pour définir le domicile fiscal au Maroc des acquéreurs de services fournis à distance par les fournisseurs non-résidents

Conformément aux dispositions de l'article 23-II du CGI, une personne physique est considérée comme ayant son domicile fiscal au Maroc, au sens du code général des impôts, lorsqu'elle y dispose de son foyer d'habitation permanent, du centre de ses intérêts économiques ou lorsque la durée continue ou discontinue de ses séjours au Maroc dépasse 183 jours pour toute période de 365 jours.

Toutefois, cette définition pose une difficulté pour les prestataires étrangers de services à distance, dès lors que leurs systèmes d'information ne pourront pas détecter les clients ayant leur domicile fiscal au Maroc selon la définition susvisée.

Dans le cadre de la simplification et afin de faciliter la conformité fiscale aux prestataires étrangers soumis aux obligations prévues à l'article 115 bis du CGI, la LF 2025 prévoit, dans l'article 88-2° du CGI, la définition du domicile fiscal au Maroc en précisant des indicateurs clairs à l'instar des autres pays.

Ainsi, et par dérogation aux dispositions de l'article 23-II du CGI, le client non assujetti est considéré comme ayant un domicile fiscal au Maroc lorsqu'il acquiert des services à distance de manière dématérialisée auprès d'un fournisseur non résident, si sa présence au Maroc est établie selon l'un des indicateurs suivants :

- la présentation par le client au prestataire de services d'une adresse au Maroc pour l'émission de la facture ;
- le paiement du prix de la prestation fournie au moyen d'une carte bancaire émise par un établissement de crédit ou un organisme assimilé établi au Maroc ;

- l'utilisation de l'adresse du protocole internet (IP) au Maroc par le client ;
- l'utilisation de l'indicatif téléphonique international du Maroc par le client.

Ainsi, si l'un des indicateurs susvisés est constaté, la présence du client au Maroc est confirmée et par conséquent, le fournisseur étranger doit déclarer et verser la TVA sur la prestation fournie à distance de manière dématérialisée audit client et ce, dans les conditions prévues à l'article 115 bis du CGI.

C- Modification de la périodicité du dépôt de la déclaration du chiffre d'affaires réalisé au Maroc par les prestataires de services à distance non-résidents

Avant l'entrée en vigueur de la LF 2025, les dispositions de l'article 115 bis du CGI prévoyaient une périodicité mensuelle pour le dépôt de la déclaration du chiffre d'affaires réalisé au Maroc au titre des prestations de services fournies à distance de manière dématérialisée aux clients non assujettis établis au Maroc.

Dans le cadre de la simplification des obligations des fournisseurs étrangers et en harmonisation avec les meilleures pratiques internationales, l'article 8 de la LF 2025 prévoit le dépôt trimestriel de la déclaration du chiffre d'affaires précitée au lieu du dépôt mensuel.

Ainsi, conformément aux dispositions de l'article 115 bis du CGI, toute personne non résidente n'ayant pas d'établissement au Maroc, qui fournit des prestations de services à distance de manière dématérialisée à des clients non assujettis ayant leur siège, leur établissement ou leur domicile fiscal au Maroc, doit souscrire sur la plateforme électronique dédiée à cet effet, avant l'expiration **du premier mois de chaque trimestre**, la déclaration du chiffre d'affaires réalisé au Maroc au titre des prestations précitées fournies aux clients non assujettis, autres que ceux ayant opéré la retenue à la source prévue au 4^{ème} alinéa de l'article 115 du CGI et à l'article 117-III dudit code, au cours **du trimestre précédent** et verser, en même temps, la taxe correspondante sans droit à déduction.

Les modalités d'application des dispositions dudit article 115 bis seront fixées par voie réglementaire.

2-Révision du régime de la TVA sur les biens d'équipement destinés à l'enseignement privé ou à la formation professionnelle

A- Exonération des biens d'équipement destinés à l'enseignement privé ou à la formation professionnelle acquis par les sociétés foncières ou les organismes de placement collectif immobilier

Avant l'entrée en vigueur de la LF 2025, les dispositions de l'article 92-I-8° du CGI, prévoyaient l'exonération de la TVA avec droit à déduction des biens d'équipement destinés à l'enseignement privé ou à la formation professionnelle, à inscrire dans un compte d'immobilisation, acquis par les établissements privés d'enseignement ou de formation professionnelle, à l'exclusion des véhicules automobiles autres que ceux réservés au transport scolaire collectif et aménagés spécialement à cet effet.

Afin de soutenir l'investissement dans le domaine de l'enseignement et de la formation professionnelle, l'article 8 de la LF 2025 a prévu l'élargissement de l'exonération précitée aux biens d'équipement acquis par les sociétés foncières ou les organismes de placement collectif immobilier (OPCI), créés exclusivement pour la réalisation des

projets de construction des établissements privés d'enseignement ou de formation professionnelle.

Cette exonération est conditionnée par l'accomplissement des formalités réglementaires prévues à l'article 6-II du décret n° 2-06-574 du 10 hijra 1427 (31 décembre 2006) pris pour l'application de la TVA.

En effet, le décret n° 2-24-1110 modifiant et complétant le décret n° 2-06-574 du 10 hijra 1427 (31 décembre 2006) pris pour l'application de la TVA, a abrogé et remplacé les dispositions de l'article 6 dudit décret, afin d'instituer les formalités réglementaires que les sociétés foncières et les OPCI précités doivent accomplir pour bénéficier de l'exonération des biens d'équipement destinés à l'enseignement privé ou à la formation professionnelle.

Ainsi, pour bénéficier de l'exonération de la TVA prévue à l'article 92-I-8° du CGI, les personnes concernées doivent souscrire une demande d'exonération par procédé électronique selon un modèle établi par l'administration.

Ladite demande est accompagnée :

- d'un état descriptif des biens d'équipement destinés à être achetés sur le marché intérieur en exonération de la TVA, leur valeur en dirhams ainsi que l'intitulé du compte où ils seront inscrits en comptabilité et ce, selon le modèle établi par l'administration ;
- des factures proforma ou devis des travaux indiquant la valeur hors taxe des biens d'équipement acquis ainsi que le montant de la TVA dont l'exonération est sollicitée.

Après examen de la demande d'exonération, l'administration fiscale délivre, par procédé électronique, une attestation d'achat en exonération de la TVA. Un exemplaire de l'attestation est conservé par l'acquéreur et un exemplaire est remis à son fournisseur.

Les factures et tout document se rapportant aux ventes réalisées sous le bénéfice de l'exonération de la TVA à l'intérieur doivent être revêtus d'un cachet portant la mention « vente en exonération de la taxe sur la valeur ajoutée en vertu de l'article 92 (I-8°) du code général des impôts ».

En outre, en vertu des dispositions de l'article 102 du CGI tel qu'il a été complété par l'article 8 de la LF 2025, les obligations de conservation prévues par ledit article s'appliquent également aux biens d'équipement acquis par les sociétés foncières ou les OPCI, créés exclusivement pour la réalisation des projets de construction desdits établissements.

A cet effet, les biens d'équipement acquis par les sociétés foncières ou les OPCI précités en exonération de la TVA, conformément aux dispositions de l'article 92-I-8° du CGI, doivent être conservés pendant 60 mois s'il s'agit de biens meubles et pendant 10 années s'il s'agit de biens immeubles.

Date d'effet :

Conformément aux dispositions de l'article 8-IV-15° de la LF 2025, les dispositions de l'article 92-I-8° du CGI, telles que complétées par le paragraphe I de l'article 8 de LF 2025, sont applicables aux sociétés foncières et aux OPCI qui n'ont pas épuisé le délai d'exonération fixé à 36 mois avant le 1^{er} janvier 2025.

B- Exclusion du champ d'application de la TVA des locations portant sur les locaux non équipés acquis ou construits par des sociétés foncières ou des organismes de placement collectif immobilier

L'article 8 de la LF 2025 a modifié les dispositions de l'article 89-I-10°-a) du CGI, afin d'exclure du champ d'application de la TVA les opérations de location aux établissements privés d'enseignement ou de formation professionnelle des locaux non équipés acquis ou construits, avec bénéfice du droit à déduction ou de l'exonération de la TVA, par les sociétés foncières ou les OPCI visés à l'article 92-I-8° du CGI, créés exclusivement pour la réalisation des projets de construction desdits établissements.

Par conséquent, les opérations de location aux établissements privés d'enseignement ou de formation professionnelle de locaux non équipés à usage professionnel, acquis ou construits avec bénéfice du droit à déduction ou de l'exonération de la TVA par les sociétés foncières ou les OPCI, créés exclusivement pour la réalisation des projets de construction desdits établissements, sont situées hors champ d'application de la TVA, quelle que soit la date de construction ou d'acquisition des locaux précités.

3- Imposition des levures sèches à la TVA au taux de 20% à l'intérieur et à l'importation

Avant l'entrée en vigueur de la LF 2025, les levures utilisées dans la panification produites localement étaient exonérées de la TVA sans droit à déduction, en application des dispositions de l'article 91 (I-A-1°) du CGI. Parallèlement, les levures importées utilisées dans la panification bénéficiaient de l'exonération avec droit à déduction en application des dispositions de l'article 123-1° du CGI.

La non-déductibilité de la TVA à l'intérieur pénalisait les entreprises locales productrices des levures utilisées dans la panification dans la mesure où la TVA non déduite constituait un coût additionnel appliqué à l'ensemble des intrants utilisés dans la production locale desdites levures, tandis que les levures importées bénéficiaient du droit à déduction dans leurs pays d'origine en tant que produits exportés. Cette pénalisation concerne essentiellement les levures sèches utilisées dans la panification.

Dans le cadre de l'harmonisation du traitement fiscal à l'intérieur et à l'importation et en vue d'assurer une concurrence équitable entre le produit importé et le produit local, la LF 2025 prévoit l'exclusion de la levure sèche utilisée dans la panification des levures exonérées sans droit à déduction prévues par l'article 91-I-A-1° du CGI.

Par conséquent, à compter du 1^{er} janvier 2025, la levure sèche, quelle que soit son utilisation, est soumise à la TVA au taux de 20%, à l'intérieur et à l'importation.

Rappel des obligations transitoires

Conformément aux dispositions de l'article 125-II du CGI, à titre dérogatoire et transitoire, toute personne nouvellement assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée, est tenue de déposer avant le 1^{er} mars de l'année de l'assujettissement au service local des impôts dont elle relève, l'inventaire des produits, matières premières et emballages détenus dans le stock au 31 décembre de l'année précédente.

La taxe ayant grevé lesdits stocks antérieurement au 1^{er} janvier de l'année en cours est déductible de la taxe due sur les opérations de ventes imposables à ladite taxe, réalisées à compter de la même date, à concurrence du montant desdites ventes.

La taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé les biens prévus à l'article 102 du CGI et acquis par les contribuables visés au premier alinéa ci-dessus, antérieurement au 1^{er} janvier de l'année en cours n'ouvre pas droit à déduction.

De même, en vertu des dispositions de l'article 125-III du CGI, à titre transitoire et par dérogation aux dispositions de l'article 95 du CGI, les sommes perçues à compter du 1^{er} janvier 2025 par les contribuables assujettis à compter de cette date, en paiement des ventes entièrement exécutées et facturées avant cette date, sont soumises au régime fiscal applicable à la date d'exécution de ces opérations.

Par ailleurs, et conformément aux dispositions de l'article 125-IV du CGI, les assujettis à la TVA selon le régime de l'encaissement, concernés par les dispositions précédentes, doivent adresser avant le 1^{er} mars 2025 au service local des impôts dont ils relèvent une liste nominative des clients débiteurs au 31 décembre 2024, en indiquant pour chacun d'eux le montant des sommes dues au titre des affaires exonérées sans droit à déduction à la date d'exécution des opérations de ventes précitées.

NB : Il est à rappeler que pour les assujettis effectuant concurremment des opérations taxables et des opérations exonérées sans droit à déduction à partir du 1^{er} janvier 2025, le montant de la taxe déductible ou remboursable est affecté d'un prorata de déduction calculé conformément à l'article 104 du CGI.

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

A cet effet, pour le calcul du prorata de déduction au titre de l'année 2025, les entreprises concernées doivent calculer le prorata de déduction à partir des opérations réalisées au cours de l'année 2024, selon le régime fiscal applicable auxdites opérations à partir du 1^{er} janvier 2025.

4- Exonération de la viande fraîche ou congelée assaisonnée de la TVA sans droit à déduction

Avant l'entrée en vigueur de la LF 2025, les dispositions de l'article 91-I-A-6° du CGI exonéraient de la TVA sans droit à déduction, la viande fraîche ou congelée.

La LF 2025 prévoit l'élargissement de l'exonération de la viande fraîche ou congelée de la TVA sans droit à déduction en vue d'inclure la viande assaisonnée.

Ainsi, à compter du 1^{er} janvier 2025, la viande fraîche ou congelée assaisonnée ou non assaisonnée est exonérée de la TVA sans droit à déduction, conformément aux dispositions de l'article 91-I-A-6° du CGI.

On entend par « viande fraîche ou congelée assaisonnée », tout type de viande crue d'animaux de boucherie ou de volailles, fraîche ou congelée, entière, découpée ou hachée, qui a été préparée avec divers assaisonnements pour en rehausser la saveur.

Il s'agit d'un traitement de ladite viande fraîche à l'aide d'un mélange d'épices (sel, poivre, paprika, gingembre, cannelle,...) et/ou d'herbes (thym, origan, basilic, marjolaine, romarin, persil,...) et/ou d'huile, de sauces, de jus de citron, d'ail, d'oignon ou d'autres légumes.

Ces assaisonnements ou additifs ont pour finalité l'enrichissement du goût de la viande avant sa cuisson ou sa consommation et font garder à la viande fraîche toutes ses caractéristiques.

Ainsi, les produits à base de viande obtenus à l'aide de moyens industriels ou faisant l'objet d'une présentation commerciale ne sont pas concernés par l'exonération prévue à l'article 91-I-A-6° du CGI et demeurent soumis à la TVA dans les conditions du droit commun. On peut citer, à titre d'exemple, les nuggets, le « merguez », les saucisses, le « cordon bleu », les boulettes de viandes au fromage, etc.

De même, sont exclus de la catégorie des viandes fraîches ou congelées les viandes ayant subi des transformations, telles que le séchage, le salage, le fumage ou la cuisson.

Toutefois, il est à rappeler que les opérations de vente desdits produits, qui ne bénéficient pas de l'exonération précitée, réalisées par les commerçants dont le chiffre d'affaires taxable réalisé au cours de l'année précédente est inférieur à 2 000 000 de dirhams sont situées hors champ d'application de la TVA, en application des dispositions de l'article 89-I-2°-b du CGI.

Rappel des obligations transitoires

En vertu des dispositions de l'article 125-III du CGI, à titre transitoire et par dérogation aux dispositions de l'article 95 du CGI, les sommes perçues à compter du 1^{er} janvier 2025 par les contribuables exonérés à compter de cette date, en paiement de ventes entièrement exécutées et facturées avant cette date, sont soumises au régime fiscal applicable à la date d'exécution de ces opérations.

Par ailleurs, et conformément aux dispositions de l'article 125-IV du CGI, les assujettis à la TVA selon le régime de l'encaissement, concernés par les dispositions précédentes, doivent adresser avant le 1^{er} mars 2025 au service local des impôts dont ils relèvent une liste nominative des clients débiteurs au 31 décembre 2024, en indiquant pour chacun d'eux le montant des sommes dues au titre des affaires soumises au taux de la TVA en vigueur à la date d'exécution des opérations de ventes précitées.

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

A cet effet, il y a lieu de préciser que lesdits contribuables doivent continuer à souscrire leurs déclarations périodiques de TVA comportant le chiffre d'affaires exonéré et le chiffre d'affaires taxable relatif aux ventes entièrement exécutées et facturées avant le 1^{er} janvier 2025.

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

De même, pour les assujettis effectuant concurremment des opérations taxables et des opérations exonérées sans droit à déduction à partir du 1^{er} janvier 2025, le montant de la taxe déductible ou remboursable est affecté d'un prorata de déduction calculé conformément à l'article 104 du CGI.

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

A cet effet, pour le calcul du prorata de déduction au titre de l'année 2025, les entreprises concernées doivent calculer le prorata de déduction à partir des opérations

réalisées au cours de l'année 2024, selon le régime fiscal applicable auxdites opérations à partir du 1er janvier 2025.

5-Augmentation de la part minimale du produit de la TVA affectée aux budgets des collectivités territoriales

Avant l'entrée en vigueur de la LF 2025, la part minimale du produit de la TVA affectée aux budgets des collectivités territoriales était fixée par les lois de finances à 30 %, après déduction, sur le produit de la taxe perçue à l'intérieur, des remboursements et des restitutions prévus par le CGI, et ce, en vertu des dispositions de l'article 125-I dudit code.

Dans le cadre de la mise en œuvre des dispositions de la loi-cadre n° 69.19 portant réforme fiscale, visant le renforcement de la contribution de la fiscalité de l'État dans la promotion du développement territorial et la consolidation de la justice spatiale et afin d'améliorer les ressources des collectivités territoriales, la LF 2025 prévoit l'augmentation de la part minimale du produit de la TVA allouée aux budgets des collectivités territoriales de 30% à 32%.

6-Exonération temporaire de la TVA sur les opérations d'importation de certains animaux vivants et produits agricoles

L'augmentation des prix de certains produits alimentaires constatée ces dernières années, en raison notamment du déficit hydrique dû à la sécheresse, a conduit à une hausse des coûts de production.

Dans le but d'assurer un approvisionnement normal du marché national à des prix convenables, la LF 2025 prévoit l'introduction d'une mesure temporaire, au titre de l'année 2025, afin d'exonérer les opérations d'importation de certains animaux vivants et produits agricoles de la TVA, du 1^{er} janvier 2025 au 31 décembre 2025 et ce, dans la limite des contingents fixés.

Ainsi, conformément aux dispositions de l'article 247-XXXXII du CGI et par dérogation aux dispositions de l'article 121 du CGI, sont exonérés de la TVA à l'importation du 1^{er} janvier au 31 décembre 2025, les opérations d'importation des animaux vivants et produits suivants :

- les animaux vivants des espèces bovines, ovines, caprines et camélidés, dans la limite d'un contingent fixé, respectivement, à cent cinquante mille (150 000) têtes, sept cent mille (700 000) têtes, vingt mille (20 000) têtes et quinze mille (15 000) têtes ;
- les velles reproductrices et les génisses, dans la limite d'un contingent de vingt mille (20 000) têtes pour chaque catégorie ;
- les viandes des animaux des espèces bovines, ovines et caprines, fraîches, réfrigérées ou congelées, dans la limite d'un contingent de quarante mille (40 000) tonnes ;
- le riz cargo importé par les industriels du secteur, dans la limite d'un contingent de cinquante-cinq mille (55 000) tonnes ;
- les huiles d'olive de qualité vierge et extra vierge, dans la limite d'un contingent de vingt mille (20 000) tonnes.

IV. MESURES SPECIFIQUES AUX DROITS D'ENREGISTREMENT

1-Révision du régime applicable au bail emphytéotique

A- Clarification de la notion du bail emphytéotique

Avant la loi de finances 2025, l'article 127-I-A-2° du CGI prévoyait que sont obligatoirement assujettis aux droits d'enregistrement, les actes et conventions portant bail à rente perpétuelle de biens immeubles, **bail emphytéotique**, bail à vie et celui dont la durée est illimitée.

Afin de clarifier les dispositions de l'article 127-I-A-2° précité et d'éviter les divergences d'interprétation, la LF 2025 a remplacé l'expression « **bail emphytéotique** » par « **bail dont la durée est supérieure à 10 ans** ».

Cette modification a été également introduite au niveau des articles 129-III-13° et 131-19° et 133-I-A-3° du CGI.

B- Révision de la base imposable du bail dont la durée est supérieure à 10 ans

Avant l'entrée la LF 2025, l'article 131-19° du CGI prévoyait que la base imposable des droits d'enregistrement était déterminée, pour les baux emphytéotiques, par un capital égal à 20 fois la rente ou le prix du loyer annuel, augmenté des charges.

Suite à la modification de l'expression « bail emphytéotique » et son remplacement par « bail dont la durée est supérieure à 10 ans », la LF 2025 a révisé la base imposable des droits d'enregistrement des baux dont la durée est supérieure à 10 ans et inférieure à 20 ans, en précisant que cette base est déterminée par la somme des montants du loyer correspondant aux années stipulées dans l'acte, augmentée des charges.

En ce qui concerne, les baux dont la durée est égale ou supérieure à 20 ans, leur base imposable n'a pas été changée. Elle demeure déterminée par un capital égal à 20 fois la rente ou le prix du loyer annuel, augmenté des charges.

Exemple n° 1 : Bail dont la durée est égale ou inférieure à 10 ans

Pour un contrat de bail d'un bien immeuble, pour une durée de 6 ans moyennant un loyer annuel de 24 000 DH, les droits d'enregistrement dus sont fixés à 200 DH, et ce, en vertu de l'article 135-II-8° du CGI.

Exemple n° 2 : Bail dont la durée est supérieure à 10 et inférieure à 20 ans

Pour un contrat de bail d'un bien immeuble, pour une durée de 14 ans moyennant un loyer annuel de 16 000 DH en plus du paiement des charges (frais de réaménagement et entretien) estimées à 10 000 DH, les droits d'enregistrement sont liquidés comme suit :

Base imposable : $(16\,000 \times 14) + 10\,000 = \dots\dots\dots 234\,000$ DH

Liquidation des droits : $234\,000 \times 6\,\% = \dots\dots\dots 14\,040$ DH

Exemple n° 3 : Bail dont la durée est égale ou supérieure à 20 ans

Pour un contrat de bail d'un bien immeuble pour une durée de 45 ans, avec les mêmes conditions ci-dessus, les droits d'enregistrement sont liquidés comme suit :

Base imposable : $(16\,000 \times 20) + 10\,000 = \dots\dots\dots 330\,000$ DH

Liquidation des droits : $330\,000 \times 6\,\% = \dots\dots\dots 19\,800$ DH

2-Institution d'une sanction applicable aux professionnels chargés d'accomplir la formalité de l'enregistrement par voie électronique

Les dispositions du CGI prévoient l'obligation pour les notaires, les adoul, les experts comptables et les comptables agréés d'accomplir la formalité de l'enregistrement par procédé électronique.

Afin de sécuriser les informations communiquées par les professionnels chargés d'accomplir la formalité de l'enregistrement par voie électronique, la LF 2025 a complété le CGI par un nouvel article 206 bis, qui prévoit ce qui suit :

- l'application d'une amende de 1000 dirhams aux personnes accomplissant la formalité de l'enregistrement par procédé électronique, en cas de non renseignement d'informations obligatoires, de renseignement d'informations incomplètes ou erronées ou en cas de non transmission de l'acte ou de la convention ;
- la détermination des informations devant être déclarées par les personnes accomplissant la formalité de l'enregistrement par procédé électronique conformément à la législation et la réglementation en vigueur ;
- la non application de l'amende précitée, lorsque la correction des omissions est opérée dans le délai de 30 jours, à compter de la date d'enregistrement de l'acte ou de la convention.

Il est à préciser que l'amende précitée s'applique lorsque les informations renseignées ne sont pas conformes à celles figurant dans l'acte. Il s'agit notamment des informations suivantes :

- le nom et prénom ou la raison sociale des parties à l'acte ;
- l'adresse du domicile fiscal ou le lieu de situation du principal établissement ;
- le numéro de la carte d'identité nationale ou de la carte d'étranger et le numéro d'identification fiscale ;
- le numéro de l'inscription à la taxe professionnelle et le numéro d'article de la taxe d'habitation et de la taxe de services communaux ;
- la nature des opérations objet de l'acte ;
- le prix ou la valeur estimative exprimés dans l'acte ;
- le numéro du titre foncier et autres informations relatives à l'immeuble objet de l'acte (adresse, superficie, nature de l'immeuble, ...) ;
- l'origine de la propriété ;
- la base imposable aux droits d'enregistrement ;
- le tarif ;
- les droits de timbre ;
- le numéro de série de l'acte au registre de consignation.

Date d'effet :

Les dispositions précitées prévues par l'article 206 bis du CGI, telles qu'ajoutées par le paragraphe II de l'article 8 de la LF 2025, sont applicables aux actes et conventions enregistrés à compter du 1^{er} janvier 2025

Exemple :

Par acte notarié en date du **5 janvier 2025**, A vend à B un appartement au prix de 3 000 000 DH.

Le notaire a enregistré ledit acte en date du **26 janvier 2025** sur la base de 300 000 DH au lieu de **3 000 000 DH figurant dans l'acte**.

Liquidation des droits d'enregistrement effectuée par le notaire :

$300\,000 \times 4\% = \mathbf{12\,000\,DH}$

En date du **20 février 2025**, le notaire a déposé la demande de correction d'une omission au niveau du prix de l'appartement (**3 000 000 DH au lieu de 300 000 DH**).

Liquidation des droits d'enregistrement effectuée par le receveur ordonnateur chargé de l'enregistrement :

Droits dus : $3\,000\,000 \times 4\% = 120\,000\,DH$

Droits déjà versés : $= 12\,000\,DH$

Droits complémentaires : $120\,000 - 12\,000 = \mathbf{108\,000\,DH}$

Dans ce cas, l'amende de 1 000 DH ne s'applique pas, toutefois la pénalité et les majorations de retard demeurent applicables :

- Majoration de 5% pour rectification hors délai donnant lieu au paiement de droit complémentaire = $108\,000 \times 5\% = 5\,400\,DH$
- Pénalité pour paiement tardif de 5% = $5\,400\,DH$
- Majorations de retard de 5% $= 5\,400\,DH$
= 16200 DH

Total des droits complémentaires : 108 000 DH+ 16200 DH = 124 200 DH

3- Institution de l'obligation pour les notaires de transmettre les actes portant une signature électronique

Avant l'entrée en vigueur de la loi de finances pour l'année budgétaire 2025, les dispositions de l'article 137-I du CGI prévoyaient que les notaires doivent présenter au bureau de l'enregistrement les registres minutes pour visa et transmettre une copie des actes par procédé électronique.

A l'instar de la procédure de l'inscription aux livres fonciers auprès de l'Agence Nationale de la Conservation Foncière, du Cadastre et de la Cartographie (ANCFCC) qui prévoit que le document transmis doit porter une signature électronique sécurisée, la LF 2025 a complété l'article 137-I précité par l'obligation pour les notaires de transmettre à l'administration fiscale, par procédé électronique, les actes portant leur signature électronique.

Date d'effet :

Les dispositions précitées prévues par l'article 137-I du CGI, telles que modifiées et complétées par le paragraphe I de l'article 8 de la LF 2025, sont applicables aux actes et conventions enregistrés à compter du 1^{er} janvier 2025.

4- Amélioration du mode de contrôle par les conservateurs de la propriété foncière des actes enregistrés

Avant l'entrée en vigueur de la LF 2025, l'article 139-I du CGI prévoyait qu'il ne peut être reçu par le conservateur de la propriété foncière, aux fins d'immatriculation ou d'inscription sur les livres fonciers, aucun acte obligatoirement soumis à l'enregistrement, si cet acte n'a pas été préalablement enregistré.

Afin de faciliter le contrôle de l'accomplissement de cette formalité pour les actes présentés à la conservation foncière, la LF 2025 a complété les dispositions de l'article 139-I précité, pour instituer l'obligation d'accompagner les actes présentés aux conservateurs de la propriété foncière d'une attestation d'enregistrement délivrée, selon un modèle établi par l'administration, leur permettant de s'assurer de l'accomplissement de la formalité d'enregistrement et du paiement des droits correspondants.

L'attestation précitée concerne tous les actes et écrits présentés à la conservation foncière qu'ils soient enregistrés par voie électronique ou enregistrés auprès du bureau de l'enregistrement compétent.

L'attestation de l'enregistrement comporte un « code à réponse rapide » (QR Code) qui permet de vérifier l'authenticité de l'attestation concernée et de visualiser les informations relatives à la formalité de l'enregistrement.

Toutefois, si l'attestation de l'enregistrement des actes enregistrés directement auprès des bureaux de l'enregistrement ne comporte pas un QR code, le cachet de l'administration fait foi.

Dans le cadre de l'harmonisation, la LF 2025 a également prévu le remplacement de l'expression « conservateur de la propriété foncière et des hypothèques » par « conservateur de la propriété foncière ».

Date d'effet :

Les dispositions précitées prévues par l'article 139-I du CGI, telles que complétées par le paragraphe I de l'article 8 de la LF 2025, sont applicables aux actes et conventions enregistrés à compter du 1^{er} janvier 2025.

5- Consécration de l'exonération des droits d'enregistrement des opérations de mutation à titre gratuit des biens immobiliers, au profit des familles de Chouhadas, des militaires mutilés lors des opérations et des militaires rapatriés et ralliés

Dans le cadre de la mise en œuvre des Hautes Instructions Royales pour la régularisation de la situation juridique des immeubles attribués aux familles de «Chouhadas», la LF 2025 a complété les dispositions de l'article 129-III du CGI par un nouvel alinéa 20°, en vue de consacrer l'exonération en matière des droits d'enregistrement pour les actes portant mutation à titre gratuit d'immeubles au profit des familles de Chouhadas composées des veuves de martyrs et leurs enfants, des militaires mutilés lors des opérations et des militaires rapatriés et ralliés.

Date d'effet :

Les dispositions précitées prévues par l'article 129 du CGI, telles que modifiées et complétées par le paragraphe I de l'article 8 de la LF 2025, sont applicables aux actes et conventions enregistrés à compter du 1^{er} janvier 2025.

6- Exonération des actes de constitution des garanties au profit de l'administration fiscale relatives à tous les impôts ainsi que les mainlevées y afférents

Avant l'entrée en vigueur de la LF pour l'année 2025, les dispositions de l'article 129-IV (17° et 21°) du CGI préoyaient l'exonération en matière des droits d'enregistrement des actes portant :

- cautionnement bancaire ou d'hypothèque produits ou consentis en garantie du paiement des droits d'enregistrement, ainsi que les mainlevées délivrées par l'inspecteur des impôts chargé de l'enregistrement ;
- hypothèque consentie en garantie du paiement de la taxe sur la valeur ajoutée versée par l'Etat, ainsi que la mainlevée délivrée par le receveur de l'administration fiscale, tel que prévu à l'article 93-I du CGI.

La LF 2025 a modifié et complété les dispositions de l'article 129-IV-21° du CGI, afin de prévoir la généralisation de l'exonération des droits d'enregistrement à tous les actes et écrits relatifs à la constitution des garanties et hypothèques consenties en garantie du paiement de tous les impôts, taxes et droits prévus par le CGI ainsi qu'à ceux relatifs aux mainlevées délivrées par l'administration fiscale.

Date d'effet :

Les dispositions précitées prévues par l'article 129-IV-21° du CGI, telles que modifiées et complétées par le paragraphe I de l'article 8 de la LF 2025, sont applicables aux actes et conventions enregistrés à compter du 1^{er} janvier 2025.

7- Clarification des droits d'enregistrement applicables aux opérations de restructuration des groupes de sociétés

Avant la LF 2025, l'article 135-I-2° du CGI prévoyait que sont enregistrées au droit fixe de mille (1000) dirhams, les opérations de transfert et d'apport visées à l'article **161 bis du CGI** relatif au régime d'incitation fiscale aux opérations de restructuration des groupes de sociétés et des entreprises.

Ce droit fixe s'applique aux actes portant sur les deux opérations suivantes :

- les opérations de transfert des immobilisations corporelles, incorporelles et financières réalisées entre les sociétés soumises à l'IS, membres d'un groupe de sociétés, visées au **paragraphe I** de l'article 161 bis précité ;
- les opérations d'apport de biens immeubles, de droits réels immobiliers ou d'actions ou parts sociales dans des sociétés à prépondérance immobilière non cotées en bourse des valeurs, réalisées par les personnes physiques à l'actif d'une société, visées au **paragraphe II** de l'article 161 bis précité.

La LF 2025 a clarifié les dispositions de l'article 135-I-2° du CGI, en prévoyant que le droit d'enregistrement fixe de mille (1000) dirhams s'applique auxdites opérations de transfert ou d'apport **réalisées dans les conditions prévues aux paragraphes I et II de l'article 161 bis du CGI précités.**

A cet effet, le non-respect des conditions de fond visées aux paragraphes I et II de l'article 161-bis du CGI, entraîne l'application du droit proportionnel, selon les règles du droit commun, à l'opération de transfert ou d'apport concernée, sans préjudice de l'application des sanctions éventuelles.

Ainsi, en ce qui concerne les opérations de transfert des immobilisations corporelles, incorporelles et financières entre les sociétés du groupe, prévues par le paragraphe I de l'article 161-bis du CGI, le droit fixe de mille (1000) dirhams est remis en cause notamment dans les cas suivants :

- le non-respect du seuil des participations détenues par la société mère dans le capital social des sociétés membres du groupe ;
- l'inscription des immobilisations transférées à un compte autre que l'actif immobilisé des sociétés concernées par les opérations de transfert ;
- le non-respect de l'obligation de transfert des immobilisations en contrepartie de l'octroi des titres de participation dans le capital social de la société membre du groupe ayant bénéficié du transfert de ces immobilisations ;
- la sortie des sociétés concernées par les opérations de transfert du groupe de sociétés.

Par ailleurs, l'application du droit fixe de mille (1000) dirhams n'est pas remise en cause en cas de non-respect des conditions de forme, en l'occurrence, le retard dans le dépôt des états ou de la déclaration, visés par les articles 20 bis et 83-II du CGI qui font renvoi à l'article 161-bis (I et II) du CGI.

V.MESURE SPECIFIQUE A LA TAXE SPECIALE ANNUELLE SUR LES VEHICULES

Prolongation du délai de paiement de la taxe spéciale annuelle sur les véhicules (TSAV) à 60 jours au lieu de 30 jours pour les véhicules mis en circulation en cours d'année

Avant l'entrée en vigueur de la LF pour l'année 2025, la TSAV relative aux véhicules mis en circulation en cours d'année était payée dans les 30 jours suivant la date du récépissé du dépôt du dossier auprès de l'Agence nationale de la sécurité routière (NARSA) pour l'obtention de la carte grise.

En vue de réduire les cas de contentieux relatifs au paiement des majorations et pénalités résultant du retard de la délivrance de ladite carte, concernant les véhicules mis en circulation en cours d'année, la LF pour l'année 2025 a modifié les dispositions de l'article 261-I du CGI afin de porter le délai précité de 30 jours à 60 jours.

VI. MESURES COMMUNES

1-Institution d'un régime d'incitation fiscale en faveur des représentations de la Fédération Internationale de Football Association (FIFA) au Maroc et des organismes qui lui sont affiliés

Dans le cadre de l'accompagnement de la Fédération Internationale de Football Association (FIFA) pour l'implantation de son bureau régional permanent à Rabat et pour appuyer le développement de ses activités au Maroc et dans la région, la LF 2025 a institué un régime d'incitation fiscale en faveur de ses représentations au Maroc et des organismes qui lui sont affiliés, au titre de toutes leurs activités ou opérations conformes à l'objet défini dans ses statuts.

A ce titre, la LF 2025 a institué en faveur de la FIFA au Maroc et des organismes qui lui sont affiliés, l'exonération de l'impôt sur les sociétés, de l'impôt sur les revenus salariaux, de la TVA et des droits d'enregistrement et de timbre.

A- En matière d'IS

➤ Exonération totale permanente d'IS

L'article 8 de la LF 2025 a complété les dispositions de l'article 6-I-A du CGI par un 36° alinéa pour préciser que les représentations de la FIFA au Maroc et les organismes qui lui sont affiliés, créés conformément à la législation et la réglementation en vigueur, bénéficient de l'exonération totale permanente de l'IS, au titre de l'ensemble de leurs activités ou opérations conformes à l'objet défini dans ses statuts.

Il a rappelé que l'exonération totale permanente en matière d'IS ouvre droit à une exonération totale permanente en matière de la cotisation minimale.

Il a été également précisé, dans le dernier alinéa de l'article 6-I-A du CGI, que les représentations de la FIFA au Maroc et les organismes qui lui sont affiliés bénéficient aussi :

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

➤ Exonération permanente en matière de retenue à la source sur les produits des actions, parts sociales et revenus assimilés

L'article 8 de la LF pour l'année 2025 a complété l'article 6 (I-C-1°) du CGI par un nouvel alinéa qui prévoit l'exonération permanente de la retenue à la source sur les produits des actions, parts sociales et revenus assimilés, pour les produits provenant des bénéfices des représentations de la FIFA au Maroc et des organismes qui lui sont affiliés, versés, mis à la disposition ou inscrits en compte de la FIFA ou des organismes qui lui sont rattachés.

➤ Exonération de la retenue à la source sur les produits bruts

L'article 8 de la LF 2025 a complété l'article 6-I-C du CGI par un alinéa 5° qui prévoit l'exonération permanente de la retenue à la source sur les produits bruts et les rémunérations analogues visés à l'article 15 du CGI, versés, mis à la disposition ou inscrits en compte de la FIFA ou de ses organismes affiliés non-résidents, par les représentations de la FIFA et ses organismes affiliés établis au Maroc.

B- En matière d'IR

La LF 2025 prévoit l'exonération de l'IR au titre des revenus salariaux et assimilés versés par les représentations de la FIFA au Maroc et les organismes qui lui sont affiliés à leur personnel n'ayant pas la nationalité marocaine et ce, conformément aux dispositions de l'article 57-26° du CGI.

C- En matière de TVA

La LF 2025 prévoit l'exonération de la TVA, à l'intérieur et à l'importation, des biens, matériels, marchandises et services acquis ainsi que les opérations réalisées par les représentations de la Fédération Internationale de Football Association au Maroc et les organismes qui lui sont affiliés, conformément à l'objet défini dans ses statuts.

Ainsi, à compter du 1^{er} janvier 2025 et conformément aux dispositions de l'article 92-I-56° du CGI, sont exonérés de la TVA à l'intérieur, les biens, matériels, marchandises et services acquis ainsi que les opérations réalisées par les représentations de la Fédération Internationale de Football Association au Maroc et les organismes qui lui sont affiliés, conformément à l'objet défini dans ses statuts.

De même, sont exonérés de la TVA à l'importation conformément aux dispositions de l'article 123- 60° du CGI, les biens, matériels, marchandises et services importés par les représentations de la Fédération Internationale de Football Association au Maroc et les organismes qui lui sont affiliés précités, conformément à l'objet défini dans ses statuts.

Par ailleurs, les dispositions de l'article 8 de la LF 2025 prévoient également des modifications au niveau de l'article 124-I du CGI pour instituer la condition d'accomplissement des formalités prévues par le décret n° 2-06-574 du 10 hijra 1427 (31 décembre 2006) pris pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée.

Ainsi, conformément aux dispositions de l'article 8-III du décret n° 2-06-574 précité tel que modifié et complété par le décret n° 2-24-1110, pour bénéficier de l'exonération de la TVA prévue à l'article 92-I-56° et à l'article 123 -60° du CGI, la représentation de la Fédération Internationale de Football Association au Maroc ou l'organisme qui lui est affilié doit adresser une demande d'exonération, par procédé électronique, selon un modèle établi par l'administration.

Ladite demande est accompagnée :

- d'un état descriptif, selon un modèle établi par l'administration, des biens, matériels, marchandises et services destinés à être achetés sur le marché intérieur ou importés en exonération de TVA et à être utilisés dans le cadre de l'objet statutaire de la Fédération Internationale de Football Association ;
- des factures proforma ou devis des biens, matériels, marchandises et services acquis indiquant la valeur en hors taxe ainsi que le montant de la taxe dont l'exonération est sollicitée.

Après examen de la demande d'exonération, l'administration fiscale délivre, par procédé électronique, à la représentation ou l'organisme bénéficiaire, pour les achats à l'intérieur, une attestation d'achat en exonération de la TVA.

La représentation ou l'organisme bénéficiaire conserve un exemplaire de l'attestation et de la liste des biens, matériels, marchandises et services exonérés et un exemplaire est remis à son fournisseur.

Les factures et tous documents se rapportant aux ventes réalisées sous le bénéfice de l'exonération prévue ci-dessus, doivent être revêtus d'un cachet portant la mention «vente en exonération de la taxe sur la valeur ajoutée en vertu de l'article 92 (I -56°) du code général des impôts».

Pour les importations, l'administration fiscale délivre, par procédé électronique, une attestation d'importation en exonération de la TVA qui est transmise à l'administration des douanes et impôts indirects.

D- En matière de DET

La LF 2025 prévoit l'exonération des droits d'enregistrement et de timbre pour tous les actes et écrits afférents aux activités et opérations réalisées par les représentations de la Fédération Internationale de Football Association au Maroc et les organismes qui lui sont affiliés, conformément à l'objet défini dans ses statuts ainsi que les titres de séjour délivrés aux représentants de la FIFA et aux employés des représentations de la FIFA au Maroc et les organismes qui lui sont affiliés et ce, conformément aux dispositions des articles 129-I-5° et 250-I-10° du CGI.

Date d'effet :

L'article 8-IV-3 de la LF 2025 a prévu que les dispositions des articles 6, 57, 92, 123, 129 et 250 du CGI, telles que complétées, sont applicables à compter du 1^{er} janvier 2025.

2-Révision du régime des sociétés en participation et des groupements d'intérêt économique

A-Révision du régime des sociétés en participation (SEP)

Avant l'entrée en vigueur de la LF 2025, les SEP étaient exclues du champ d'application de l'IS, sauf option **irrévocable audit impôt**, conformément aux dispositions des articles 2-II et 3-1° du CGI.

En cas d'option pour l'IS, les SEP étaient imposées au **nom de l'associé habilité** à agir au nom de chacune de ces sociétés et pouvant l'engager et ce, conformément aux dispositions de **l'article 18 du CGI**. Toutefois, tous les associés **restent solidairement** responsables de **l'impôt exigible** et, le cas échéant, des majorations et pénalités y afférentes et ce, conformément aux dispositions de l'article 180-III du CGI.

Lorsque la SEP n'opte pas pour l'IS, les **personnes physiques membres** de cette SEP étaient soumises à **l'IR individuellement**, pour leur part dans le résultat de la SEP, conformément aux dispositions de l'article 26-II du CGI. Dans ce cas, chaque personne est tenue de souscrire sa propre déclaration et sa part dans le résultat de la SEP entre dans la détermination de son propre revenu net professionnel et/ou agricole. De même, **les personnes morales soumises à l'IS associées de ladite SEP**, sont tenues de rapporter à leur résultat fiscal, leur part dans le résultat de la SEP.

Dans le cadre de la rationalisation du régime d'imposition applicable aux SEP, la LF 2025 a **introduit plusieurs modifications** sur le régime actuel.

a) Imposition obligatoire à l'IS des SEP comprenant plus de cinq (5) associés personnes physiques ainsi que celles comprenant au moins une personne morale

La LF 2025 a complété les dispositions de l'article 2-I du CGI par **un nouvel alinéa 6°** qui prévoit l'assujettissement obligatoire à l'IS des sociétés en participation comprenant **au moins une personne morale** ainsi que celles comprenant plus de cinq (5) associés personnes physiques.

A ce titre, la LF 2025 a modifié également les dispositions des articles 2-II et 3-1° du CGI, pour **exclure du champ d'application d'IS**, les SEP comprenant **moins de six (6) associés** et **ne comprenant que des personnes physiques**, sous réserve de l'option irrévocable à cet impôt, tel que prévu à l'article 2- II dudit code.

b) Clarification des modalités d'imposition des SEP soumises à l'IS

Suite à l'intégration des SEP comprenant **plus de 5 associés personnes physiques** ou **au moins une personne morale** dans le champ des personnes obligatoirement passibles de l'IS, ces sociétés sont devenues comme des entités distinctes fiscalement, ayant leur propre **identifiant fiscal et leur propre résultat fiscal imposable**, tout en consacrant le principe de solidarité entre tous les associés pour le paiement de l'impôt dû.

De même, les bénéfices distribués par ces SEP sont considérés comme des dividendes **soumis à la retenue à la source sur les produits d'actions**, parts sociales et revenus assimilés dans les conditions de droit commun.

A ce titre, il a été précisé dans l'article 2-I-6° du CGI que l'imposition est établie au nom de la société en participation concernée, sous réserve des dispositions relatives à la solidarité, prévues à l'article 180-III dudit code.

Cet article 180-III a été complété par la référence à l'article 2-I-6° du CGI pour consacrer **ledit principe de solidarité**, en vertu duquel tous les associés des SEP passibles de l'IS restent solidairement responsables de l'impôt exigible et, le cas échéant, des majorations et pénalités y afférentes.

c) Institution de l'obligation pour les associés de la SEP soumise à l'IR d'accompagner leurs déclarations de certains documents

L'article 26-II du CGI, tel que modifié par les dispositions de la LF 2025, précise que lorsqu'une personne physique est associée d'une SEP comprenant moins de six (6) associés personnes physiques n'ayant pas opté pour l'IS, sa part dans le résultat de la société en participation entre dans la détermination de son revenu net professionnel et/ou agricole.

L'article 82-I du CGI a été également complété, en prévoyant que la déclaration du revenu global doit être accompagnée :

- des documents comptables générés par la comptabilité de la SEP qui doit être tenue conformément à la législation et la réglementation en vigueur. Ces documents comptables comprennent notamment :
 - le bilan ;
 - le compte de produits et charges ;
 - l'état des informations complémentaires ;
- d'un état de répartition du résultat entre les associés faisant ressortir pour chacun d'eux :
 - le nom et le prénom ;
 - l'adresse ;
 - le numéro d'identification fiscale ;
 - la part de l'associé dans le résultat net réalisé par la société en participation.

Il est rappelé que conformément aux dispositions de l'article 26-II (dernier alinéa) du CGI, les contribuables concernés doivent produire un acte authentique ou un contrat ou tout document en tenant lieu faisant ressortir la part des droits de chacun dans la société en participation. A défaut, l'imposition est émise au nom de la société en participation.

Dates d'effet :

- L'article 8-IV-1 de la LF 2025 a prévu que les dispositions des articles 2 (I-6° et II), 3-1°, 26-II et 180-III du CGI relatives aux sociétés en participation, telles que modifiées et complétées, sont applicables aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2026.
- L'article 8-IV-14 de la LF 2025 a prévu que les dispositions de l'article 82-I du CGI, telles que modifiées et complétées, sont applicables aux déclarations souscrites à compter du 1^{er} janvier 2025.

B-Révision du régime des groupements d'intérêt économique (GIE)

Avant l'entrée en vigueur de la LF 2025, l'article 3-4° du CGI consacrait le principe de la transparence fiscale au profit des GIE, en les excluant du champ d'application de l'IS. Cependant, le résultat dégagé au titre de l'exercice de leur activité était appréhendé au niveau de leurs membres.

En effet, conformément aux dispositions de l'article 8-V du CGI, le résultat fiscal de chaque exercice comptable des personnes morales membres d'un groupement d'intérêt économique, comprend, le cas échéant, leur part dans les bénéfices réalisés ou dans les pertes subies par ledit groupement.

Dans le cadre de l'harmonisation avec le régime d'imposition des SEP, la LF 2025 a complété les dispositions de l'article 2-I par un nouvel alinéa 7°, afin d'intégrer les GIE dans le champ d'application de l'IS, en précisant que leur imposition demeure établie au nom des personnes morales et physiques membres de ces groupements, à concurrence de leur quote-part dans le résultat net desdits groupements.

A cet effet, plusieurs mesures d'harmonisation ont été adoptées, à savoir :

➤ l'abrogation des dispositions excluant les GIE du champ d'application de l'IS

Suite à l'intégration des GIE dans le champ d'application de l'IS, l'article 8-III de la LF 2025 a abrogé les dispositions de l'article 3-4° du CGI qui les excluaient de ce champ d'application.

➤ la clarification des modalités d'imposition des GIE constitués de personnes physiques

La LF 2025 a complété les dispositions de l'article 26-II du CGI pour prévoir que lorsqu'une personne physique est membre d'un GIE, sa part dans le résultat dudit GIE entre dans la détermination de son revenu net professionnel et/ou agricole.

➤ l'institution de l'obligation de dépôt de l'état de répartition du résultat net

La LF 2025 a complété les dispositions de l'article 20-I du CGI, en instituant pour les GIE l'obligation de joindre à leur déclaration du résultat fiscal, l'état de répartition du résultat net entre leurs membres faisant ressortir pour chacun d'eux :

- le prénom et le nom ou la raison sociale ;
- l'adresse du siège social ou du domicile fiscal ou du principal établissement ;
- le numéro d'identification fiscale ;
- la part du membre dans le résultat net réalisé par le groupement d'intérêt économique.

Date d'effet :

L'article 8-IV-2 de la LF 2025 a prévu que les dispositions des articles 2-I-7°, 20-I et 26-II du CGI relatives aux GIE, telles que modifiées et complétées, sont applicables aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2025.

3-Prorogation du délai prévu pour bénéficier de l'abattement de 70% appliqué sur la plus-value nette réalisée à l'occasion de la cession des éléments de l'actif immobilisé

Avant 2025, l'article 247-XXXV du CGI prévoyait une mesure transitoire visant l'incitation des entreprises à réinvestir le produit de cession de leurs éléments d'actif immobilisé, au titre des exercices ouverts au cours des années 2022 à 2025.

Cette mesure prévoyait l'application d'un abattement de 70% sur la plus-value nette réalisée à l'occasion de la cession des éléments de l'actif immobilisé, à l'exception des terrains et constructions, sous réserve du respect des conditions prévues par l'article 247-XXXV précité.

Dans le cadre de la promotion de l'investissement à long terme créateur de valeur ajoutée et d'emploi, tel que prôné par la loi-cadre n° 69-19 précitée, la LF 2025 a prorogé le délai d'application de cette mesure jusqu'à 2030, en prévoyant la suppression de l'exclusion concernant les terrains et les constructions, afin d'encourager les sociétés à réinvestir le montant global des produits de cession des éléments d'actif immobilisé.

A cet effet, les entreprises bénéficient de l'abattement de 70% sur la plus-value nette réalisée, à compter du 1^{er} janvier 2025, suite à la cession de tous les éléments d'actif immobilisé, y compris les terrains et les constructions.

Ainsi, les cessions des terrains et constructions effectuées avant le 1^{er} janvier 2025 ne peuvent pas bénéficier de cet abattement.

Il est rappelé que le bénéfice de l'abattement de 70% précité est accordé sous réserve du respect des conditions ci-après :

- le délai écoulé entre la date d'acquisition des éléments concernés par la cession et la date de la réalisation de leur cession, doit être supérieur à huit (8) ans ;
- l'entreprise concernée s'engage à réinvestir le montant global des produits de cession net d'impôt en immobilisations, dans un délai de trente-six (36) mois à compter de la date de clôture de l'exercice concerné par la cession, selon un modèle établi par l'administration à joindre à la déclaration du résultat fiscal prévue à l'article 20-I ou 82-I du CGI ;
- ladite entreprise souscrit à l'administration fiscale un état comprenant le montant global des produits de cession net d'impôt ayant fait l'objet du réinvestissement et la nature des immobilisations acquises 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 ou 82-I du CGI ;
- l'entreprise concernée conserve les immobilisations acquises pendant au moins cinq (5) ans, à compter de la date de leur acquisition.

Par ailleurs, il y a lieu de signaler que les terrains et constructions non affectés à l'exploitation de l'entreprise ne sont pas éligibles à l'abattement de 70% sur la plus-value nette précité. C'est le cas notamment de la cession par les établissements de crédit des actifs immobiliers acquis par dation en paiement et inscrits parmi les immobilisations hors exploitation, non affectées aux services commerciaux, techniques et administratifs de l'établissement bancaire.

N.B : Il est rappelé que la NC 732 relative aux dispositions de la LF 2022 avait clarifié les autres règles concernant l'application de ce dispositif qui demeurent inchangées.

4-Révision des modalités d'application de l'impôt retenu à la source sur les produits d'actions, parts sociales et revenus assimilés

Avant l'entrée en vigueur de la LF pour l'année budgétaire 2025, l'article 247-XXXVII-C du CGI prévoyait que le taux de l'impôt retenu à la source de 15% en vigueur au 31 décembre 2022 prévu aux articles 19-IV 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.

Le paragraphe XXXVII-C de l'article 247 du CGI précité prévoyait également que 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%.

Les dispositions précitées prévoyaient également que les produits des actions, parts sociales et revenus assimilés distribués sont considérés avoir été prélevés sur les exercices les plus anciens.

Dans le cadre de la simplification des modalités d'application progressive de l'impôt retenu à la source sur les produits des actions, parts sociales et revenus assimilés, la LF 2025 a modifié les dispositions de l'article 247-XXXVII-C précité pour prévoir l'application de la retenue à la source auxdits produits distribués comme suit :

- 12,50% pour les montants distribués à compter du 1^{er} janvier 2025 ;
- 11,25% pour les montants distribués à compter du 1^{er} janvier 2026 ;
- 10% pour les montants distribués à compter du 1^{er} janvier 2027.

Ces taux s'appliquent aux produits des actions, parts sociales et revenus assimilés distribués à compter du 1^{er} janvier 2025, quel que soit l'exercice de leur provenance et ce, sous réserves des exonérations de la retenue à la source prévues à l'article 6-I-C du CGI.

Exemple d'illustration :

La société « A », créée le 02/06/2013, est une société de droit marocain soumise à l'IS dont le capital est détenu entièrement par des personnes physiques.

La situation des bénéfices pouvant faire l'objet de distribution par la société se présente comme suit :

- Bénéfice de l'exercice 2022 mis en réserve facultative :400 000 DH
- Report bénéficiaire de l'exercice 2023 :1 000 000 DH
- Bénéfice net comptable de l'exercice 2024 :1 500 000 DH

Suite à une assemblée générale ordinaire tenue le 15/06/2025, ladite société a décidé la distribution au profit de ses actionnaires d'un montant de 2 500 000 DH.

Pour l'application de la retenue à la source suite aux modifications introduites par la LF 2025, l'exercice de provenance des bénéfices n'est pas pris en considération.

A ce titre, le montant des bénéfices distribués aux actionnaires de la société « A » est soumis au nouveau taux de la retenue à la source de 12,50%.

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

$2\,500\,000 \times 12,50\% = 312\,500 \text{ DH.}$

5-Clarification de la notification électronique

Avant l'entrée en vigueur de la LF 2025, les dispositions de l'article 219-II du CGI prévoyaient que la notification peut « également » être effectuée par voie électronique à l'adresse électronique communiquée à l'administration fiscale par le contribuable.

Toutefois, l'expression « également » précitée pouvait laisser entendre que la notification électronique est un moyen secondaire de notification pouvant être utilisé parallèlement à la notification habituelle.

Dans le but d'éviter les divergences d'interprétation, la LF 2025 a clarifié les dispositions de l'article 219-II précité, en supprimant l'expression « également » et en précisant qu'outre les formes de notification habituelles, la notification peut être effectuée par procédé électronique, conformément à la législation et la réglementation en vigueur et que cette notification produit les mêmes effets juridiques que la notification habituelle.

Par ailleurs, la LF 2025 a supprimé le renvoi au texte réglementaire prévu à l'article 145-X du CGI qui devait fixer les modalités d'application de tenue de l'adresse électronique, vu que la loi n° 43-20 relative aux services de confiance pour les transactions électroniques et son décret d'application n° 2-22-687, ont déjà prévu les modalités de tenue d'une adresse électronique auprès d'un prestataire de services de confiance.

6-Encadrement de la procédure d'accord à l'amiable entre l'administration et le contribuable

Dans le cadre de la consolidation de la confiance partagée entre l'administration fiscale et les usagers, tel que recommandé par la loi-cadre n° 69-19 portant réforme fiscale, la LF 2025 a institué au niveau de l'article 221 ter du CGI un cadre juridique clair pour la conclusion des accords à l'amiable entre l'administration fiscale et les contribuables au cours des procédures fiscales.

Les procédures fiscales concernées sont les procédures prévues par le CGI, notamment, la vérification de comptabilité, l'examen de l'ensemble de la situation fiscale des personnes physiques, le contrôle des prix ou déclarations estimatives, les procédures de dépôt de la déclaration rectificative, la rectification en matière de profits fonciers, la procédure de taxation d'office, etc.

A cet effet, l'accord peut être conclu après l'engagement des procédures précitées. En cas de contrôle fiscal, l'accord ne peut être conclu qu'après envoi de la première lettre de notification.

La LF 2025 précitée a prévu que cet accord est définitif et irrévocable et qu'il porte sur les questions de fait relatives aux éléments d'imposition évalués par l'administration et ne peut en aucun cas porter sur des questions de droit.

A cet effet, sont considérées comme des questions de fait, **les appréciations et les évaluations effectuées par l'administration fiscale** pour la détermination des bases d'imposition, dans le cadre de l'exercice de son pouvoir d'appréciation, sans remettre en cause les principes de droit prévus par la législation fiscale en vigueur.

Il s'agit, notamment, des questions de fait afférentes aux rectifications effectuées par l'administration fiscale compte tenu des informations à sa disposition et des circonstances de fait liées aux opérations réalisées et à la situation de l'entreprise concernée.

C'est ainsi que constituent des questions de fait, à titre d'illustration, les rectifications des montants déclarés relatifs, notamment, aux éléments suivants :

- le montant du chiffre d'affaires et autres produits imposables évalué par l'administration, en dehors de ceux recoupés ;
- le montant évalué des charges d'exploitation et autres charges déductibles ;
- les prix d'acquisition et de cession des biens ainsi que les profits, plus-values et marges réalisées, estimés par l'administration ;
- la valeur des avantages en nature ;
- la valeur des dons et libéralités déductibles ;
- le reclassement d'une charge en immobilisation ;
- l'évaluation des bénéfices indirectement transférés entre entreprises ayant directement ou indirectement des liens de dépendance ;
- l'évaluation des bases et des montants des retenues à la source ;
- les prix déclarés ou estimés, exprimés dans les actes et conventions ;
- les amortissements et provisions.

Par contre, est considérée comme une question de droit, toute rectification qui porte sur le principe d'imposition ou d'exonération d'une personne, d'une opération, d'un acte ou d'un produit ou de déductibilité d'une charge, eu égard aux principes de droit prévus par la législation et la réglementation fiscale en vigueur et entraînant un manque à gagner réel et définitif pour le Trésor.

Il s'agit, à titre d'exemple, des rectifications relatives aux principes suivants :

- le principe de déductibilité d'une charge ou d'imposition d'un produit ou d'une opération, selon les conditions prévues par le CGI ;
- le droit au bénéfice d'un régime fiscal incitatif ou d'un avantage fiscal ;
- la détermination du taux d'imposition d'un produit, profit, opération ou acte.

Par ailleurs, il convient de signaler que l'accord susvisé constitue le règlement définitif de la procédure engagée, aussi bien pour les points portant sur les questions de droit que sur les questions de fait.

Il y a lieu de préciser, à cet effet, que les droits en principal afférents aux éléments d'imposition relatifs à des questions de droit ne peuvent faire l'objet d'aucun arrangement, compromis ou négociation. Toutefois, en cas d'éléments nouveaux dûment justifiés, l'administration peut les prendre en considération dans le cadre de l'accord.

A ce titre, il est précisé que les sanctions afférentes aux éléments notifiés, peuvent faire l'objet de remise ou modération, au vu des circonstances invoquées, et ce, aussi bien en ce qui concerne les questions de droit que celles de fait.

Cet accord est rédigé en double exemplaire, selon un modèle établi par l'administration, et comporte notamment :

- le montant des bases imposables et des droits dus, objet de cet accord ;
- le nom et la qualité des signataires ;
- la date de signature de l'accord.

La LF 2025 a également prévu que cet accord doit être accompagné d'une lettre de désistement du contribuable de tout recours devant la commission locale de taxation, la commission régionale du recours fiscal, la commission nationale de recours fiscal, l'administration fiscale et les tribunaux.

Par ailleurs, en cas de jugement définitif ayant acquis force de chose jugée, l'accord à l'amiable précité ne peut porter sur un montant de droits inférieur à celui fixé dans ce jugement. Toutefois, lorsque le jugement ne s'est pas prononcé sur des redressements portant sur des questions de fait, ces redressements peuvent faire l'objet d'un accord à l'amiable.

7-Élargissement des attributions des commissions locales de taxation (CLT)

Avant l'entrée en vigueur de la LF pour l'année 2025, les compétences des CLT se limitaient aux recours afférents aux rectifications en matière de revenus professionnels déterminés selon le régime de la contribution professionnelle unique, de revenus et profits fonciers et des droits d'enregistrement et de timbre.

La LF pour l'année 2025 a introduit dans l'article 22-6° du CGI une nouvelle catégorie de revenus imposables en matière de l'IR intitulée « autres revenus et gains » et a inclus dans la définition de ces revenus prévue à l'article 70 bis du CGI, tous les revenus et gains divers provenant des opérations lucratives qui ne relèvent pas d'une autre catégorie de revenus.

Afin de clarifier la commission compétente en matière de recours présentés par les contribuables au titre desdits revenus et gains divers provenant des opérations lucratives qui ne relèvent pas d'une autre catégorie de revenus, la LF pour l'année 2025 a modifié les dispositions de l'article 225-I du CGI pour élargir les attributions des CLT aux recours relatifs aux rectifications portant sur ces revenus et gains.

Par ailleurs, le domicile fiscal du contribuable a été ajouté au niveau de l'article 225-I précité comme critère de détermination de la CLT compétente pour le recours.

VII. CODIFICATION DES TAXES PARAFISCALES

➤ Intégration des dispositions relatives à la taxe spéciale sur le ciment au niveau du CGI

La taxe spéciale sur le ciment a été instituée par l'article 12 de la LF 2002 avec un taux qui a été fixé initialement à 0,05 dirham par kilogramme de ciment, puis il a été augmenté à 0,10 et à 0,15 dirham respectivement par l'article 18 de la loi de finances 2004 et l'article 10 de la loi de finances 2012.

Dans le cadre de la mise en œuvre des objectifs de la loi-cadre n° 69-19 portant réforme fiscale visant la rationalisation et la simplification des règles d'assiette et de recouvrement de la parafiscalité, l'article 8-II de la LF 2025 a intégré les dispositions régissant la taxe spéciale sur le ciment dans le titre VII du livre III du CGI (articles 293, 294, 295, 296 et 297).

L'intégration de cette taxe dans le CGI vise notamment :

- l'attribution de la gestion de cette taxe à la Direction Générale des Impôts (DGI), pour le ciment produit localement et à l'Administration des Douanes et Impôts Indirects (ADII) pour le ciment importé ;
- l'application des règles de recouvrement, de contrôle, de contentieux, de sanctions et de prescription prévues par le CGI à la taxe sur le ciment produit localement ;
- l'application des règles prévues en matière de douane pour la liquidation et la perception de la taxe sur le ciment importé ainsi que pour la constatation des infractions, l'application des sanctions et l'engagement des poursuites.

Le produit de cette taxe reste affecté comme par le passé au compte d'affectation spéciale intitulé « Fonds de solidarité habitat et intégration urbaine ».

A- Opérations taxables

Conformément aux dispositions de l'article 293 du CGI, la taxe spéciale sur le ciment s'applique au ciment produit localement ou à l'importation.

La gestion de la taxe spéciale sur le ciment produit localement est attribuée à la DGI et la gestion de la taxe sur le ciment à l'importation incombe à l'ADII, conformément aux dispositions du CGI.

B- Liquidation

En application des dispositions de l'article 294 du CGI, la taxe appliquée au ciment produit localement est liquidée par les entreprises de production du ciment sur la base des quantités de ciment vendues et celles utilisées pour leur consommation interne comme matières intermédiaires.

Pour le ciment importé, la taxe est liquidée comme en matière de douane.

C- Taux de la taxe

Le taux de la taxe est fixé à 0,15 dirham par kilogramme de ciment, conformément aux dispositions de l'article 295 du CGI.

D- Obligations de déclaration et de versement

En vertu des dispositions de l'article 296 du CGI, les entreprises de production du ciment sont tenues de souscrire spontanément auprès de l'administration fiscale, par procédé électronique, une déclaration selon un modèle établi par l'administration précisant, notamment, les quantités de ciment vendues et celles utilisées pour la consommation interne comme matières intermédiaires, au plus tard à la fin du mois suivant celui de la facturation des ventes de ciment ou de son utilisation pour la consommation interne.

Ces entreprises doivent verser la taxe spontanément, auprès de l'administration fiscale, par procédé électronique, dans le même délai précité de déclaration.

E- Recouvrement, contrôle, contentieux, sanctions et prescription

Conformément aux dispositions de l'article 297 du CGI, les dispositions relatives au recouvrement, au contrôle, au contentieux, aux sanctions et à la prescription, prévues dans le CGI, s'appliquent à la taxe spéciale sur le ciment produit localement.

Pour le ciment importé, cette taxe est perçue, les infractions constatées et réprimées et les poursuites engagées comme en matière de douane.

F- Abrogation

Le paragraphe III de l'article 8 de la LF 2025 a prévu qu'à compter du 1^{er} janvier 2025, l'article 12 de la loi de finances n° 44-01 pour l'année budgétaire 2002, tel que modifié et complété, relatif à la taxe spéciale sur le ciment est abrogé.

Toutefois, les dispositions de cet article demeurent applicables pour les besoins d'assiette, de recouvrement, de contrôle et de contentieux de cette taxe concernant la période antérieure à cette date.

G- Date d'effet

Le paragraphe IV-21 de l'article 8 de la LF 2025 a prévu que les nouvelles dispositions des articles 293 à 297 du CGI, telles qu'ajoutées par le paragraphe II de cet article 8 de la LF 2025, sont applicables à compter du 1^{er} janvier 2025.

VIII. CONTRIBUTION SOCIALE DE SOLIDARITE SUR LES BENEFICES DES ENTREPRISES DE JEUX DE HASARD

La LF 2025 a complété le CGI par les articles 298 à 303 afin d'instituer une contribution sociale de solidarité sur les bénéfices des entreprises de jeux de hasard mise à la charge des établissements qui versent ces gains.

Ladite contribution est calculée au taux de 2% sur la base du même montant du bénéfice net servant pour le calcul de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu déterminé d'après le régime du résultat net réel ou celui du résultat net simplifié.

En ce qui concerne les entreprises de jeux de hasard exerçant en même temps une autre activité, ladite contribution ne s'applique qu'à la partie du bénéfice correspondant à l'activité de jeux de hasard.

Les personnes concernées doivent souscrire une déclaration, par procédé électronique, selon un modèle établi par l'administration, précisant le montant du bénéfice net susvisé et le montant de la contribution y afférent, dans les trois (3) mois qui suivent la date de clôture du dernier exercice et verser spontanément le montant de la contribution, en même temps que la souscription de ladite déclaration.

Les dispositions relatives au recouvrement, au contrôle, au contentieux, aux sanctions et à la prescription, prévues dans le CGI, en matière d'IS ou d'IR, s'appliquent à la contribution sociale de solidarité sur les bénéfices des entreprises de jeux de hasard.

Date d'effet :

Les dispositions des articles 298 à 303 du CGI, telles qu'ajoutées par le paragraphe II de l'article 8 de la LF 2025, sont applicables aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2025.

Exemple d'illustration :

La société « X » exerce une activité hôtelière et une activité de jeux de hasard. La déclaration du résultat fiscal de cette société au titre de l'exercice 2025, fait ressortir les éléments suivants :

- Chiffre d'affaires global des deux activités (HT) : 120 000 000 DH
 - Chiffre d'affaires de l'activité de jeux de hasard :90 000 000 DH
 - Part du chiffre d'affaires relatif à l'activité de jeux de hasard : 75%
 $(90\,000\,000 / 120\,000\,000) \times 100 = 75\%$
 - Bénéfice net fiscal : 72 000 000 DH
- Liquidation de la contribution sociale de solidarité sur les bénéfices des entreprises de jeux de hasard :
 - Part du bénéfice net fiscal relatif à l'activité de jeux de hasard :
 $72\,000\,000 \times 75\% = 54\,000\,000\text{ DH}$

Montant dû de la contribution : 54 000 000 x 2% soit 1 080 000 DH

Le Directeur Général des Impôts
Signé: IDRIS KANTOUNI Younes

7 - MARS 2025