

**INSTRUCTION GÉNÉRALE N° 714
RELATIVE
AUX DROITS D'ENREGISTREMENT**

INTRODUCTION

L'article 13 de la loi de finances pour l'année 2004 a institué de nouvelles dispositions régissant les droits d'enregistrement et qui résultent de la refonte de l'ensemble des textes applicables en la matière au 31 décembre 2003.

Il s'agit :

- des textes codifiés par le décret du 24 décembre 1958, pris en application des dispositions du dahir du 8 mai 1951 relatif à la codification des textes législatifs et réglementaires concernant l'enregistrement et le timbre et complété par les lois de finances (L.F.) successives ;

- des dispositions prises en matière de droits d'enregistrement, éparpillées dans des textes particuliers.

Cette refonte a été réalisée dans un double objectif :

- d'une part, le besoin d'adapter le texte qui régit ces droits à l'environnement juridique et économique des affaires qui a connu de grandes réformes depuis le début des années 1990 et l'adoption de textes importants, tels que :

- les lois sur les sociétés ;
- le code de commerce ;
- la loi sur les établissements de crédit ;
- la loi sur les obligations comptables des commerçants, etc. ;

- d'autre part, la nécessité de réviser les droits d'enregistrement et de les harmoniser avec les autres impôts et taxes, dont la réforme a été initiée par la loi-cadre de 1984 relative à la réforme fiscale et poursuivie par la mise en application des différentes recommandations des assises nationales sur la fiscalité.

Concrètement, la réforme s'est traduite par :

▪ une simplification du texte aussi bien au niveau conceptuel que technique, en vue de le rendre facilement accessible aux utilisateurs et de contribuer à la fois à une meilleure transparence dans les relations des contribuables avec l'administration et à une réduction du coût de gestion de

l'impôt. A titre d'exemple, le nombre de taux applicables a été ramené de 11 à 5 ;

- une harmonisation avec les autres impôts et taxes au niveau de la structure, dans la perspective de l'élaboration d'un code général des impôts.

Par ailleurs, cette refonte a été faite à droit constant, dans la mesure où elle n'implique aucune aggravation de la charge fiscale des contribuables. Bien plus, les réaménagements introduits sont accompagnés :

- d'un renforcement des garanties accordées aux contribuables, notamment l'institution d'une procédure préalable à la taxation d'office en remplacement du droit qu'avait l'administration fiscale de fixer unilatéralement le montant des droits exigibles ;

- d'un allègement de la charge fiscale des contribuables par la réduction de certains taux. Ainsi, les droits d'enregistrement ont été réduits :

- de 10% à 5%, pour la cession du droit au bail ou pas de porte ;
- de 5% à 2,5%, pour les acquisitions de locaux construits à usage autre que l'habitation, à l'exception des acquisitions effectuées par les établissements de crédit, Bank Al Maghrib, la Caisse de dépôt et de gestion et les sociétés d'assurances et de réassurances ;
- de 3,5% à 2,5%, pour les ventes de meubles ;
- de 4%, 1% et 0,50%, applicables à l'inventaire après décès selon le lien et le degré de parenté à un taux unique de 0,50% ;
- de 2%, 1,50% et 1,25% prévus, respectivement, pour les antichrèses, les cessions entre co-indivisaires de droits indivis de propriétés agricoles et les cessions de logements sociaux, à un taux de 1%.

Il convient de souligner que, parallèlement à l'abrogation du livre premier du décret n° 2-58-1151 du 12 jourmada II 1378 (24 décembre 1958) formant code de l'enregistrement et son remplacement par l'article 13 de la loi de finances 2004, toutes les dispositions relatives aux droits d'enregistrement prévues par des textes particuliers sont abrogées.

La présente instruction a pour objet de commenter, suivant le plan ci-après, les dispositions relatives aux droits d'enregistrement instituées par l'article 13 de la L.F. pour l'année 2004 :

- Chapitre premier** : Champ d'application
- Chapitre II** : Assiette et liquidation des droits
- Chapitre III** : Tarif
- Chapitre IV** : Obligations diverses
- Chapitre V** : Droit de contrôle et procédure de rectification
- Chapitre VI** : Sanctions
- Chapitre VII** : Délais de prescription, réclamations et restitutions
- Chapitre VIII** : Dispositions diverses

ABREVIATIONS

C. Com. : code de commerce

C.L.T. : commission locale de taxation

C.N.R.F. : commission nationale du recours fiscal

C.P. : code pénal

C.P.C. : code de procédure civile

D.O.C. : dahir formant code des obligations et des contrats

G.I.E. : groupement d'intérêt économique

I.G.R. : impôt général sur le revenu

I.S. : impôt sur les sociétés

L.F. : loi de finances

S.A. : société anonyme

S.A.R.L. : société à responsabilité limitée

S.C.A. : société en commandite par actions

S.C.S. : société en commandite simple

S.N.C. : société en nom collectif

S.E.P. : société en participation

S.S.P. : sous seing privé

T.V.A. : taxe sur la valeur ajoutée

V.I.T. : valeur immobilière totale

CHAPITRE PREMIER : CHAMP D'APPLICATION

SECTION I : DISPOSITIONS GENERALES

Paragraphe 1 : Définition de la formalité de l'enregistrement

L'enregistrement est une formalité à laquelle la loi soumet certains actes et conventions. Il consiste en l'analyse, par l'inspecteur des impôts chargé de l'enregistrement, des actes et conventions présentés à cette formalité pour en déterminer la nature juridique et percevoir un impôt dit "droit d'enregistrement".

Paragraphe 2 : Effets de la formalité de l'enregistrement

L'enregistrement a un but essentiellement fiscal. Toutefois, en vertu du II de l'article 1^{er}, la formalité de l'enregistrement produit un effet juridique qui consiste à donner **date certaine** aux actes et conventions sous seings privés (S.S.P.), par leur inscription sur un registre dit "registre des entrées".

Cette règle trouve son origine dans les dispositions de l'article 425 du dahir du 12 août 1913 formant code des obligations et des contrats (D.O.C.), qui cite l'enregistrement parmi les formalités qui donnent **date certaine** aux actes S.S.P. à l'égard des tiers.

En outre, la formalité de l'enregistrement a pour effet d'**assurer la conservation des actes**, en application du même article 1^{er} (II, 1^{er} alinéa) susvisé.

Au regard du Trésor, l'enregistrement fait foi de l'existence de l'acte enregistré et de sa date en vertu du deuxième alinéa du même paragraphe II. Il constitue une présomption de validité en ce qui concerne la désignation des parties à cet acte et l'analyse du contenu de la convention qu'il constate. Cette présomption est valable jusqu'à preuve du contraire.

Dans les rapports des parties entre elles, celles-ci ne peuvent se prévaloir de la copie de l'enregistrement d'un acte, établie sous forme d'un extrait des registres et documents de l'administration pour exiger l'exécution de cet acte. L'enregistrement ne constitue ni une preuve complète, ni même à lui seul un commencement de preuve par écrit.

Par ailleurs, l'accomplissement de la formalité de l'enregistrement n'est pas une condition de validité des actes qui restent soumis aux règles de droit qui les régissent.

SECTION II : ACTES ET CONVENTIONS IMPOSABLES

L'article 2 des dispositions relatives aux droits d'enregistrement énumère les actes et conventions entrant dans le champ d'application de ces droits.

Un acte est tout écrit rédigé en vue de former le titre ou la preuve littérale d'un fait juridique ou d'une convention.

Une convention est un accord de volonté de deux ou plusieurs personnes pour constater un fait juridique, tel qu'un engagement, un compromis, un contrat, une entente, un pacte, un marché ou un traité.

Une convention peut être écrite ou verbale.

Le même article 2 distingue entre :

- les actes et conventions obligatoirement soumis à l'enregistrement, énumérés limitativement ;
- et les actes et conventions à enregistrer sur option.

Paragraphe 1 : Enregistrement obligatoire

Les actes et conventions, visés par l'article 2 (I) des dispositions précitées, sont obligatoirement soumis à l'enregistrement, **même s'ils sont atteints d'un vice de forme susceptible de les rendre sans valeur entre les parties.**

Ces actes et conventions comprennent :

- des opérations qui sont soumises quelle que soit leur forme, écrite ou verbale. Il s'agit des mutations entre vifs, à titre onéreux ou gratuit, de certains biens ou droits ;
- des opérations qui ne sont soumises que si elles sont constatées par un acte écrit, sous seing privé ou authentique ;
- des ventes de produits forestiers et des ventes effectuées par les agents des Domaines et des Douanes.

I.- Mutations entre vifs à titre onéreux

Les mutations entre vifs à titre onéreux sont des opérations ayant pour effet le transfert d'un droit ou d'un bien, d'une personne à une autre, moyennant une contrepartie.

Cette contrepartie peut revêtir plusieurs formes, suivant la nature du contrat dont elle résulte, notamment :

- le prix, qui est la contrepartie du bien ou du droit cédé dans le cadre d'un contrat de vente et versée en numéraire ;
- la soulte, qui est la contrepartie versée par un copartageant ou un coéchangiste qui reçoit des biens ou des droits, dont la valeur est supérieure à ses droits dans la masse partagée ou en vertu du contrat d'échange ;
- l'extinction d'une dette à la charge de la personne qui cède, à titre de dation en paiement, un bien ou un droit à son créancier ;
- la remise d'un bien ou d'un droit, à titre d'échange, en contrepartie d'un autre bien ou d'un droit.

Les mutations à titre onéreux sont également caractérisées par la similitude des principes juridiques qui les régissent, notamment en ce qui concerne les droits des parties et les obligations qui leur incombent en vertu du contrat. C'est ainsi que, pour chaque contrat qui relève de cette catégorie, le D.O.C. renvoie aux dispositions applicables à la vente pour ne traiter que des règles spécifiques à ce contrat. Tel est le cas de l'article 625 du D.O.C. qui prévoit que "les règles de la vente s'appliquent à l'échange, dans la mesure où le permet la nature de ce contrat".

Les mutations à titre onéreux peuvent avoir pour objet tous les biens qui sont dans le commerce. Elles peuvent porter sur des biens meubles ou immeubles, corporels ou incorporels, des droits réels ou des droits personnels.

Ainsi, il sera traité ci-après des mutations à titre onéreux :

- d'immeubles et de droits réels immobiliers ;
- de la propriété, de la nue-propriété et de l'usufruit du fonds de commerce et de clientèle ;
- des parts dans les groupements d'intérêt économique, d'actions et de parts dans les sociétés ;
- des droits de jouissance (baux).

L'opération type des mutations à titre onéreux est la vente.

Les autres principales opérations considérées comme des mutations à titre onéreux sont : **l'adjudication, la licitation, la soule de partage, l'échange, la dation en paiement, la déclaration de command, le retrait de réméré, la rétrocession, l'annulation et la résolution.**

Il sera traité, ci-après :

- de la vente d' immeubles et de droits réels immobiliers ;
- des opérations assimilées à la vente.

A/ Ventes d'immeubles et de droits réels immobiliers

La vente est un contrat par lequel l'une des parties transmet la propriété d'une chose ou d'un droit à l'autre contractant, moyennant un prix que ce dernier s'oblige à lui payer (art. 478 du D.O.C.).

La vente est parfaite entre les parties, dès qu'il y a consentement des parties contractantes, l'une pour vendre, l'autre pour acheter, et qu'elles sont d'accord sur la chose, sur le prix et sur les autres clauses du contrat (art. 488 du D.O.C.).

1- Eléments constitutifs de la vente d'immeubles

Les éléments constitutifs de la vente sont les parties, l'objet, le prix et les autres clauses du contrat.

a) Les parties

La vente est un contrat synallagmatique en ce sens que sa formation nécessite l'intervention de deux parties : le vendeur et l'acheteur.

Le vendeur est la partie qui cède à l'autre partie un bien dont il est propriétaire, dans les conditions fixées par le contrat. La principale obligation à sa charge est la délivrance du bien vendu à l'acheteur. Cette délivrance peut être immédiate ou différée dans le temps.

L'acheteur est celui qui accepte d'acquérir l'objet vendu et s'oblige à payer le prix convenu.

b) L'objet

La vente peut avoir pour objet:

- un bien en toute propriété, meuble ou immeuble ;
- ou un droit réel, tel que l'usufruit, la nue-propriété ou tout autre droit réel prévu à l'article 8 du dahir du 2 juin 1915 relatif à la législation applicable aux immeubles immatriculés.

Elle peut porter sur un bien futur, c'est-à-dire un bien qui n'existe pas au jour de la réalisation de l'accord, mais que le vendeur s'engage à mettre ultérieurement à la disposition de l'acheteur.

Exemple de vente de bien futur : vente d'un appartement "sur plan" ou en l'état futur d'achèvement (art. 618-1 et suivants du D.O.C.).

En matière d'immeubles, la vente peut avoir pour objet :

➤ **des immeubles par nature.**

Sont considérés comme immeubles par nature en vertu de l'article 6 du dahir du 2 juin 1915 précité, les fonds de terre (terrains), bâtiments ou constructions, ainsi que les machines et ouvrages fixés ou posés sur maçonnerie ou sur piliers, incorporés à un bâtiment ou au sol.

Sont également réputés immeubles par leur nature en vertu du même article 6, les récoltes pendantes par les racines et les fruits des arbres non encore cueillis, les bois et les forêts destinés à la coupe et non abattus ;

➤ **des immeubles par destination.**

Sont réputés immeubles par destination en vertu de l'article 7 du dahir du 2 juin 1915 précité, les objets mobiliers que le propriétaire d'un fonds y a placé pour le service et l'exploitation de ce fonds.

Il en est de même de tout objet mobilier que le propriétaire a attaché au fonds à perpétuelle demeure.

N.B. : Les biens meubles sont considérés comme immeubles par nature ou par destination lorsqu'ils appartiennent au propriétaire du fonds auquel ils sont attachés et cédés en même temps que ce fonds. Par contre, lorsqu'ils sont cédés séparément, ils sont considérés comme des biens meubles.

➤ **des immeubles par l'objet auquel ils s'appliquent** et qui sont :

- les droits réels immobiliers, à savoir : la propriété des biens immeubles, l'usufruit des mêmes biens, le habous, les droits d'usage et d'habitation, l'emphytéose, le droit de superficie, l'antichrèse, les servitudes foncières, les privilèges et hypothèques et les droits coutumiers, tels que gza, istidjar, guelsa, houa, etc. ;
- les actions en revendication d'immeubles, c'est-à-dire les actions en justice tendant à revendiquer un immeuble (art. 8 du dahir du 2 juin 1915 précité).

c) Le prix

C'est la somme d'argent que l'acheteur s'oblige à payer au vendeur, en contrepartie du bien reçu.

d) Les autres clauses du contrat

Les parties sont libres de convenir de toutes clauses et de toutes conditions ou modalités dans leur contrat, sous réserve de celles interdites par la loi ou déclarées nulles.

Les principales modalités sont la condition et le terme.

d-1- La condition

Aux termes de l'article 107 du D.O.C., "la condition est une déclaration de volonté, qui fait dépendre d'un **événement futur et incertain**, soit l'existence de l'obligation, soit son extinction" .

Dans le premier cas la condition est dite **suspensive**, dans le deuxième cas elle est dite **résolutoire**.

- Condition suspensive

La condition suspensive est celle dont les parties font dépendre l'existence du contrat.

La condition suspensive ne se présume pas. Un contrat ne peut être considéré comme affecté d'une condition de cette nature, que si les parties ont formellement exprimé leur volonté de faire dépendre les effets de leur contrat de la réalisation de cette condition.

Dans les rapports entre les parties, l'article 124 du D.O.C. leur permet de prévoir que la réalisation de la condition aura un effet rétroactif à la date de la formation du contrat.

Par contre, **sur le plan fiscal, la réalisation d'une condition suspensive n'a pas d'effet rétroactif**. Ainsi, le contrat affecté d'une condition suspensive est soumis aux droits d'enregistrement au taux en vigueur et sur la valeur du bien objet de ce contrat, à la date de la réalisation de la condition.

En effet, la vente faite sous condition suspensive n'est pas juridiquement translatrice du droit de propriété. En cas de vente d'immeuble, celle-ci n'est pas soumise à l'enregistrement tant que la condition n'est pas réalisée. Au moment de la réalisation de cette condition, la vente devient parfaite et doit être enregistrée dans le délai de trente (30) jours suivant la date de cette réalisation.

Exemple :

Vente par **A** à **B** d'un local, sous la condition suspensive d'obtention du permis d'habiter par le vendeur ou d'un prêt bancaire par l'acheteur.

- Condition résolutoire

La condition résolutoire est celle dont les parties font dépendre l'extinction du contrat.

La vente affectée d'une condition résolutoire est parfaite dès l'origine et opère le transfert immédiat du droit de propriété. Cette vente doit être enregistrée au droit proportionnel dans les trente (30) jours de la date de sa formation.

Exemple :

Vente par **A** à **B** d'un appartement, sous la condition résolutoire que **A** obtienne la mainlevée de l'hypothèque qui grève ledit appartement au profit d'une banque.

d- 2- Le terme

Le terme est régi par les dispositions des articles 127 et suivants du D.O.C. C'est un **événement futur et certain**, à la réalisation duquel les parties font dépendre leur contrat.

Le terme peut être suspensif ou résolutoire

- Terme suspensif

Le terme est dit suspensif lorsque les parties font dépendre de ce terme l'exécution de leur contrat.

Le terme ne suspend pas la formation du contrat. Il en retarde seulement l'exécution. Par conséquent, sur le plan fiscal, il est sans effet sur l'exigibilité des droits d'enregistrement.

Exemple :

A vend un appartement à **B**. Les deux contractants conviennent de reporter l'exécution du contrat jusqu'au 31 décembre de l'année en cours. Dans ce cas, le terme est dit suspensif.

- Terme résolutoire

Le terme est dit résolutoire lorsque les parties font dépendre de ce terme l'extinction de leur contrat.

Exemple :

A fait donation à **B** d'un appartement. Il est convenu que le contrat sera résolu au décès de **B** et que cet appartement sera repris par **A** ou ses ayants droit à la date de ce décès.

N.B. : Le terme se distingue de la condition par le fait que la condition rend le contrat incertain dans son existence même, alors que le terme est un événement futur, mais dont l'arrivée est certaine.

2- Conditions d'imposabilité de la vente d'immeubles

Une vente d'immeubles est assujettie aux droits d'enregistrement, à condition qu'elle soit :

- parfaite ;
et
- certaine et actuelle.

a) Vente parfaite

Une vente d'immeubles est parfaite, dès lors qu'elle répond aux conditions prévues par l'article 478 du D.O.C. et qu'elle est considérée juridiquement comme réalisant le transfert du bien vendu en toute propriété.

La forme dans laquelle cette vente a été convenue et la qualification donnée à l'acte par les parties ne conditionnent pas l'exigibilité des droits.

a-1- Mutations verbales

Les droits d'enregistrement sont dus sur la vente d'immeubles, même conclue verbalement. Par conséquent, l'existence d'un écrit rédigé pour servir de preuve à la vente n'a pas d'incidence sur la perfection de cette vente au regard de la loi fiscale.

a-2- Présomptions de propriété

L'administration fiscale peut réclamer les droits d'enregistrement au titre d'une mutation d'immeuble à toute personne qui se comporte comme propriétaire sur la base de présomptions, telles que prévues par l'article 19 des dispositions relatives aux droits d'enregistrement (voir infra, page 127 et suiv.).

a-3- Exigibilité des droits en fonction des effets des conventions et indépendamment de leur qualification par les parties

Pour l'exigibilité des droits d'enregistrement au titre de la mutation d'immeuble, la qualification donnée à l'écrit par les parties importe peu, qu'il soit qualifié de vente, compromis ou promesse de vente ou autrement.

La promesse synallagmatique ou compromis de vente est un contrat par lequel une personne **promet** de vendre à une autre personne, qui **accepte**, un bien moyennant un prix déterminé.

La promesse synallagmatique ou compromis de vente vaut vente, si ce contrat répond à la définition de l'article 488 du D.O.C. et révèle, en particulier, la rencontre du consentement des deux parties sur la chose et sur le prix. Fiscalement, il opère transfert de la propriété du bien vendu et le droit d'enregistrement au titre de la mutation est dû, si la promesse ou le compromis ne sont pas assortis d'une condition suspensive.

Par contre, en cas de **promesse unilatérale de vente** qui n'empporte d'engagement qu'à la charge du promettant, il n'y a pas vente parfaite en l'absence de l'acceptation du bénéficiaire de la promesse.

A défaut d'accord des deux parties, le transfert de propriété ne se réalise pas et les droits d'enregistrement ne sont pas dus.

a-4- Exigibilité des droits indépendamment de l'inscription de la vente sur les livres fonciers

Pour la réclamation du droit proportionnel, l'article 19 (II) des dispositions relatives aux droits d'enregistrement considère que la vente est parfaite et réalise le transfert de la propriété d'un immeuble immatriculé, alors même que cette vente n'a pas été inscrite sur le titre foncier du bien vendu (voir infra, page 128).

b) Vente certaine et actuelle

Le droit proportionnel d'enregistrement dû sur le transfert d'un bien ne peut être perçu que sur une vente certaine et actuelle. En particulier, **ce droit n'est pas dû sur une vente affectée d'une condition suspensive.**

Par contre, les autres modalités, telles que la condition résolutoire ou le terme (suspensif ou résolutoire) n'ont pas d'incidence sur l'exigibilité immédiate de l'impôt.

B/ Opérations assimilées à la vente d'immeubles

Les opérations assimilées aux ventes d'immeubles, telles qu'énoncées ci-dessus (paragraphe 1- I de la présente section, page 9) sont traitées ci-après.

1- L'adjudication

L'adjudication est une vente qui se distingue par sa forme publique et dont le prix est fixé par le libre jeu de la concurrence des offres.

Un bien vendu par adjudication peut faire l'objet d'une **surenchère** ou d'une **folle enchère**.

En vertu des dispositions de l'article 479 du code de procédure civile (C.P.C.), la surenchère est la possibilité donnée à un tiers de demander de procéder à une nouvelle adjudication, à la condition d'en faire la demande dans les **dix (10) jours** de la première adjudication et de formuler une offre supérieure d'un sixième au prix de vente initiale, en principal et frais.

La folle enchère est la remise en vente publique d'un immeuble, lorsque l'adjudicataire n'exécute pas les clauses de l'adjudication (art. 485 du C.P.C).

2- La licitation

La licitation est la vente aux enchères d'un bien indivis qui n'est pas partageable en nature, ou qu'aucun des copartageants ne veut s'attribuer et dont le prix sera réparti entre les ayants droit.

Lorsque la licitation d'un bien est faite au profit d'un co-indivisaire (colicitant), elle est fiscalement réputée translative à son profit, à concurrence des droits appartenant à ses copropriétaires. Le droit d'enregistrement proportionnel est applicable sur le prix des parts acquises, à l'exclusion de la part correspondant aux droits du colicitant dans ledit bien.

Lorsque la licitation est faite au profit d'un étranger à l'indivision, le droit d'enregistrement proportionnel est dû sur la totalité du prix.

Exemple :

Licitation faite au profit d'un co-indivisaire

A, B et C sont co-proprétaires, à parts égales dans l'indivision, d'un immeuble bâti à usage d'habitation.

Aux termes d'un procès-verbal d'adjudication dressé en vue du règlement de cette indivision, **A**, colicitant, est déclaré adjudicataire du lot précité au prix de 600.000 dhs.

Liquidation des droits

Prix de l'adjudication = 600.000 dhs

Part revenant à **A** dans l'indivision = $\frac{600.000}{3}$ = 200.000 dhs

Prix des parts acquises = 400.000 dhs

Droits dus = $400.000 \times 2,5 \%$ = 10.000 dhs

Licitation faite au profit d'un étranger à l'indivision

Mêmes données que l'exemple précité

Liquidation des droits

$600.000 \times 2,5 \%$ = 15.000 dhs

3- La soulte et la plus-value de partage

Selon les règles du droit civil, le partage n'est pas translatif de la propriété des biens partagés. Il est dit déclaratif, c'est-à-dire qu'il ne fait

qu'attribuer à chaque copartageant et à titre privatif, les biens dont il était déjà propriétaire dans l'indivision.

Toutefois, il arrive qu'un copartageant reçoit des biens d'une valeur supérieure au montant de ses droits dans l'indivision. Dans ce cas, tout ce qui lui est attribué en plus de sa part normale est censé fiscalement lui provenir d'une cession par ses co-indivisaires. Sa quote-part présente alors un surplus.

Pour rétablir l'égalité, ce copartageant est débiteur d'une soulte, dont il s'acquitte de la manière suivante :

- ou bien il verse une somme d'argent à celui ou à ceux des copartageants, dont les attributions en nature sont inférieures à leurs droits ;
- ou bien il prend à sa charge une part du passif qui affecte les biens partagés et qui excède celle qui lui incombe normalement.

Lorsque le surplus précité ne donne pas lieu au versement d'une soulte, le partage est fiscalement considéré réalisé avec une "plus-value" au profit d'un des copartageants.

a) Soulte pure et simple

La soulte est la somme payée par un copartageant à ses autres copartageants en contrepartie de ce qu'il reçoit en plus de sa part dans la masse partagée.

Les droits d'enregistrement prévus pour la vente sont exigibles sur la soulte de partage, selon la nature des biens grevés de cette soulte (voir infra, exemple à la page 82 et suiv.).

b) Soulte résultant de la prise en charge du passif

Il y a également soulte, quand un copartageant supporte une fraction du passif qui affecte les biens partagés supérieure à sa part normale dans ce passif. Dans ce cas, l'opération est considérée fiscalement comme une vente, à concurrence de la part du passif que ce copartageant paie pour les autres.

Exemple :

A et **B** sont copropriétaires des biens, ci-après, dans la proportion de 50% chacun :

- un terrain estimé à 200.000 dhs.

- un appartement estimé à 200.000 dhs.

Ces biens sont affectés d'une dette envers une banque d'un montant de 50.000 dhs. Cette dette incombe aux deux copartageants dans la même proportion de 50% chacun.

A se retire avec le terrain et prend en charge le paiement intégral du passif de 50.000 dhs.

B reçoit l'appartement.

Pour la liquidation des droits d'enregistrement, on considère qu'il y a soulte à la charge de **A**, à concurrence de la fraction du passif qu'il a pris en charge au delà de sa quote-part dans ce passif, soit :

50.000 x 50% = 25.000 dhs

Lorsque certains biens indivis sont affectés au paiement d'une partie du passif et que le surplus de ce passif est acquitté par l'un des copartageants, il n'y a soulte qu'à concurrence de la fraction du passif pris en charge par ce copartageant au delà de sa part dans ce passif.

Aucun droit de soulte ne peut être réclamé, lorsque le passif est acquitté intégralement au moyen de biens indivis.

Exemple :

A et **B** sont copropriétaires des biens, ci-après, à raison de 50% chacun :

- un terrain estimé à 200.000 dhs ;
- un appartement estimé à 200.000 dhs ;
- un tracteur estimé à 50.000 dhs.

Ces biens sont grevés d'un passif de 50.000 dhs.

A reçoit le terrain et **B** reçoit l'appartement.

Les copartageants conviennent que le tracteur sera vendu et le produit de cette vente affecté au paiement du passif de 50.000 dhs.

Dans ce cas, aucun droit ne sera réclamé au titre de la soulte, dans la mesure où le passif a été réglé au moyen d'un bien indivis.

c) Plus-value de partage

Lorsque les biens reçus par un copartageant présentent une plus-value supérieure au montant de la soulte convenue, la base imposable au titre de la mutation à titre onéreux est constituée par le montant de cette plus-value.

La même base est retenue lorsque les parties n'ont convenu aucune soulte, alors que les biens reçus par un copartageant présentent une plus-value (cf. infra, exemple à la page 83).

Lorsqu'un partage comprend des biens de diverses origines (héritage, acquisitions, etc.), mais **tous indivis entre les divers copartageants**, il suffit, pour que les attributions ne comportent pas de plus-values, qu'elles soient dans l'ensemble conformes à la totalité des droits appartenant à chacun des co-indivisaires, quelle que soit la provenance des biens attribués.

d) Règles de détermination des soultes imposables

d-1- Compensation des soultes réciproques

Lorsqu'un copartageant reçoit une part supérieure à celle qui lui revient de droit et paie des soultes (soultes proprement dites ou résultant de l'inégale répartition du passif), il y a compensation entre les soultes reçues et celles payées. Les droits d'enregistrement prévus pour la vente ne sont perçus que sur l'excédent de soulte effectivement supporté.

d-2- Mode d'imputation de la soulte

Le taux proportionnel des droits dus, au titre de la soulte, est déterminé d'après la nature des biens attribués au copartageant tenu de verser la soulte.

Lorsque tous les biens attribués à ce copartageant sont de même nature, le droit proportionnel applicable à la mutation à titre onéreux est perçu au taux correspondant à la nature de ces biens.

Quand lesdits biens sont de nature diverse, les parties doivent déclarer les biens sur lesquels s'imputent la soulte et/ou le passif pris en charge.

A défaut de déclaration par les parties, la soulte et/ou le passif pris en charge sont imputés sur chaque bien reçu par le copartageant tenu au

versement de la soulte ou ayant pris en charge le passif, proportionnellement à l'importance des biens reçus (voir infra, exemple à la page 84 et suiv.).

Les règles suivantes sont rappelées, à titre indicatif :

- la soulte imputable sur du numéraire ou sur des dépôts à vue (comptes bancaires ou postaux) ne donne lieu à aucun droit ;
- la soulte imputable sur des immeubles ou des fonds de commerce est passible des droits d'enregistrement aux taux applicables à la vente desdits biens ;
- la soulte imputable sur les marchandises dépendant d'un fonds de commerce peut bénéficier de l'application du taux de 1% prévu à l'article 8 (I- C- 10°), si ces marchandises sont détaillées et estimées article par article et si elles sont attribuées au copartageant avec les autres éléments du fonds. (Voir infra, exemple à la page 85 et suiv.).

4- L'échange d'immeubles

En vertu de l'article 619 du D.O.C., l'échange est un contrat par lequel chacune des parties remet à l'autre, à titre de propriété, une chose mobilière ou immobilière ou un droit incorporel, contre une chose ou un autre droit de même nature ou de nature différente.

Lorsque les biens échangés ont des valeurs différentes, la différence peut être compensée par le paiement d'une soulte.

L'échange est soumis aux mêmes règles et produit les mêmes effets que la vente, dans la mesure où le permet la nature de ce contrat (art. 625 du D.O.C.).

5- La dation en paiement

Il y a dation en paiement lorsque le créancier consent à recevoir en paiement de sa créance une prestation autre que celle portée dans le contrat (art. 321 du D.O.C.).

Lorsque ce créancier reçoit en paiement de sa créance un bien en nature, cette opération s'analyse en une mutation à titre onéreux, passible du droit proportionnel suivant la nature du bien transmis.

Exemple :

Un promoteur immobilier est redevable envers une banque de la somme de 3.000.000 dhs en capital et intérêts.

En règlement de sa dette, le promoteur cède à la banque, qui accepte, un immeuble estimé au même montant.

Cette opération s'analyse en une dation en paiement, passible du droit proportionnel applicable à la vente d'immeubles.

6- La déclaration de command

La déclaration de command est l'acte par lequel l'acheteur apparent d'un bien révèle l'identité du véritable acquéreur dudit bien.

Il est rappelé que l'acte d'acquisition dans lequel l'acquéreur se réserve la faculté de désigner l'identité du véritable acquéreur (command ou ami) **doit être établi sous la forme authentique** et enregistré dans les conditions de droit commun.

Lorsque l'acquéreur révèle l'identité du véritable acheteur, l'acte établi à cet effet n'est pas fiscalement translatif de propriété, à condition que cet acte soit fait en la **forme authentique** dans **les quarante huit (48) heures** de la date de l'acte d'acquisition précité.

Il est précisé que l'acte stipulant la réserve de déclarer command, ainsi que l'acte portant cette déclaration ne doivent comporter qu'une seule date chacun.

Pour la computation du délai de quarante huit (48) heures, le jour de l'établissement de l'acte d'acquisition contenant la réserve d'élire command n'est pas compté et le délai de quarante huit (48) heures commence à courir à compter de zéro (0) heure du jour suivant.

Dans ces conditions, l'acte portant déclaration de command est soumis au droit fixe de 100 dirhams prévu par l'article 9 (I- 7°) des dispositions relatives aux droits d'enregistrement, étant précisé que le droit proportionnel d'enregistrement a déjà été perçu sur l'acte initial.

Par contre, si cette déclaration de command n'a pas été faite dans les conditions de forme et de délai précitées, l'acte qui la constate relève du droit proportionnel d'enregistrement comme une nouvelle vente.

Exemples :

1^{er} cas :

Par acte notarié daté du 5 janvier 2004, **A** vend à **B** un appartement au prix de 600.000 dhs. **B** se réserve le droit de désigner le véritable acquéreur.

Par acte notarié daté du 7 janvier 2004, **B** désigne le véritable acquéreur.

Liquidation des droits

Sur l'acte initial :

Droits d'enregistrement :

600.000 x 2,5 % = 15.000
dhs

Taxe notariale :

600.000 x 0,50 % = 3.000 dhs

Sur l'acte désignant le command :

Droits d'enregistrement :

Droit fixe de : 100
dhs

Taxe notariale :

Droit fixe de100 dhs

N.B. : l'acte portant déclaration de command, remplissant les conditions de forme et de délai prévues par la loi n'est pas fiscalement translatif de propriété.

2^{ème} cas :

Mêmes données, sauf que l'acte notarié portant désignation du command est daté du 8 janvier 2004, soit au delà du délai de quarante huit (48) heures prévu par la loi.

Dans ce cas, la déclaration de command est considérée comme translative de propriété.

Liquidation des droits

Sur l'acte initial :

Droits d'enregistrement :
600.000 x 2,5 % = 15.000 dhs

Taxe notariale :
600.000 x 0,50 % = 3.000 dhs

Sur l'acte désignant le command :

Droits d'enregistrement :
600.000 x 2,5 % = 15.000
dhs

Taxe notariale : 600.000 x 0,50 % 3.000 dhs

7- Le retrait de réméré

Le retrait de réméré est l'acte qui constate l'exercice de la faculté de rachat, par le vendeur, dans une vente à réméré.

En vertu des dispositions de l'article 585 du D.O.C., la vente avec faculté de rachat ou vente à réméré est celle par laquelle l'acheteur s'oblige, après la vente parfaite, à restituer la chose au vendeur contre remboursement du prix, si le vendeur en manifeste la volonté.

Le délai maximum pour l'exercice de la faculté de rachat est de **trois (3) ans**, non susceptible de prorogation pour quelque cause que ce soit.

Lorsque cette faculté de rachat est stipulée pour un terme inférieur à trois (3) ans, elle doit être exercée dans le délai convenu ; si elle est stipulée pour un terme excédant trois ans, celui-ci est ramené au délai légal.

Fiscalement, la vente à réméré est traitée comme une **vente sous condition résolutoire** et emporte, dès l'origine, transfert de propriété du bien qui en est l'objet. Le droit d'enregistrement proportionnel au titre de la mutation est dû sur cette vente dès sa formation.

En cas d'option par le cédant pour le rachat du bien vendu, deux cas peuvent se présenter :

➤ si la levée de l'option est effectuée à l'intérieur du délai prévu légalement ou par convention, le droit d'enregistrement proportionnel de mutation n'est pas dû sur la reprise du bien par le cédant.

Néanmoins, lorsque le cessionnaire donne quittance, dans l'acte, du montant du prix remboursé par le cédant, le droit proportionnel de 0,50% est dû sur ce montant (art. 8- I- D- 7° des dispositions relatives aux droits d'enregistrement) ;

➤ si le retrait est exercé **après l'expiration du délai légal de trois (3) ans ou du délai inférieur convenu entre les parties**, ce retrait est fiscalement considéré comme une rétrocession du bien cédé, passible du droit d'enregistrement proportionnel prévu pour la vente du bien objet du retrait (article 8 (I- A- 5° des dispositions relatives aux droits d'enregistrement).

Exemple de retrait de réméré :

Suivant acte S.S.P., **A** vend à **B** un terrain pour le prix global de 650.000 dhs. Dans ce contrat, le vendeur **A** se réserve la faculté de reprendre le bien vendu dans un délai maximum de trois (3) ans, et s'engage à rembourser le prix de la vente et les autres frais et dépenses auxquels cette acquisition pouvait donner lieu.

Avant l'expiration du délai de trois (3) ans, le vendeur reprend son bien et rembourse la totalité du prix, soit 650.000 dhs et les autres frais et dépenses, soit 20.000 dhs.

De ce fait, la vente initiale se trouve anéantie. Si un acte constate le retrait, seul le droit d'enregistrement de 0,50 %, dû au titre de la quittance est exigé sur cet acte, liquidé sur le montant des sommes remboursées par le vendeur à l'acheteur, soit :

$$650.000 \text{ dhs} + 20.000 \text{ dhs} = 670.000 \text{ dhs} \times 0,50 \% = \dots\dots\dots 3.350 \text{ dhs}$$

Par contre, si la faculté de rachat est exercée au delà du délai convenu, les droits d'enregistrement sont dus sur ce retrait au taux prévu pour la vente, soit :

$$670.000 \times 5\% = \dots\dots\dots 33.500 \text{ dhs}$$

N.B. : Opérations de pension

Les opérations de pension sont régies par la loi n° 24-01 relative aux opérations de pension, promulguée par le dahir n° 1-04-04 du 1^{er} rabii I 1425 (21 avril 2004). En vertu de cette loi, l'opération de pension constitue une cession de titres, en pleine propriété, avec engagement du cédant à reprendre

les titres cédés et du cessionnaire à les rétrocéder à un prix et à une date convenus.

Cette opération présente des similitudes avec la vente à réméré. Elle porte sur :

- les valeurs mobilières inscrites à la Cote de la Bourse des Valeurs (actions, obligations, etc.) ;

- les Titres de Créances Négociables (certificats de dépôt, bons des sociétés de financement et billets de Trésorerie) ;

- les bons du Trésor ;

- et les effets privés (lettres de change et billets à ordre).

Les opérations de pension ne sont pas soumises à la formalité d'enregistrement, s'agissant d'opérations situées hors champ de cette formalité.

Pour plus de précisions sur les opérations de pension, il est recommandé de se référer aux commentaires contenus dans la note circulaire n° 713 du 16 Janvier 2004, relative aux dispositions fiscales de la loi de finances pour l'année 2004.

8- La rétrocession, l'annulation et la résolution amiables

La rétrocession est une convention par laquelle l'acquéreur d'un bien le cède à nouveau à son vendeur. Elle est taxée au droit d'enregistrement proportionnel prévu pour les ventes.

Les annulations et les résolutions amiables de ventes déjà conclues sont considérées fiscalement comme des rétrocessions et sont imposées comme des ventes, à moins qu'il ne s'agisse de résiliations intervenues dans les vingt quatre (24) heures de la conclusion de la vente résiliée et présentée à l'enregistrement dans le même délai. **(Voir infra, page 107).**

C/ Mutation à titre onéreux de fonds de commerce et de clientèle

L'article 2 (I- A- 1°- b) des dispositions relatives aux droits d'enregistrement soumet obligatoirement aux droits et à la formalité de l'enregistrement les mutations, à titre onéreux, de propriété, de nue-propriété ou d'usufruit de fonds de commerce ou de clientèle.

Entrent dans le champ d'application des droits d'enregistrement, les adjudications, ventes, reventes, cessions, rétrocessions et tous autres actes translatifs à titre onéreux des biens et droits précités.

A l'instar des mutations à titre onéreux d'immeuble, il sera traité, ci-après, de la vente :

- de propriété, de nue-propriété et d'usufruit de fonds de commerce ;
et
- de clientèle,

étant précisé que les mêmes règles sont également applicables aux autres opérations d'adjudication, revente, cession, rétrocession, etc., visées ci-dessus.

1- Ventes de propriété, de nue-propriété et d'usufruit de fonds de commerce

a) Définition du fonds de commerce

L'article 79 de la loi n° 15-95 formant code de commerce (C. Com.) définit le fonds de commerce comme étant "un bien meuble incorporel constitué par l'ensemble de biens mobiliers affectés à l'exercice d'une ou de plusieurs activités commerciales".

Le fonds de commerce comprend des éléments incorporels et des éléments corporels.

Les éléments incorporels sont :

- la clientèle et l'achalandage qui est la clientèle virtuelle liée à la situation du fonds et à ses facteurs objectifs, qui concourent à maintenir les rapports d'affaires avec les clients ;
- le nom commercial, l'enseigne, les procédés de fabrication, les marques de fabrique, etc. ;
- le droit au bail qui représente le droit pour le cessionnaire de se substituer au cédant dans le bail des locaux où est exploité le fonds.

Les éléments corporels sont :

- le matériel constitué par l'ensemble des objets mobiliers servant à l'exploitation du fonds, tels le mobilier commercial, l'outillage, le

matériel de transport, les appareils et installations diverses, les approvisionnements en produits et matières intermédiaires, etc. ;

- les marchandises en stock.

b) Conditions d'imposabilité de la vente de fonds de commerce

Sous réserve des particularités propres à la cession du fonds de commerce, les conditions d'application des droits d'enregistrement à cette opération sont les mêmes que celles prévues pour la vente d'immeubles.

b-1) Forme écrite ou verbale de la cession

Les droits d'enregistrement sont dus sur la cession d'un fonds de commerce, même si elle est conclue verbalement. Par conséquent, l'existence d'un écrit pour constater cette cession n'est pas une condition nécessaire pour l'exigibilité des droits d'enregistrement.

b-2) Transfert des éléments essentiels du fonds de commerce

Aux termes de l'article 80 de la loi n° 15-95 précitée, "le fonds de commerce comprend obligatoirement la clientèle et l'achalandage".

Aussi, pour être taxée comme telle, une vente de fonds de commerce doit-elle porter au moins sur ces deux éléments essentiels pour l'existence de ce fonds.

Toute cession qui ne porte pas transfert de ces deux éléments n'est pas considérée avoir pour objet un fonds de commerce.

Par ailleurs et en vertu de l'article 2 (I- A- 1°- b) susvisé, sont soumises à l'enregistrement, les ventes :

- de propriété de fonds de commerce ;
- de nue-propriété de fonds de commerce ;
- d'usufruit de fonds de commerce.

Il est rappelé qu'un fonds de commerce, à l'instar de tout autre bien meuble ou immeuble peut faire l'objet d'un démembrement de propriété donnant lieu aux droits d'usufruit et de nue-propriété, susceptibles de cession à titre gratuit ou onéreux.

2- Vente de clientèle

L'article 2 (I- A- 1°- b) soumet à l'enregistrement les mutations de clientèles, au même titre que les mutations de fonds de commerce.

Par clientèle, il faut entendre l'ensemble des relations établies entre le public et un professionnel. Ces relations sont la source de profits et constituent une valeur appréciable transmissible à un tiers.

Ainsi, relèvent de l'enregistrement obligatoire, les cessions, à titre onéreux, à la fois de clientèles commerciales et de clientèles civiles.

a) Clientèle commerciale

Est considérée commerciale, la clientèle liée à l'exercice d'une activité commerciale, telle que l'achat de meubles ou d'immeubles en vue de les revendre, l'exercice d'activité industrielle ou artisanale, le transport, la banque, l'assurance, le courtage et, en générale, toutes les activités prévues par l'article 6 et suivant du C. Com.

Sont visées par le texte, la clientèle cédée séparément et indépendamment de l'existence d'un fonds de commerce.

Exemple : Cession de portefeuilles d'agents d'assurances ou de cartes de représentant de commerce non salarié, de la cession d'agrément de transport (car ou taxi), etc.

b) Clientèle civile

Est considérée civile, la clientèle liée à l'exercice d'une activité civile, telle qu'une profession libérale, notamment la clientèle d'architectes, d'avocats, d'experts comptables, de médecins, de notaires, etc.

Exemple : Cession d'un cabinet médical avec clause de présentation du cessionnaire à la clientèle et de non rétablissement dans un rayon déterminé.

D/ Cessions de parts dans les groupements d'intérêt économique, d'actions et de parts dans les sociétés lorsqu'elles ne sont pas transmissibles selon les formes commerciales et d'actions ou de parts dans les sociétés immobilières, visées à l'article 2 (I- A- 3) de la loi n° 24-86 relative à l'impôt sur les sociétés ou dans les sociétés à prépondérance immobilière, visées à l'article 82- II de la loi n° 17-89 relative à l'impôt général sur le revenu

En vertu de l'article 2 (I- A- 1°- c) des dispositions relatives aux droits d'enregistrement, ces opérations sont obligatoirement soumises à l'enregistrement, quelle que soit leur forme, écrite ou verbale.

1-Opérations imposables

Sont obligatoirement soumises à l'enregistrement :

- les cessions de parts dans les groupements d'intérêt économique (G.I.E.) ;
- les cessions d'actions et de parts sociales qui ne sont pas transmissibles selon les formes commerciales.

Il s'agit des cessions :

- des parts d'intérêts et parts sociales émises par les sociétés civiles, les sociétés de personnes et les sociétés à responsabilité limitée ;
- d'actions des commandités d'une société en commandite par actions, dont la cession relève du même régime juridique que la cession des parts d'une société en nom collectif.

Par contre, ne sont pas soumises à l'enregistrement les opérations portant sur les actions, nominatives ou au porteur, cessibles selon les formes commerciales, que ce soit à la bourse des valeurs ou par leur simple remise de la main à la main, par bulletin de transfert ou tout autre acte S.S.P. Tel est le cas des actions émises par les sociétés anonymes ou les actions des commanditaires dans une société en commandite par actions.

Toutefois, la cession de ces actions devient obligatoirement soumise à l'enregistrement lorsqu'elle est constatée dans un acte notarié ou dans un acte S.S.P. déposé au rang des minutes d'un notaire ou lorsque ce dernier en fait usage (voir infra, page 51 et s.) ;

- les cessions d'actions ou de parts des sociétés immobilières dites fiscalement transparentes ou à prépondérance immobilière.

Sont considérées comme sociétés immobilières fiscalement transparentes en vertu des dispositions de l'article 2 (I- A- 3°) de la loi n° 24-86 relative à l'I.S., les sociétés à objet immobilier, quelle que soit leur forme, dont le capital est divisé en parts sociales ou actions nominatives :

- lorsque leur actif est constitué soit d'une unité de logement occupée en totalité ou en majeure partie par les membres de la société ou certains d'entre eux, soit d'un terrain destiné à cette fin ;

- lorsqu'elles ont pour seul objet l'acquisition ou la construction, en leur nom, d'immeubles collectifs ou d'ensembles immobiliers, en vue d'accorder statutairement, à chacun de leurs membres nommément désigné, la libre disposition de la fraction d'immeuble ou d'ensemble immobilier, correspondant à ses droits sociaux. Chaque fraction est constituée d'une ou plusieurs unités à usage professionnel ou d'habitation susceptibles d'une utilisation distincte.

Sont considérées comme sociétés à prépondérance immobilière au sens de l'article 82 (II) de la loi n° 17-89 relative à l'I.G.R., toutes sociétés dont l'actif brut immobilisé est constitué pour 75% au moins de sa valeur, déterminée à l'ouverture de l'exercice au cours duquel intervient la cession imposable, par des immeubles ou par des titres sociaux émis par les sociétés à objet immobilier visées ci-dessus ou par d'autres sociétés à prépondérance immobilière.

Ne sont pas pris en considération les immeubles affectés par la société à prépondérance immobilière à sa propre exploitation industrielle, commerciale, artisanale, agricole, à l'exercice d'une profession libérale ou au logement de son personnel salarié.

2- Nature des droits cédés

a) Régime de droit commun

Les droits sociaux (actions et parts sociales) sont des droits mobiliers incorporels distincts des biens sociaux et représentatifs du capital social.

b) Droits sociaux représentatifs d'apports en nature

Durant un **délai de quatre (4) ans** à compter de la réalisation définitive de l'apport, les actions et parts émises par une société ou un G.I.E. en rémunération d'apports en nature sont censées représenter les biens objet de ces apports et non des droits incorporels.

Aussi, toute cession qui porte sur ces actions ou parts durant ladite période, dite " délai de sûreté " est considérée fiscalement avoir pour objet les biens rémunérés par les titres cédés (immeubles, fonds de commerce, etc.) et, par conséquent, soumise aux droits d'enregistrement applicables à la cession desdits biens.

c) Droits sociaux émis par les sociétés immobilières

Certaines sociétés sont considérées, du point de vue fiscal, comme n'ayant pas de personnalité différente de celle de leurs membres. Par conséquent, les actions ou parts sociales détenues par les associés sont censées leur conférer un droit direct sur les biens en nature possédés par ces sociétés, à l'exemple des droits des co-indivisaires.

Les sociétés concernées sont les suivantes :

- les sociétés à objet immobilier dites sociétés immobilières transparentes, visées à l'article 2 (I- A- 3°) de la loi n° 24-86 instituant l'I.S. ;
- les sociétés à prépondérance immobilière visées à l'article 82 (II) de la loi n° 17-89 relative à l'I.G.R. ;
- les sociétés coopératives d'habitation régies par le décret royal portant loi n° 552-67 du 17 décembre 1968 relatif au crédit foncier, au crédit à la construction et au crédit à l'hôtellerie ;
- les sociétés qui, de par la loi, sont dépourvues de la personnalité morale, telles que les sociétés en participation et les sociétés d'indivision.

La cession des actions et parts sociales émises par lesdites sociétés est considérée avoir pour objet non pas des droits mobiliers incorporels, mais les biens en nature que ces actions et parts sociales sont censées représenter.

E/ Baux (mutations de jouissance à titre onéreux)

L'article 627 du D.O.C. définit le louage de choses ou le bail comme étant un contrat par lequel l'une des parties, appelée bailleur, cède à l'autre partie, appelée preneur ou locataire, la jouissance d'une chose mobilière ou immobilière pendant un certain temps, en contrepartie d'un prix déterminé ou loyer que le locataire s'oblige à lui payer.

Le régime fiscal applicable au contrat de bail dépend, à la fois, de la durée de ce contrat et de la nature des biens sur lesquels il porte.

1- Bail à rente perpétuelle de biens immeubles, bail emphytéotique, bail à vie et bail dont la durée est illimitée

Les baux emphytéotiques sont conclus pour une période allant de 18 à 99 ans.

Les baux à vie sont conclus pour la vie de l'une des deux parties-bailleur ou preneur- ou, parfois d'un tiers, tel que l'héritier de l'une des parties au contrat.

Les baux de durée illimitée sont ceux dont la durée ne peut être fixée ni par les circonstances, ni par l'usage des lieux. Mais il doit ressortir du contrat que la volonté des parties est de maintenir cette durée illimitée.

Le bail à durée illimitée se distingue par l'étendue des prérogatives acquises par le preneur qui s'apparentent à celles du propriétaire, à l'exclusion du droit de disposer du bien loué par cession :

Ainsi et sous réserve de modalités particulières qui peuvent être prévues dans le contrat, le preneur peut :

- sous-louer le bien ;
- construire, transformer ou démolir les constructions existantes ;
- changer l'affectation du bien loué ;
- transmettre à ses héritiers la jouissance du bien objet du bail.

Par contre, le bail de durée indéterminée se caractérise par la précarité des droits du preneur, en ce sens qu'à tout moment, l'une ou l'autre partie peut mettre fin au contrat.

En raison de la pérennité des droits qu'ils confèrent au preneur et de leur étendue, les baux à rente perpétuelle de biens immeubles, les baux emphytéotiques, les baux à vie et ceux dont la durée est illimitée sont assimilés fiscalement aux ventes de droits immobiliers.

2- Cession d'un droit au bail ou du bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble

En vertu de l'article 2 (I- A- 3°) des dispositions relatives aux droits d'enregistrement, sont obligatoirement soumises à l'enregistrement les cessions du droit au bail ou du bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble, quelle que soit leur forme, même convenues verbalement.

Ces différents actes, qu'ils soient qualifiés cession de pas de porte ou de droit au bail, deniers d'entrée, indemnité de départ ou toute autre qualification similaire donnée à l'acte par les parties sont obligatoirement assujettis à l'enregistrement.

Les dispositions précitées s'appliquent aux locaux à usage commercial, industriel, artisanal, professionnel et aux locaux d'habitation.

La cession du droit au bail est la cession par un locataire à une autre personne du droit de se substituer à lui dans la jouissance d'un immeuble en vertu d'un bail en cours ou d'une simple promesse de bail.

Sont également soumis à l'enregistrement en vertu de l'article 2 des dispositions précitées, le contrat par lequel le propriétaire d'un immeuble (bailleur) donne en location ledit immeuble à un locataire (preneur) en exigeant de ce dernier le versement d'une somme fixe dite "pas de porte" ou "droit d'entrée", en plus du loyer payable périodiquement ou par lequel ce même bailleur reprend l'immeuble donné en location, en contrepartie d'une indemnité versée au profit du locataire sortant, dite "indemnité d'éviction".

3- Bail, cession de bail, sous-location d'immeubles, de droits immobiliers ou de fonds de commerce (gérance libre)

En vertu de l'article 2 (I- A- 4°) des dispositions relatives aux droits d'enregistrement, sont obligatoirement soumis à l'enregistrement les baux, cessions de baux et sous-locations d'immeubles, de droits réels immobiliers ou de fonds de commerce.

Il s'agit de baux, dont la durée est limitée ou indéterminée, notamment les baux de locaux d'habitation ou à usage professionnel et les baux d'immeubles ou de locaux à usage commercial, industriel ou artisanal régis, respectivement, par les dahirs du 25 décembre 1980 et 24 mai 1955.

La cession de bail ou sous-location d'immeubles est le contrat par lequel le locataire d'un bien immeuble ou d'un droit réel immobilier cède son droit de jouissance ou le donne à bail à un tiers, appelé sous-locataire ; le premier preneur est dit locataire principal.

Le bail ou cession de bail d'un fonds de commerce est le contrat par lequel le propriétaire ou l'exploitant d'un fonds de commerce en concède totalement ou partiellement la location, dite gérance libre, à un gérant qui l'exploite à ses risques et périls (art. 152 du C. Com.).

Les cessions de bail ou sous-location s'analysent en des cessions d'un droit personnel de jouissance qui relèvent des droits fixes prévus à l'article 9 des dispositions relatives aux droits d'enregistrement.

N.B. : bail s'analysant en une vente de biens meubles (produits)

- Bail de carrières

Le bail de carrières confère au preneur, à la fois :

- le droit de jouissance des lieux objet du contrat ;
- la propriété des produits extraits de ce fonds.

De ce fait, un tel contrat s'analyse en une vente de biens meubles (produits), passible du droit d'enregistrement proportionnel au taux de 2,50% prévu par l'article 8 (I- B- 5°), au lieu du droit fixe de trois cent (300) dirhams prévu par l'article 9 précité).

- Bail de droits d'eau ou de droits de chasse (amodiations)

Le bail de droits d'eau ou de droits de chasse s'analyse également en une vente mobilière passible du même droit d'enregistrement proportionnel de 2,50%, au lieu du droit fixe de trois cent (300) dhs.

II.- Mutations entre vifs à titre gratuit (donation)

En vertu de l'article 2 (I- A- 1°) des dispositions relatives aux droits d'enregistrement, sont obligatoirement assujetties à la formalité, les mutations entre vifs et à titre gratuit (donation) d'immeubles, de droits réels immobiliers, de propriété, de nue- propriété et d'usufruit de fonds de commerce, d'actions et de parts des sociétés ou des G.I.E.

Le texte précité cite expressément la donation, à titre d'exemple, parmi les mutations obligatoirement assujetties à l'enregistrement.

La donation est un contrat par lequel une personne (donateur) se dessaisit immédiatement au profit d'une autre personne (donataire), qui accepte, de tout ou partie de ses biens, à titre gratuit.

A/ Eléments constitutifs de la donation

L'exigibilité du droit d'enregistrement au titre de la donation est subordonnée aux conditions suivantes :

- la donation doit être faite entre vifs ;
- il doit s'agir d'un acte à titre gratuit ;
- le donateur doit se dessaisir des biens donnés ;

- la donation doit être acceptée par le donataire.

1- Condition de vie des contractants

Les droits d'enregistrement ne sont dus au titre de la donation que si la mutation intervient entre vifs. Par conséquent, ces droits ne s'appliquent pas aux cessions par testament ou à cause de mort.

2- Caractère gratuit

Un acte ne constitue une donation que s'il comporte l'intention du donateur de céder un droit ou un bien, sans aucune contrepartie.

Si le donateur reçoit l'équivalent de ce qu'il donne, le contrat perd son caractère de cession à titre gratuit et constitue une mutation à titre onéreux.

Mais la donation peut comporter des charges imposées au donataire, sans perdre son caractère gratuit. Il en est ainsi, par exemple, lorsque la donation est faite à charge, pour le donataire, de payer les frais, impôts, droits et taxes générés par cette mutation.

Cependant, si les charges sont égales ou supérieures à la valeur des biens donnés, l'administration a le droit d'établir qu'il s'agit en réalité d'une mutation à titre onéreux.

3- Entrée en possession du donataire

Il n'y a donation que si le donateur met effectivement le donataire en possession des biens donnés.

Par ailleurs, la clause de révocation insérée dans un contrat de donation, en conformité avec les règles du droit musulman (rite malékite) qui le régissent ne dénature pas ce contrat.

Toutefois, lorsque la révocation de la donation n'est pas permise par les règles précitées, elle constitue, sur le plan fiscal, une rétrocession soumise au droit proportionnel.

Il est rappelé que les règles du droit musulman ne permettent la révocation de la donation que par le père et la mère du donataire.

Enfin, le donateur peut se réserver la jouissance ou l'usufruit du bien donné. Dans ce cas, il n'y a donation qu'à concurrence des droits effectivement transmis au donataire.

4- Acceptation du donataire

La donation doit être expressément acceptée par le donataire. A défaut de cette acceptation, l'acte ne constitue qu'une offre ou une promesse unilatérale de donation. Celle-ci devient parfaite, sans effet rétroactif, si l'acceptation était donnée par un acte ultérieur. Dans ce cas, les droits d'enregistrement sont dus suivant la nature des biens donnés sur la valeur desdits biens et au taux en vigueur à la date de cet acte.

B/ Conditions d'imposabilité de la donation

La donation est obligatoirement soumise aux droits d'enregistrement quelle que soit sa forme, écrite ou verbale, et quelle que soit la forme de l'écrit qui la constate, S.S.P. ou authentique (notarié ou adoulaire).

Toutefois, l'existence d'un écrit justifiant le lien de parenté est nécessaire pour l'application du taux de 1% prévu pour les donations en ligne directe (ascendants et descendants), entre époux et entre frères et sœurs.

III.- Actes S.S.P. ou authentiques constatant les opérations visées à l'article 2 (I- B)

Sont assujettis à l'enregistrement, les actes S.S.P. ou authentiques qui constatent l'une des opérations ci-après :

A/ Constitution et mainlevée d'hypothèque, cession ou délégation de créance hypothécaire

L'hypothèque est une sûreté réelle qui porte sur des immeubles affectés à la garantie d'une créance actuelle ou éventuelle.

Sont susceptibles d'hypothèque, les immeubles immatriculés, bâtis ou non bâtis et les droits réels portant sur ces immeubles, tels que l'usufruit, l'emphytéose et le droit de superficie.

Sont également soumis à l'enregistrement en vertu du même texte, quelle que soit la forme de l'acte qui les constate, authentique ou S.S.P., les mainlevées d'hypothèque et les cessions ou délégations hypothécaires.

Bien que passés dans un pays étranger, les actes précités sont également assujettis aux droits d'enregistrement lorsqu'il en est fait usage par les conservateurs de la propriété foncière et des hypothèques.

B/ Constitution, augmentation de capital, prorogation ou dissolution de sociétés ou de G.I.E., ainsi que tous actes modificatifs du contrat ou des statuts

1- Définitions

a) Les sociétés

La société est un contrat par lequel deux ou plusieurs personnes mettent en commun leurs biens ou leur travail ou les deux à la fois en vue de partager le bénéfice qui pourra en résulter (art. 982 du D.O.C.).

Une société régulièrement formée constitue une personne morale dotée de la personnalité juridique.

La législation régissant les sociétés a connu une grande réforme, caractérisée par l'entrée en vigueur de deux importants textes de lois :

❖ la loi n° 17-95 relative aux sociétés anonymes (S.A.), promulguée par le dahir n° 1-96-124 du 14 rabii II 1417 (30 août 1996) ;

❖ la loi n° 5-96 sur la société en nom collectif (S.N.C.), la société en commandite simple (S.C.S.), la société en commandite par actions (S.C.A.), la société à responsabilité limitée (S.A.R.L.) et la société en participation (S.E.P), promulguée par le dahir n° 1- 97- 49 du 5 chaoual 1417 (13 février 1997).

Parmi les nombreuses modifications introduites par ces deux textes qui visent, entre autres, la modernisation du droit marocain des sociétés et son adaptation au nouvel environnement de l'entreprise, il convient de citer, à titre indicatif, les innovations suivantes :

➤ l'institution d'un nouveau type de société commerciale en raison de la forme, appelée "société à responsabilité limitée d'associé unique", régie par les articles 44 et suivants de la loi n° 5-96 précitée ;

➤ la possibilité de création d'une "société anonyme simplifiée entre des sociétés", régie par les articles 425 et suivants de la loi n° 17-95 précitée ;

➤ Le rattachement de la naissance de la personne morale des sociétés commerciales à leur immatriculation au registre du commerce.

Les sociétés peuvent être classées en deux catégories :

❖ sociétés civiles et sociétés commerciales ;

- ❖ sociétés de personnes et sociétés de capitaux.

a-1- Sociétés civiles et sociétés commerciales

Les sociétés peuvent être civiles ou commerciales.

Sont commerciales à raison de leur forme, quel que soit leur objet :

- la société anonyme (art. 1^{er} de la loi n° 17-95 précitée) ;
- la société en nom collectif ;
- la société en commandite, simple ou par actions ;
- la société à responsabilité limitée.

Ces trois dernières sociétés sont qualifiées de commerciales par l'article 2 de la loi n° 5-96 précitée.

Sont également commerciales, les sociétés en participation dont l'objet est commercial (cf. même article, 2^{ème} alinéa).

L'intérêt de cette distinction réside dans le fait que la société civile est réglementée en tant que contrat qui donne naissance à la personne morale dotée de la personnalité juridique dès que les conditions nécessaires à sa formation sont réunies.

Par contre, la naissance de la personne morale des sociétés commerciales résulte de leur immatriculation au registre du commerce.

a-2- Sociétés de personnes et sociétés de capitaux

On distingue également les sociétés de personnes et les sociétés de capitaux.

Dans les sociétés de personnes, le facteur personnel est déterminant dans la formation et le maintien du groupe. Ce facteur se manifeste par la confiance mutuelle entre associés et la considération personnelle de chacun, ce qui se traduit au niveau des statuts par les restrictions apportées aux cessions des titres sociaux pour sauvegarder l'homogénéité du groupe.

Dans les sociétés de capitaux, le facteur personnel a moins d'importance que dans les sociétés de personnes, à tel point que l'on assiste dans ces sociétés à une totale séparation entre l'entreprise et les apporteurs,

considérés comme de simples bailleurs de fonds. Cette séparation se manifeste à travers :

- la responsabilité des associés qui est limitée à leurs apports ;
- la négociabilité des titres sociaux qui sont en principe librement cessibles.

Entre ces deux catégories, se trouvent deux types de sociétés :

- la société en commandite par actions qui cumule les caractéristiques des deux précédentes catégories et regroupe, à la fois, des associés en nom, au même titre que ceux d'une société en nom collectif et des associés actionnaires, à l'image de ceux d'une société anonyme ;
- la société à responsabilité limitée dans laquelle les associés n'engagent que leurs apports, à l'exemple des associés de sociétés de capitaux. Toutefois, à l'instar des parts de sociétés de personnes, les titres émis par une S.A.R.L. revêtent la forme de parts d'intérêts non négociables.

b) Les groupements d'intérêt économique

Les groupements d'intérêt économique (G.I.E.) sont régis par la loi n° 13-97 promulguée par le dahir n° 1-99-12 du 18 chaoual 1419 (5 février 1999). L'article premier de cette loi définit le G.I.E. comme étant "une entité constituée de deux ou plusieurs personnes morales pour une durée déterminée ou indéterminée, en vue de mettre en œuvre tous les moyens propres à faciliter ou à développer l'activité économique de ses membres et à améliorer ou accroître le résultat de cette activité".

Les G.I.E. peuvent être constitués avec ou sans capital.

Les actes visés par l'article 2 (I- B- 2°) des dispositions relatives aux droits d'enregistrement peuvent intervenir soit à l'occasion de la constitution d'une société ou d'un G.I.E, soit au cours de leur existence ou à leur dissolution.

Ces actes sont traités, ci-après, en 3 paragraphes :

- les actes de constitution de sociétés ou de G.I.E ;
- les actes passés au cours de l'existence d'une société ;
- les actes de dissolution d'une société.

Les développements formulés ci-après concernant les actes de sociétés s'appliquent également aux actes se rapportant aux G.I.E., sous réserve des particularités qui leur sont propres et qui seront traitées dans les parties qui les concernent.

2- Actes de constitution de sociétés ou de G.I.E.

Sont obligatoirement soumis à l'enregistrement, les actes qui constatent la formation ou la constitution de sociétés. Ces actes doivent comporter les éléments essentiels à la formation d'une société, à savoir :

- les associés ;
- la réalisation d'apports ;
- le partage des bénéfices et la contribution aux pertes ;
- la convergence d'intérêts ou "l'affectio societatis".

a) Les associés

Telle que réglementée par le D.O.C, la société est un contrat qui exige la participation de deux personnes au moins.

Par dérogation à cette règle, l'article 44 de la loi n° 5-96 prévoit qu'une S.A.R.L. peut être créée par une seule personne dite : "société à responsabilité limitée d'associé unique".

L'article 48 de la même loi prévoit également qu'une S.A.R.L. continue d'exister juridiquement lorsque toutes les parts de cette société se trouvent réunies en une seule main.

Par ailleurs, l'article 1^{er} de la loi n° 17-95 précitée prévoit que le nombre des actionnaires d'une S.A. ne peut être inférieur à cinq (5).

Un associé peut être une personne physique ou une personne morale. Toutefois :

- l'associé unique d'une S.A.R.L. ne peut être une autre S.A.R.L. également d'associé unique (art. 49 de la loi n° 5-96 précitée) ;
- le G.I.E. ne peut être constitué que par deux ou plusieurs personnes morales (art. 1^{er} de la loi n° 13-97 précitée).

b) La réalisation d'apports

Les apports sont les biens et services transmis à la société pour constituer le fond commun nécessaire à la poursuite du but du contrat et à la

réalisation de l'objet social. Ces apports peuvent être en numéraire ou en nature.

Les apports en nature peuvent consister :

- en biens meubles ou immeubles, corporels ou incorporels. Exemples : fonds de commerce, terrains, brevets d'invention, etc. ;
- en industrie, c'est-à-dire le travail ou le savoir-faire d'une personne rémunéré par les bénéficiaires sociaux.

Toutefois, un apport en industrie ne peut être fait :

❖ ni à une S.A. pour laquelle l'article 21 de la loi n° 17-95 précitée exige la souscription de la totalité du capital et la libération intégrale des actions représentatives d'apport en nature ;

❖ ni à une S.A.R.L. en application de l'article 51 de la loi n° 5-96 précitée, sous réserve de l'exception prévue par le même article en ce qui concerne l'apporteur en nature d'un fonds de commerce ou d'une entreprise artisanale.

En outre, les apports sont effectués soit à titre pur et simple, soit à titre onéreux.

Sont considérés comme purs et simples les apports rémunérés par la société au moyen de la remise d'actions ou de parts sociales.

En général, il n'y a pas d'apport pur et simple, mais plutôt apport à titre onéreux lorsque la contrepartie fournie par la société est constituée par un avantage ferme et actuel non soumis aux risques sociaux. Tel est le cas lorsque cette contrepartie consiste :

- en une somme d'argent à payer par la société directement à l'apporteur ou à son créancier ;
- en des obligations émises par la société et qui matérialisent une dette ferme à sa charge ;
- en un engagement pris par la société d'acquiescer des dettes dues par l'apporteur à un tiers, ou encore la prise en charge du passif grevant les biens objet de l'apport.

Dans ces divers cas, l'apport est dit à titre onéreux et s'analyse en une véritable vente consentie par l'apporteur à la société, imposable au droit dû sur la vente, d'après la nature des biens qui en sont l'objet.

Juridiquement, l'apport effectué à une société opère à son profit le transfert de la propriété des biens qui en font l'objet.

Toutefois, pour l'application des droits d'enregistrement, l'apport de biens en nature à une société ou à un G.I.E. est caractérisé par l'application de la théorie de la mutation conditionnelle des apports.

➤ **Portée de la théorie de la mutation conditionnelle des apports**

L'apport de biens en nature n'est définitivement translatif de la propriété de ces biens au profit de la société ou du G.I.E. bénéficiaire que sous la condition que ces biens ne soient pas transmis à un associé ou à un membre autre que l'apporteur durant les quatre années qui suivent la réalisation définitive de l'apport :

- par retrait de ces biens, à titre de partage ;
- ou par acquisition des actions ou parts sociales représentatives de ces biens.

Les incidences de cette théorie seront examinées à l'occasion de l'examen du régime fiscal de chacune de ces opérations (cf. pages 100 et 103).

- Rappel historique

Antérieurement au 1^{er} janvier 1989, le régime des apports en société et du partage des biens sociaux était caractérisé par l'application de la théorie dite de «la mutation conditionnelle des apports».

Cette théorie peut être résumée comme suit :

« l'apport en société d'un bien en nature n'est considéré emporter mutation de la propriété de ce bien que sous la condition suspensive que ce bien soit attribué, en cours ou en fin de société, à un associé autre que l'apporteur ».

En vertu de cette théorie, aucun droit n'est dû sur l'attribution en nature de biens sociaux à l'associé qui en a fait apport pur et simple à la société. Par contre, le droit d'enregistrement au titre de la mutation à titre onéreux sera perçu sur la valeur des mêmes biens et au taux correspondant à leur nature, s'ils sont attribués à un associé autre que l'apporteur.

La L.F. pour l'année 1989 a supprimé cette théorie en rétablissant le droit d'enregistrement au titre de la mutation à titre onéreux sur les apports en nature effectués à titre pur et simple à la société.

Cependant, cette théorie reste applicable pour les biens dont il a été fait apport avant le 1^{er} Janvier 1989.

La loi de finances transitoire pour la période du 1^{er} Janvier au 30 Juin 1996 qui a inséré dans le droit commun les dispositions fiscales de la charte des investissements a ramené le droit d'apport de 1,50 % à 0,50%, applicable quelle que soit la nature des apports.

Parallèlement à cette réduction des droits, **la théorie de la mutation conditionnelle a été rétablie au regard des actes de partage des biens sociaux provenant d'apports en nature.**

Ainsi, l'attribution, à titre de partage, de biens ayant fait l'objet d'un apport en société à titre pur et simple depuis le 1^{er} janvier 1996 à un associé autre que l'apporteur, que ce soit en cours de société ou à sa dissolution, donne lieu à la perception du droit d'enregistrement applicable à la mutation à titre onéreux, selon la nature des biens attribués.

L'article 8 (I- C, 6°) des dispositions relatives aux droits d'enregistrement, instituées par l'article 13 de la loi de finances pour l'année 2004 a étendu cette théorie, qui était prévue uniquement pour le partage de biens sociaux aux cessions d'actions et de parts représentatives d'apports en nature.

Ainsi, la cession d'actions ou de parts représentatives d'apports de biens en nature à une société ou à un G.I.E. est considérée avoir pour objet les biens apportés à la société ou au G.I.E., passible du droit d'enregistrement au taux prévu pour la vente desdits biens.

Toutefois, ce régime a été simplifié par la limitation de la durée de son application à 4 ans, qui correspond au délai de prescription. Au delà de ce délai, les biens objet d'apports en nature sont considérés comme définitivement acquis par la société ou le G.I.E.

Par conséquent, la cession au delà de ce délai des actions et parts représentatives de l'apport en nature est considérée avoir pour objet des droits sociaux (actions ou parts).

De même, le retrait dans le cadre d'un partage, au delà du même délai, du bien objet d'un apport pur et simple est passible du droit d'enregistrement au titre du partage (1%).

c) La réalisation de bénéfices et la contribution aux pertes

La réalisation des bénéfices en vue de les partager et la contribution aux pertes dans la proportion des apports effectués par chacun doit être le but essentiel poursuivi par les associés.

Il ne saurait y avoir de société, lorsque le groupement de personnes constitué poursuit un but désintéressé. Tel est le cas :

- des associations, régies par le dahir n° 1-58-376 du 3 jourmada I 1378 (15 novembre 1958), tel qu'il a été modifié et complété ;
- des conventions d'indivision, régies par les dispositions des articles 960 et suivants du D.O.C.

d) La convergence d'intérêt ou "l'affectio societatis"

Cet élément se manifeste par la volonté commune des associés de collaborer pour la réalisation de l'objet pour lequel la société a été créée et l'acceptation des risques qu'elle comporte.

Bien que non prévu expressément par la loi, cet élément est souvent déterminant pour distinguer la société de contrats similaires, notamment de certaines formes de louage, telles le bail à colonat partiaire et la gérance libre.

On appelle bail à colonat partiaire, le contrat par lequel le propriétaire d'un fond rural donne ce fond en location pour une période déterminée au profit d'un preneur qui s'engage à l'exploiter, moyennant partage des bénéfices et des pertes.

Cette convention présente bien les caractéristiques de la société. Toutefois, elle se distingue par l'absence de "l'affectio societatis" et de l'intention commune de travailler et de collaborer sur un même pied d'égalité.

De même, la gérance libre d'un fonds de commerce, rémunérée par une participation aux bénéfices, ne perd pas le caractère d'un bail, en l'absence de l'implication des deux parties au contrat et à égalité dans la gestion et le contrôle de l'exploitation du fonds loué. (Cf. art. 152 et suiv. de la loi n° 15-95 formant code de commerce).

3- Actes passés au cours de l'existence d'une société ou d'un G.I.E.

Les principaux actes dont il sera traité, ci-après, sont l'augmentation, la réduction et l'amortissement du capital, la transformation et la fusion de sociétés, les scissions et les apports partiels d'actifs.

a) Augmentation de capital

L'augmentation du capital d'une société peut se réaliser :

- au moyen d'apports nouveaux ;
- par compensation de créances ;
- ou par incorporation de réserves.

a-1- Augmentation de capital par apports nouveaux

L'acte constatant l'augmentation de capital au moyen d'apport nouveau, en numéraire ou en nature est soumis à l'enregistrement dans les mêmes conditions et au même taux que pour la constitution de la société.

a-2- Augmentation de capital par compensation de créances

Lorsqu'elle est réalisée par compensation de créances, l'augmentation de capital est assimilée, en tout point, à celle résultant d'apport en numéraire.

a-3- Augmentation de capital par incorporation de réserves ou de plus-values de réévaluation

Relèvent également des droits d'enregistrement, les actes constatant une augmentation de capital réalisée par incorporation au capital social de :

- ❖ réserves, lorsque ces réserves n'ont pas supporté le droit d'enregistrement à l'occasion de leur constitution. Tel est le cas de la prime d'émission ou de la prime de fusion qui ont été imposées lors de la réalisation de l'apport ou de la fusion, dont elles résultent ;
- ❖ plus-values de réévaluation de l'actif social de la société, comptabilisées au compte d'écart de réévaluation ;
- ❖ bénéfices.

b) Réduction de capital

La réduction de capital peut se faire avec ou sans attribution de biens sociaux.

b-1- Réduction de capital par attribution de biens sociaux

L'acte qui constate une telle opération est considéré comme comportant deux dispositions indépendantes, taxables chacune au taux qui lui est propre, à savoir :

- la réduction du capital social, imposable au droit fixe de 100 dirhams, prévu pour les actes innomés en vertu de l'article 9 (I- 10°) ;
- l'attribution aux associés de biens sociaux, à titre de partage, passible du droit proportionnel de 1% prévu par l'article 8 (I- C- 6°).

Toutefois, si cette attribution est faite au profit d'un associé autre que l'apporteur avant l'expiration du délai de quatre (4) ans suivant la date de cet apport, le droit d'enregistrement prévu pour les mutations à titre onéreux est applicable, suivant la nature des biens attribués.

b-2- Réduction de capital sans attribution de biens sociaux

Une société peut décider une réduction de son capital sans attribution de valeurs sociales, dans le but d'absorber des pertes.

Tel est le cas prévu par les articles 208 et 357 de la loi n° 17-95 pour la S.A. et 79 et 86 de la loi n° 5-96 pour les autres formes de sociétés.

b-3- Réalisation successive d'une réduction et d'une augmentation de capital ou "coup d'accordéon"

Cette situation se rencontre généralement lorsqu'une société se trouve obligée d'apurer des pertes cumulées tout en maintenant son capital à un certain niveau.

Pour cela, elle procède à l'apurement des pertes au moyen d'une réduction du capital qu'elle reconstitue immédiatement ou à court terme par des apports extérieurs, par incorporation de réserves ou par compensation de créances.

c) Amortissement du capital

Il y a amortissement du capital lorsqu'une société procède au remboursement aux associés de tout ou partie du nominal des actions représentatives du capital social (article 202 et suivants de la loi n° 17-95 sur la S.A.).

Le remboursement peut être effectué au moyen des bénéfices ou des réserves précédemment constituées, autres que la réserve légale ; le montant du capital social restant inchangé.

Les actions ainsi amorties deviennent des actions de jouissance, au lieu d'actions de capital (art. 202, deuxième al. de la loi n° 17-95 précitée).

L'acte qui constate une opération d'amortissement du capital n'est pas obligatoirement soumis à la formalité de l'enregistrement.

d) Transformation de sociétés ou de G.I.E.

Sur le plan fiscal, la transformation d'une société entraîne sa dissolution et la création d'un être moral nouveau :

- lorsque la transformation n'est autorisée ni par la loi, ni par les statuts ;
- lorsque la transformation s'accompagne d'importants changements, même si cette transformation est prévue par la loi ou par les statuts, à condition que ces changements soient incompatibles avec la continuité de la société.

Ces changements qui sont incompatibles avec la continuité de la société peuvent consister, entre autres, en une augmentation importante du capital, un changement de l'objet ou du siège social, une modification du mode de répartition des bénéfices, de la dénomination sociale ou de l'augmentation importante du nombre des associés.

Il s'agit d'une question de fait qui s'apprécie à l'examen de chaque cas particulier. A titre d'illustration, la transformation d'une société, accompagnée du changement de l'objet de cette société est considérée, sur le plan fiscal, comme comportant, à lui seul, la création d'un être moral nouveau.

A l'inverse, une transformation accompagnée de l'augmentation de capital et/ou du transfert de siège social ne peut, en principe, être considérée comme entraînant la création d'un être moral nouveau.

A titre indicatif, il convient de signaler les dispositions suivantes :

➤ l'article 7 de la loi n° 17-95 relative à la S.A. aux termes duquel, la transformation régulière d'une société anonyme en une société d'une autre forme, ou le cas inverse, n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle ;

➤ l'article 2 de la loi n° 5-96 sur la S.N.C., la S.C.S., la S.C.A., la S.A.R.L. et la S.E.P. prévoit que la transformation de la société en une société d'une autre forme n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle.

Il y a lieu de remarquer que la loi n° 5-96 précitée ne précise pas de quelle société il s'agit. Toutefois, cette disposition ne peut concerner que les sociétés commerciales régies par la loi précitée, et qui peuvent se transformer d'un type à un autre de ceux prévus par la même loi sans qu'il y ait création d'un être moral nouveau.

Du fait que la S.E.P. n'a pas de personnalité morale, par conséquent, elle ne peut faire l'objet d'une transformation.

Par ailleurs, l'article 41 de la loi n° 13-97 relative aux G.I.E. prévoit que :

- une société dont l'objet correspond à la définition du G.I.E. peut être transformée en un tel groupement sans donner lieu à dissolution, ni à la création d'une personne morale nouvelle ;
- un G.I.E. peut être transformé en société en nom collectif, sans création d'une personne morale nouvelle.

Lorsque la transformation d'une société ou d'un G.I.E. entraîne la dissolution de cette société ou du G.I.E. et la création d'une nouvelle personne morale, l'acte qui la constate relève des droits d'enregistrement applicables à chacune des deux opérations de dissolution et de création de société ou de G.I.E.

e) Fusion de sociétés

La fusion de sociétés peut se faire :

- soit par absorption d'une ou de plusieurs sociétés par une société préexistante ;
- soit par création d'une société nouvelle.

Lorsque la société absorbante détient une participation dans le capital de la société absorbée, la fusion est dite :

➤ fusion-renonciation lorsque la société absorbante renonce à émettre des titres représentatifs de la part lui revenant dans l'actif net de la société absorbée. En effet, une société ne peut détenir ses propres actions (cf. exemples à la page 91 et suiv.) ;

➤ ou fusion-allotissement lorsque, d'une manière concomitante ou préalable à la fusion, la société absorbante retire ses droits dans la société

absorbée à titre de partage partiel. Dans ce cas, seuls les droits revenant aux autres associés dans l'actif net de la société absorbée sont considérés avoir fait l'objet de l'apport-fusion à la société absorbante (cf. exemple à la page 93 et suiv.).

Quel que soit le mode de fusion adopté, l'opération s'analyse en une transmission de l'ensemble des éléments de l'actif et du passif constituant le patrimoine de la ou des sociétés absorbées ou fusionnées à la société absorbante ou nouvelle.

f) Scissions et apports partiels d'actifs

f-1- Scissions de sociétés

La scission consiste en l'apport simultané de la totalité de l'actif et du passif d'une société à deux ou plusieurs sociétés préexistantes ou à créer.

L'article 222 de la loi n° 17-95 relative aux S.A. dispose qu'une société peut faire apport d'une partie de son patrimoine à des sociétés nouvelles ou à des sociétés existantes par voie de scission.

L'article 224 prévoit que la scission entraîne la transmission universelle de la partie scindée du patrimoine social soit à la société nouvelle constituée simultanément, soit, au cas de scission-fusion, à la société absorbante.

Comparée à la fusion et à l'apport partiel d'actif, la scission de société présente les caractéristiques suivantes :

- ❖ comme dans le cas de fusion, la société scindée et la société absorbée sont dissoutes et liquidées ;
- ❖ comme dans le cas ci-après d'apport partiel d'actif, chacune des sociétés absorbantes ou nouvellement créées ne prend en charge qu'une partie de l'actif et du passif de la société scindée.

f-2- Apport partiel d'actif

L'apport partiel d'actif est une opération par laquelle une société apporte à une autre société une partie de son actif et, éventuellement, de son passif contre remise d'actions d'apport.

- Droits applicables

Au regard des droits d'enregistrement, les opérations de scissions et d'apport partiel d'actif relèvent du régime de droit commun des apports

effectués à l'occasion de la constitution ou de l'augmentation de capital des sociétés. (Cf. infra, page 105, 8°).

4- Actes de dissolution de sociétés ou de G.I.E.

La dissolution d'une société ou d'un G.I.E. est pure et simple lorsqu'elle ne porte ni obligation, ni libération, ni transmission de biens de quelque nature qu'ils soient, entre les associés ou les membres d'un G.I.E. ou d'autres personnes.

Elle peut également être accompagnée d'autres conventions qui, de par leur nature, relèvent des droits d'enregistrement, telles que le partage des biens sociaux ou des cessions de biens entre associés.

En particulier, si l'acte qui constate la dissolution fait également état du partage de biens sociaux, opération passible du droit proportionnel, chacune des deux opérations (dissolution et partage) sera taxée au droit qui lui est propre.

C/ Partage de biens meubles ou immeubles

Le partage est le contrat qui a pour objet de mettre fin à une indivision par la répartition des biens indivis entre les co-indivisaires.

Un partage peut être réalisé à titre pur et simple ou avec soulte ou retour.

Est considéré comme pur et simple, le partage qui attribue à chaque copartageant des biens en nature conforme à sa part dans la masse partagée.

Lorsqu'un copartageant reçoit des biens ayant une valeur qui dépasse ses droits dans la masse partagée, le partage est dit avec soulte lorsque cette différence est rémunérée par le versement d'une contrepartie, ou avec plus-value, s'il n'y a pas eu de versement d'une contrepartie.

Dans ce cas, l'acte qui constate cette convention relève obligatoirement de l'enregistrement :

- au titre d'un partage pur et simple ;
- au titre de la mutation du droit de propriété des biens ou de la fraction des biens sur lesquels est imputée la soulte ou la plus-value.

1- Conditions d'imposition des actes de partage

Pour être obligatoirement soumis à l'enregistrement, le partage doit répondre aux conditions suivantes :

- existence d'un acte ;
- existence préalable d'une indivision ;
- cessation d'une indivision.

a) Existence d'un acte

Le partage de biens meubles ou immeubles n'est soumis à l'enregistrement que s'il est constaté par écrit. Ainsi, tous les actes sous seing privé ou authentiques constatant un partage de biens meubles ou immeubles, à quelque titre que ce soit, sont obligatoirement assujettis à la formalité.

Un partage verbal, réalisé à titre pur et simple, n'est pas soumis à la formalité. Toutefois, lorsque le partage est réalisé avec soulte imputable sur des immeubles, un fonds de commerce, des parts de G.I.E., des parts ou actions de sociétés, il devient obligatoirement soumis à l'enregistrement, même s'il est conclu verbalement, dans la mesure où il réalise une mutation à titre onéreux des biens précités à concurrence de la soulte.

b) Existence préalable d'une indivision

Le partage suppose une indivision qui signifie qu'une chose ou un droit appartient à plusieurs personnes conjointement.

L'origine de cette indivision n'a pas d'incidence sur la qualification du contrat de partage. Ainsi, un même contrat de partage peut comprendre des biens indivis entre les copartageants provenant d'un héritage, d'un achat dans l'indivision, etc.).

Les parties doivent justifier de leurs quotes-parts dans l'indivision, afin de permettre à l'administration de liquider les droits d'enregistrement.

A défaut d'indication des quotes-parts des copartageants, ceux-ci sont considérés comme étant co-proprétaires des biens indivis à parts égales, en application des dispositions de l'article 961 du D.O.C.

Lorsque les parties qualifient, à tort, un acte de partage, l'administration est en droit d'établir, en l'absence d'indivision, qu'il s'agit en réalité d'une mutation à titre onéreux.

N.B. lorsque l'usufruitier d'un bien abandonne au nu-propiétaire du même bien tout ou partie de son usufruit et reçoit, en échange, une part de la pleine propriété, cet acte constitue l'échange d'un usufruit contre une nue-propriété et non pas un partage, car il n'y a pas d'indivision entre l'usufruitier et le nu-propiétaire.

Par contre, constitue un partage, l'acte par lequel deux copropriétaires d'un même bien mettent fin à l'indivision de la pleine propriété, en attribuant à l'un l'usufruit et à l'autre la nue-propriété de ce bien.

c) Cessation de l'indivision

Il est nécessaire, enfin, que l'acte constitue un partage effectif, c'est-à-dire un partage qui met fin à l'indivision et qui transforme le droit abstrait et général de chaque copartageant sur la masse commune en un droit privatif de propriété sur les biens qui lui sont attribués.

Ne constitue pas un partage effectif :

- ✓ le partage simplement provisionnel, c'est-à-dire qui porte uniquement sur la jouissance des biens communs ;
- ✓ l'acte qui ne contient pas une attribution nominative et définitive des biens objet de l'indivision (allotissement) ;
- ✓ le partage soumis à l'homologation du *cadi* chargé du *taoutiq*, lorsque l'un des copartageants est un mineur ;
- ✓ le jugement ordonnant un partage, tant que ce partage n'est pas homologué, notamment lorsque l'attribution des lots doit être faite au vu du procès-verbal établi par un notaire désigné par le juge pour le tirage au sort des lots.

Dans ces deux derniers cas, c'est l'homologation du *cadi* chargé du *Taoutiq* ou le jugement d'homologation qui rend le partage parfait et définitif.

2- Cas de partage de biens sociaux

Le partage des biens sociaux, soit à l'occasion d'un partage partiel intervenu en cours de société ou à sa dissolution, supporte un droit d'enregistrement variable suivant le cas :

a) Pour les immeubles, fonds de commerce ou clientèle et droit au bail provenant d'apports purs et simples effectués avant le 1^{er} Janvier 1989 ou postérieurement au 31 décembre 1995 :

❖ si ces biens sont repris à titre de partage par l'associé qui a fait apport de ces biens à l'origine, le droit d'enregistrement n'est pas dû sur la valeur de ces biens ;

❖ s'ils sont attribués à un associé autre que l'apporteur, le droit est dû au taux prévu pour la vente des biens de même nature.

Toutefois, pour les apports effectués à une société ou à un G.I.E. à partir du 1^{er} janvier 2004, le droit d'enregistrement au titre de la mutation selon la nature du bien n'est dû que si l'attribution du bien objet de l'apport en nature à un associé autre que l'apporteur intervient au cours du délai de quatre (4) ans.

b) Pour tous les autres biens, c'est le droit de 1% prévu pour le partage qui est applicable.

Sont soumis au droit de partage de 1%, le numéraire, les biens en nature constituant des acquêts sociaux, ainsi que les biens résultant d'apport en nature et attribués, à titre de partage, à l'apporteur.

Les acquêts sociaux sont les biens acquis directement par la société, autrement que par apport, ou créés par elle au cours de son existence.

D/ Antichrèse ou nantissement de biens immeubles et leurs cessions

L'antichrèse est un contrat par lequel un débiteur accorde à son créancier le droit de jouir d'un immeuble pour lui tenir lieu des intérêts et du capital de la somme due et le met en possession de ce bien.

Ce contrat, constitutif d'un droit réel, est réglementé par les articles 100 à 107 du dahir du 2 Juin 1915 fixant la législation applicable aux immeubles immatriculés.

Les actes d'antichrèse sont obligatoirement assujettis à l'enregistrement, quelle que soit leur forme, S.S.P. ou authentique.

Le nantissement est défini par l'article 1170 du D.O.C. comme "un contrat par lequel un débiteur ou un tiers agissant dans son intérêt, affecte une chose mobilière ou immobilière ou un droit incorporel à la garantie d'une obligation".

Lorsqu'il porte sur des immeubles, le contrat de nantissement est obligatoirement assujetti à l'enregistrement.

Sont également soumis obligatoirement à l'enregistrement en vertu de l'article 2 (I- B- 3°) des dispositions relatives aux droits d'enregistrement, les cessions d'antichrèses et de nantissement d'immeubles.

IV.- Les actes constatant des opérations autres que celles visées aux A et B

Sont obligatoirement soumis aux droits et à la formalité de l'enregistrement, en raison de leur forme, les actes ci-après visés au C (1°, 2° et 3°) du paragraphe I de l'article 2 des dispositions relatives aux droits d'enregistrement.

A/ Les actes authentiques ou S.S.P. établis par les notaires ou fonctionnaires chargés du notariat, ainsi que les actes S.S.P. dont ces notaires ou fonctionnaires font usage dans leurs actes authentiques ou qu'ils annexent audits actes

Il s'agit :

- **des actes authentiques** et S.S.P. établis par les notaires ou fonctionnaires chargés du notariat (secrétaires greffiers) et qui constatent des opérations autres que :
 - les mutations d'immeubles, de fonds de commerce ou de droits sociaux, ainsi que les baux et cessions de droits au bail, visés au A du paragraphe I de l'article 2 ;
 - les actes visés au même article 2- I- B (constitution et mainlevée d'hypothèque, actes concernant les sociétés et les G.I.E., partage, antichrèse et nantissement d'immeubles).

Il est rappelé qu'en vertu de l'article 1^{er} (2^{ème} alinéa) du dahir du 4 mai 1925, les notaires sont autorisés à rédiger les actes sous seing privé sur demande expresse et écrite des parties. Ils sont également tenus de soumettre ces actes à l'enregistrement en conformité avec les dispositions en vigueur (4^{ème} alinéa du même article).

Par ailleurs, les actes S.S.P. déposés au rang des minutes d'un notaire par les parties qui reconnaissent leurs signatures, acquièrent le caractère authentique du fait de ce dépôt.

➤ **des actes sous seing privé, dont lesdits notaires ou fonctionnaires chargés du notariat font usage** dans leurs actes authentiques, **ainsi que ceux qu'ils annexent audits actes**, lorsque ces

actes sous seing privé ne sont pas soumis à l'enregistrement en raison de leur contenu.

Il y a **usage** par un notaire, toutes les fois que ce notaire se sert d'un acte S.S.P. pour rédiger un acte authentique, de telle sorte que l'acte S.S.P. constitue la base ou un élément de l'acte authentique.

Exemple : Aux termes d'un acte notarié, **A** vend à **B** un fonds de commerce moyennant 300.000 dhs. En paiement de ce prix, **B** cède à **A**, dans le contrat de vente lui-même, une créance de 300.000 dhs qu'il a sur **C** et qui résulte d'une reconnaissance de dette établie par acte S.S.P.

Pris isolément, l'acte S.S.P. portant reconnaissance de dette n'est pas obligatoirement soumis à l'enregistrement. Toutefois, cet acte devient obligatoirement assujéti à l'enregistrement au taux de 1 %, en raison de l'usage qui en est fait par le notaire pour l'établissement de l'acte authentique de vente.

L'annexe consiste à joindre une pièce ou un document à un autre avec lequel il fait corps.

Il est à préciser que le fait d'annexer un acte S.S.P. à un acte notarié est seul susceptible de rendre l'acte annexé obligatoirement soumis à l'enregistrement.

Par contre, le fait d'annexer un acte s.s.p. à un autre acte s.s.p. ne rend pas l'acte annexé obligatoirement assujéti aux droits d'enregistrement.

Exemple : Sont obligatoirement soumises à l'enregistrement, les quittances, objet d'actes s.s.p., données par le vendeur pour constater le paiement des acomptes du prix et qui sont annexées à un acte notarié constatant la vente.

B/ Les actes d'adoul et des notaires hébraïques

Il s'agit des actes d'adoul et des notaires hébraïques énumérés à l'article 2 (I- C- 2°), à savoir :

1- Titres constitutifs de propriété d'immeubles (Moukha)

L'article 2 (I- C- 2°) assujéti obligatoirement à la formalité, les titres constitutifs de propriété, établis par les adoul.

Les actes visés sont ceux dénommés "moukha ou istimrar al melk" portant sur des immeubles.

La moulkia ou istimrar al melk est l'acte adoulaire en vertu duquel douze témoins affirment qu'une personne a la possession d'un bien immeuble non immatriculé, à titre de propriétaire, de manière paisible, publique et non interrompue pendant dix (10) ans. Cette durée est portée à quarante (40) ans lorsque la possession joue à l'encontre de parents, d'alliés ou de copropriétaires.

2- Inventaires après décès

La loi soumet obligatoirement à la formalité et aux droits d'enregistrement les actes d'inventaires après décès établis par actes d'adoul.

Toutefois, ces actes d'inventaire après décès deviennent également assujettis à l'enregistrement, s'ils sont rédigés par les notaires ou lorsqu'il en est fait usage par lesdits notaires ou en cas d'option pour l'enregistrement de ces actes lorsqu'ils sont établis en la forme S.S.P.

3- Renonciations au droit de chefaâ ou de retrait en cas de ventes sefqa

4- Retraits de réméré (cf. supra, page 23)

5- Mainlevées d'oppositions en matière immobilière

6- Ventes de meubles ou d'objets mobiliers quelconques

7- Donations de meubles

8- Obligations, reconnaissances de dettes et cessions de créances

9- Procurations, quelle que soit la nature du mandat

10- Quittances pour achat d'immeubles.

C/ Décisions de justice, ainsi que les actes judiciaires et extrajudiciaires des greffiers qui, par leur nature ou en raison de leur contenu, sont passibles du droit proportionnel d'enregistrement.

Il est cité, à titre d'exemple :

- pour les décisions de justice, le jugement qui confirme l'existence ou la perfection d'une vente, l'homologation d'un partage verbal ;
- pour les actes judiciaires et extrajudiciaires, le procès-verbal d'offres réelles établi par le greffier.

V.- Ventes de produits forestiers et ventes effectuées par les agents des domaines ou des douanes

Les actes concernés sont ceux qui émanent de certaines administrations publiques. Il s'agit, en l'occurrence, des actes qui constatent :

- ❖ les ventes de produits forestiers réalisées par l'administration chargée des Eaux et Forêts en vertu des dispositions du dahir du 10 octobre 1917 sur la conservation des forêts et leur exploitation ;
- ❖ les ventes effectuées par les préposés des administrations chargées des domaines et des douanes.

Paragraphe 2 : Enregistrement sur option

Les actes qui ne sont pas assujettis obligatoirement à l'enregistrement en vertu de l'article 2 (I) des dispositions relatives aux droits d'enregistrement peuvent être enregistrés sur option. Cette option est exercée sous forme de réquisition écrite par les parties ou par l'une d'entre elles.

Dans ce cas, les droits sont perçus au taux prévu par la loi et en fonction de la nature juridique de la convention relatée par l'acte.

A titre indicatif, font partie des actes qui peuvent être enregistrés sur option lorsqu'ils sont constatés par acte s.s.p., les actes d'obligation de sommes, les cessions de créances, les cessions d'actions transmissibles selon les formes commerciales, les quittances, les constitutions et cessions de rentes perpétuelles, les louages d'industrie, les marchés de services et de travaux, les délivrances de legs, etc.

Les actes précités deviennent obligatoirement assujettis lorsqu'ils sont établis en la forme authentique, déposés au rang des minutes d'un notaire, annexés à un acte notarié ou s'il en est fait usage, ou lorsque les opérations en question sont constatées dans un acte qui est obligatoirement assujetti à l'enregistrement.

Il sera traité, ci-après, des principaux actes susceptibles d'être enregistrés sur option.

I.- Actes d'obligation de sommes

L'article 8 (I- C- 5°) prévoit l'application d'un droit d'enregistrement proportionnel aux actes et écrits, quelle que soit leur qualification, qui

contiennent obligation de sommes ou reconnaissance de dette d'une personne à l'égard d'une autre.

Le droit d'enregistrement est subordonnée à l'existence d'un acte.

Par ailleurs, il est nécessaire que l'obligation de sommes ou la reconnaissance de dette soit faite en vue de conférer au créancier la preuve de sa créance.

Relèvent du régime susvisé :

➤ les obligations de sommes, qu'elles soient pures et simples ou hypothécaires, intitulées reconnaissance de dette, contrat de prêt ou autrement ;

➤ les arrêtés de compte lorsque celui qui a géré ou administré le bien d'autrui rend compte de sa gestion et qu'il en résulte un reliquat à sa charge qui n'est pas payé immédiatement.

C'est le cas du tuteur d'un mineur ou d'un aliéné qui rend compte de sa gestion.

C'est également le cas du procès-verbal des organes de gestion d'une société qui constate la dette sociale résultant du compte courant d'un associé, notamment aux fins d'une augmentation de capital à réaliser ultérieurement par compensation avec cette dette ;

➤ Les dépôts de sommes chez les particuliers lorsque le dépositaire intervient dans l'acte pour accepter ou reconnaître le dépôt.

Par contre, les droits d'enregistrement ne s'appliquent pas aux dépôts effectués auprès des fonctionnaires autorisés par la loi à recevoir des dépôts (secrétaires greffiers), auprès des notaires et des établissements de crédit.

Il y a lieu de rappeler que les actes sus-visés sont à enregistrer sur option. Toutefois, ces actes deviennent obligatoirement assujettis à l'enregistrement, si l'obligation de sommes ou la reconnaissance de dette est :

- garantie par une hypothèque ;
- constatée par acte authentique (notarié ou adoulaire) ou par acte s.s.p. déposé au rang des minutes d'un notaire, annexé à un acte notarié ou dont il est fait usage.

Les actes sus-visés sont soumis au droit d'enregistrement prévu pour les obligations de sommes. Toutefois :

- lorsque l'obligation ou la dette est le prix d'une transmission de meubles ou d'immeubles non enregistrée, le droit d'enregistrement est celui applicable à la vente, suivant la nature des biens cédés ;
- lorsque l'obligation de sommes ou la reconnaissance de dette découle d'une convention contenue dans un acte déjà enregistré (vente, donation, etc.), seul le droit fixe de cent (100) dirhams est dû, dans la mesure où l'acte qui la constate ne constitue qu'un acte d'exécution ou un acte de complément de cette convention.

II.- Cession de créances

Est passible du droit d'enregistrement, sur option, au titre d'une obligation de sommes, tout acte translatif d'une créance, qu'il soit qualifié transport ou cession de créance (art. 189 du D.O.C.).

Pour être imposable, la cession doit être constatée par écrit et porter sur une créance certaine. Celle-ci peut consister en une obligation, en un loyer, en une indemnité, etc.

Cependant, les cessions de créances résultant de **dépôts à vue** (comptes bancaires ou postaux) ne sont pas passibles du droit d'enregistrement. En effet, les dépôts à vue constituent des liquidités, dont la cession est hors champ d'application des droits d'enregistrement.

III.- Délégation de créances

La délégation est l'acte par lequel un créancier (délégant) transmet ses droits sur un débiteur (délégué) à un autre créancier (délégataire) en paiement de ce qu'il doit lui-même à ce dernier (art. 217 du D.O.C.).

Il y a également délégation lorsqu'une personne charge un tiers de payer pour elle, encore que ce tiers ne soit pas débiteur de la personne qui lui donne mandat de payer (même article 217 du D.O.C.).

Ce qui distingue la délégation de la cession de créance, c'est que le délégant est débiteur du délégataire.

Le droit d'enregistrement est dû, sur option, dès l'instant où la délégation opère un transport de créance. Mais il n'y a pas lieu de percevoir ce droit si la délégation intervient seulement entre le créancier délégant et le débiteur délégué (2^{ème} cas envisagé par l'article 217 du D.O.C visé ci-dessus). Cette convention s'analyse, en effet, en un simple mandat de payer.

Le droit d'enregistrement n'est pas dû, enfin, lorsque la délégation est stipulée dans un acte accessoirement à une autre convention dont elle est dépendante. Il en est ainsi, notamment lorsque dans un acte de vente, l'acquéreur délègue au vendeur, en paiement du prix de la vente, des créances qu'il possède sur des tiers.

Cependant, dans ce dernier cas, la reconnaissance de la dette du délégué, si elle ne résulte pas d'un acte enregistré, donne ouverture au droit d'enregistrement prévu pour les obligations. La restitution de ce droit est possible, s'il est justifié ultérieurement d'un acte enregistré.

IV.- Prorogation de délai

On entend par prorogation de délai, toute disposition d'un acte reportant à une date ultérieure le terme d'une créance.

Cette prorogation doit être pure et simple. Si elle a pour effet de transformer l'obligation primitive en une nouvelle obligation, le droit d'enregistrement au titre des obligations (1%) est dû, si l'enregistrement est requis, au lieu du droit applicable aux prorogations de délai de paiement d'une créance (0,50%). En effet, dans ce cas, il y a novation de l'obligation (art. 347 et suivant du D.O.C.).

Il y a novation ou transformation d'une obligation :

- lorsque le créancier et le débiteur conviennent de substituer une nouvelle obligation à l'ancienne, laquelle est éteinte ;
- lorsqu'un nouveau débiteur est substitué à l'ancien qui est déchargé par le créancier ;
- lorsqu'un nouveau créancier est substitué à l'ancien, envers lequel le débiteur se trouve déchargé.

V.- Actes de garantie et de sûreté

Le débiteur a plusieurs moyens de garantir à son créancier le paiement de sa créance. Il peut le faire au moyen :

❖ soit d'une sûreté réelle, c'est-à-dire en affectant un bien à ce paiement que le créancier pourrait obtenir en vendant ce bien en cas de défaillance (hypothèque, nantissement, gage, etc.) ;

❖ soit d'une sûreté personnelle, c'est-à-dire par l'engagement d'un tiers qui accomplirait les obligations à la place du débiteur, en cas de défaillance (caution, garant).

En principe, la garantie donnée par le débiteur dans l'acte d'obligation constitue une disposition dépendante, affranchie de tout droit.

Il en est ainsi, par exemple, de l'affectation hypothécaire d'un immeuble, consentie par le débiteur au profit de son créancier, pour la garantie du remboursement d'un prêt que ce créancier lui a accordé.

Si la garantie est donnée par un acte postérieur, elle constitue un acte de complément à l'acte d'obligation passible du droit fixe de 100 dirhams, à condition que cet acte d'obligation ait été enregistré. Si cet acte n'est pas enregistré, le droit d'enregistrement est dû sur l'acte qui constate la garantie.

Par contre, la garantie fournie par un tiers dans l'acte d'obligation ou dans un acte distinct constitue une disposition indépendante, sujette à un droit d'enregistrement au titre de la caution.

Les principaux contrats de garantie, autres que les constitutions d'hypothèque sont examinés ci-après.

A/ Nantissement de fonds de commerce

Selon l'article 8 (I- C- 2°), les actes portant constitution de nantissement sur un fonds de commerce en garantie d'une créance actuelle ou éventuelle, dont l'acte formant titre n'a pas été enregistré au droit proportionnel d'obligation de sommes, prévu par le même article 8 (I- C- 5°) sont passibles du même droit, si l'option d'enregistrement est requise.

B/ Cautionnement et autres garanties fournies par un tiers

Le cautionnement est l'engagement pris par un tiers (la caution) de payer pour le débiteur, si celui-ci ne s'acquitte pas de sa dette.

Constitue également un cautionnement, toute autre garantie mobilière fournie par un tiers, par exemple, un gage fourni par une personne autre que le débiteur.

Dans ce cas, le droit d'enregistrement proportionnel de 0,50%, prévu par l'article 8 (I- D- 2°) est perçu, en cas d'option pour l'enregistrement de cet

acte sur le montant de l'obligation garantie, sans qu'il y ait lieu de tenir compte de la valeur de la garantie.

VI.- Actes de quittance

A/ Actes concernés

L'article 8 (I- D- 7°) soumet au droit d'enregistrement proportionnel de 0,50% les **quittances, compensations, renonciations** et tous autres actes ou écrits portant libération de sommes et valeurs mobilières, si l'enregistrement est requis.

1- Les quittances

La quittance est l'acte remis au débiteur, par lequel le créancier reconnaît avoir reçu le montant de sa créance.

Le droit d'enregistrement est dû, sur option, lorsque la quittance est constatée dans un acte distinct de celui qui contient la disposition principale.

Exemple : acte portant quittance du prix de vente constatée dans un autre acte que la vente. Le droit d'enregistrement est dû, indépendamment du droit déjà perçu sur la vente.

Toutefois, le droit d'enregistrement n'est pas dû lorsque la quittance constitue une disposition dépendante d'une convention constatée dans le même acte.

Exemple : acte de vente dans lequel le vendeur reconnaît avoir perçu le prix et donne quittance à l'acheteur.

2- Les compensations

Il y a compensation lorsque les parties à l'acte sont réciproquement et personnellement créancières et débitrices l'une de l'autre (art. 357 et s. du D.O.C.).

Le droit d'enregistrement est dû, sur option, sur le montant de la créance éteinte par compensation.

Exemples de compensation :

1^{er} cas : **A** doit à **B** 10.000 dhs. Inversement, **B** doit à **A** également 10.000 dhs.

Dans ce cas, il y a extinction totale des dettes par voie de compensation.

2^{ème} cas : **A** doit à **B** 20.000 dhs et, inversement, **B** doit à **A** 10.000 dhs.

Dans ce cas, il y a extinction partielle des dettes par voie de compensation, à concurrence de 10.000 dhs.

3- Les renonciations

La renonciation du créancier à son droit de créance, appelée remise de dette est également soumise, sur option, au droit d'enregistrement, au titre de la quittance, dès lors qu'elle constitue une libération du débiteur.

Par contre, le droit d'enregistrement n'est pas dû, au titre de la quittance, lorsque la libération du débiteur résulte de la loi et non de la convention des parties.

Il en est ainsi d'un acte constatant l'extinction d'une dette par **prescription** ou par **confusion**.

La prescription est la perte d'un droit par l'inaction de son titulaire pendant un certain temps (art. 371 et s. du D.O.C.).

Exemple : acte constatant l'extinction de la dette du débiteur par prescription, suite à l'inaction du créancier pour réclamer sa créance.

La confusion est la réunion dans la même personne des qualités de créancier et de débiteur d'une même obligation (art. 369 du D.O.C.).

Exemple : acte par lequel une société acquiert ses propres titres d'obligation. Cette société était débitrice vis-à-vis des porteurs de ces obligations. Par l'acquisition de ces titres, la société devient créancière d'elle-même.

Le droit d'enregistrement au titre de la quittance ne s'applique pas non plus aux décharges pures et simples, c'est-à-dire aux actes en vertu desquels les personnes ayant la qualité de simple détenteur de choses appartenant à autrui, de gérant ou de gardien se trouvent libérées.

C'est le cas, notamment des actes constatant :

- le paiement par le tuteur du reliquat du compte de gestion de sa tutelle sur un mineur ;
- le remboursement effectué par le mandataire au mandant des sommes avancées par ce dernier ;
- la restitution de sommes ou valeurs, par suite de l'annulation judiciaire d'un contrat.

Dans ces différents cas, seul le droit fixe de 100 dirhams peut être perçu, au lieu du droit d'enregistrement proportionnel.

Toutefois, lorsque le compte des sommes dues par un tuteur ou mandataire au mineur ou mandant a été définitivement arrêté, la quittance du reliquat donnée par un acte ultérieur est soumise au droit d'enregistrement proportionnel de 0,50 %, le tuteur ou mandataire ne détenant plus les sommes en cette qualité, mais comme simple débiteur.

B/ Cas particuliers

1- Dation en paiement

Les règles exposées ci-dessus cessent de s'appliquer lorsque le débiteur se libère non en numéraire, mais au moyen d'une dation en paiement, c'est-à-dire par la remise à son créancier d'un bien immeuble ou d'un meuble, autre que le numéraire (cf. supra, page 20 et suiv.).

Dans ce cas, l'opération s'analyse en une mutation à titre onéreux, passible du droit proportionnel suivant la nature du bien transmis, au lieu du droit de 0,50 % au titre de la quittance.

2- Retraits

Le droit de quittance s'applique aux quittances de sommes remboursées en exécution d'un retrait (réméré, chefaâ, droit de préemption), à condition, toutefois, que le retrait soit exercé dans les délais et conditions fixés par la loi ou par la convention.

SECTION III : EXONERATIONS

L'article 3 des dispositions relatives aux droits d'enregistrement fixe la liste limitative des exonérations. Cette liste abroge et remplace les cas d'exonération des droits d'enregistrement en vigueur au 31 décembre 2003.

Ces exonérations sont soit de portée générale lorsqu'elles profitent à une institution ou un organisme déterminé, soit de portée limitée lorsqu'elles s'appliquent uniquement à une opération particulière.

Les cas d'exonération sont classés en fonction de la motivation qui a présidé à leur institution et du but poursuivi à travers l'avantage fiscal qui en résulte.

Par ailleurs dans certains cas, le bénéfice de l'exonération est acquis sous certaines conditions. Celles-ci font l'objet de l'article 4 des dispositions relatives aux droits d'enregistrement.

Paragraphe 1 : Actes et conventions exonérés

La liste des exonérations est fixée, comme suit, par l'article 3 (§.§. I- II- III et IV) des dispositions relatives aux droits d'enregistrement.

I.- Actes présentant un intérêt public

Ces actes concernent :

1- Les acquisitions par les Etats étrangers d'immeubles destinés à l'installation de leur représentation diplomatique ou consulaire au Maroc ou à l'habitation du chef de poste.

Cette exonération est acquise à la condition que la réciprocité soit accordée par l'Etat concerné à l'Etat marocain, conformément à la convention de Vienne, ratifiée par le Royaume du Maroc le 18 avril 1961.

2- Les actes constatant des opérations immobilières, ainsi que des locations et des cessions de droits d'eau en vertu du dahir du 15 jourmada I 1357 (13 juillet 1938) ;

3- Les actes et écrits relatifs au recouvrement forcé des créances publiques, dressés en vertu des dispositions de la loi n° 15-97 formant code de recouvrement des créances publiques, promulguée par le dahir n° 1-00-175 du 27 moharrem 1421 (3 mai 2000) ;

4- Les actes et écrits faits en exécution de la loi n° 7-81 relative à l'expropriation pour cause d'utilité publique et à l'occupation temporaire,

promulguée par le dahir n° 1-81-252 du 11 rejeb 1402 (6 mai 1982), lorsqu'il y a lieu à la formalité.

II.- Actes concernant les collectivités publiques

1- Les acquisitions de l'Etat, les échanges, les donations et conventions qui lui profitent; les constitutions de biens habous, les conventions de toute nature passées par les Habous avec l'Etat ;

2- Les acquisitions et échanges d'immeubles effectués par les collectivités locales et destinés à l'enseignement public, à l'assistance et à l'hygiène sociales, ainsi qu'aux travaux d'urbanisme et aux constructions d'intérêt communal.

III.- Actes présentant un intérêt social

1- Les actes et écrits établis en application du dahir du 5 rabia II 1363 (1er mars 1944), relatif à la réparation des dommages causés par faits de guerre et des arrêtés pris pour l'exécution de ce dahir ou qui en seront la conséquence, à condition de s'y référer expressément ;

2- Les acquisitions de la caisse nationale de sécurité sociale, les échanges et les conventions qui lui profitent, relatifs à l'application de la législation sur la sécurité sociale, ainsi que les actes et pièces de toute nature nécessaires à l'obtention des prestations et, notamment, les quittances ;

3- Les contrats de louage de services, s'ils sont constatés par écrit;

4- Les actes intéressant les sociétés mutualistes, ainsi que les institutions sociales des salariés visés à l'article 1er du dahir n° 1-57-187 du 24 jourmada II 1383 (12 novembre 1963) portant statut de la mutualité et reconnues d'utilité publique, tel que modifié par le dahir n° 1-79-33 du 22 jourmada I 1399 (20 avril 1979) ;

5- Les acquisitions de la caisse marocaine des retraites et de la caisse interprofessionnelle marocaine des retraites, les échanges et les conventions qui leur profitent ;

6- Les actes d'acquisition des immeubles strictement nécessaires à l'accomplissement de leur objet par les associations à but non lucratif s'occupant des personnes handicapées ;

7- Les actes, écrits et mutations qui profitent aux organismes ci-après, afférents à la création, à l'activité et, éventuellement, à la dissolution :

- de l'Entraide nationale ;
- des associations de bienfaisance subventionnées par l'Entraide nationale, notamment les associations d'aveugles et de paralytiques ;
- du Croissant rouge marocain ;
- de la ligue nationale de lutte contre les maladies cardiovasculaires ;

8- Les actes afférents à l'activité et aux opérations de la société Sala Al Jadida ;

9- Les actes et opérations de la Société nationale d'aménagement collectif (SO.NA.DA.C.) se rapportant à la réalisation de logements sociaux afférents aux projets « Annassim », situés dans la commune de Dar Bouazza et Lyssasfa, et destinés au recasement des habitants de l'ancienne médina de Casablanca.

L'exonération profite aux seuls actes et opérations qui se rattachent directement à la réalisation des projets "Annassim", telle que l'acquisition, par la SONADAC de terrains destinés à la construction de logements sociaux prévus par lesdits projets ;

10- Les actes afférents à l'activité et aux opérations:

- de la Fondation Hassan II pour la lutte contre le cancer, créée par le dahir portant loi n° 1-77-335 du 25 chaoual 1397 (9 octobre 1977) ;
- de la Fondation Mohamed VI de promotion des œuvres sociales de l'éducation - formation, créée par la loi n° 73-00, promulguée par le dahir n° 1-01-197 du 11 jourmada I 1422 (1^{er} août 2001);
- de la Fondation "Cheikh Zaïd Ibn Soltan", créée par le dahir portant loi n° 1-93-228 du 22 rebia I 1414 (10 septembre 1993);

11- Les opérations des associations syndicales de propriétaires urbains, dans la mesure où elles n'apportent aux associés aucun enrichissement provenant du paiement d'indemnités ou de l'augmentation de contenance de leurs propriétés;

12- Les actes de constitution et de dissolution des sociétés coopératives d'habitation agréées et de leurs unions constituées dans le cadre du décret

royal portant loi n° 552-67 du 26 ramadan 1388 (17 décembre 1968) relatif au crédit foncier, au crédit à la construction et au crédit à l'hôtellerie, ainsi que les actions et les obligations émises par elles;

13- Les actes constatant la vente ou la location par bail emphytéotique de lots domaniaux équipés par l'Etat ou les collectivités locales et destinés au recasement des habitants des quartiers insalubres ou des bidonvilles;

14- Les baux, cessions de baux, sous locations d'immeubles ou de droits réels immobiliers conclus verbalement ;

15- Les actes et pièces ayant pour objet la protection des pupilles de la Nation, en application de la loi n° 33-97 relative aux pupilles de la nation;

16- Les actes d'attribution aux bénéficiaires de lots domaniaux agricoles ou à vocation agricole appartenant au domaine privé de l'Etat, réalisés dans le cadre du dahir portant loi n° 1-72-454 du 25 hijja 1396 (17 décembre 1976) étendant aux lots agricoles attribués avant 1966 la législation et la réglementation sur la réforme agraire.

IV.- Actes relatifs à l'investissement

Il s'agit des actes suivants:

1- Les acquisitions par toute personne physique ou morale de terrains nus ou comportant des constructions à démolir et affectés à la réalisation par l'acquéreur d'un projet d'investissement autre que de lotissement ou de construction, sous réserve des conditions d'exonération prévues au paragraphe 2 (II) de la présente section.

Les terrains acquis avec le bénéfice de l'exonération doivent être affectés à la réalisation d'un projet d'investissement, notamment recevoir des installations ou des constructions à usage industriel, commercial, touristique, artisanal ou professionnel.

Par contre, sont exclus du bénéfice de l'exonération les terrains acquis dans le cadre d'une activité de promotion immobilière, c'est-à-dire affectés à la réalisation de travaux de lotissement ou de constructions destinées à la location ou à la vente ;

2- Les actes d'acquisition par les sociétés de crédit-bail immobilier, de locaux à usage professionnel ou d'habitation devant être mis à la disposition de preneurs dans le cadre de contrats de crédit-bail immobilier ou de terrains nus ou comportant des constructions appelées à être démolies, destinés en

totalité à la construction de tels locaux, sous réserve des conditions prévues au paragraphe 2 (III) de la présente section;

3- Les actes de 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, prévus aux articles 4 (II- B et III- C) et 10 (I);

4- Les actes de constitution et d'augmentation de capital des sociétés installées dans les zones franches d'exportation, prévues par la loi n° 19-94, promulguée par le dahir n° 1-95-1 du 24 chaabane 1415 (26 janvier 1995).

Bénéficiaire également de l'exonération, les acquisitions par les entreprises installées dans les zones franches d'exportation, de terrains nécessaires à la réalisation de leur projet d'investissement, sous réserve de la condition d'exonération prévue au paragraphe 2 (IV) de la présente section;

5- Les actes de constitution et d'augmentation de capital des banques et des sociétés holding offshore, prévues par la loi n° 58-90 relative aux places financières offshore, promulguée par le dahir n° 1-91-131 du 21 chaabane 1412 (26 février 1992).

Bénéficiaire également de l'exonération, les acquisitions par lesdites banques et sociétés, d'immeubles nécessaires à l'établissement de leurs sièges, agences et succursales, sous réserve de la condition d'exonération prévue au paragraphe 2 (V) de la présente section;

6- Les actes et écrits de toute nature afférents à la création, à l'activité et, éventuellement, à la dissolution de l'établissement public dénommé «Agence pour la promotion et le développement économique et social des provinces du sud du Royaume»;

7- Le transfert à la société dénommée «Agence spéciale Tanger-Méditerranée», en pleine propriété et à titre gratuit, des biens du domaine privé de l'Etat qui lui sont nécessaires pour la réalisation de ses missions d'ordre public et dont la liste est fixée par la convention prévue par l'article 2 du décret-loi n° 2-02-644 du 2 regeb 1423 (10 septembre 2002) portant création de la zone spéciale de développement Tanger-Méditerranée.

L'Agence spéciale Tanger-Méditerranée, ainsi que les sociétés intervenant dans la réalisation, l'aménagement, l'exploitation et l'entretien du projet de la zone spéciale de développement Tanger-Méditerranée et qui s'installent dans les zones franches d'exportation visées à l'article premier du décret loi n° 2-02-644 précité, bénéficient des exonérations prévues au 4° ci-

dessus, sous réserve des conditions d'exonération prévues au paragraphe 2 (VI) de la présente section;

8- Les opérations de transfert décidées en application de la loi n° 39-89 autorisant le transfert d'entreprises publiques au secteur privé, promulguée par le dahir n° 1-90-01 du 15 ramadan 1410 (11 avril 1990) et du décret pris pour son application n° 2-90-402 du 25 rebia I 1411 (16 octobre 1990);

9- Les opérations prévues à l'article 8 (I- D- 8°) des dispositions relatives aux droits d'enregistrement, en ce qui concerne les droits d'enregistrement afférents à la prise en charge du passif, s'il y a lieu, dans les cas suivants :

a) Les sociétés ou groupements d'intérêt économique qui procèdent, dans les trois années de la réduction de leur capital, à la reconstitution totale ou partielle de ce capital;

b) La fusion de sociétés par actions ou à responsabilité limitée, que la fusion ait lieu par voie d'absorption ou par la création d'une société nouvelle;

c) L'augmentation de capital des sociétés dont les actions sont introduites à la cote de la bourse des valeurs, ou dont l'introduction à la cote a été demandée, sous réserve que ces actions représentent au moins 20 % du capital desdites sociétés;

d) La constitution ou l'augmentation de capital des sociétés d'investissement dont le capital est constitué de 50 % au moins par l'apport de devises convertibles et sous réserve que cette fraction de capital soit égale ou supérieure à 15.000.000 de dirhams.

Il est rappelé que les sociétés d'investissement sont régies par le décret portant loi n° 194-66 du 7 rejab 1386 (22 octobre 1966) ;

e) La constitution ou l'augmentation de capital des sociétés dont l'objet principal est la gestion de valeurs mobilières ou la souscription, à titre de participation, au capital d'autres sociétés;

10- Les échanges d'immeubles agricoles situés à l'extérieur du périmètre urbain, lorsqu'il est établi que l'un des immeubles échangés est contigu aux propriétés de celui des échangistes qui le reçoit, dans les conditions prévues au paragraphe 2 (I) de la présente section.

V.- Actes relatifs aux opérations de crédit

1- Les actes concernant les opérations effectuées par la Banque africaine de développement (B.A.D.), ainsi que les acquisitions réalisées à son profit, lorsque la banque doit supporter seule et définitivement la charge de l'impôt;

Ainsi, lorsque la B.A.D. achète un bien immeuble, l'acte constatant cette opération est exonéré des droits d'enregistrement. Si cette acquisition est faite dans le cadre d'un échange, l'exonération s'applique également à la valeur du bien acquis par la B.A.D.

Si une soulte est mise à la charge du coéchangiste de la B.A.D., le droit proportionnel applicable à la soulte reste dû.

2- Les actes et écrits concernant les opérations effectuées par la Banque islamique de développement et ses succursales, ainsi que les acquisitions qui leur profitent;

3- les actes d'avances sur titres de fonds d'Etat et de valeurs émises par le Trésor;

4- Les actes constatant les opérations de crédit passées entre des particuliers et des organismes bancaires, les opérations de crédit immobilier conclues entre les particuliers et les sociétés de financement, ainsi que celles passées entre les entreprises et leurs salariés pour l'acquisition ou la construction de leur habitation personnelle.

Il convient de préciser que l'exonération qui profite déjà aux opérations de crédit conclues entre les particuliers et les établissements bancaires, ainsi que les opérations de crédit immobilier consenties par les sociétés de financement est étendue, à compter du 1^{er} janvier 2004, aux opérations de crédit passées entre les entreprises et leurs salariés pour l'acquisition ou la construction de leurs habitations personnelles.

Bénéficient également de cette exonération, les opérations de crédit accordées par les entreprises ou les administrations à leurs salariés directement ou par le biais de leurs associations d'œuvres sociales.

5- Les actes constatant les opérations de crédit effectuées entre les particuliers et la Caisse marocaine des marchés ;

6- Les actes portant délégation, à titre de transport, du prix de marchés, transport, cession ou délégation de créance au profit de la Caisse Marocaine des Marchés ;

7- Les contrats constatant la vente à crédit des véhicules automobiles.

Paragraphe 2 : Conditions d'exonération

L'article 4 des dispositions relatives aux droits d'enregistrement prévoit les conditions d'application de certaines exonérations. Ces conditions concernent les cas suivants :

I.- Echange de terrains agricoles

Pour l'application de l'exonération prévue par l'article 3 (IV- 10°), le contrat d'échange doit porter l'indication des immeubles échangés avec une référence au numéro du titre foncier, s'ils sont immatriculés.

Par ailleurs, la contiguïté de l'un des immeubles avec la propriété de celui des coéchangistes qui le reçoit doit être justifiée par un plan dressé par un géomètre agréé et annexé à l'acte présenté à l'enregistrement.

II.- Acquisition de terrains pour la réalisation de projets d'investissement

Pour bénéficier de l'exonération prévue par l'article 3 (IV- 1°), l'acte d'acquisition de terrains destinés à la réalisation de projets d'investissement autre qu'immobilier, doit comporter l'engagement de l'acquéreur de réaliser le projet dans un délai maximum de 36 mois, à compter de la date d'acquisition.

Sont éligibles à cette exonération, les projets d'investissement à caractère industriel, commercial, touristique, artisanal ou professionnel. Par contre, sont exclus du bénéfice de l'exonération les opérations de lotissement et de construction qui relèvent de la promotion immobilière.

Sont considérées comme relevant de la promotion immobilière, en plus des travaux de lotissement, les opérations de construction d'immeubles destinés à la vente ou à la location.

En garantie des droits calculés au taux de 5% prévu à l'article 8 (I- A) et, le cas échéant, de la pénalité, de l'amende et de la majoration prévues, respectivement, aux articles 22 et 23 qui seraient exigibles aux cas où l'engagement pris dans l'acte d'acquisition n'aurait pas été respecté, l'acquéreur est tenu :

- soit de fournir un cautionnement bancaire, à déposer auprès de l'inspecteur des impôts chargé de l'enregistrement,

- soit de consentir, au profit de l'Etat, une hypothèque de 1^{er} rang ou, à défaut, de second rang après celle consentie au profit des établissements de crédit agréés sur le terrain acquis ou sur tout autre immeuble.

Le cautionnement n'est restitué et la mainlevée d'hypothèque n'est délivrée par l'inspecteur des impôts chargé de l'enregistrement que sur présentation, selon le cas, des copies certifiées conformes du certificat de réception provisoire ou du certificat de conformité, prévus par la loi n° 25-90 relative aux lotissements, groupes d'habitation et morcellements.

En cas de force majeure, le délai de 36 mois précité peut être prorogé par le ministre chargé des finances ou la personne déléguée par lui à cet effet sur production, par l'intéressé, des pièces justificatives nécessaires.

Au sens de l'article 269 du D.O.C., la force majeure consiste en un **événement imprévisible, insurmontable et indépendant de la volonté** de l'investisseur **et qui rend impossible l'exécution de l'obligation**, objet de l'engagement.

La force majeure est une question de fait qui s'apprécie pour chaque cas d'espèce. Elle s'entend uniquement des faits qui rendent l'exécution de la convention impossible et non pas des événements qui la rendent plus difficile.

A ce sujet, les difficultés d'ordre financier auxquels les investisseurs sont susceptibles de se heurter ne sauraient constituer un cas de force majeure.

Dans tous les cas, la prorogation ne peut être accordée que pour la durée au cours de laquelle la force majeure subsiste, dans la limite du délai légal de trente six (36) mois.

Pour l'application de cette mesure exceptionnelle, il y a lieu de préciser que la demande de prorogation doit :

- être présentée avant l'expiration du délai légal ;
- préciser la durée de prorogation demandée ;
- être appuyée des pièces justificatives nécessaires.

III.- Acquisition de terrains ou de locaux par les sociétés de crédit-bail

L'exonération prévue à l'article 3 (IV- 2°) des dispositions relatives aux droits d'enregistrement est acquise aux conditions suivantes:

❖ lorsque l'acquisition porte sur des locaux construits, l'acte doit comporter l'engagement de la société de crédit-bail immobilier de mettre lesdits locaux à la disposition du preneur dans un **délai d'un (1) an** à compter de la date de l'acte d'acquisition;

❖ lorsque l'acquisition porte sur un terrain, les locaux à construire doivent être achevés et mis à la disposition du preneur dans un **délai de 3 ans** à compter de la date de l'acte d'acquisition.

En garantie des droits qui seraient exigibles aux cas où cet engagement n'aurait pas été respecté, la société de crédit-bail est tenue:

- soit de fournir un cautionnement bancaire, à déposer auprès de l'inspecteur des impôts chargé de l'enregistrement;
- soit de consentir, au profit de l'Etat, dans l'acte d'acquisition ou dans un acte y annexé une hypothèque de 1^{er} rang ou, à défaut, de second rang après celle consentie au profit des établissements de crédit agréés sur le terrain acquis ou sur tout autre immeuble.

Le cautionnement ne sera restitué et la mainlevée d'hypothèque ne sera délivrée que sur présentation du certificat de conformité ou tout autre document en tenant lieu justifiant la prise de possession des locaux par le preneur.

IV.- Acquisition de terrains par les entreprises installées dans les zones franches d'exportation

L'exonération prévue par l'article 3 (IV- 4°, 2^{ème} alinéa) est acquise à la condition que les terrains acquis par les entreprises installées dans les zones franches d'exportation en vue de réaliser leur projet d'investissement soient **maintenus à l'actif de ces entreprises pendant au moins dix (10) ans**, à compter de la date de l'obtention de l'autorisation prévue à l'article 11 de la loi n° 19-94 relative aux zones franches d'exportation.

V.- Acquisition d'immeubles par les banques et les sociétés holding offshore

L'exonération prévue par l'article 3 (IV- 5°, 2^{ème} alinéa) est acquise à la condition que les immeubles acquis par les banques et les sociétés holding offshore et nécessaires à l'établissement de leurs sièges, agences et succursales **demeurent à l'actif desdites banques ou sociétés pendant au mois dix (10) ans**, à compter de l'obtention de l'agrément prévu à l'article 5 de la loi n° 58-90 relative aux places financières offshore.

VI.- Acquisition de terrains par l'Agence spéciale Tanger méditerranée

Bénéficiaire de l'exonération prévue à l'article 3 (IV- 7°, 2^{ème} alinéa), les acquisitions de terrains destinés à la réalisation de leurs projets d'investissement par la société dénommée "Agence spéciale Tanger-Méditerranée" et les sociétés intervenant dans la réalisation, l'aménagement, l'exploitation et l'entretien du projet de la zone spéciale de développement Tanger-Méditerranée et qui s'installent dans les zones franches d'exportation prévues par le décret loi n° 2-02-644, à la condition que les terrains acquis **demeurent à l'actif desdites sociétés pendant au moins dix (10) ans**, à partir de la date de l'agrément du projet.

SECTION IV : DELAI D'ENREGISTREMENT

Le délai pour l'enregistrement des actes et conventions est la durée au cours de laquelle les redevables doivent s'acquitter des droits.

A l'expiration du délai prescrit, les droits deviennent exigibles et le receveur de l'administration fiscale compétent est en droit d'engager la procédure de recouvrement forcé du montant de ces droits, majoré de la pénalité, de l'amende et de la majoration de retard.

L'article 5 des dispositions relatives aux droits d'enregistrement prévoit un délai de trente (30) jours et un délai de trois (3) mois.

Paragraphe 1 : Délai de trente (30) jours

- Pour l'enregistrement des mutations visées à l'article 2 (I- A- B et C), le délai de trente (30) jours court à compter de la date de la réalisation effective de la mutation, que celle-ci soit constatée par écrit ou convenue verbalement;

Lorsque cette mutation est constatée par un acte, c'est la date de cet acte qui sert de point de départ du délai de 30 jours.

Si la mutation a été conclue verbalement, c'est la date de la réalisation de l'accord des parties qui est prise en considération.

Par conséquent, si un acte est établi pour constater une mutation conclue antérieurement à sa date de rédaction, c'est la date de l'accord réalisant cette mutation qui sert de point de départ du délai;

- Pour les opérations qui ne sont soumises à l'enregistrement que si elles font l'objet d'un acte, c'est la date de cet acte qu'il y a lieu de retenir pour le calcul du délai de trente (30) jours précité. Tel est le cas:

- des procès-verbaux constatant la vente des produits forestiers et des ventes effectuées par des agents des domaines ou des douanes;
- des procès-verbaux d'adjudications d'immeubles, de fonds de commerce ou d'autres meubles.

Toutefois, pour les conventions constatées par les actes d'adoul, **le délai de trente (30) jours court à compter de la date de réception par ces derniers de la déclaration des parties.**

Exemples :

- Acte S.S.P. (ou notarié) portant vente d'un appartement, daté du 06 janvier 2004.

Le jour de l'établissement de l'acte qui est le 06 janvier 2004 n'est pas compté (art. 36).

Le délai de trente (30) jours pour l'enregistrement de cet acte expire le 05 février 2004.

- Déclaration reçue par des adoul, le 19 février 2004, portant vente d'un terrain agricole.

Etant donné que l'année 2004 est bissextile, le délai de trente (30) jours pour l'enregistrement de cet acte expire le 20 mars 2004.

Toutefois, le 20 mars 2004 étant un samedi, jour chômé légal, l'échéance est reportée au lundi 22 mars 2004 (art. 36).

Paragraphe 2 : Délai de trois (3) mois

Un délai d'enregistrement de trois mois est prévu pour les actes de libéralité pour cause de mort, les ordonnances, jugements et arrêts.

Pour les actes de libéralité, le délai court à compter de la date du décès du testateur.

S'agissant des décisions de justice, la date à retenir pour le décompte du délai de 3 mois est celle de la date desdites décisions judiciaires.

Exemples :

- Déclaration reçue par des adoul, le 05 janvier 2004, portant legs de biens immeubles. Le testateur décède le 12 mai 2004.

Le jour du décès du testateur n'est pas compté (art. 36).

Le délai de trois (3) mois qui est compté de quantième à quantième (de date à date) expire le 13 août 2004.

- Jugement daté du 5 mai 2004 portant homologation d'un partage de biens immeubles entre co-indivisaires.

La date du jugement n'est pas comptée (art. 36) et le délai expire le dernier jour du délai de trois (3) mois, soit le 5 août 2004.

CHAPITRE II : ASSIETTE ET LIQUIDATION DES DROITS

SECTION I : BASE IMPOSABLE

L'assiette des droits proportionnels d'enregistrement est constituée par les sommes et valeurs exprimées dans les actes et conventions. Tel est le cas du prix convenu dans l'acte de vente ou de la valeur déclarée pour un bien objet d'un contrat de donation ou de partage.

L'article 6 des dispositions relatives aux droits d'enregistrement fixe les règles de détermination de la base imposable d'un certain nombre d'opérations juridiques. Ces règles sont rappelées, ci-après, pour ce qui concerne les principales opérations, à savoir : la vente, l'échange, le partage, les mutations à titre gratuit (donations), les actes de sociétés, les cessions d'actions et de parts sociales et les baux (mutations de jouissance).

Paragraphe 1 : Ventes et autres transmissions à titre onéreux

L'assiette des droits d'enregistrement applicables aux ventes et autres transmissions à titre onéreux est constituée par le prix exprimé par les parties et les charges qui peuvent s'ajouter au prix. Ces charges sont constituées par les divers éléments, notamment la réserve de jouissance au profit du vendeur, si le prix est payé comptant et les charges augmentatives du prix.

- La réserve de jouissance

L'entrée en jouissance par l'acheteur du bien qui lui est cédé peut être immédiate ou différée.

Lorsqu'elle est différée dans le temps, la clause s'analyse en une réserve de jouissance au profit du vendeur, dont la contrepartie constitue un élément qui doit s'ajouter au prix pour la liquidation des droits.

Exemple de réserve de jouissance : **A** vend à **B** un local d'habitation moyennant 500.000 dhs que **B** a payé au comptant. Les deux parties ont convenu que l'entrée en jouissance de **B** est différée jusqu'à une certaine date. **A**, qui n'est plus propriétaire du local et qui a reçu la totalité du prix, a tout à la fois la jouissance de la chose vendue et le prix. Un bail gratuit est en quelque sorte imposé par **A** à **B**. Il y a donc perte de jouissance pour **B**, que les parties doivent évaluer et ajouter au prix pour obtenir la base imposable.

- Les charges augmentatives du prix

Les charges augmentatives du prix sont les obligations que le contrat de vente impose à l'acquéreur en plus du prix, à la décharge du vendeur. Elles peuvent consister en le paiement d'une somme d'argent ou en une prestation quelconque, à accomplir par l'acheteur pour le compte du cédant.

La somme ainsi payée, la dette ou l'obligation ainsi prises en charge par l'acheteur, mais qui ne lui incombent pas sont dites des charges augmentatives du prix et entrent en considération pour la détermination de la base imposable.

Exemple de charges augmentatives du prix : **A** vend à **B** un fonds de commerce, moyennant le prix payé comptant de 300.000 dhs. En plus du prix payé, **B** prend à sa charge le paiement du montant des impôts dont **A** est redevable à la date de la cession, soit 20.000 dhs et une dette envers un fournisseur de 50.000 dhs.

Base imposable :

300.000 + 20.000 + 50.000 = 370.000
dhs

Liquidation de l'impôt :

$$370.000 \times 5\% = \dots\dots\dots 18.500 \text{ dhs}$$

Il y a lieu de préciser que, dans les cas ci-après, la base d'imposition est déterminée:

❖ pour les contrats de crédit-bail immobilier, par la valeur résiduelle du bien à la date de l'acquisition par le preneur.

On entend par valeur résiduelle, la fraction de la valeur totale du bien convenue dans le contrat de crédit-bail et restant à payer à la date de l'exercice de l'option d'achat;

❖ pour les adjudications par surenchère ou sur folle enchère, par le supplément du prix par rapport à la première adjudication ou résultant de la folle enchère en y ajoutant les charges;

❖ pour les cessions à titre onéreux de fonds de commerce, par le prix des différents éléments constituant le fonds de commerce cédé, à savoir : la clientèle, l'achalandage, le droit au bail, les objets mobiliers et les marchandises en stock.

Paragraphe 2 : Echanges

L'échange d'immeubles est passible du droit proportionnel, aux mêmes taux et dans les mêmes conditions que la vente portant sur les mêmes biens.

Lorsque l'échange est pur et simple, c'est-à-dire portant sur des biens d'égale valeur passibles du même taux, la base imposable est déterminée par la valeur de l'un des lots échangés.

Exemple : échange entre **A** et **B** de deux terrains nus, estimés à 700.000 dhs chacun.

Il est dû sur cet acte : $700.000 \times 5\% = \dots\dots\dots 35.000$ dhs

Cependant, si les biens échangés sont de même valeur, mais passibles de taux différents, il y a lieu de percevoir les droits d'enregistrement sur la valeur donnant lieu à la perception la plus élevée.

Exemple : échange entre **A** et **B** d'un terrain nu et d'une villa, estimés à 700.000 dhs chacun.

Liquidation des droits :

- Sur la valeur du terrain :
 $700.000 \times 5 \% = \dots\dots\dots 35.000 \text{ dhs}$

- Sur la valeur de la villa :
 $700.000 \times 2,5 \% = \dots\dots\dots 17.500 \text{ dhs}$

Il est perçu sur cet acte le montant des droits le plus élevé, soit 35.000 dhs.

Lorsque les biens échangés sont d'inégales valeurs, mais dont la cession est passible du même taux, la base imposable à retenir pour la liquidation des droits est celle du bien dont la valeur est la plus élevée.

Exemple : Echange entre **A** et **B** de deux terrains nus estimés, l'un à 800.000 dhs et l'autre à 750.000 dhs. Les parties n'ont pas prévu le versement d'une soulte.

Il est dû sur cet acte : $800.000 \times 5 \% = \dots\dots\dots 40.000 \text{ dhs}$

Toutefois, la valeur servant de base pour la liquidation des droits ne peut être inférieure à la valeur de la moindre part, augmentée de la soulte, s'il y a lieu.

Les exemples, ci-après, illustrent les principaux cas qui peuvent se présenter :

1er cas : Echange avec soulte de biens dont la cession relève du même taux.

Echange entre **A** et **B** de deux terrains nus. **A** reçoit un terrain estimé à 400.000 dhs et **B** reçoit un terrain estimé à 600.000 dhs et verse à **A** une soulte de 200.000 dhs.

S'agissant de biens de même nature, le droit est liquidé sur l'estimation du bien dont la valeur est la plus élevée et qui correspond à la valeur la moins élevée, augmentée de la soulte, soit :

$600.000 \times 5\% = \dots\dots\dots 30.000 \text{ dhs}$

2ème cas : Echange avec soulte de biens dont la cession relève de taux différents.

Echange entre **A** et **B** d'une villa contre un fonds de commerce. **A** reçoit le fonds de commerce estimé à 1.000.000 dhs **B** reçoit en échange la villa estimée à 3.000.000 dhs et verse à **A** une soulte de 2.000.000 dhs.

Le taux applicable aux mutations à titre onéreux des biens échangés est de :

- 2,50% pour la villa ;
- 5% pour le fonds de commerce.

Il y a lieu de procéder à deux liquidations :

- 1^{ère} liquidation :

Sur la valeur la plus élevée (valeur de la villa) :

$$3.000.000 \times 2,5\% = \dots\dots\dots 75.000 \text{ dhs}$$

- 2^{ème} liquidation :

Sur la valeur la moins élevée (valeur du fonds de commerce), augmentée de la soulte :

$$1.000.000 \times 5\% = \dots\dots\dots 50.000 \text{ dhs}$$

Sur la soulte imputable sur la villa :

$$2.000.000 \times 2,5\% = \dots\dots\dots \underline{50.000 \text{ dhs}}$$

Total = 100.000 dhs

Il sera perçu sur cet acte le montant des droits le plus élevé, résultant des deux liquidations, à savoir 100.000 dhs, au lieu de 75.000 dhs.

En cas d'échange de nue-propriété ou d'usufruit, leur estimation est effectuée, compte tenu de la valeur vénale de la pleine propriété de l'immeuble déclarée par les parties à l'acte et conformément au tableau prévu à l'article 6- 4° des dispositions relatives aux droits d'enregistrement (voir exemples infra, page 90).

Paragraphe 3 : Partage

En matière de partage, la base imposable est constituée par le montant de l'actif net à partager, c'est-à-dire le montant brut des valeurs indivises comprises dans le partage, sous déduction des charges de l'indivision et, le cas échéant, des soultes.

I.- Actif brut imposable

A/ Biens imposables

Le droit s'applique à tous les biens partagés, meubles ou immeubles et quelle que soit leur situation, au Maroc ou à l'étranger.

Le droit est dû également sur les biens que les parties déclarent avoir partagés à l'amiable antérieurement et sans qu'il ait été dressé d'acte enregistré.

B/ Valeur imposable

La valeur imposable est celle donnée par les parties aux biens concernés à la date du partage.

Toutefois, s'il a été procédé, par un acte, à un partage de jouissance antérieurement au partage en propriété, la base imposable est la valeur des biens partagés à la date de l'attribution de la jouissance.

Exemple :

A, B et **C** sont copropriétaires dans l'indivision de plusieurs biens, acquis par héritage, à raison de:

- 40% chacun pour **A** et **B**;
- 20% pour **C**.

Les biens composant la masse à partager ont fait l'objet d'un partage de jouissance en 1995, estimés, à cette date, à 2.500.000 dhs.

Le partage en propriété est effectué, le 25 Janvier 2004, entre les trois co-indivisaires conformément à leur quote-part dans l'indivision, sans soulte, ni plus-value.

Liquidation des droits

Le droit d'enregistrement est liquidé sur la valeur des biens à la date du partage de jouissance, soit:

2.500.000 x 1% = 25.000
dhs

II.- Déductions à opérer sur l'actif brut

Pour la détermination de l'actif net, il y a lieu de déduire toutes les dettes et charges qui grèvent l'actif brut.

Parmi les éléments à déduire de l'actif brut, on peut citer le passif affectant les biens à partager, les frais de partage, les dettes du défunt dans un partage de succession, y compris ses dettes envers des héritiers et les legs particuliers. **Il y a lieu de signaler que le passif d'une succession n'a pas à être justifié pour la liquidation des droits.**

Lorsque le partage comporte des soultes ou des plus-values, il convient également de déduire de l'actif brut le montant de ces soultes ou plus-values pour le calcul du droit dû au titre du partage.

En effet, le montant de la soulte ou de la plus-value relève du droit d'enregistrement applicable aux mutations à titre onéreux.

Cependant, quand la soulte provient d'une inégale répartition du passif, on ne peut déduire à la fois son montant et l'intégralité du passif, ce qui aboutirait à un double emploi : il y a lieu de retrancher seulement le passif.

Exemples:

1^{er} cas : Partage avec soulte

A, B et **C** sont co-propriétaires dans l'indivision de plusieurs biens acquis par héritage, à raison de 40 % chacun pour **A** et **B** et 20% pour **C**.

Les biens composant la masse à partager sont évalués à 3.600.000 dhs.

La part revenant à **A** et **B** est de 1.440.000 dhs pour chacun.

La part revenant à **C** est de 720.000 dhs.

A reçoit un terrain d'une valeur de 1.440.000 dhs.

B reçoit un immeuble construit d'une valeur de 1.600.000 dhs et s'engage à verser à **C** une soulte de 160.000 dhs.

C reçoit un appartement d'une valeur de 560.000 dhs et une soulte qui lui est versée par **B** pour un montant de 160.000 dhs.

Liquidation des droits:

- au titre du partage :
 $3.600.000 - 160.000 = 3.440.000 \times 1\% = \dots\dots\dots 34.400 \text{ dhs}$
 - au titre de la soulte versée par **B** à **C** et qui s'impute
sur l'immeuble construit : $160.000 \times 2,5\% = \dots\dots\dots \underline{4.000 \text{ dhs}}$
- Total = 38.400 dhs

N.B. : le droit est dû sur la soulte au taux correspondant à la vente du bien sur lequel est imputée cette soulte, soit dans le cas ci-dessus, au taux de 2,5%.

2^{ème} cas : Partage avec plus-value

A et **B** sont propriétaires à raison de 50% chacun des biens suivants :

- ❖ un terrain estimé à 100.000 dhs ;
- ❖ un immeuble construit estimé à 130.000 dhs.

Ils procèdent au partage de ces biens de la manière suivante :

A reçoit le terrain ;

B reçoit l'immeuble construit.

Bien que l'immeuble construit présente une plus-value de 30.000 dhs par rapport au terrain, le partage ne donne lieu au versement d'aucune soulte.

Toutefois, comme pour la soulte, cette plus-value est passible du droit d'enregistrement prévu pour la vente.

Liquidation des droits:

- au titre du partage :
 $230.000 - 30.000 = 200.000 \times 1\% = \dots\dots\dots 2.000 \text{ dhs}$
- au titre de la plus-value :
 $30.000 \times 2,5\% = \dots\dots\dots \underline{750 \text{ dhs}}$

Total des droits = 2.750 dhs

3ème cas : Modalités d'imputation de la soulte

Exemple 1 : Partage avec imputation proportionnelle de la soulte

A et B sont dans l'indivision à parts égales et procèdent au partage des biens suivants:

- terrains =	400.000
dhs	
- Fonds de commerce (F.C.) =	300.000 dhs
- meubles =	<u>200.000 dhs</u>
Total de la masse partagée = 900.000 dhs	

La part devant revenir à chacun des copartageants est de:

$$\frac{900.000 \text{ dhs}}{2} = \dots\dots\dots 450.000 \text{ dhs}$$

A reçoit le terrain estimé à 400.000 dhs et une soulte de 50.000 dhs.

B reçoit le fonds de commerce et divers biens meubles, estimés à 500.000 dhs avec une soulte à sa charge à verser à **A** de 50.000 dhs.

Base imposable

$$\text{Actif net partagé : } 900.000 - 50.000 = \dots\dots\dots \mathbf{850.000 \text{ dhs}}$$

Imputation de la soulte

A défaut de déclaration du mode d'imputation de la soulte, il y a lieu de procéder à l'imputation proportionnelle de cette soulte sur les différents biens reçus par le copartageant qui l'a supportée.

$$\begin{aligned} & \text{- Imputation sur le fonds de commerce} \\ & \text{(soulte) } 50.000 \times \text{(val. du fonds de com.) } \frac{300.000}{500.000} = \dots\dots\dots \mathbf{30.000 \text{ dhs}} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & \text{- Imputation sur les meubles} \\ & \text{(soulte) } 50.000 \times \text{(val. des meubles) } \frac{200.000}{500.000} = \dots\dots\dots \mathbf{20.000 \text{ dhs}} \end{aligned}$$

Liquidation des droits

Au titre du partage : $850.000 \times 1\%$ 8.500 dhs
 Au titre de la soulte :

- imputée sur le fonds de commerce :
 $30.000 \times 5\% =$ 1.500 dhs

- imputée sur les meubles :
 $20.000 \times 2,5\% =$ 500 dhs

Total des droits = 10.500 dhs

Exemple 2 : Partage avec soulte imputable sur des marchandises en stock

Acte de partage de biens recueillis par voie d'héritage par **A, B, C, D** et **E**.
 La masse totale à partager est évaluée à 4.435.500 dhs.

Répartition des biens

Héritiers	Quote-part dans l'indivision	Droits reçus	Soulte à recevoir	Soulte à payer
A	554.437,50	550.080,00	4.357,50	-
B	1.108.875,00	1.140.360,00	-	31.485,00
C	1.108.875,00	1.105.920,00	2.955,00	-
D	1.108.875,00	1.092.360,00	16.515,00	
E	<u>554.437,50</u>	<u>546.780,00</u>	<u>7.657,50</u>	
TOTAL	4.435.500,00	4.435.500,00	31.485,00	31.485,00

B reçoit un fonds de commerce estimé à 1.108.875 dhs correspondant à sa quote-part et un stock de marchandises évalué à 31.485 dhs. A ce titre, il s'engage à verser aux autres copartageants une soulte de 31.485 dhs.

Actif net partagé :

Masse totale à partager – soulte
 $4.435.500 - 31.485 =$ 4.404.015,00
 dhs

Liquidation des droits :

Au titre du partage :

4.404.015 x 1% = 44.040.15
dhs

Au titre de la soulte imputable sur les marchandises en stock,
estimées et détaillées dans un état séparé : 31.485 x 1% = 314,85
dhs

Total des droits = 44.355,00

dhs

N.B. : Lorsque les marchandises en stock n'ont pas fait l'objet d'une estimation détaillée et séparée, le droit au titre de la soulte est liquidé sur la base du taux de 5% prévu pour la vente de fond de commerce, au lieu de 1%.

III.- Partage partiel

Lorsque le partage ne porte que sur une partie des biens indivis, le droit n'est dû que sur cette partie.

Exemple:

A, B et **C** sont copropriétaires dans l'indivision de plusieurs biens acquis par héritage, à raison de :

- 40 % chacun pour **A** et **B**;
- 20 % pour **C**.

Les biens composant la masse à partager sont évalués à 3.600.000 dhs.

A, B et **C** décident de procéder au partage de l'une des propriétés indivises, évaluée à 1.200.000 dhs. Les biens qui demeurent dans l'indivision entre toutes les parties sont estimés à 2.400.000 dhs.

Le partage est effectué entre les parties en conformité avec leurs droits, sans soulte, ni plus-value.

Liquidation des droits

1.200.000 x 1% = 12.000
dhs

N.B. Dans ce cas, le droit de partage n'est dû que sur la valeur du bien partagé, à l'exclusion des autres biens restés dans l'indivision entre toutes les parties.

Lorsque seul l'un des copartageants sort de l'indivision et reçoit des biens correspondant à ses droits dans la masse indivise totale, le droit est dû au titre du partage sur la totalité des biens communs.

Exemple :

Mêmes données que le 1^{er} exemple. Le co-indivisaire **C** recueille la totalité de ses droits sans soulte et les co-indivisaires **A** et **B** restent dans l'indivision. Le partage est effectué comme suit:

C recueille une propriété d'une valeur de 720.000 dhs.

A et **B** restent dans l'indivision pour deux propriétés d'une valeur globale de 2.880.000 dhs.

Base imposable

La masse à partager est de 3.600.000 dhs. En effet, l'indivision a cessé au regard de **C** pour tous les biens composant la masse à partager.

Liquidation des droits

$$3.600.000 \times 1\% = \dots\dots\dots 36.000 \text{ dhs}$$

Lorsque les parties restées dans l'indivision pour certains biens procèdent au partage de ces biens dans un acte ultérieur, cet acte constitue un nouveau partage soumis au droit de 1%.

Exemple:

Mêmes données que l'exemple précédent.

Si **A** à **B** procèdent ultérieurement au partage des biens restés dans l'indivision, le droit sera dû à nouveau sur la valeur desdits biens à la date de ce partage, soit :

$$2.880.000 \times 1\% = \dots\dots\dots 28.800 \text{ dhs}$$

Dans le cas d'un partage partiel, le passif n'est déductible de l'actif brut partagé que pour la fraction qui excède la valeur des biens laissés dans l'indivision.

En effet, le passif est censé s'imputer en premier lieu sur les biens non concernés par le partage, sous réserve des stipulations expresses contraires prévues par l'acte de partage.

Exemple:

A et **B** sont copropriétaires dans l'indivision des biens suivants, à raison de 50% chacun.

- 1- un terrain estimé à 200.000 dhs;
- 2- un fonds de commerce estimé à 500.000 dhs;
- 3- un appartement estimé à 500.000 dhs.

Ces biens sont grevés d'un passif de 250.000 dhs.

A et **B** décident de partager les biens 2 et 3.

Actif brut partagé :

500.000 + 500.000 = 1.000.000 dhs

Passif:

A défaut de stipulations contraires des parties, le passif n'est imputable sur la valeur des biens partagés qu'à concurrence de 50.000 dhs qui excède la valeur du bien resté dans l'indivision.

Actif net :

1.000.000 - 50.000 = 950.000 dhs

Liquidation des droits:

950.000 x 1% = 9.500 dhs

Le partage de l'actif et du passif est effectué conformément au droit des parties.

Le passif est également censé s'imputer en premier lieu sur les biens non concernés par le partage, lorsque certains biens sont spécialement affectés au paiement du passif ou lorsque l'acte règle la répartition du passif entre les copartageants.

Paragraphe 4 : Mutations entre vifs à titre gratuit (donation) :

La base imposable est constituée par la valeur des biens objet de la donation déclarée par les parties, sans déduction des charges qui peuvent les grever et qui sont mises à la charge du donataire.

Lorsque la donation porte sur l'usufruit ou sur la nue-propriété des biens, la base imposable de l'usufruit ou de la nue-propriété desdits biens est fixée à une quotité de la valeur de la pleine propriété en fonction de l'âge de l'usufruitier, conformément au tableau ci-après :

Age de l'usufruitier	Valeur de l'usufruit	Valeur de la nue-propriété
	Fraction de la pleine propriété	Fraction de la pleine propriété
Moins de 20 ans révolus	7/10	3/10
Moins de 30 ans révolus	6/10	4/10
Moins de 40 ans révolus	5/10	5/10
Moins de 50 ans révolus	4/10	6/10
Moins de 60 ans révolus	3/10	7/10
Moins de 70 ans révolus	2/10	8/10
Plus de 70 ans révolus	1/10	9/10

Exemples :

1 - A fait donation à son fils **B**, âgé de 48 ans, de l'usufruit d'une villa estimée en pleine propriété à 1.000.000 dhs.

La fraction de la pleine propriété correspondant à 48 ans est de 4

10

La valeur de l'usufruit constituant la base imposable est

$$\frac{1.000.000 \times 4}{10} = \dots\dots\dots 400.000 \text{ dh}$$

Il est dû :

$$1 \% \text{ sur } 400.000 = \dots\dots\dots 4.000 \text{ dhs}$$

2 - A fait donation à **B**, âgé de 19 ans de la nue-propriété d'un appartement estimé à 1.200.000 dhs, étant précisé que **B** n'a pas de lien de parenté avec **A**.

La fraction de la pleine propriété correspondant à 19 ans est 3/10.

La fraction de la valeur de la pleine propriété constituant la base imposable est

$$\frac{1.200.000 \times 3}{10} = \dots\dots\dots 360.000 \text{ dhs}$$

Il est dû : $360.000 \times 2,5\% = \dots\dots\dots 9.000$
dhs

Paragraphe 5 : Actes d'hypothèque ou de nantissement de fonds de commerce

Pour la constitution d'hypothèque ou de nantissement de fonds de commerce, la base imposable est constituée par le montant total garanti, formé des trois éléments ci-après :

- le montant de la créance en principal ;
- les frais accessoires de réalisation du gage (frais de saisie et de vente), calculés au taux légal de 6 % à défaut d'une estimation par les parties ;
- les intérêts liquidés au taux convenu, dans la limite de deux (2) annuités (art. 6- 6°).

Exemple :

Acte d'obligation garantie par une hypothèque pour 300.000 dhs avec intérêt au taux de 8 % par an et frais éventuels.

La base imposable est composée de 3 éléments :

- principal de l'obligation 300.000 dhs
- intérêts de 8 % (limitation légale à 2 annuités)

$$\frac{300.000 \times 8 \times 2}{100} = \dots\dots\dots 48.000 \text{ dhs}$$

- frais éventuels calculés au taux légal :

$$\frac{300.000 \times 6}{100} = \dots\dots\dots \frac{18.000 \text{ dhs}}{366.000 \text{ dhs}}$$

Il est dû : 366.000 dhs x 1% = 3.660 dhs

Paragraphe 6 : Actes de sociétés et de G.I.E.

Pour les actes de constitution de sociétés ou de G.I.E., la base imposable est constituée par le montant ou la valeur des apports effectués à titre pur et simple.

Le droit proportionnel d'enregistrement est dû sur la valeur des apports effectués à titre pur et simple, y compris la prime d'émission lorsqu'elle est stipulée en cas d'augmentation de capital et déduction faite du passif pris en charge par la société.

On appelle prime d'émission la différence entre la valeur totale des apports effectués à l'occasion d'une augmentation de capital et la valeur nominale globale des titres émis en rémunération de ces apports (art. 185 de la loi n° 17-95 relative aux S.A.).

Elle est assimilée à un droit d'entrée imposé aux souscripteurs à l'augmentation de capital en contrepartie de leur droit aux bénéfices, aux réserves cumulées par la société et aux plus-values latentes.

La prime d'émission est imposable au droit d'apport, bien que son montant ne soit pas intégré au capital.

Par contre, l'intégration ultérieure de cette prime d'émission au capital social n'est pas imposable.

En cas de fusion de sociétés, le droit d'apport est dû sur la valeur de l'actif net apporté à la société absorbante ou à la société nouvelle résultant de la fusion.

En cas de fusion par absorption, l'actif net correspond au montant de l'augmentation du capital de la société absorbante majoré, éventuellement, de la prime de fusion.

Lorsqu'une opération de fusion ne donne pas lieu à une augmentation de capital, notamment en cas d'absorption d'une filiale détenue à 100%, la base imposable est constituée par le montant de l'actif net apporté à la société absorbante.

Exemples de fusion par absorption

1^{er} cas : Fusion-renonciation

Exemple 1 : Fusion avec augmentation de capital

La société **A** absorbe la société **B**, sachant que la société absorbante **A** détient une participation de 3.000 actions dans la société absorbée **B** et 9.000 actions appartiennent à d'autres associés.

La situation des deux sociétés se présente, comme suit, à la date de la fusion :

Libellé	Société absorbante A	Société absorbée B
- Capital	2.400.000	1.200.000
- Nombre d'actions	24.000	12.000
- Valeur nominale	100	100
- Actif brut réévalué	-	3.940.000
- Passif exigible	-	2.500.000
- Actif net	-	1.440.000
- Valeur réelle de l'action	240	120

Parité d'échange des actions de la société **B** contre les actions de la société

A : $\frac{240}{120} = 2$, soit **2 actions** de la société **B** pour **1 action** de la société **A**.

En rémunération de l'actif net qui lui est apporté, la société **A** :

- déclare **renoncer** à la fraction de cet actif correspondant à 3.000 actions qu'elles détient dans le capital de la société **B**, soit pour une valeur nette de :

3.000 x 120 dhs = 360.000 dhs ;

- procède à **l'augmentation de son capital**, par émission de 4.500 actions nouvelles d'une valeur nominale de 100 dhs chacune, soit :

4.500 x 100 dhs = 450.000 dhs

Le nombre d'actions à créer par la société absorbante, compte tenu de la renonciation de la société **A** aux 3.000 actions qu'elle détient dans la société **B**, est déterminé selon 2 méthodes :

1^{ère} méthode :

$$\frac{(12\ 000 - 3\ 000)}{2} = \frac{9\ 000}{2} = \dots\dots\dots 4\ 500 \text{ actions}$$

2^{ème} méthode :

$$\frac{1\ 440\ 000 - (3\ 000 \times 120)}{240} = \frac{1\ 080\ 000}{240} = \dots\dots\dots 4\ 500 \text{ actions ;}$$

➤ et constate dans ses écritures **une prime de fusion** correspondant à la différence entre la valeur réelle et la valeur nominale des actions créées ou annulées.

La prime de fusion est déterminée selon deux approches :

1^{ère} approche :

Actif net – (augmentation du capital + valeur nominale des actions annulées de la société **B**, détenues par la société **A**).

$$1\ 440\ 000 - (450.000 + 300.000) =$$
$$1\ 440\ 000 - 750.000 = \dots\dots\dots \mathbf{690\ 000\ dhs}$$

2^{ème} approche :

❖ Fraction de la prime de fusion se rapportant aux actions de la société **B**, détenues par la société absorbante **A** :

$$\frac{(1.440.000 \times 3.000)}{12.000} - 300.000 = 360.000 \text{ dhs} - 300.000 = \dots\dots\dots 60.000 \text{ dhs}$$

❖ Fraction de la prime de fusion liée à l'augmentation du capital :

$$\frac{(1.440.000 \times 9.000)}{12.000} - 450.000 = 1.080.000 - 450.000 = \dots\dots\dots 630.000 \text{ dhs}$$

Soit une prime de fusion de :

$$630.000 + 60.000 = \dots\dots\dots \mathbf{690.000\ dhs}$$

Liquidation des droits :

$$\text{Actif net } (1.440.000) \times 0,50 \% = \dots\dots\dots \mathbf{7.200\ dhs}$$

N.B. : le passif de 2.500.000 dhs, pris en charge par la société absorbante est exonéré du droit d'enregistrement normalement dû sur la mutation à titre onéreux des biens sur lesquels est imputé ce passif, en application de l'article 3 (IV – 9°, b) des dispositions relatives aux droits d'enregistrement (voir supra, page 69).

Exemple 2 : Fusion sans augmentation de capital

Mêmes données que dans l'exemple **1** ci-dessus, sauf que la société absorbante **A** détient la totalité des actions de la société **B**.

Base imposable :

Actif net : **1.440.000 dhs**

Liquidation des droits :

$1.440.000 \times 0,5\% = \dots\dots\dots$ **7.200 dhs**

2^{ème} cas : Fusion-allotissement

Même données que l'exemple **1** ci-dessus.

Toutefois, en rémunération de l'actif net reçu, il a été décidé :

➤ de procéder à la **liquidation partielle** de la société absorbée **B**, par l'attribution à la société **A** d'une partie de l'actif net correspondant aux 3 000 actions qu'elle possédait dans le capital de la société **B** (allotissement), soit :

$3\ 000 \times 120\ \text{dhs} = \dots\dots\dots$ **360\ 000 dhs**

➤ de procéder à une **augmentation de capital** de la société A pour la valeur nominale des 4.500 actions créées, soit :

$4.500 \times 100\ \text{dhs} = \dots\dots\dots$ **450\ 000 dhs**

➤ de constater en prime de fusion la différence entre la valeur réelle et la valeur nominale des actions créées, soit :

$4.500 \times (240 - 100) = \dots\dots\dots$ **630\ 000 dhs**

➤ de constater en produits exceptionnels **la plus-value réalisée** par la société **A** sur les actions qu'elle détenait dans le capital de la société **B**, soit:

3.000 x (120 – 100) = **60.000 dhs**

Base imposable :

- Au titre de l'apport pur et simple :

1 440 000 – 360 000 = **1 080 000 dhs**

- Au titre du partage (allotissement) **360 000 dhs**

Liquidation des droits :

1 080 000 x 0,50 % **5 400 dhs**

360 000 x 1 % **3 600 dhs**

Total des droits : **9 000 dhs**

N.B. : Dans ce cas, la fusion est dite "**fusion-allotissement**". Elle comporte deux opérations distinctes, relevant chacune d'un droit d'enregistrement particulier :

- un partage partiel ou allotissement, à concurrence de la fraction de l'actif net reçu par la société absorbante **A** en sa qualité d'associé de la société absorbée **B** ;
- un apport pur et simple correspondant à la part des actionnaires de la société absorbée, autres que la société absorbante **A**.

Paragraphe 7 : Cessions d'actions et de parts sociales de sociétés ou de G.I.E.

Le droit sur les cessions d'actions ou de parts sociales des sociétés ou de parts des groupements d'intérêt économique est calculé sur le montant de la valeur négociée des actions ou parts cédées.

Ne rentre pas dans cette base imposable le montant des versements restant à faire sur les actions non entièrement libérées à la date de la cession.

Il est rappelé que lors de la constitution d'une société anonyme, la loi permet aux associés de verser uniquement le quart des apports souscrits en numéraire.

Par conséquent, si les actions correspondant à ces apports sont cédées avant le versement intégral de l'apport souscrit, la base imposable est constituée par le prix convenu, déduction faite de la fraction de la valeur des actions non libérées.

Paragraphe 8 : Actes de quittance

Pour les quittances et autres actes de libération, la base imposable est constituée par le montant total des sommes ou valeurs, dont le débiteur est présumé libéré (art. 6- 13°).

Il en résulte que, si le paiement d'une somme de 1.000 dirhams éteint une dette de 10.000 dirhams, le droit est perçu sur 10.000 dirhams.

Exemple :

Quittance faisant suite à une transaction ou accompagnée d'une remise partielle de dette.

De même, la quittance donnée « pour solde » donne ouverture au droit proportionnel sur le capital total de la créance, à moins qu'il ne soit fait mention d'une quittance antérieure enregistrée.

Exemple :

A est débiteur de **B** de la somme de 100.000 dhs. **A** a versé à **B** deux acomptes de 20.000 dhs chacun. Par acte ultérieur, **B** donne à **A** quittance pour solde de sa dette.

Cet acte est passible du droit de 0,50 % sur le total de la créance, soit 100.000 dhs, à moins que les deux acomptes de 20.000 dhs chacun aient fait l'objet d'actes déjà enregistrés.

Dans ce cas, l'acte portant quittance pour solde n'est imposé à 0,50 % que sur 60.000 dhs.

Lorsque la quittance mentionne, à la fois, le capital et les intérêts, le droit est liquidé sur le total du capital et des intérêts.

Paragraphe 9 : Baux (mutations de jouissance de longue durée)

Pour les baux à rentes perpétuelles, les baux emphytéotiques, les baux de durée illimitée et les baux à vie d'immeubles, la base imposable correspond à une valeur déterminée de la manière suivante :

➤ vingt fois la redevance annuelle augmentée des charges, en ce qui concerne les baux à rentes perpétuelles, les baux emphytéotiques et les baux de durée illimitée d'immeubles ;

Exemple :

Bail emphytéotique d'un bien immeuble pour une durée de 24 ans et pour un loyer annuel de 12.000 dhs, en plus du paiement des charges (frais de réaménagement et entretien), estimées à 8.000 dhs.

Base imposable :

$$(12.000 \times 20) + 8.000 = \dots\dots\dots 248.000 \text{ dhs}$$

Liquidation des droits :

$$248.000 \times 5\% = \dots\dots\dots 12.400 \text{ dhs}$$

➤ dix fois la redevance annuelle augmentée des charges, pour les baux à vie d'immeubles, sans distinction de ceux faits à des bénéficiaires successifs.

Exemple :

Bail à durée illimitée d'un bien immeuble avec les mêmes données ci-dessus.

Base imposable :

$$(12.000 \times 10) + 8.000 = \dots\dots\dots 128.000 \text{ dhs}$$

Liquidation des droits :

$$128.000 \times 5\% = \dots\dots\dots 6.400 \text{ dhs}$$

Les charges à inclure dans l'assiette de l'impôt peuvent consister dans la valeur des travaux d'aménagement, de réparation ou de construction qui incombent normalement au bailleur et imposés par le contrat au preneur.

SECTION II : LIQUIDATION DE L'IMPOT

La liquidation des droits d'enregistrement nécessite, au préalable, de déterminer la nature juridique des actes et conventions obligatoirement

soumis à l'enregistrement et le droit applicable à chacune de ces opérations selon les engagements et les obligations qui en découlent.

Lorsqu'un même acte comporte plusieurs dispositions, il est nécessaire de faire la distinction entre celles qui sont dépendantes les unes des autres et celles qui sont indépendantes.

Paragraphe 1 : Dispositions dépendantes

Sont considérées comme dépendantes, les dispositions multiples d'un acte lorsqu'elles sont liées entre elles, de telle manière que la soustraction de l'une d'elles de l'acte qui les constate porte atteinte à l'équilibre de cet acte et à son unité.

Dans ce cas, il est perçu le droit applicable à la disposition donnant lieu à la perception la plus élevée, qu'elle soit fixe ou proportionnelle en application de l'article 7 (II- 1^{er} alinéa).

Exemple :

Vente d'un appartement au prix de 500.000 dhs, assortie d'une hypothèque au profit du vendeur en garantie du reliquat du prix de vente non payé, soit 300.000 dhs.

Dans ce cas, seul le droit dû au titre de la vente sera perçu, à l'exclusion du droit sur l'hypothèque, soit : $500.000 \times 2,5\% = \dots\dots\dots 12.500$ dhs

Paragraphe 2 : Dispositions indépendantes

Sont considérées comme indépendantes, les dispositions diverses d'un acte lorsqu'elles peuvent faire l'objet d'un acte séparé, c'est-à-dire qu'il est possible de scinder l'acte sans dénaturer le contrat et sans qu'il y ait atteinte aux droits et obligations des parties.

Dans ce cas, le droit s'applique sur chacune des dispositions, d'après sa nature juridique et le tarif correspondant, en application de l'article 7 (II- 2^{ème} alinéa).

Exemple :

Acte portant, à la fois, vente d'un fonds de commerce au prix de 600.000 dhs et bail du local où est exploité le fonds, moyennant un loyer mensuel de 2.000 dhs.

Liquidation des droits :

Au titre de la vente du fonds de commerce :
600.000 x 5% = 30.000
dhs

Au titre du bail :
Droit fixe de 300
dhs

Total des droits = 30.300 dhs

CHAPITRE III : TARIF

Les actes et conventions soumis à l'enregistrement sont imposables soit aux taux proportionnels, soit aux droits fixes.

SECTION I : DROITS PROPORTIONNELS

Les droits proportionnels sont dus aux taux de 5%, 2,5%, 1%, 0,50% et 0,25%. Ils s'appliquent selon la nature des opérations concernées.

Il convient de rappeler les modifications des taux introduites par les nouvelles dispositions relatives aux droits d'enregistrement. Ainsi :

- le taux de 10%, applicable aux cessions de droit au bail est réduit à 5% ;
- d'autres taux ont été également réduits à des taux inférieurs. Tels sont, par exemple :
 - le taux de 5% applicable aux cessions de locaux construits à usage autre que d'habitation, qui a été ramené à 2,5% ;
 - le taux de 3,50% applicable aux cessions de meubles, qui a été réduit à 2,50% ;
 - le taux de 2% applicable aux antichrèses, qui a été réduit à 1% ;
 - les taux progressifs de 0,50%, 1% et 4% applicables aux actes d'inventaire après décès, qui ont été remplacés par un taux unique de 0,50%, abstraction faite du lien et du degré de parenté entre le défunt et les ayants droits ;
 - le taux de 1,25% applicable aux cessions de logements sociaux, qui est ramené à 1%.

Les droits proportionnels sont perçus avec un minimum de :

- 1.000 dirhams, pour les actes de constitution et d'augmentation de capital des sociétés ;
- 100 dirhams pour les autres actes et conventions.

Les développements ci-après retracent le tarif des taux proportionnels d'enregistrement :

Paragraphe 1 : Taux applicables

I.- Taux de 5 %

Sont soumis au taux de 5% :

1- les actes et conventions prévus à l'article 2 (I- A- 1°- a) et b). Il s'agit des mutations entre vifs, à titre gratuit ou onéreux, telles que vente, donation ou échange :

* d'immeubles, immatriculés ou non immatriculés, ou de droits réels portant sur de tels immeubles, tels que l'usufruit, la nue-propriété, le droit de superficie, le droit de houa ou de surélévation, l'emphytéose, etc. lorsque la mutation de ces biens ou droits ne relèvent pas d'un taux différent.

Ainsi, relèvent du taux de 5 %, les ventes de terrains nus ou comportant des constructions inachevées ou à démolir et qui ne sont pas passibles du taux de 2,5 % prévu à l'article 8 (I- B, 3° et 4°), applicable aux acquisitions de terrains destinés à la réalisation de projets d'investissements immobiliers et aux acquisitions de locaux construits ;

* de propriété, de nue-propriété ou d'usufruit de fonds de commerce ou de clientèle ;

2- les cessions, à titre gratuit ou onéreux, d'actions ou de parts sociales des sociétés immobilières dites transparentes, visées à l'article 2 (I- A- 3°) de la loi n° 24-86 instituant l'I.S. et des sociétés à prépondérance immobilière, visées à l'article 82- II de la loi n° 17-89 relative à l'I.G.R.

Toutefois, le taux de 5 % n'est applicable aux cessions de parts sociales ou d'actions de sociétés immobilières dites "transparentes" que si ces titres représentent des terrains nus figurant à l'actif des sociétés concernées.

Par contre, si ces titres représentent des locaux construits, leurs cessions sont passibles du taux de 2,5% ou, s'il s'agit de logements sociaux du taux de 1%.

Lorsqu'il s'agit de cessions, à titre gratuit ou onéreux, d'actions ou de parts sociales des sociétés à prépondérance immobilière, le taux de 5% est applicable, **quelle que soit la nature des immeubles** qui composent l'actif desdites sociétés ;

3- les baux à rentes perpétuelles de biens immeubles, baux emphytéotiques, baux à vie et ceux dont la durée est illimitée ;

4- les cessions d'un droit au bail ou du bénéfice d'une promesse de bail ;

5- les retraits de réméré exercés, en matière immobilière, après l'expiration des délais prévus pour l'exercice du droit de réméré ;

6- les titres constitutifs de propriété d'immeubles (Moulkia).

II.- Taux de 2,50%

Sont soumis au taux de 2,50% :

1- les cessions de parts dans les groupements d'intérêt économique, d'actions ou de parts sociales dans les sociétés autres que les sociétés immobilières transparentes ou à prépondérance immobilière.

Par dérogation aux dispositions de l'alinéa précédent, est soumise au droit d'enregistrement au titre de la mutation à titre onéreux, selon la nature des biens concernés, la cession par un associé ou un membre qui a apporté des biens en nature à une société ou à un groupement d'intérêt économique, des parts ou actions représentatives des biens précités dans **le délai de quatre (4) ans** à compter de la date de l'apport desdits biens ;

2- les cessions et transferts de rentes perpétuelles et viagères et de pensions à titre onéreux ;

3- l'acquisition par des personnes physiques ou morales autres que les établissements de crédit, Bank Al-Maghrib, la Caisse de dépôt et de gestion et les sociétés d'assurances et de réassurances de locaux construits, que ces locaux soient à usage d'habitation, commercial, professionnel ou administratif.

Au sens de l'alinéa 3 ci-dessus, l'acquisition s'entend de tout mode d'appropriation de locaux construits, à titre gratuit ou onéreux, tel que vente, donation, échange, etc. ;

4- l'acquisition, à titre onéreux, de terrains nus ou comportant des constructions à démolir et destinés à la réalisation d'opérations de lotissement ou de construction de locaux à usage d'habitation, commercial, professionnel ou administratif, sous réserve des conditions prévues à l'article 10 (I) des dispositions relatives aux droits d'enregistrement. (Voir ces conditions à la page 110 et suiv.).

Le taux de 2,5% est également applicable aux ventes de certains droits réels, tels que l'usufruit d'un terrain nu-, le droit de "houa" ou de surélévation, si l'acquéreur de ces droits s'engage à réaliser des opérations de construction dans les mêmes conditions que pour les acquisitions en pleine propriété de terrain nus ;

5- les adjudications, ventes, reventes, cessions, rétrocessions, marchés et tous autres actes civils ou judiciaires translatifs de propriété, à titre gratuit ou onéreux, de biens meubles.

III.- Taux de 1%

Sont passibles du taux de 1% :

1- les antichrèses et nantissements de biens immeubles ;

2- les actes portant constitution d'une hypothèque sur un immeuble ou de nantissement sur un fonds de commerce en garantie d'une créance actuelle ou éventuelle, dont l'acte qui constate la créance n'a pas été enregistré au droit proportionnel d'obligation de sommes.

Si l'acte qui constate l'obligation est enregistré postérieurement à l'acte de constitution d'hypothèque ou de nantissement, le droit payé sur ce dernier acte sera déduit de la somme à payer sur l'acte d'obligation.

Lorsque l'obligation de somme garantie par hypothèque résulte d'un acte de vente, le droit de 1% est dû sur la constitution d'hypothèque, même si les droits ont été déjà perçus sur la vente ;

3- les louages d'industrie, marchés pour constructions, réparations et entretiens, ainsi que tous autres biens meubles susceptibles d'estimation conclus entre particuliers.

Toutefois, si ces actes contiennent la vente ou la promesse de livrer des marchandises, denrées ou autres biens meubles, le droit applicable est celui correspondant à la mutation à titre onéreux des biens concernés selon leur nature, sauf application du droit fixe de 100 dirhams prévu par l'article 9 (I- 5°) pour ceux de ces actes réputés actes de commerce ;

4- les cessions, à titre gratuit, portant sur les biens visés à l'article 2 (I- A- 1°, 2° et 3°), ainsi que les déclarations faites par le donataire des mêmes biens ou ses représentants lorsqu'elles interviennent en ligne directe (ascendants et descendants), sans limitation de degré et entre époux, frères et sœurs.

Les actes de donation concernés sont ceux portant sur :

- les immeubles ou les droits réels portant sur de tels immeubles ;
- la propriété, la nue-propriété ou l'usufruit du fonds de commerce ou de clientèles ;
- les parts dans les G.I.E., les actions et les parts sociales dans les sociétés lorsqu'elles ne sont pas transmissibles selon les formes commerciales et les actions ou les parts sociales dans les sociétés immobilières, visées à l'article 2 (I- A- 3) de la loi n° 24-86 relative à l'I.S. ou dans les sociétés à prépondérance immobilière, visées à l'article 82 (II) de la loi n° 17-89 relative à l'I.G.R. ;
- le bail à rente perpétuelle de biens immeubles, le bail emphytéotique, le bail à vie et celui dont la durée est illimitée ;
- le droit au bail ou le bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble, qu'il soit qualifié pas de porte, indemnité de départ ou autrement ;

5- les contrats, transactions, promesses de payer, arrêtés de comptes, billets, mandats, transports, cessions et délégation de créances à terme, délégation de prix stipulée dans un contrat pour acquitter des créances à terme envers un tiers, si ces créances n'ont pas fait l'objet d'un titre déjà enregistré, reconnaissances, celles de dépôts de sommes chez des particuliers, les opérations de crédit et tous autres actes ou écrits qui contiennent obligations de sommes sans libéralité et sans que l'obligation soit le prix d'une transmission de meubles ou d'immeubles non enregistrée.

Il en est de même, en cas de vente du gage, pour :

* les actes de nantissement dressés en application de la législation spéciale sur le nantissement des produits agricoles, des produits appartenant à

l'union des docks-silos coopératifs, des produits miniers et de certains produits et matières ;

* les actes de nantissement et les quittances prévus par les articles 356 et 378 de la loi n° 15-95 formant code de commerce ;

6- les partages de biens meubles ou immeubles entre copropriétaires, cohéritiers et coassociés, à quelque titre que ce soit. S'il y a soulte ou retour, le droit sera perçu sur le montant de la soulte ou retour au taux prévu pour la vente des biens qui en font l'objet.

Par dérogation aux dispositions de l'alinéa ci-dessus, l'attribution à un associé, à titre de partage, au cours d'une société ou à sa dissolution, d'un bien provenant d'un apport fait à ladite société par un associé autre que l'apporteur est passible du droit d'enregistrement, au titre de la mutation à titre onéreux suivant la nature du bien retiré et sa valeur à la date du retrait, lorsque ce retrait a lieu avant l'expiration d'un **délai de quatre (4) ans** à compter de la date de l'apport en nature effectué à la société.

Est passible du même droit prévu pour les ventes, l'attribution, dans le même délai, à titre de partage, à un membre de groupement d'intérêt économique, au cours de la vie dudit groupement ou à sa dissolution, d'un bien provenant d'un apport fait audit groupement par un autre membre ;

7- les constitutions de rentes soit perpétuelles, soit viagères et de pensions à titre onéreux ;

8- la première vente de locaux à usage exclusif d'habitation, édifiés sous le bénéfice des dispositions concernant le logement social, sous réserve des conditions prévues à l'article 10 (II) des dispositions relatives aux droits d'enregistrement. (Voir ces conditions à la page 111).

Est considéré comme logement à caractère social tout local d'habitation dont la superficie couverte ne dépasse pas 100 m² et la valeur immobilière totale (V.I.T.) ou le prix de cession ne dépasse pas 200.000 dirhams ;

9- les actes translatifs entre co-indivisaires de droits indivis de propriétés agricoles situées à l'extérieur du périmètre urbain, sous réserve des conditions prévues à l'article 10 (III) des dispositions relatives aux droits d'enregistrement (voir ces conditions à la page 111) ;

10- les marchandises en stock cédées avec le fonds de commerce lorsqu'elles font l'objet d'un inventaire détaillé et d'une estimation séparée.

IV.- Taux de 0,50%

Sont soumis au taux de 0,50 % :

- 1-** les cessions de titres d'obligations dans les sociétés ou entreprises et de titres d'obligations des collectivités locales et des établissements publics ;
- 2-** les cautionnements de sommes, valeurs et objets mobiliers, les garanties mobilières et les indemnités de même nature.

Le cautionnement étant une opération à la fois accessoire et indépendante de l'opération principale de l'obligation de somme est soumis au droit de 0,50 %.

Ce droit est perçu en même temps que le droit de 1% dû sur l'opération principale d'obligation.

La somme résultant de l'application du taux de 0,50% est perçue dans la limite de celle acquittée au titre de l'opération principale.

Exemple :

A accorde un prêt de 600.000 dhs à **B**.

C se porte caution pour le remboursement de ce prêt et donne en garantie un bien d'une valeur de 2.000.000 dhs.

Il est dû sur l'obligation : $1\% \text{ sur } 600.000 = \dots\dots\dots 6.000$
dhs

Il est dû sur le cautionnement : $0,50\% \text{ sur } 2.000.000 = \dots\dots 10.000$
dhs

Toutefois, ce droit ne peut être supérieur à celui acquitté au titre de l'obligation principale.

Par conséquent, il sera perçu uniquement 6.000 dhs, au titre du cautionnement, au lieu de 10.000 dhs ;

- 3-** les actes d'adoul qui confirment les conventions passées sous une autre forme et qui stipulent mutation entre vifs de biens immeubles et de droits réels immobiliers. Ces actes ne sont dispensés du paiement du droit d'enregistrement applicable aux mutations qu'à concurrence du montant des droits déjà perçu ;

4- les délivrances de legs ;

5- les marchés de l'Etat, dont le prix doit être payé par le Trésor public ;

6- les prorogations pures et simples de délai de paiement d'une créance.

Le droit de 0,50 % est calculé sur le montant de la créance, dont l'échéance initiale est reportée à une date ultérieure ;

7- les quittances, compensations, renonciations et tous autres actes et écrits portant libération de sommes et valeurs mobilières, ainsi que les retraits de réméré exercés dans les délais stipulés, lorsque l'acte constatant le retrait est présenté à l'enregistrement avant l'expiration de ces délais ;

8- les constitutions ou les augmentations de capital des sociétés ou des groupements d'intérêt économique réalisées par apports nouveaux, à titre pur et simple, à l'exclusion du passif affectant ces apports.

Ce passif est assujéti aux droits de mutation à titre onéreux, selon la nature des biens objet des apports et l'importance de chaque élément dans la totalité des apports faits à la société ou au groupement d'intérêt économique.

Le même taux de 0,50% est applicable aux augmentations de capital par incorporation de réserves ou de plus-values résultant de la réévaluation de l'actif social.

Toutefois, le droit d'enregistrement n'est pas dû lorsque ces réserves ont déjà supporté ce droit d'enregistrement à l'occasion de leur constitution.

C'est ainsi que ce droit n'est pas dû en cas de capitalisation de réserves correspondant à une prime d'émission ou à une prime de fusion.

Exemple concernant la liquidation des droits sur la base de l'imputation proportionnelle du passif affectant l'apport en société à l'occasion de sa constitution ou de l'augmentation de son capital.

Il est fait apport à une société en vue d'une augmentation de son capital des biens suivants, affectés d'un passif que la société a pris en charge :

Eléments apportés	Passif
- Terrain 500.000 dhs	- Fournisseurs 250.000 dhs

- Créances sur clients 300.000 dhs	- Banque <u>350.000 dhs</u>
- Banque <u>200.000 dhs</u>	Total = 600.000 dhs
Total = 1.000.000 dhs	

- Actif net correspondant à l'augmentation du capital :

$$1.000.000 - 600.000 = \dots\dots\dots 400.000 \text{ dhs}$$

Liquidation des droits

- Droits dus sur le montant net de l'apport :

$$400.000 \times 0,50\% = \dots\dots\dots \mathbf{2.000 \text{ dhs}}$$

- Droits correspondant à la mutation à titre onéreux sur le passif pris en charge par la société :

a) Fraction du passif imputée sur le terrain :

$$\frac{600.000}{1.000.000} \times 500.000 = \dots\dots\dots 300.000 \text{ dhs}$$

$$\text{Droits dus} = 300.000 \times 5\% = \dots\dots\dots \mathbf{15.000 \text{ dhs}}$$

b) Fraction du passif imputée sur les créances :

$$\frac{600.000}{1.000.000} \times 300.000 = \dots\dots\dots 180.000 \text{ dhs}$$

$$\text{Droits dus} = 180.000 \times 1\% = \dots\dots\dots \mathbf{1.800 \text{ dhs}}$$

c) Fraction du passif imputée sur les disponibilités :

$$\frac{600.000}{1.000.000} \times 200.000 = \dots\dots\dots 120.000 \text{ dhs}$$

Le montant de 120.000 dhs, représentant la fraction du passif imputée sur les disponibilités n'est pas imposable, du fait que la cession des disponibilités est hors champ d'application des droits d'enregistrement ;

9- les inventaires établis après décès.

Le droit dû au titre des inventaires après décès est perçu sur la valeur de tous les biens objet de l'acte d'inventaire, y compris, éventuellement, les biens situés à l'étranger. Il est liquidé sur l'actif brut, sans déduction du passif ou autres charges.

Cependant, le linge, les vêtements et les meubles meublant les maisons d'habitation sont exclus de la base imposable.

V.- Taux de 0,25%

Sont soumises au taux de 0,25%, les constitutions ou les augmentations de capital des sociétés, dont l'objet principal est la gestion de valeurs mobilières ou la souscription, à titre de participation, au capital d'autres sociétés.

Paragraphe 2 : Minimum de perception

Il ne pourra être perçu moins de **100 dirhams** pour les actes et mutations passibles des droits proportionnels.

Ce montant est porté à **1.000 dirhams** en ce qui concerne les actes de constitution et d'augmentation de capital des sociétés et des groupements d'intérêt économique.

SECTION II : DROITS FIXES

L'article 9 des dispositions relatives aux droits d'enregistrement prévoit des droits fixes de 100, 200 et 300 dirhams, applicables selon la nature des actes et conventions.

Paragraphe 1 : Droit fixe de 100 dirhams

Sont enregistrés au droit fixe de 100 dirhams :

1- les renonciations à l'exercice du droit de chefaâ ou de sefqa. Il est dû un droit par copropriétaire renonçant ;

2- les testaments, révocations de testaments et tous actes de libéralité qui ne contiennent que des dispositions soumises à l'événement du décès ;

3- les résiliations pures et simples faites dans les **vingt quatre (24) heures** des actes ayant fait l'objet desdites résiliations et présentés, dans ce délai, à l'enregistrement.

Pour la computation de ce délai, le jour de l'établissement de l'acte résilié n'est pas compté, le délai de vingt quatre (24) heures commence à courir à compter de zéro (0) heure du jour suivant et l'acte de résiliation peut valablement être enregistré au droit fixe de cent (100) dirhams tout le long de la journée du lendemain, jusqu'à la fermeture des bureaux ;

4- les actes qui ne contiennent que l'exécution, le complément et la consommation d'actes antérieurement enregistrés ;

5- les marchés et traités réputés actes de commerce par les articles 6 et suivants de la loi n° 15-95 formant code de commerce, faits ou passés sous signature privée ;

6- les actes :

- de nantissement dressés en application de la législation spéciale sur le nantissement des produits agricoles, des produits appartenant à l'union des docks-silos coopératifs, des produits miniers, de certains produits et matières ;
- de nantissement et de quittances prévus par les articles 356 et 378 de la loi n° 15-95 formant code de commerce.

Les actes cités ci-dessus deviennent passibles du taux proportionnel de 1% prévu par les dispositions de l'article 8 (I- C- 5°) en cas de vente du gage (cf. supra, page 102, n° 5) ;

7- les déclarations de command lorsqu'elles sont faites par acte authentique dans les **quarante huit (48) heures** de l'acte d'acquisition, passé lui-même en la forme authentique et contenant la réserve du droit d'élire command ;

8- les baux et locations, cessions de baux et sous-locations d'immeubles à usage d'habitation, quelle qu'en soit la durée ;

9- la cession au coopérateur de son logement après libération intégrale du capital souscrit, conformément aux dispositions du décret royal portant loi n° 552-67 précité, relatif au crédit foncier, au crédit à la construction et au crédit à l'hôtellerie ;

10- les actes innomés qui ne relèvent ni d'un droit proportionnel, ni d'un droit fixe.

Paragraphe 2 : Droit fixe de 200 dirhams

Sont enregistrés au droit fixe de 200 dirhams :

1- les actes de dissolution de sociétés ou de groupements d'intérêt économique qui ne portent ni obligation, ni libération, ni transmission de biens meubles ou immeubles entre les associés, les membres des groupements d'intérêt économique ou autres personnes.

Le droit fixe ne s'applique aux actes précités que si ces actes ne constatent pas d'autres conventions relevant du droit proportionnel ;

2- les actes de constitution sans capital des groupements d'intérêt économique ;

3- les ventes ou mutations à titre onéreux de propriété, de nue-propriété ou d'usufruit d'aéronefs, de navires ou de bateaux, à l'exclusion des mutations à titre onéreux de yachts ou de bateaux de plaisance intervenues entre particuliers.

Il est rappelé que les mutations de yachts et de bateaux de plaisance s'analysent comme des cessions de meubles, passibles des droits au taux de 2,5% prévu par l'article 8 (II- 5°) des dispositions relatives aux droits d'enregistrement.

Paragraphe 3 : Droit fixe de 300 dirhams

Sont enregistrés au droit fixe de 300 dirhams :

1- les baux et locations, cessions de baux et sous-locations de fonds de commerce et d'immeubles, autres que ceux à usage d'habitation ;

2- les contrats de crédit-bail immobilier relatifs aux locaux à usage professionnel ou d'habitation, ainsi que leur résiliation en cours de bail par consentement mutuel des parties ;

3- sous réserve de l'exonération prévue à l'article 3 (V- 4°), qui bénéficie aux actes constatant les opérations de crédit passées entre les particuliers et des organismes bancaires, ainsi que les opérations de crédits immobiliers conclues entre les particuliers et les sociétés de financement et celles passées entre les entreprises et leurs salariés pour l'acquisition ou la construction de leur habitation personnelle, sont soumis au droit fixe de 300 dirhams :

* les actes relatifs aux opérations de crédit conclus entre les sociétés de financement et les particuliers, de constitutions et de mainlevées d'hypothèque et de nantissement sur fonds de commerce consentis en garantie desdites opérations ;

* les actes de mainlevées d'hypothèque et de nantissement sur fonds de commerce ;

Toutefois, si dans l'acte de mainlevée le créancier reconnaît également avoir encaissé le montant de sa créance et en donne quittance à son débiteur, cet acte comporte deux dispositions dépendantes relevant du droit proportionnel de 0,50% et l'autre du droit fixe de 300 dirhams. Il sera perçu le montant le plus élevé ;

4- les actes de prorogation de sociétés ou de groupements d'intérêt économique qui ne contiennent ni obligation, ni libération, ni transmission de biens meubles ou immeubles entre les associés, les membres des groupements d'intérêt économique ou autres personnes.

SECTION III : CONDITIONS DE REDUCTION DES DROITS

Paragraphe 1 : Vente de terrains destinés à la réalisation de projets de lotissement ou de construction

L'application du taux réduit de 2,5% prévu par l'article 8 (I- B- 4°) est acquise aux conditions suivantes :

➤ le terrain nu ou comportant des constructions destinées à être démolies doit être affecté à la construction de locaux à usage d'habitation, commercial, professionnel ou administratif ;

➤ l'acte d'acquisition doit comporter l'engagement de l'acquéreur de réaliser les opérations de lotissement ou de construction de locaux précités dans un délai maximum de sept (7) ans, à compter de la date de l'acte ;

➤ l'acquéreur doit, en garantie du paiement du complément des droits simples et, le cas échéant, de la pénalité, de l'amende et de la majoration au cas où l'engagement visé ci-dessus n'aurait pas été respecté, fournir un cautionnement bancaire qui doit être déposé entre les mains de l'inspecteur des impôts chargé de l'enregistrement ou consentir, au profit de l'Etat, dans l'acte d'acquisition ou dans un acte y annexé, une hypothèque sur le terrain acquis ou sur tout autre immeuble, de premier rang ou, à défaut, de second rang après celle consentie au profit des établissements de crédit agréés.

Le cautionnement bancaire ne sera restitué et la mainlevée d'hypothèque ne sera délivrée par l'inspecteur des impôts chargé de l'enregistrement que sur présentation, selon le cas, des copies certifiées conformes du certificat de réception provisoire, du permis d'habiter ou du certificat de conformité, prévus par la loi n° 25-90 relative aux lotissements, groupes d'habitations et morcellements promulguée par le dahir n° 1-92-7 du 15 hijja 1412 (17 juin 1992).

Paragraphe 2 : Vente de logements sociaux

Le bénéfice de l'application du taux de 1 %, prévu par l'article 8 (I- C, 8°), est acquis aux conditions suivantes :

- l'opération doit concerner la première vente d'un local à usage exclusif d'habitation considéré comme logement à caractère social, tel que défini par les dispositions de l'article 8- 13° de la loi n° 30-85 relative à la taxe sur la valeur ajoutée (cf. supra, page 103) ;

- l'acte d'acquisition doit être présenté à la formalité, appuyé d'une attestation délivrée par le service des impôts compétent justifiant que le local en question est édifié sous le bénéfice des dispositions de l'article 8- 13° précité.

Paragraphe 3 : Vente de droits indivis entre co-indivisaires

Pour l'application du taux de 1 %, prévu par l'article 8 (I- C- 9°) aux actes translatifs de droits indivis de propriétés agricoles, l'acquéreur doit avoir la qualité de co-indivisaire depuis plus de quatre ans, à compter de la date de son entrée dans l'indivision.

Toutefois, cette condition n'est pas exigée en cas de mutation de droits d'un co-indivisaire aux héritiers d'un autre co-indivisaire. (cf. page 99).

CHAPITRE IV : OBLIGATIONS DIVERSES

Les articles 11 à 14 des dispositions relatives aux droits d'enregistrement prévoient diverses obligations qui incombent tant aux parties aux actes et conventions, qu'aux tiers et aux inspecteurs des impôts chargés de l'enregistrement.

SECTION I : OBLIGATIONS DES PARTIES

Paragraphe 1 : Déclaration de mutations verbales

En vertu de l'article 11 (I) précité, les parties aux conventions obligatoirement assujetties à l'enregistrement et conclues verbalement doivent

faire une déclaration de ces conventions à l'inspecteur des impôts chargé de l'enregistrement, qui la constate dans un procès-verbal signé avec les parties.

Il s'agit des conventions portant :

- mutation entre vifs, à titre gratuit ou onéreux, telle que vente, donation ou échange :

- d'immeubles, immatriculés ou non immatriculés ou de droits réels portant sur de tels immeubles ;

- de propriété, de nue propriété ou d'usufruit de fonds de commerce ou de clientèle ;

- cessions de parts dans les groupements d'intérêt économique, d'actions et de parts dans les sociétés, lorsqu'elles ne sont pas transmissibles selon les formes commerciales et d'actions ou de parts dans les sociétés immobilières, visées à l'article 2 (I- A -3) de la loi n° 24-86 relative à l'impôt sur les sociétés ou dans les sociétés à prépondérance immobilière, visées à l'article 82 (II) de la loi n° 17-89 relative à l'impôt général sur le revenu ;

- bail à rente perpétuelle de biens immeubles, bail emphytéotique, bail à vie et celui dont la durée est illimitée ;

- cession d'un droit au bail ou du bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble, qu'elle soit qualifiée cession de pas de porte, indemnité de départ ou autrement ;

- bail, cession de bail, sous-location d'immeubles, de droits immobiliers ou de fonds de commerce.

En vertu du même article, cette déclaration doit être souscrite par les parties avant l'expiration du délai de trente (30) jours de la réalisation de la convention et comprendra tous les éléments nécessaires à la liquidation des droits.

Paragraphe 2 : Dépôt d'un double des actes

Les parties qui présentent un acte sous seing privé à l'enregistrement doivent y annexer un double, dûment timbré, comportant les mêmes signatures que l'original et destiné à être conservé au bureau de l'enregistrement, en application de l'article 11 (II) précité.

Si ce double ne peut être produit, il est remplacé par une copie certifiée conforme à l'original par l'inspecteur des impôts chargé de l'enregistrement et signée par les parties ou l'une d'entre elles.

Paragraphe 3 : Enregistrement des actes exonérés

Les actes et conventions obligatoirement soumis à l'enregistrement en vertu de l'article 2 (I- A- 1°, 2° et 3° et B – 2°) doivent être présentés à cette formalité, même en cas d'exonération des droits édictée par l'article 3.

Les opérations concernées sont :

- la mutation entre vifs, à titre gratuit ou onéreux, telle que vente, donation ou échange :
 - d'immeubles, immatriculés ou non immatriculés ou de droits réels portant sur de tels immeubles ;
 - de propriété, de nue propriété ou d'usufruit de fonds de commerce ou de clientèle ;
 - la cession de parts dans les groupements d'intérêt économique, d'actions et de parts sociales dans les sociétés, lorsqu'elles ne sont pas transmissibles selon les formes commerciales et d'actions ou de parts sociales dans les sociétés immobilières, visées à l'article 2 (I- A -3) de la loi n° 24-86 relative à l'impôt sur les sociétés ou dans les sociétés à prépondérance immobilière, visées à l'article 82 (II) de la loi n° 17-89 relative à l'impôt général sur le revenu ;
- le bail à rente perpétuelle de biens immeubles, bail emphytéotique, bail à vie et celui dont la durée est illimitée ;
- la cession d'un droit au bail ou du bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble, qu'elle soit qualifiée cession de pas de porte, indemnité de départ ou autrement ;
- la constitution, augmentation de capital, prorogation ou dissolution de sociétés ou de G.I.E., ainsi que tous actes modificatifs de leurs statuts ;

Pour tous les autres actes et conventions non visés à l'alinéa ci-dessus et qui bénéficient de l'exonération des droits, les parties sont dispensées de leur présentation à l'enregistrement, en application de l'article 11 (III) précité.

SECTION II : OBLIGATIONS DES NOTAIRES

Conformément à l'article 12 des dispositions relatives aux droits d'enregistrement, les notaires sont soumis, dans l'exercice de leurs fonctions à certaines obligations, à savoir :

1- l'indication dans les actes qu'ils rédigent des éléments nécessaires à la liquidation des droits et, en particulier, l'identité des parties, l'objet de l'acte et les valeurs déclarées par les parties.

Les notaires hébraïques donnent verbalement à l'inspecteur des impôts chargé de l'enregistrement la traduction de leurs actes et les indications nécessaires à la liquidation des droits ;

2- la présentation du répertoire à l'inspecteur des impôts chargé de l'enregistrement. Lors de cette présentation, l'inspecteur procède au visa de ce répertoire en y indiquant la date de visa et le nombre d'actes qui y sont inscrits *.

3- l'acquiescement des droits dus sur les actes dans le délai légal. En cas de redressement d'une insuffisance de perception ou de droits dus suite à un événement ultérieur, les droits sont réclamés directement aux parties.

Tel est le cas des droits complémentaires, devenus exigibles suite au redressement d'une erreur de liquidation ou suite à la réalisation d'une condition suspensive.

4- le dépôt au bureau compétent des doubles des actes s.s.p. qu'ils rédigent. A défaut de ce dépôt, les notaires deviennent solidaires avec les redevables du paiement des droits dus sur ces actes.

5- les notaires qui dressent des actes authentiques sur la base d'actes s.s.p. non enregistrés doivent les présenter à l'enregistrement en même temps que les actes authentiques et verser les droits correspondants et, le cas échéant, la pénalité, l'amende et la majoration de retard.

Sont également concernés par cette obligation les actes S.S.P. que les notaires reçoivent en dépôt.

* Il est rappelé qu'en vertu des dispositions de l'article 26 du dahir du 4 mai 1925 relatif à l'organisation du notariat, le répertoire doit être présenté à l'inspecteur compétent dans les dix (10) jours qui suivent la fin de chaque mois.

SECTION III : OBLIGATIONS DES ADOUL ET CADI CHARGES DU TAOUTIQ

Paragraphe 1 : Obligations des adoul

L'article 12 (II) précité dispose que les adoul qui dressent des actes obligatoirement assujettis à l'enregistrement sont soumis aux obligations ci-après :

- inviter les parties aux actes à régler les droits dans le délai légal soit au bureau de l'enregistrement compétent, soit auprès de l'adel ou du fonctionnaire relevant du ministère de la justice désigné à cet effet.

Lorsque le paiement des droits est effectué auprès de l'adel ou du fonctionnaire relevant du ministère de la justice, ceux-ci sont tenus de déposer les actes et verser les droits correspondants au bureau de l'enregistrement compétent, dès la perception desdits droits.

L'adel et le fonctionnaire visés à l'alinéa précédent sont soumis au contrôle du ministère des finances, conformément aux textes législatifs en vigueur ;

- rédiger l'acte dès réception de la déclaration des parties et le déposer au bureau de l'enregistrement compétent directement ou par l'intermédiaire de l'adel ou du fonctionnaire chargé de la perception des droits ;

- indiquer les références de l'enregistrement de la précédente mutation lorsqu'ils procèdent à la rédaction d'actes translatifs d'immeubles ou de droits réels immobiliers ou de fonds de commerce.

Dans le cas où ces références ne figurent pas dans l'acte de la précédente mutation, les adoul doivent en faire mention dans l'acte qu'ils rédigent et déposer le double de l'acte présumé non enregistré.

Paragraphe 2 : Obligations des cadi chargés du taoutiq

L'article 12 (III) interdit au cadi chargé du taoutiq d'homologuer les actes des adoul assujettis obligatoirement à l'enregistrement avant le paiement des droits.

Par ailleurs et en vertu du même article, les cadi doivent adresser au bureau de l'enregistrement compétent une copie de tout acte homologué par leurs soins.

SECTION IV : OBLIGATIONS DES INSPECTEURS DES IMPOTS CHARGES DE L'ENREGISTREMENT

En application de l'article 13 des dispositions relatives aux droits d'enregistrement, les inspecteurs des Impôts chargés de l'enregistrement sont tenus :

- d'enregistrer les actes au fur et à mesure de leur présentation. Ainsi, l'inscription des actes et déclarations sur le registre des entrées doit être faite dans l'ordre de leur présentation et il est interdit d'intervertir cet ordre ;
- d'arrêter et de signer, chaque jour, le registre des entrées en indiquant la date du jour et le mois en toutes lettres ;

- de ne pas différer la formalité lorsque l'acte comporte tous les éléments nécessaires à la liquidation des droits et que les droits liquidés ont été versés.

Toutefois, lorsque l'acte ne comporte pas tous les éléments nécessaires à la liquidation des droits et à défaut de le compléter par les parties par les éléments nécessaires, l'acte est remis aux parties, après en avoir établi une copie certifiée conforme à l'original. L'inspecteur peut, le cas échéant, procéder, comme prévu à l'article 18, à l'engagement de la procédure de taxation d'office (cf. infra, page 126 et suiv.).

- de retenir, après son enregistrement, l'acte portant mutation ou cession d'un immeuble, jusqu'à présentation d'une attestation des services de recouvrement justifiant du paiement des impôts et taxes grevant ledit immeuble se rapportant à l'année de mutation ou de cession et aux années antérieures.

Les copies d'actes enregistrés ne peuvent être délivrées qu'aux parties aux actes ou à leurs ayants cause à titre universel, c'est-à-dire les héritiers et les légataires du défunt. Pour toute autre personne, les copies d'actes ne peuvent être délivrées que sur ordonnance du juge obtenue à cet effet.

SECTION V : OBLIGATIONS COMMUNES

Ces obligations sont prévues par l'article 14 des dispositions relatives aux droits d'enregistrement.

Paragraphe 1 : Enregistrement des actes préalablement à leur inscription à la conservation foncière

En vertu des dispositions de l'article 14 (I) des dispositions relatives aux droits d'enregistrements, le conservateur de la propriété foncière et des

hypothèques ne peut recevoir, pour inscription sur les livres fonciers, aucun acte obligatoirement assujéti à l'enregistrement qui n'aurait pas été préalablement soumis à cette formalité.

Paragraphe 2 : Production de pièces administratives pour certaines opérations

1- L'article 14 (II- III et VII) des dispositions précitées interdisent aux notaires, aux adoul, aux conservateurs de la propriété foncière et des hypothèques et aux inspecteurs des impôts chargés de l'enregistrement de dresser, de recevoir ou d'enregistrer les actes, ci-après, non appuyés des pièces et autorisations administratives requises :

- les actes constatant les opérations visées par le dahir du 26 septembre 1963 relatif au contrôle des opérations immobilières à réaliser par certaines personnes et portant sur des propriétés agricoles rurales ou par le dahir de même date fixant les conditions de reprise par l'Etat des lots de colonisation.

L'enregistrement des actes ci-dessus ne peut être effectué que sur production d'une autorisation administrative délivrée par les autorités locales compétentes ;

- les actes afférents aux opérations de vente, de location ou de partage visées aux articles 1^{er} et 58 de la loi n° 25-90 relative aux lotissements, groupes d'habitation et morcellement.

L'enregistrement de ces actes est subordonné à la présentation :

- ✓ soit du procès-verbal de réception provisoire du lotissement ou de l'autorisation préalable de morcellement ;
- ✓ soit d'une attestation délivrée par le président du conseil communal certifiant que l'opération n'est pas soumise à la loi n° 25-90 précitée ;

- les actes portant sur une opération contraire aux dispositions de la loi n° 34-94 relative à la limitation du morcellement des propriétés agricoles situées à l'intérieur des périmètres d'irrigation et des périmètres de mise en valeur en bour.

L'enregistrement des actes en question ne peut être effectué que sur présentation d'une attestation administrative délivrée par le ministère chargé de l'Agriculture, justifiant que l'opération n'est pas contraire aux dispositions de la loi n° 34-94 précitée ;

2) En vertu des dispositions de l'article 14 (IV), les notaires et les adoul doivent, préalablement à la rédaction des actes, se faire présenter, par les parties, une attestation des services de recouvrement justifiant le paiement des impôts et taxes grevant le bien immeuble, objet de la mutation ou de cession.

Paragraphe 3 : Obligation d'information des redevables

Les notaires, les fonctionnaires exerçant des fonctions notariales, les adoul, les notaires hébraïques et toute personne ayant concouru à la rédaction d'un acte sujet à l'enregistrement, doivent donner lecture aux parties des dispositions des articles 15, 21 (II) et 25 relatives, respectivement :

- au droit de contrôle, par l'administration, des prix et valeurs déclarés ;
- aux sanctions applicables en cas de dissimulation dans le prix et les diverses évaluations déclarées dans les actes et conventions ;
- aux sanctions pour fraude ou complicité de fraude donnant lieu à la perception de droits moins élevés.

Paragraphe 4 : Bureaux compétents

Les parties aux actes sous seing privé doivent obligatoirement enregistrer leurs actes aux bureaux compétents, à savoir :

- au bureau de la situation des immeubles, des fonds de commerce ou de clientèles en ce qui concerne les mutations, les cessions de droit au bail, ainsi que les baux, quel qu'en soit la durée portant sur de tels biens.

Toutefois, lorsqu'une même convention a pour objet des biens situés dans le ressort de différents bureaux, la formalité de l'enregistrement peut être accomplie dans l'un quelconque de ces bureaux ;

- au bureau dans le ressort duquel se trouve le siège social de la société ou du G.I.E., en ce qui concerne les actes sous seing privé constatant la formation, la prorogation, la transformation ou la dissolution d'une société ou d'un G.I.E., l'augmentation ou la réduction de leur capital, ainsi que les actes portant cession d'actions ou de parts sociales dans les sociétés ou de parts dans les G.I.E.

Les adoul et les notaires doivent enregistrer leurs actes authentiques au bureau de l'enregistrement situé dans le ressort de la juridiction dont ils relèvent.

Doit être également effectué dans le même bureau, le dépôt du double des actes sous seing privé rédigés par les notaires.

CHAPITRE V : DROIT DE CONTROLE ET PROCEDURE DE RECTIFICATION

SECTION I : DROIT DE CONTROLE

L'article 15 des dispositions relatives aux droits d'enregistrement confère à l'administration le droit de rectification des prix ou déclarations estimatives lorsqu'il s'avère que ces prix ou déclarations ne paraissent pas conformes à la valeur vénale des biens ou des droits qui en font l'objet à la date des actes et conventions.

Le contrôle porte sur l'ensemble des actes et conventions obligatoirement soumis à l'enregistrement.

La rectification est effectuée selon une procédure contradictoire, telle que prévue à l'article 17 des dispositions relatives aux droits d'enregistrement (cf. infra, page 120 et suiv.).

SECTION II : DROIT DE COMMUNICATION

Paragraphe 1 : Objet du droit de communication

Pour la détermination de l'assiette et du contrôle des droits d'enregistrement, l'administration des impôts peut exercer le droit de communication prévu à l'article 16 des dispositions relatives aux droits d'enregistrement.

En effet, les dispositions de cet article prévoient expressément que :

"Pour permettre de relever tout renseignement utile en vue de l'assiette et du contrôle de l'impôt, l'administration fiscale peut demander communication de l'original ou délivrance d'une reproduction sur support magnétique ou sur papier :

"**a)** des documents de service ou comptables détenus par les administrations de l'Etat, les collectivités locales, les établissements publics et tout organisme soumis au contrôle de l'Etat, sans que puisse être opposé le secret professionnel ;

"**b)** des livres et documents dont la tenue est rendue obligatoire par les lois en vigueur, ainsi que tous actes écrits, registres et dossiers détenus

"ou conservés par les personnes physiques ou morales dans le cadre de leur "activité professionnelle".

Paragraphe 2 : Personnes soumises au droit de communication

Sont soumis au droit de communication :

- les collectivités publiques ;
- les administrations publiques ;
- les collectivités locales (communes urbaines et rurales) ;
- les établissements publics (offices, régies, bureau, etc.) ;
- tout organisme soumis au contrôle de l'Etat ;
- les personnes physiques et morales exerçant une activité professionnelle.

Les personnes et entités soumises au droit de communication ne peuvent opposer le secret professionnel aux agents des impôts habilités à cet effet.

Paragraphe 3 : Mise en œuvre du droit de communication

La demande de communication doit être formulée par écrit et comporter l'adresse complète et le numéro de téléphone du service qui l'a envoyée.

Le droit de communication s'exerce, en principe, sur place et dans les locaux des personnes physiques et morales concernées.

Toutefois, ces personnes peuvent, si elles le désirent, fournir par écrit les renseignements exigés ou remettre aux agents habilités, contre récépissé, les documents requis.

Paragraphe 4 : Etendue du droit de communication

Le droit de communication porte sur :

- les documents de service ou comptables détenus par les collectivités publiques et les organismes soumis au contrôle de l'Etat ;

- les livres et les documents dont la tenue est prescrite par les lois en vigueur, notamment le code de commerce et la loi relative aux obligations comptables des commerçants (livre journal, livres des inventaires, correspondances reçues et copies des lettres envoyées) ;

- les actes, écrits, registres et dossiers détenus ou conservés par les personnes physiques ou morales dans le cadre de leurs obligations professionnelles.

SECTION III : PROCEDURE DE RECTIFICATION

La procédure de rectification des prix ou déclarations estimatives exprimés dans les actes, prévue à l'article 17 des dispositions relatives aux droits d'enregistrement, est suivie selon les mêmes règles que la procédure dite normale, applicable en matière des autres impôts et taxes (I.S., I.G.R. et T.V.A.)

A ce titre, l'article 17 (II) précité fait renvoi aux articles 39 (II, III, IV, V et VI), 40 et 41 (I, II, III et IV – 1^{er} alinéa) de la loi n° 24-86 relative à l'I.S.

Cette procédure comporte deux étapes : l'une dite administrative et l'autre judiciaire.

Paragraphe 1 : Etape dite administrative

L'étape administrative consiste en une procédure contradictoire comprenant six phases :

- première notification ;
- réponse du contribuable à la première notification ;
- deuxième notification ;
- réponse du contribuable à la deuxième notification ;
- pourvoi devant la commission locale de taxation (C.L.T.) ;
- pourvoi devant la commission nationale du recours fiscal (C.N.R.F.).

I.- Première notification

Le premier alinéa de l'article 17 précité prévoit que, dans le cas où l'inspecteur des Impôts chargé de l'enregistrement est amené à rectifier les prix ou les valeurs déclarés dans les actes et conventions, il notifie au contribuable, par lettre recommandée avec accusé de réception ou par remise en main propre, par l'intermédiaire des agents assermentés de l'administration fiscale, des agents du greffe, des huissiers de justice ou par voie administrative, la nouvelle base devant servir d'assiette à la liquidation des droits, ainsi que le montant des droits complémentaires résultant de cette base.

Cette première notification a pour effet d'interrompre la prescription quadriennale en vertu des dispositions de l'article 27 (II- b). (Cf. infra, page 134 et suiv.).

II.- Réponse du contribuable à la première notification

Le contribuable dispose d'un **délai de trente (30) jours** pour donner son accord, présenter ses observations ou ses propositions sur la base qui lui a été notifiée.

A défaut de réponse dans le délai prescrit ou en cas de réponse hors délai, les droits complémentaires sont émis par voie d'ordre de recette, sans préjudice de l'application des sanctions prévues aux articles 21 (I) et 23 des dispositions relatives aux droits d'enregistrement et ne peuvent être contestés que dans le cadre du recours préalable devant l'administration, dans les conditions prévues à l'article 28 des dispositions précitées.

A cet effet, le contribuable peut adresser sa réponse, par lettre recommandée avec accusé de réception, ou la remettre contre récépissé à l'inspecteur des impôts chargé de l'enregistrement dans le **délai franc de trente (30) jours**.

Pour le calcul de ce délai de trente (30) jours, ni le premier jour, ni le dernier jour ne sont comptés.

Quand la réponse est envoyée par voie postale, le cachet de la poste fait foi.

Dans sa réponse, le contribuable peut :

- soit accepter la nouvelle base qui lui a été notifiée, auquel cas, les droits complémentaires et la pénalité de 15% sont mis en recouvrement ;
- soit contester partiellement ou totalement la nouvelle base qui lui a été notifiée.

III.- Deuxième notification

L'inspecteur notifie au contribuable dans un nouveau **délai franc de soixante (60) jours maximum** suivant la date de réception de la réponse du contribuable les motifs de son rejet partiel ou total, ainsi que la base qui lui paraît devoir être retenue pour le calcul des droits, en lui faisant connaître que cette base sera définitive, s'il ne se pourvoit pas devant la C.L.T. dans un **délai de trente (30) jours** à compter de la date de réception de cette deuxième lettre de notification.

La procédure de redressement est frappée de nullité en cas de défaut de notification par l'inspecteur des motifs de rejet et de la base retenue dans **le délai de soixante (60) jours précité**.

Toutefois, cette nullité doit être soulevée par le contribuable et ne peut être invoquée pour la première fois devant la C.N.R.F.

IV.- Réponse du contribuable à la deuxième notification

Lorsque le contribuable accepte les redressements qui lui sont notifiés, les droits complémentaires sont mis en recouvrement.

Lorsque le contribuable ne répond pas à la deuxième notification dans le **délai de trente (30) jours** qui lui est imparti ou répond hors délai, les droits complémentaires sont émis par voie d'ordre de recette et ne peuvent être contestés que dans les conditions de l'article 28 des dispositions relatives aux droits d'enregistrement.

Le contribuable qui se pourvoit devant la C.L.T., **doit le formuler expressément dans sa demande** adressée à l'inspecteur compétent qui se charge de la préparation et de la transmission du dossier à ladite commission.

A défaut de demande expresse de pourvoi par le contribuable devant la C.L.T., les droits complémentaires sont mis en recouvrement.

V.- Pourvoi devant la C.L.T.

L'article 40 de la loi n° 24-86 précitée fixe la composition et les attributions des C.L.T. Ces commissions statuent sur les litiges qui leur sont soumis et doivent se déclarer incompétentes sur les questions qu'elles estiment portant sur l'interprétation des dispositions législatives ou réglementaires.

La C.L.T. dispose d'un **délai de 24 mois**, à compter de la date de l'introduction du recours pour rendre ses décisions. Si à l'expiration de ce délai, celle-ci n'a pas rendu sa décision, l'inspecteur compétent informe le contribuable, dans les formes prévues à l'article 50 bis de la loi n° 24-86 précitée, de l'expiration de ce délai et de son droit de saisir la C.N.R.F. dans un **délai de 60 jours** à compter de la date de notification de la lettre d'information.

A défaut de présentation, par le contribuable, du recours devant la C.N.R.F. dans le délai précité, l'inspecteur établit les droits complémentaires d'après les bases arrêtées dans la deuxième notification.

Ces droits ne peuvent être contestés que dans les conditions de l'article 28 des dispositions relatives aux droits d'enregistrement.

Si la décision de la C.L.T. intervient dans le délai de 24 mois qui lui est imparti, **l'inspecteur notifie cette décision au contribuable** selon les formes prévues à l'article 50 bis la loi n° 24-86 précitée.

La décision de la C.L.T. doit être détaillée et motivée, en application des dispositions de l'article 40 de la loi n° 24-86 susvisée.

VI.- Pourvoi devant la C.N.R.F.

L'article 41 de la loi n° 24-86 précitée fixe la composition et la compétence de la C.N.R.F.

Cette commission statue sur les litiges qui lui sont soumis et doit se déclarer incompétente sur les questions qu'elle estime portant sur l'interprétation des dispositions législatives ou réglementaires.

L'article 39 (IV et V) de la même loi fixe les conditions et les modalités dans lesquelles le contribuable ou l'administration peuvent saisir la C.N.R.F.

Le recours du contribuable ou de l'administration devant la C.N.R.F. est présenté sous forme de requête **adressée directement à ladite commission** par lettre recommandée avec accusé de réception, **dans un délai de 60 jours** suivant la date de notification de la décision de la C.L.T. au contribuable.

Cette requête définit l'objet du désaccord et contient un exposé des arguments invoqués.

Le défaut de recours dans le délai ci-dessus est considéré comme une acceptation tacite de la décision de la C.L.T.

Lorsque le contribuable ou l'administration saisit la C.N.R.F., celle-ci :

- en informe l'autre partie dans les formes prévues à l'article 50 bis précité dans un **délai de trente (30) jours** suivant la date de réception du recours, en lui communiquant copie de la requête dont elle a été saisie ;

- demande à l'administration par lettre recommandée avec accusé de réception de lui transmettre le dossier dans le **délai de trente (30) jours** suivant la date de réception de ladite demande ;

- informe les parties de la date à laquelle elle tiendra sa réunion **trente (30) jours** au moins avant cette date.

Le défaut de communication du dossier fiscal, objet du litige, par l'administration à la C.N.R.F. a pour conséquence de fixer les redressements :

- soit sur la base déclarée ou acceptée par le contribuable, si celui-ci a présenté son recours devant la C.N.R.F. dans le délai légal ;
- soit sur la base arrêtée par la C.L.T., si le contribuable n'a pas présenté son recours devant la C.N.R.F. dans le délai légal.

Sont immédiatement émis par voie d'ordre de recette les droits complémentaires devenus exigibles :

- pour défaut de réponse à la première notification ou de recours devant la C.L.T. ou la C.N.R.F. dans les délais prescrits ;
- pour les redressements n'ayant pas fait l'objet d'observations de la part du contribuable ;
 - après accord établi, par écrit, au cours de la procédure contradictoire ;
- après décision définitive de la C.N.R.F.

Le délai maximum qui doit s'écouler entre la date d'introduction d'un recours devant la C.N.R.F. et celle de la décision qui est prise à son sujet est fixé à **douze (12) mois**.

A défaut, aucune rectification ne peut être apportée à la déclaration du contribuable ou à la base retenue par l'administration en cas de taxation d'office pour défaut de déclaration.

Toutefois, dans le cas où le contribuable aurait donné son accord partiel sur les bases notifiées par l'administration fiscale, c'est la base résultant de cet accord qui est retenue.

La décision de la sous-commission doit être détaillée, motivée et notifiée aux parties par le magistrat assurant le fonctionnement de cette commission, dans les formes prévues à l'article 50 bis de la loi n° 24-86 précitée et dans les **trente (30) jours suivant la date de la décision**.

Paragraphe 2 : Etape judiciaire

L'étape judiciaire comprend deux phases :

- ❖ phase du recours devant le tribunal administratif ;
- ❖ phase d'appel contre le jugement rendu.

I.- Première phase : Recours devant le tribunal administratif

Le tribunal administratif est compétent pour recevoir le recours du contribuable qui conteste les impositions émises au vu de la décision rendue par la C.N.R.F. dans un **délai de soixante (60) jours** suivant la date de mise en recouvrement des droits complémentaires.

Le contribuable peut également tenter un recours devant le tribunal administratif contre la décision de la C.L.T., devenue définitive pour défaut de recours devant la C.N.R.F. dans le **délai de 60 jours**.

Pour sa part, l'administration peut présenter son recours devant le tribunal administratif dans le **même délai de 60 jours** suivant la date de mise en recouvrement des droits complémentaires, si elle estime que la décision de la C.N.R.F. n'est pas fondée, aussi bien pour les questions de fait que pour les questions de droit.

L'administration peut également présenter son recours judiciaire dans le **délai de 60 jours** suivant la date de notification de la décision de la C.N.R.F., lorsque celle-ci ne donne pas lieu à l'émission d'ordre de recette.

II.- Deuxième phase : Appel contre le jugement rendu

En vertu de l'article 45 de la loi n° 41-90, promulguée par le dahir n° 1-91-225 du 10 septembre 1993 instituant les tribunaux administratifs, les décisions du tribunal administratif peuvent faire l'objet d'appel devant la chambre administrative de la cour suprême.

Ce recours doit être exercé, aussi bien par le contribuable que par l'administration dans le **délai de trente (30) jours**, suivant la date de notification du jugement rendu par le tribunal administratif, en application de l'article 134 du code de procédure civile.

SECTION IV : TAXATION D'OFFICE

L'article 18 des dispositions relatives aux droits d'enregistrement prévoit les cas pour lesquels la procédure de taxation d'office est engagée et le déroulement de cette procédure.

Paragraphe 1 : Cas d'application de la taxation d'office

Il est fait application de la procédure de taxation d'office dans les deux cas suivants :

I.- Défaut de présentation des actes à l'enregistrement

Lorsque les parties ne présentent pas à l'enregistrement les actes obligatoirement assujettis à cette formalité ou ne souscrivent pas leur déclaration, les droits exigibles sur ces actes et déclarations ne peuvent être mis en recouvrement qu'après épuisement de la procédure de taxation d'office prévue à l'article 18, telle que décrite au paragraphe 2 ci-dessous.

Par contre, il n'y a pas lieu d'appliquer la procédure de taxation d'office lorsque les parties ont déposé volontairement leurs actes ou déclarations et que les droits exigibles n'ont pas été acquittés. Dans ce cas, les droits et, le cas échéant, les pénalités, l'amende et la majoration sont immédiatement mis en recouvrement et ne peuvent être contestés que par voie de réclamation dans le cadre de l'article 28 des dispositions relatives aux droits d'enregistrement.

II.- Manque d'éléments nécessaires à la liquidation des droits

La procédure de taxation d'office est également engagée lorsque l'acte présenté à l'enregistrement ne comporte pas les éléments nécessaires à la liquidation des droits.

C'est le cas, notamment :

- d'une vente qui ne comporte pas l'indication du prix ou d'une charge augmentative de ce prix ;
- d'une donation ou d'un échange sans estimation des biens donnés ou échangés.

Paragraphe 2 : Déroulement de la procédure

Préalablement à la mise en recouvrement des droits qui seraient exigibles dans les cas prévus au paragraphe 1 ci-dessus, l'inspecteur des impôts compétent invite le contribuable concerné, par lettre notifiée dans les formes prévues à l'article 50 bis de la loi n° 24-86 relative à l'I.S. à déposer ou à compléter son acte ou sa déclaration dans le **délai de 30 jours** suivant la date de réception de ladite lettre.

Si le contribuable ne dépose pas l'acte ou la déclaration ou ne fournit pas les éléments nécessaires à la liquidation des droits dans le délai prescrit, l'administration l'informe dans les mêmes formes prévues à l'article 50 bis de la loi susvisée que les droits seront établis d'office, s'il ne dépose pas son acte ou sa déclaration ou s'il ne produit pas les éléments demandés dans un

nouveau **délai de 30 jours** suivant la date de réception de la deuxième lettre d'information.

Les droits mis en recouvrement suite à la taxation d'office ne peuvent être contestés que dans les conditions précisées à l'article 28 des dispositions relatives aux droits d'enregistrement.

SECTION V : PRESOMPTIONS DE MUTATION

L'article 19 des dispositions relatives aux droits d'enregistrement permet à l'administration fiscale de réclamer les droits dus, au titre d'une mutation, sur la base de présomptions révélant un changement de la personne du propriétaire, indépendamment de l'inscription sur les livres fonciers.

Paragraphe 1 : Changement de la personne du propriétaire

En matière d'immeubles, les présomptions sur lesquelles l'administration fiscale peut se fonder pour établir qu'il y a mutation, passible des droits d'enregistrement sont constituées par :

- l'inscription du nouveau possesseur sur les rôles de la taxe urbaine et de la taxe d'édilité ;
- et les paiements effectués par lui, à ce titre.

Il convient de remarquer, à ce sujet, qu'en vertu de l'article 19 (I) des dispositions précitées, la présomption de mutation ne peut être établie que suite à plusieurs paiements de ces taxes. Le paiement desdites taxes au titre d'une seule année n'est pas suffisant pour établir la présomption de mutation.

En matière de fonds de commerce, la mutation est suffisamment établie pour l'application des droits d'enregistrement par :

- tous écrits et annonces qui révèlent l'existence de cette mutation ou qui sont destinés à la rendre publique (exemple inscription au registre de commerce) ;
- le paiement de toutes contributions imposées au nouveau possesseur soit par l'Etat, soit par les collectivités locales ou leurs groupements.

Paragraphe 2 : Exigibilité des droits indépendamment de l'inscription sur les livres fonciers

En vertu de l'article 19 des dispositions relatives aux droits d'enregistrement, tout acte, tout jugement et toute convention même verbale

ayant pour objet de constituer, de transmettre, de déclarer, de modifier ou d'éteindre un droit réel portant sur un immeuble immatriculé est considéré, pour l'application des droits d'enregistrement comme réalisant cette constitution, transmission, déclaration, modification ou extinction dudit droit réel, même en l'absence d'inscription sur les livres fonciers.

Ainsi, une vente d'immeuble est parfaite et réalise le transfert de cet immeuble, même si cette vente n'a pas été inscrite sur le titre foncier du bien vendu.

CHAPITRE VI : SANCTIONS

Les infractions donnant lieu à l'application des sanctions fiscales prévues par les articles 20 à 26 des dispositions relatives aux droits d'enregistrement sont les suivantes :

- défaut ou retard dans le dépôt des actes et déclarations ;
- rectification de la base imposable ;
- non respect des conditions d'exonération ou de réduction des droits ;
- paiement tardif des droits ;
- infractions relatives au droit de communication ;
- fraude ou complicité de fraude ;
- infractions commises par les notaires.

SECTION I : SANCTION POUR DEFAUT OU RETARD DANS LE DEPOT DES ACTES ET DECLARATIONS

Le délai de dépôt des actes et déclarations au bureau de l'enregistrement compétent est fixé à **trente (30) jours ou trois (3) mois**, en application de l'article 5 des dispositions relatives aux droits d'enregistrement.

Le défaut ou le retard de dépôt des actes et déclarations obligatoirement assujettis à l'enregistrement est passible d'une pénalité fixée à 15 % du montant des droits simples exigibles avec un minimum de 100 dirhams.

SECTION II : SANCTIONS APPLICABLES EN CAS DE RECTIFICATION DE LA BASE IMPOSABLE

L'article 21 des dispositions relatives aux droits d'enregistrement prévoit des sanctions applicables en cas de :

- redressement pour insuffisance de prix ou de valeurs ;

- dissimulation du prix ou du véritable caractère du contrat.

Paragraphe 1 : Cas de redressement pour insuffisance de prix

Lorsque, à l'issue d'un contrôle fiscal, des rectifications sont apportées aux prix ou déclarations estimatives en application de l'article 15 des dispositions relatives aux droits d'enregistrement, le complément de droit est majoré d'une pénalité de 15 %.

Il y a insuffisance de prix lorsque le prix énoncé à l'acte, bien que résultant de l'accord des parties, est inférieur à la valeur vénale réelle des biens transmis.

On entend par valeur vénale d'un bien le prix que peut produire la cession de ce bien dans les conditions normales du marché.

Paragraphe 2 : Cas de dissimulation du prix ou du véritable caractère du contrat

En vertu de l'article 21 (II) des dispositions précitées, il est dû une pénalité de 100 % avec un minimum de 1.000 dirhams, sans préjudice de l'application, le cas échéant, de l'amende et de la majoration prévues à l'article 23 des dispositions relatives aux droits d'enregistrement dans les cas suivants :

➤ dissimulation dans le prix ou les charges d'une vente d'immeuble, de fonds de commerce ou de clientèle, dans les sommes ou indemnités perçues par le cédant d'un droit au bail portant sur tout ou partie d'un immeuble ou dans la soulte d'un échange ou d'un partage d'immeubles, ainsi que dans les diverses évaluations faites dans les actes ou les déclarations ;

➤ dissimulation du véritable caractère des contrats ou des conventions et les omissions totales ou partielles dans les actes ou les déclarations ayant entraîné la liquidation de droits d'un montant inférieur à celui qui était réellement dû.

La dissimulation de prix consiste dans le fait de porter dans l'acte un prix, une indemnité ou une soulte inférieurs à ceux réellement convenus. Elle se distingue de l'insuffisance de prix par l'intention de fraude dont la preuve doit être fournie par l'administration.

La dissimulation de prix se distingue également de la dissimulation du véritable caractère du contrat qui consiste à présenter une convention sous les apparences de stipulations donnant ouverture à des droits moins élevés.

Il en est ainsi, par exemple :

- d'une donation déguisant une vente ;
- ou d'un marché de travaux dissimulant une mutation d'immeuble.

Dans ce cas, l'administration est fondée à donner la véritable qualification aux actes précités qui dissimulent la portée véritable des contrats et conventions avec application de la pénalité de 100 %, sans préjudice de l'amende et de la majoration prévues à l'article 23 des dispositions relatives aux droits d'enregistrement.

La dissimulation de prix doit être établie par l'administration par tous moyens de preuve dont elle dispose (preuve littérale, aveu écrit, etc.).

SECTION III : SANCTIONS POUR NON RESPECT DES CONDITIONS D'EXONERATION OU DE REDUCTION DES DROITS

Certains actes d'acquisition de biens immeubles bénéficient soit de l'exonération des droits d'enregistrement, soit de la réduction de ces droits, sous réserve de certaines conditions.

Le non respect de ces conditions d'exonération ou de réduction des droits entraîne l'application des droits liquidés au tarif de 5 %, augmenté d'une pénalité égale à 15 % du montant de ces droits, de l'amende de 10% et de la majoration de 5 % pour le premier mois de retard et de 0,50% par mois ou fraction de mois supplémentaire prévues à l'article 23 susvisé.

La majoration de 5 % et de 0,50 % précitée est calculée à l'expiration du délai de trente (30) jours suivant la date de l'acte d'acquisition.

L'article 22 énumère les différents cas de non respect d'exonération ou de réduction des droits donnant lieu à l'application des sanctions précitées, à savoir :

- le défaut de réalisation du projet de lotissement ou de construction de locaux à usage d'habitation, commercial, professionnel ou administratif dans le délai de sept (7) ans (cf. supra, page 110) ;

- le défaut de réalisation du projet d'investissement autre que de lotissement ou de construction dans le délai de trente six (36) mois (cf. supra, page 71 et suiv.) ;

- le défaut de remise par la société de crédit-bail au preneur du bien immeuble acquis ou construit dans les délais d'un an ou de trois (3) ans, selon les cas (cf. supra, page 73) ;

- la cession par les entreprises installées dans les zones franches d'exportation avant l'expiration du délai de dix (10) ans de terrains acquis en exonération des droits d'enregistrement et nécessaires à la réalisation de leur projet d'investissement (cf. supra, page 73).

SECTION IV : SANCTIONS POUR PAIEMENT TARDIF DES DROITS

Le paiement des droits effectué à l'expiration du délai légal donne lieu à l'application d'une amende de 10 % du montant de ces droits et d'une majoration de 5 % pour le premier mois de retard et de 0,50 % par mois ou fraction de mois supplémentaire, écoulé entre la date d'exigibilité et celle du paiement.

L'amende et la majoration précitées sont liquidées sur le principal des droits avec un minimum de 100 dirhams.

SECTION V : SANCTIONS APPLICABLES AUX INFRACTIONS RELATIVES AU DROIT DE COMMUNICATION

En vertu de l'article 16 des dispositions relatives aux droits d'enregistrement, l'administration a le droit de demander aux collectivités publiques et aux personnes physiques ou morales exerçant une activité professionnelle, communication de l'original ou la délivrance d'une copie de tout document, acte et écrit de nature à lui permettre de relever tout renseignement nécessaire à la liquidation des droits ou à la rectification de la base imposable.

Lorsque la partie saisie ne présente pas les documents demandés, il lui est adressé une lettre, dans les formes prévues à l'article 50 bis de la loi n° 24-86 relative à l'I.S., l'invitant à satisfaire à la demande de communication des pièces dans un délai de 15 jours, à compter de la date de réception de ladite lettre.

A défaut de présentation des documents demandés dans le délai précité, la partie concernée est sanctionnée par une amende de 2.000 dirhams et l'administration l'informe de cette sanction, par lettre notifiée dans les formes prévues à l'article 50 bis de la loi n° 24-86 précitée et lui accorde un

délai supplémentaire de 15 jours, à compter de la réception de ladite lettre pour s'exécuter ou justifier le défaut de présentation des documents.

Si le défaut de présentation des documents demandés n'a pas été justifié, la partie concernée est, en outre, sanctionnée par une astreinte de 100 dirhams par jour de retard, dans la limite de 1.000 dirhams.

L'amende et l'astreinte prévues ci-dessus sont émises par voie d'ordre de recette.

Ne sont pas concernés par ces sanctions, les administrations de l'Etat, les collectivités locales et les cadis chargés du Taoutiq.

SECTION VI : SANCTIONS EN CAS DE FRAUDE OU COMPLICITÉ DE FRAUDE

Lorsque dans un acte de donation entre vifs, le lien de parenté entre le donateur et les donataires a été inexactement indiqué, en vue de bénéficier du taux de 1 %, les parties sont redevables, outre des droits simples exigibles, d'une pénalité égale à 100 % de ces droits et, éventuellement, de l'amende de 10 % pour paiement tardif et de la majoration de 5 % pour le premier mois de retard et de 0,50 % par mois ou fraction de mois supplémentaire, **calculée à l'expiration du délai de 30 jours à compter de la date de l'acte de donation.**

Par ailleurs et en vertu de l'article 25 (II) des dispositions relatives aux droits d'enregistrement, les personnes qui auraient fourni aide et assistance aux parties dans l'utilisation de manœuvres destinées à éluder le paiement de l'impôt, ou qui seraient les instigateurs de ces manœuvres encourrent, indépendamment de l'action disciplinaire si elles remplissent une fonction publique, une pénalité égale à 100 % du montant des droits simples exigibles.

SECTION VII : SANCTIONS POUR INFRACTIONS COMMISES PAR LES NOTAIRES¹

Les notaires sont tenus de mentionner dans les expéditions qu'ils délivrent aux parties, les références comptables de la quittance de paiement des droits par la transcription littérale et entière de cette quittance.

Toute infraction à cette obligation est passible d'une amende de 100 dirhams.

¹ Sous réserve des sanctions encourues en cas de complicité de fraude, les adoul ne sont passibles que des sanctions prévues par le texte portant réglementation de leur profession. Cf. dahir n° 1.81.332 du 11 regeb 1402 (6 mai 1982) portant promulgation de la loi n° 11.81 portant réglementation de la profession des adoul, de la réception des déclarations et de leur rédaction, articles 16 et suiv. Ils ne sont passibles de sanctions fiscales, qu'en cas de fraude ou de complicité de fraude.

Par ailleurs, les notaires ne peuvent délivrer aux parties à l'acte aucune grosse, copie ou expédition que si la minute a été préalablement enregistrée, sous peine d'encourir une amende de 250 dhs par infraction.

Enfin, les notaires sont tenus d'enregistrer les actes dont ils ont assuré la rédaction et de verser en même temps les droits dus dans le délai prescrit et de présenter les registres minutes, aux fins de visa par l'inspecteur des impôts chargé de l'enregistrement.

Le non respect de ces obligations rend les notaires personnellement redevables des droits simples, ainsi que de la pénalité de 15 %, de l'amende de 10 % et de la majoration de 5 % pour le premier mois de retard et de 0,50 % par mois ou fraction de mois supplémentaire, prévues aux articles 20 et 23 précités.

CHAPITRE VII : DELAIS DE PRESCRIPTION, RECLAMATION, DEGREVEMENT ET RESTITUTION

SECTION I.- DELAIS DE PRESCRIPTION

En vertu de l'article 27 des dispositions relatives aux droits d'enregistrement, l'administration peut :

- ❖ dans un délai de 15 ans, réclamer les droits, pénalités, amendes et majorations ;
- ❖ dans un délai de 4 ans, réparer les omissions, insuffisances ou erreurs commises au préjudice du Trésor.

Paragraphe 1 : Délai de prescription de quinze (15) ans

L'administration ne peut réclamer les droits, pénalités et majorations qu'à l'intérieur d'un délai de quinze (15) ans, **à compter de leur date en ce qui concerne :**

- les actes et conventions non enregistrés ;
- les dissimulations mobilières et immobilières, matériellement établies.

Par ailleurs, l'administration ne peut demander les droits, pénalités et majorations devenus exigibles pour non respect par les contribuables des conditions d'exonération ou de réduction des droits, qu'à l'intérieur du même

délai de quinze (15) ans, **à compter de la date d'enregistrement des actes concernés.**

Le délai de 15 ans est interrompu par la mise en recouvrement des droits exigibles.

Paragraphe 2 : Délai de prescription de quatre (4) ans

L'administration dispose d'un délai de quatre (4) ans à compter de la date de l'enregistrement de l'acte ou de la convention pour :

- procéder, s'il y a lieu, à la **réparation des insuffisances de perception, des erreurs et omissions totales ou partielles relevées dans la liquidation des droits.**

Cette réparation est effectuée, **sans notification préalable**, par la mise en recouvrement des droits exigibles avant l'expiration du délai de 4 ans.

Ce délai de prescription est interrompu par la mise en recouvrement des droits ;

- exercer le droit de contrôle prévu à l'article 15 des dispositions relatives aux droits d'enregistrement et procéder au redressement des insuffisances de prix ou des déclarations estimatives exprimées dans les actes et conventions.

Ce délai de prescription est interrompu par la notification prévue à l'article 17 (I) des dispositions relatives aux droits d'enregistrement.

SECTION II.- PROCEDURE DE RECLAMATION

Paragraphe 1 : Délai d'introduction des réclamations

En application de l'article 28 des dispositions relatives aux droits d'enregistrement, le redevable qui conteste tout ou partie des droits mis à sa charge doit adresser, au préalable, une réclamation au service local des impôts compétent dans le **délai de six (6) mois** qui court à compter de la date de mise en recouvrement des sommes contestées.

Paragraphe 2 : Intervention de la décision

- Délai pour statuer

L'administration statue sur la réclamation à l'intérieur du **délai de six (6) mois**, à compter de la date à laquelle elle a été présentée.

- **Motivation de la décision**

La décision de l'administration doit, d'une part, indiquer les motifs justifiant le rejet total ou partiel de la demande et, d'autre part, être notifiée par le service compétent au redevable lui-même ou à son mandataire.

- **Recours juridictionnel**

La date de réception de la décision administrative sert de point de départ au délai d'un mois dont dispose le redevable pour saisir, éventuellement, la juridiction compétente.

Par ailleurs, le défaut de réponse de l'administration dans le délai légal, équivaut au rejet de la réclamation et ouvre au redevable le droit de saisir le tribunal administratif compétent dans le délai d'un mois qui court à compter de la date d'expiration du délai de réponse de six (6) mois.

Toutefois, l'expiration de ce délai ne dispense pas l'administration de statuer et de notifier sa décision au redevable qui, en cas de dégrèvement partiel, lui ouvre le droit s'il n'a pas encore saisi le tribunal compétent, de le faire dans le **délai d'un (1) mois** à partir de la réception de la notification de la décision administrative.

Par ailleurs, la réclamation du redevable ne fait pas obstacle au recouvrement des sommes exigibles et, éventuellement, à la poursuite de la procédure de recouvrement forcé desdites sommes, sous réserve de restitution totale ou partielle des droits indûment perçus, après décision de l'administration ou du jugement du tribunal rendu de manière définitive.

SECTION III : RESTITUTION DES DROITS

Dans le cadre de l'harmonisation des droits d'enregistrement avec les autres impôts et taxes et du renforcement des garanties accordées aux contribuables, **le délai de restitution est fixé à quatre (4) ans**, à compter de la date de la perception des droits d'enregistrement.

La règle de restitution s'applique aux cas suivants :

Paragraphe 1 : Restitution pour erreur dans la liquidation des droits

En vertu de l'article 29 (I) des dispositions précitées, la restitution des droits est possible lorsque ces droits sont perçus indûment. Il en est ainsi, notamment :

- en cas d'application inexacte de la loi ou des tarifs, par suite d'erreur incombant à l'administration ;
- par suite d'une erreur imputable aux parties, à condition que les intéressés apportent la preuve de l'existence de l'erreur matérielle.

Tel est le cas lorsque les parties indiquent un âge erroné de l'usufruitier ou du nu-propiétaire dans un acte d'échange ou de donation.

Paragraphe 2 : Restitution pour résolution, annulation et rescision des contrats

I.- Résolution

La résolution est un anéantissement de l'acte qui trouve sa cause dans un fait postérieur à la formation du contrat.

Ne sont pas restituables les droits perçus sur des contrats résolus, même lorsque la résolution est prononcée par un jugement, en application des articles ci-après du D.O.C. :

- art. 121 : réalisation d'une condition résolutoire ;
- art. 259 et 260 : résolution du contrat pour défaut d'exécution par l'une des parties des obligations qui lui incombent en vertu dudit contrat. Tel est le cas de la résolution de la vente pour défaut de paiement du prix, en application des articles 581 et 582 ;
- art. 585 : exercice de la faculté de rachat ou de réméré réservée au vendeur.

II.- Annulation et rescision

L'annulation est un anéantissement de l'acte qui trouve sa cause dans un vice inhérent ou concomitant à la formation de l'acte.

L'annulation est dite **rescision** lorsque la nullité provient d'un vice de consentement, tel que la lésion (prix inférieur à la valeur réelle, art. 55 du D.O.C.).

En cas d'annulation d'un contrat, la restitution n'est permise que si cette annulation résulte d'un jugement ou arrêt passé en force de chose jugée, c'est-à-dire d'une décision judiciaire à caractère contentieux et ne pouvant plus être attaquée par les voies de recours ordinaires (opposition ou appel).

Les annulations amiables par lesquelles les parties reconnaissent elles-mêmes l'existence du vice qui a entraîné la nullité de leurs conventions, n'autorisent donc pas la restitution des droits perçus sur cette convention.

Exemples d'annulations judiciaires autorisant la restitution :

- rescision judiciaire d'un partage ou d'une vente d'immeuble pour cause de lésion ;
- annulation judiciaire d'une vente pour vices cachés (défaut de construction).

Paragraphe 3 : Autres cas de restitution

En cas d'exercice du droit de préemption par un co-indivisaire à l'encontre d'un tiers, le préempteur peut demander la restitution de la différence entre :

- les droits d'enregistrement acquittés au taux de 5% par ledit tiers sur l'acte d'achat des droits indivis de propriétés agricoles situés à l'extérieur du périmètre urbain ;
- et les droits d'enregistrement au taux de 1% dû par le préempteur en sa qualité de co-indivisaire, en application de l'article 10 (III) des dispositions relatives aux droits d'enregistrement (cf. supra, page 111).

Exemple :

A et **B** sont co-propriétaires dans l'indivision, à parts égales, d'une propriété agricole située à l'extérieur du périmètre urbain, pour l'avoir héritée de leur père en date du 1^{er} septembre 1998.

Par acte daté du 10 octobre 2004, **A** vend ses droits indivis dans cette propriété à **C**, au prix de 100.000 dhs, acte enregistré le même jour aux droits liquidés au taux de 5 %, soit : 5.000 dhs.

Par acte daté du 12 octobre 2004, **B** co-indivisaire exerce le droit de préemption à l'encontre de **C**, en lui remboursant le prix et les loyaux coûts, estimés à 6.000 dhs dont notamment, les droits d'enregistrement de 5.000 dhs déjà payés par **C**.

L'acte de préemption a été enregistré au droit de 0,50 %, au titre de la quittance donnée par **C** des sommes qui lui sont remboursées, soit :

$100.000 + 6.000 = 106.000 \times 0,50\% = \dots\dots\dots$ **530,00 dhs**

Par l'effet de l'exercice du droit de préemption, **B** est subrogé à **C** dans ses droits et obligations nés de l'acte d'acquisition du 10 octobre 2004.

Par conséquent, **B** étant co-proprétaire de **A** dans la propriété objet des droits cédés depuis plus de quatre (4) ans, **peut prétendre à l'application des droits au taux de 1% prévu par l'article 8 (I- C- 9°)**.

Dans la mesure où il a déjà remboursé à **C** les droits payés au taux de 5%, **B** peut demander la restitution de la différence entre :

- les droits acquittés par **C** au taux de 5%, soit : **5.000 dhs**
- et les droits liquidés au taux de 1%, soit $100.000 \times 1\% =$ **1.000 dhs**
soit un montant à restituer de **4.000 dhs**

La demande en restitution doit être présentée par **B** dans le délai de quatre (4) ans, à compter du jour de l'enregistrement de l'acte d'acquisition des droits indivis par **C**, soit le 10 octobre 2004.

Par ailleurs, les droits perçus sur une cession ou délégation de créance peuvent faire l'objet de restitution, en vertu des dispositions de l'article 8 (I- C- 5°), s'il est justifié que l'acte constatant l'obligation de somme a déjà été enregistré.

Paragraphe 4 : Procédure de restitution

Les droits **régulièrement perçus**, mais devenus restituables par suite d'une erreur qui incombe aux parties ou en raison d'un évènement postérieur à l'enregistrement d'un acte sont restitués à la demande des parties.

La restitution des droits **irrégulièrement perçus** par suite d'une erreur de liquidation est décidée soit à la demande des parties, soit d'office par l'administration.

La demande est faite par écrit et adressée ou déposée au service local des impôts compétent, accompagnée des pièces justificatives nécessaires, à l'intérieur d'un **délai de quatre (4) ans à compter de la date de l'enregistrement**.

A l'expiration de ce délai, la demande en restitution n'est plus recevable.

SECTION IV : DEGREVEMENT, REMISE ET MODERATION DES DROITS

Paragraphe 1 : Dégrèvement

Le ministre chargé des Finances ou la personne déléguée par lui à cet effet doit, en application de l'article 30 (I) des dispositions relatives aux droits d'enregistrement, procéder à des dégrèvements ou restitutions soit d'office, soit sur réclamation du contribuable.

L'administration exerce cette faculté dans la limite du **délai de prescription de quatre (4) ans**, tel que prévue à l'article 29 (I) des dispositions précitées en faveur du contribuable qui se trouve surtaxé par suite d'erreurs matérielles de son propre fait ou du fait de l'administration, ou en présence d'un faux ou d'un double emploi.

Paragraphe 2 : Recours gracieux

Le recours gracieux est prévu par l'article 30 (II) des dispositions relatives aux droits d'enregistrement qui dispose expressément que le ministre chargé des Finances ou la personne déléguée par lui à cet effet « peut accorder à la demande du contribuable et au vu des circonstances invoquées, une remise ou une modération des pénalités, amende, majoration et autres sanctions ... »

Le domaine du recours gracieux est limité en matière de droits d'enregistrement à l'examen des demandes des contribuables tendant à obtenir la remise ou modération de majoration, amende et pénalités, en dehors de toute invocation des règles légales.

En conséquence, le principal des droits régulièrement dus ne peut faire l'objet d'une demande en remise ou modération de la part des contribuables.

La demande de recours gracieux n'est soumise à aucune condition de délai et ne peut faire l'objet de recours juridictionnel, du fait que les décisions prises dans ce domaine relèvent du pouvoir d'appréciation de l'administration.

CHAPITRE VIII : DISPOSITIONS DIVERSES

SECTION I : NULLITE DES CONTRE-LETTRES

L'article 31 des dispositions relatives aux droits d'enregistrement considère nulle et de nul effet toute contre-lettre et toute convention ayant pour objet de dissimuler :

- une partie du prix de vente d'un immeuble, de fonds de commerce ou de clientèle ;
- tout ou partie du prix de cession du droit au bail ou du bénéfice d'une promesse de bail d'un immeuble, de la soulte d'un échange ou d'un partage portant sur des immeubles, des fonds de commerce ou clientèles.

La nullité de la contre-lettre ou des conventions tenues occultes par les parties n'a pas d'incidence sur la validité des actes apparents qui doivent être imposés dans les conditions de droit commun.

Par ailleurs, bien qu'elle soit frappée d'une nullité absolue par la loi fiscale, la contre-lettre ou la convention occulte permet à l'administration d'exiger le paiement des droits dus sur la partie du prix dissimulé, majorés de la pénalité de 100 %, de l'amende de 10% pour paiement tardif et de la majoration de 5% pour le premier mois de retard et de 0,50% par mois ou fraction de mois supplémentaire, calculée entre la date d'exigibilité et la date du paiement prévues, respectivement, aux articles 21 (II) et 23 des dispositions relatives aux droits d'enregistrement.

Toutefois, **seule la pénalité de 100 % pour dissimulation est due**, si la contre-lettre a été annulée par décision judiciaire définitive. Cette pénalité est liquidée sur le montant des droits correspondant à la partie du prix dissimulée.

Même si la contre-lettre est annulée par décision de justice, la pénalité de 100 % reste applicable, au motif que l'infraction consistant dans la dissimulation d'une partie du prix a été commise par les parties.

SECTION II : DROIT DE PREEMPTION AU PROFIT DE L'ETAT

Le droit de préemption est une prérogative qui permet à l'administration, en vertu de l'article 32 des dispositions relatives aux droits d'enregistrement de se substituer à l'acquéreur de biens immeubles et de droits réels immobiliers, chaque fois qu'elle estime que les prix de vente déclarés ou les déclarations estimatives desdits biens sont insuffisants et que le paiement des droits établis sur estimation de l'administration n'a pu être obtenu à l'amiable.

Il porte sur les immeubles et droits réels immobiliers ayant fait l'objet d'une mutation entre vifs, à titre onéreux ou gratuit, à l'exclusion des donations en ligne directe.

Il s'agit d'une prérogative qui déroge à la procédure de redressement des insuffisances de prix ou des valeurs prévue par l'article 15, ce qui exclut la possibilité de recours devant les commissions locales et la commission nationale du recours fiscal.

Le droit de préemption est exercé par le ministre chargé des Finances ou la personne déléguée par lui à cet effet pendant un **délai franc de six (6) mois, à compter du jour de l'enregistrement de l'acte** d'acquisition des biens et droits précités.

Cependant, le délai n'est compté, en cas de mutation sous condition suspensive, que du jour de l'enregistrement de la réalisation de la condition.

Une fois la décision de préemption prise, l'inspecteur des impôts chargé de l'enregistrement la notifie :

- à chacune des parties indiquées à l'acte ou à la déclaration de mutation lorsqu'aucun écrit n'a été établi ;
- au cadastre chargé du taoutiq compétent lorsque l'acte de mutation a été dressé par des adoul et concerne des immeubles non immatriculés ;
- au conservateur de la propriété foncière de la situation des biens lorsqu'il s'agit d'immeubles immatriculés ou en cours d'immatriculation.

Lorsque les biens préemptés sont situés dans les ressorts territoriaux de plusieurs cadastres chargés du taoutiq ou conservateurs, la notification de la décision de préemption est faite à chacun des magistrats ou fonctionnaires intéressés.

La notification est faite soit par lettre recommandée avec accusé de réception, soit par remise en main propre par l'intermédiaire des agents assermentés de l'administration fiscale ou des agents du greffe, ou des huissiers de justice ou par voie administrative, conformément à l'article 50 bis de la loi n° 24-86 instituant l'I.S.

Dès réception de la notification, les droits de l'Etat sont mentionnés sur le registre de transcription tenu par le cadastre chargé du taoutiq et, lorsqu'il s'agit d'immeubles immatriculés ou en cours d'immatriculation, inscrits sur les livres fonciers ou mentionnés sur le registre de la Conservation Foncière prévu à cet effet.

La décision de préemption, notifiée dans les formes et le délai précités, emporte substitution de l'Etat au cessionnaire évincé dans le bénéfice et les charges du contrat, au jour de la mutation.

Tous droits sur les biens préemptés, concédés par le cessionnaire évincé antérieurement à l'exercice du droit de préemption sont censés n'avoir jamais pris naissance. Ceux qui auraient été inscrits sur les livres fonciers sont radiés.

Le cessionnaire évincé reçoit, dans le mois qui suit la notification de la décision de préemption, le montant du prix déclaré ou de la valeur vénale reconnue, majoré :

- des droits d'enregistrement acquittés ;
- des droits d'inscription sur les livres fonciers si l'immeuble préempté est immatriculé ;
- d'une somme calculée à raison de cinq pour cent (5 %) du prix déclaré ou de la valeur vénale reconnue, représentant forfaitairement les autres loyaux coûts du contrat, ainsi que les dépenses engagées par l'acquéreur, notamment pour l'entretien et la conservation de l'immeuble préempté.

A défaut de paiement dans le délai prescrit, des intérêts au taux légal en matière civile courent de plein droit au profit du cessionnaire évincé, dès l'expiration de ce délai.

SECTION III : SOLIDARITE

La formalité de l'enregistrement ne peut être donnée à un acte tant que les droits, tels qu'ils ont été liquidés par l'inspecteur des impôts chargé de l'enregistrement n'ont pas été payés dans leur intégralité.

Pour déterminer qui doit payer les droits d'enregistrement, l'article 33 des dispositions relatives aux droits d'enregistrement distingue deux situations :

- l'obligation de paiement ;
- et la contribution au paiement.

Paragraphe 1 : Obligation de paiement

L'obligation de paiement régit les rapports de l'administration avec les parties et permet de déterminer quels sont, au regard du Trésor, le ou les redevables tenus d'acquitter les droits simples, la pénalité, l'amende et la majoration dus sur les actes et conventions.

I.- Actes s.s.p. et conventions assujettis à l'enregistrement

Pour les actes et conventions obligatoirement soumis à l'enregistrement, l'article 33 (I- 2^{ème} alinéa) des dispositions précitées prévoit la solidarité de toutes les parties contractantes vis-à-vis du trésor.

Cette solidarité s'étend aux pénalités, amende et majoration.

La même règle de solidarité s'applique dans les cas ci-après avec, toutefois, la possibilité pour les parties d'exercer les recours entre elles pour le remboursement des droits complémentaires, de la pénalité, de l'amende et de la majoration payés :

- en cas de rectification de la base imposable (article 33- II) ;
- lorsqu'il est amiablement reconnu ou judiciairement établi que le véritable caractère d'un contrat ou d'une convention a été dissimulé sous l'apparence de stipulations donnant ouverture à des droits moins élevés (article 33- III) ;
- lorsque dans un acte de donation entre vifs, le lien de parenté entre le donateur et les donataires a été inexactement indiqué pour bénéficier du taux de 1 % (article 33- IV).

Le principe de solidarité des contractants est d'une portée générale et concerne tous les actes sous seing privé et conventions obligatoirement assujettis à l'enregistrement. L'administration est donc en droit de réclamer à toutes les parties ou à l'une d'entre elles, tant le paiement des droits simples exigibles que la pénalité, l'amende et la majoration.

Toutefois et en vertu des dispositions de l'article 33 (V), la solidarité ne porte que sur les droits simples à l'égard du cédant ou du bailleur qui dépose au bureau de l'enregistrement, dans les trois mois qui suivent l'expiration du délai prescrit, les actes sous seing privé stipulant :

- vente ou mutation à titre gratuit d'immeubles, de droits réels immobiliers, de fonds de commerce ou de clientèle ;
- bail, cession de bail ou sous location de ces mêmes biens.

II.- Actes notariés et adoulares

Conformément aux dispositions de l'article 33 (VI) susvisé, les adoul, les notaires et toutes autres personnes exerçant des fonctions notariales sont tenus solidairement avec les contribuables au paiement des impôts et taxes.

Cette solidarité s'applique au cas où ils procèdent à l'établissement de tous titres emportant mutation ou cession d'un immeuble sans se faire présenter une attestation des services de recouvrement justifiant du paiement des impôts et taxes grevant ledit immeuble et se rapportant à l'année de mutation ou de cession et aux années antérieures.

Indépendamment des actes qu'ils dressent en la forme authentique, les notaires sont autorisés, en vertu de l'article 1^{er} (2^{ème} alinéa) du dahir du 4 mai 1925 relatif à l'organisation du notariat, à établir des actes sous seing privé, à la demande de leurs clients. Dans ce cas, les notaires ont l'obligation de déposer, au bureau de l'enregistrement compétent, **dans les trente (30) jours** suivant la date de leur rédaction le double des actes sous seing privé obligatoirement assujettis à l'enregistrement.

En cas de non respect de cette obligation, les notaires deviennent personnellement redevables des droits simples et, le cas échéant, de la pénalité de 15 %, de l'amende de 10 % et de la majoration de 5 % et 0,50 % prévues aux articles 20 et 23 précités.

Les notaires peuvent, toutefois, recourir contre les parties à l'acte sous seing privé pour le remboursement des droits simples seulement.

Paragraphe 2 : Contribution au paiement

La contribution au paiement régit les rapports entre les parties, en désignant, parmi ces dernières, celle qui doit supporter la charge des droits.

En effet, aux termes de l'article 33 (I) précité, les droits exigibles sont supportés en définitive par :

- les nouveaux possesseurs, s'il s'agit de transfert de propriété, de nue-propriété ou d'usufruit, de meubles ou d'immeubles ;
- les débiteurs dans les actes d'obligations, quittances ou mainlevées;
- les parties auxquelles les actes profitent dans tous les autres cas.

La contribution au paiement a pour effet de permettre à la partie qui a acquitté l'impôt, en vertu de l'obligation au paiement, d'exercer l'action en remboursement contre celle qui doit en supporter définitivement la charge.

En effet, d'après les dispositions de l'article 33 (I- 1^{er} alinéa) précité, il est possible aux parties de convenir des stipulations contraires à la règle

légale de contribution au paiement. C'est le cas, par exemple, de la vente d'immeuble où le vendeur se charge de tous les frais de l'opération, dite "contrat en main".

Ces stipulations sont sans effet au regard de l'administration.

SECTION IV : SECRET PROFESSIONNEL

Le secret professionnel est l'interdiction faite par l'article 446 du code pénal (C.P.) et sous peine des sanctions prévues par le même texte, à toutes personnes dépositaires par état ou profession ou par fonction, des secrets qu'on leur confie, de révéler lesdits secrets.

Le secret professionnel se distingue de l'obligation de discrétion professionnelle. Cette obligation, définie par l'article 18 du statut général de la fonction publique lie tout fonctionnaire pour l'ensemble "des faits et informations dont il a connaissance dans l'exercice ou à l'occasion de l'exercice de ses fonctions".

L'article 34 des dispositions relatives aux droits d'enregistrement transpose, en matière fiscale, la règle du secret professionnel en précisant que toute personne appelée à l'occasion de l'exercice de ses fonctions ou attributions à intervenir dans l'établissement, le contrôle, la perception ou le contentieux des droits d'enregistrement est tenue au secret professionnel dans les termes de la loi pénale en vigueur.

Le secret s'étend à toutes les informations recueillies à l'occasion des opérations sus-visées.

L'obligation au secret professionnel s'impose également aux membres des commissions locales de taxation et de la commission nationale du recours fiscal, prévues aux articles 40 et 41 de la loi n° 24-86 instituant l'I.S.

Toute infraction à cette obligation expose son auteur à un emprisonnement d'un mois à six mois et d'une amende de 120 à 1.000 dirhams (art. 446 du C.P.).

Par ailleurs, concernant plus particulièrement les fonctionnaires, l'obligation de discrétion résulte également des dispositions de l'article 18 du statut général de la fonction publique qui dispose :

"Indépendamment des règles instituées dans le code pénal en matière de secret professionnel, tout fonctionnaire est lié par l'obligation de discrétion

"professionnelle pour tout ce qui concerne les faits et informations dont il a
"connaissance dans l'exercice ou à l'occasion de l'exercice de ses fonctions.

"Tout détournement, toute communication contraire au règlement de
"pièces ou documents de service à des tiers sont formellement interdits. En
"dehors des cas prévus par les règles en vigueur, seule l'autorité du Ministre
"dont dépend le fonctionnaire peut délier celui-ci de cette obligation de
"discrétion ou le relever de l'interdiction édictée ci-dessus."

Paragraphe 1 : Application de la règle du secret professionnel

Le secret professionnel est opposable à toute personne autre que le
contribuable lui-même ou les tiers dûment mandatés par celui-ci.

Lorsque des renseignements sont demandés par un mandataire du
contribuable, ils ne peuvent être fournis par l'administration que dans la limite
de ce qui est prévu par le mandat.

Paragraphe 2 : Dérogations à la règle du secret professionnel

Selon les termes de l'article 34 précité, aucune dérogation à la règle du
secret professionnel n'est admise.

Néanmoins, les personnes soumises à l'obligation du secret
professionnel, notamment les agents et cadres du Ministère des finances
peuvent être déliés de cette obligation à l'effet d'éclairer, informer ou délivrer
des documents :

- aux autorités judiciaires et aux juridictions du Royaume ;
- aux commissions locales de taxation et à la Commission Nationale du
recours fiscal prévues aux articles 40 et 41 de la loi n° 24-86 précitée.

Ainsi, la levée de l'obligation du secret professionnel reste une mesure
exceptionnelle et sa mise en œuvre est subordonnée à l'autorisation préalable
du Ministre des finances.

La décision du Ministre ou la personne déléguée par lui à cet effet
indique avec précision l'identité du bénéficiaire de la dérogation à l'obligation
du secret professionnel, ainsi que la nature de l'information ou des documents
à communiquer.

SECTION V : RECOUVREMENT

En vertu des dispositions de l'article 35 des dispositions précitées, les droits d'enregistrement sont exigibles à l'expiration des délais prévus à l'article 5 des mêmes dispositions, à savoir :

Paragraphe 1 : Le délai de trente (30) jours :

➤ suivant leur date, pour ce qui concerne les actes et conventions énumérés à l'article 2 (I- A- B et C) des dispositions précitées, les procès-verbaux constatant les ventes de produits forestiers et les ventes effectuées par les agents des domaines ou des douanes et les procès-verbaux d'adjudications d'immeubles, de fonds de commerce ou d'autres meubles ;

➤ suivant la date de réception de la déclaration des parties, pour ce qui concerne les actes établis par les adoul ;

Paragraphe 2 : Le délai de trois (3) mois :

- ❖ suivant la date du décès du testateur, pour les actes de libéralité pour cause de mort ;
- ❖ suivant la date des ordonnances, jugements et arrêts des diverses juridictions.

Il convient de préciser que les droits dus à l'issue d'une procédure de rectification de la base imposable ou résultant du redressement des insuffisances de perception, des erreurs et omissions totales ou partielles constatées dans la liquidation des droits prévues, respectivement, aux articles 17 et 27 (II) des dispositions précitées **sont exigibles à l'expiration d'un délai de trente (30) jours à compter de la date de mise en recouvrement.**

A défaut de paiement dans le délai prescrit, la procédure de recouvrement forcé est déclenchée et poursuivie dans les conditions et suivant les modalités prévues par la loi n° 15-97 formant code de recouvrement des créances publiques.

Ces conditions et modalités de recouvrement sont commentées dans la note circulaire n° 710 du 22 janvier 2001 relative à l'application du code de recouvrement des créances publiques en matière de droits d'enregistrement, à laquelle il convient de se référer.

Par ailleurs, pour le recouvrement des droits, le Trésor possède un privilège général sur les meubles et autres effets mobiliers appartenant aux redevables et s'exerce également dans les conditions prévues par la loi n° 15-97 précitée.

SECTION VI : COMPUTATION DES DELAIS

Pour la computation des délais prévus pour l'enregistrement des actes et conventions, le jour de la date de l'acte ou de la convention n'est pas compté. Par contre, le jour de l'expiration du délai fait partie de ce dernier.

Lorsque le jour de l'expiration du délai coïncide avec un jour férié ou chômé légal, l'échéance du délai est prorogée jusqu'au premier jour ouvrable qui suit (art. 36).

A Rabat, le 21 juillet 2004

Signé : Nouredine BENSOUDA,

Directeur Général des Impôts

ANNEXES

ANNEXE I

Terminologie

Acquêts sociaux : biens acquis ou produits par la société au cours de son existence.

Acte : écrit rédigé en vue de former le titre, c'est-à-dire la preuve littérale d'un fait juridique.

Acte authentique : écrit reçu par des personnes habilitées par la loi à instrumenter dans le lieu où l'acte a été rédigé, dans les conditions et formalités requises.

Sont considérés comme authentiques en vertu de l'article 418 du D.O.C., les actes notariés, adoulaire et les jugements rendus par les tribunaux.

Ces actes authentiques font foi de leur date et de leur contenu, même à l'égard des tiers, jusqu'à inscription de faux.

Acte d'exécution : acte qui constate une conséquence nécessaire d'un acte antérieur. Exemple : acte constatant la remise de l'objet vendu par un acte antérieur.

Acte de complément : acte qui contient un élément nouveau, mais qui se rattache directement à un premier acte. Exemple : acte interprétant une clause ou rectifiant une erreur.

Acte sous seing privé : acte rédigé et signé par les parties elles-mêmes, sans intervention d'une personne habilitée par la loi à instrumenter.

Cet acte fait foi de sa date entre les parties, leurs héritiers et leurs ayants-cause. Il n'a de foi à l'égard des tiers que du jour où il a acquis date certaine, notamment par l'enregistrement, la légalisation des signatures des parties ou par le décès de l'une d'entre elles.

Acte inomé : acte qui ne relève pas des droits d'enregistrement à un taux déterminé, fixe ou proportionnel prévu par la loi.

Acte synallagmatique : acte comprenant des obligations réciproques à la charge de chacune des parties, telles que délivrance de la chose vendue par le vendeur et paiement du prix par l'acheteur dans un contrat de vente.

Action : titre négociable émis par les sociétés par actions, qui représente une fraction du capital social et constate le droit de l'associé dans la société (droit au vote, droit aux bénéfices, droit préférentiel de souscription en cas d'augmentation de capital, etc.).

Action en revendication : action du propriétaire contre celui qui détient indûment son bien et refuse de le lui restituer. Elle aboutit, en cas de succès, à la reconnaissance du droit de propriété et à la restitution du bien en cause.

Adjudication : mode d'attribution d'un bien meuble ou immeuble mis aux enchères, à la personne offrant le prix le plus élevé.

Amodiation : location de biens, tels que terrains, mines, droits d'eau, moyennant une redevance périodique.

Antichrèse : contrat par lequel un débiteur accorde à son créancier le droit de jouir d'un immeuble, pour lui tenir lieu des intérêts et du capital de la somme due, jusqu'au règlement de sa créance.

Apport pur et simple : l'apport à une société ou à un groupement d'intérêt économique (G.I.E.) est dit pur et simple lorsqu'il est rémunéré par des titres sociaux (actions, parts sociales ou parts de G.I.E.), exposés à tous les risques de l'entreprise. Cet apport peut être effectué :

- en numéraire, lorsque l'associé verse une somme d'argent ;
- en nature, lorsqu'il a pour objet la propriété, l'usufruit ou la jouissance de tous biens, meubles ou immeubles, corporels ou incorporels autres que le numéraire.

Apport à titre onéreux : Bien cédé à une société ou à un G.I.E., moyennant une contrepartie qui n'est pas soumise aux risques sociaux, telle que la prise en charge par la société d'une dette au lieu et place de l'apporteur, la constatation d'une dette sociale à son égard ou l'émission par la société d'obligations en rémunération des biens reçus. Dans ces différents cas, l'opération s'analyse en une mutation à titre onéreux de biens qui en sont l'objet.

Apport en nature : bien meuble ou immeuble, corporel ou incorporel qu'un associé met en société ; en contrepartie de ce bien, l'associé reçoit des parts sociales ou des actions.

Apport mixte : apport pur et simple pour une partie et à titre onéreux pour le reste. C'est le cas d'un apport grevé d'un passif.

Apport partiel d'actif : opération par laquelle une société apporte à une autre société, nouvelle ou préexistante, une partie seulement de son patrimoine, moyennant attribution, au profit de la société apporteuse ou de ses associés, de droits de la société bénéficiaire de l'apport.

Bail à colonat partiaire : contrat en vertu duquel le propriétaire d'un domaine rural le donne en location à une autre personne qui l'exploite, moyennant partage des fruits.

Compensation : extinction totale ou partielle de deux dettes réciproques entre les mêmes personnes. La compensation n'est possible que si les dettes sont liquides et exigibles.

Condition : modalité contractuelle qui consiste à faire dépendre d'un événement futur et incertain soit l'existence de l'obligation (condition suspensive), soit son extinction (condition résolutoire).

Contre-lettre : écrit tenu secret qui relate l'accord réel des parties à un contrat et qui est différent de celui qui ressort de l'acte apparent. La contre-lettre n'a d'effet qu'entre les parties contractantes.

Convention simulée : convention dont les parties se prévalent, mais qui ne correspond pas à l'accord réellement conclu entre elles et qui est tenue secret. Exemple : donation simulée recouvrant en réalité une vente.

Créancier chirographaire : créancier qui ne bénéficie d'aucune sûreté particulière (privilège, hypothèque, gage, etc.) pour le recouvrement de sa créance. En cas de réalisation, forcée des biens du débiteur, le créancier chirographaire se retrouve en concours avec les autres créanciers ordinaires dans le partage du produit de la vente, après désintéressement des créanciers privilégiés ou bénéficiant d'une sûreté réelle.

Crédit-bail : contrat par lequel une entreprise dite de "crédit-bail" donne en location des biens d'équipement, mobiliers ou immobiliers pour une durée déterminée et en contrepartie de redevances ou loyers, au profit d'une tierce personne dite "preneur" qui se réserve la faculté d'option pour l'achat desdits biens au cours ou en fin du contrat.

A l'issue de la période fixée, le preneur peut, soit restituer le bien à la société financière, soit demander le renouvellement du contrat ou encore, acquérir le bien pour un prix qui tient compte, au moins pour partie, des versements effectués à titre de loyers.

Dation en paiement : convention par laquelle un créancier accepte de recevoir de son débiteur un bien en nature (terrain, titres sociaux, etc.) en paiement de sa créance.

Déclaration de command : acte par lequel l'acquéreur apparent révèle l'identité du véritable acquéreur.

Fiscalement, la déclaration de command est considérée comme une nouvelle cession, si elle ne répond pas aux conditions de forme et de délai prescrits, à savoir : l'établissement en la forme authentique des deux actes de vente et de déclaration de command à l'intérieur du délai de quarante huit (48) heures.

Délégation de créance : acte par lequel un créancier (délégant) transmet ses droits sur un débiteur (délégué) à un autre créancier (délégataire) en paiement de ce qu'il lui doit.

La délégation de créance se distingue de la cession de créance par le fait que le délégant est débiteur du délégataire.

Délivrance de legs : acte par lequel l'héritier ou le légataire universel déclare consentir à l'exécution d'un legs, c'est-à-dire une libéralité faite par testament.

Donation : contrat par lequel l'une des parties (le donateur) se dessaisit, à titre gratuit, d'un bien ou d'un droit qui lui appartient, en faveur de l'autre partie (le donataire) qui accepte.

Droit au bail : droit pour le preneur d'obtenir, à l'expiration du contrat, le renouvellement du bail commercial ou, à défaut, une indemnité d'éviction.

Droit de chafaâ, droit de préemption ou retrait d'indivision : droit pour tout co-proprétaire indivis de reprendre des mains d'un acquéreur la part indivise que celui-ci a acquise d'un autre co-proprétaire indivis, moyennant le remboursement du prix et des frais du contrat.

Droit personnel : droit que détient une personne appelée "créancier" à l'égard d'une autre personne appelée "débiteur", ayant pour objet le paiement d'une somme d'argent ou l'exécution d'une obligation.

Droit réel : droit qui porte directement sur une chose. Exemple : droit de propriété. Les principaux droits réels sont : la propriété, la nue-propriété, l'usufruit, l'emphytéose, etc.

Expédition : copie littérale d'un acte authentique, délivrée avec certification de la conformité à la minute ou à l'original par le notaire dépositaire de cette minute ou de cet original.

Expédition de jugement : copie du jugement détenu en minute au greffe, délivrée et certifiée conforme à l'original par le greffier.

Folle enchère : remise aux enchères d'un bien lorsque l'adjudicataire initial n'exécute pas les obligations qui lui incombent.

Grosse : copie revêtue de la formule exécutoire d'un acte authentique ou d'un jugement et remise à l'intéressé pour obtenir son exécution.

Habous : acte juridique par lequel une personne se dessaisit d'un ou de plusieurs biens immeubles et les met hors du commerce, non susceptibles de cession (inaliénables), en les affectant à perpétuité à une œuvre pieuse, charitable ou sociale soit d'une manière absolue (habous public), soit en réservant la jouissance de ces biens à une ou plusieurs personnes déterminées (habous de famille) ; à l'extinction des bénéficiaires, le habous de famille devient habous public.

Hypothèque : droit réel accessoire grevant un immeuble et constitué au profit d'un créancier en garantie du paiement d'une dette. L'hypothèque n'entraîne pas dessaisissement du propriétaire. Il autorise le créancier non payé à l'échéance à faire saisir et vendre l'immeuble en quelque main qu'il se trouve (droit de suite) et à se faire payer sur le prix avant les créanciers chirographaires (droit de préférence).

Immeuble : on distingue :

- immeuble par nature, bien qui ne peut être déplacé, c'est-à-dire le sol (fonds de terre, bâtiments ou constructions) et ce qui s'y incorpore (machines et ouvrages fixés ou posés sur maçonnerie) ;
- immeuble par destination, tout objet mobilier que le propriétaire d'un fonds a placé pour le service et l'exploitation de ce fonds (ex : tracteur rattaché à une ferme, animaux de trait etc.) ;
- immeubles par l'objet auquel ils s'appliquent, à savoir :
 - les droits réels immobiliers (propriété d'un bien immeuble, usufruit, etc.) ;
 - les actions en revendication d'immeubles.

Lésion : préjudice que subit l'une des parties au contrat et qui résulte de la disproportion de valeur entre les prestations réciproques. La lésion est un vice de

consentement susceptible d'ouvrir droit à la rescision du contrat, c'est-à-dire son annulation lorsque cette lésion dépasse un certain seuil.

Licitacion : vente aux enchères publiques d'un bien indivis qui ne peut être partagé ou qu'aucun des co-indivisaires ne veut s'attribuer, en vue de répartir le prix entre les copropriétaires.

Meuble : on distingue :

- meuble en nature, c'est-à-dire toute chose matérielle qui peut être déplacée, soit qu'elle se meut par elle-même comme l'animal, soit qu'elle ne puisse changer de place que par l'effet d'une force étrangère, comme les choses inanimées (marchandises, bijoux, etc.) ;
- meuble par anticipation, c'est-à-dire un bien immobilier dans son état que l'on considère par avance comme meuble s'il est traité comme étant destiné ou être détaché ou réparé de l'immeuble auquel il est incorporé (récoltes sur pied, matériaux résultant de la démolition d'un immeuble...).
- meuble par détermination de la loi, c'est-à-dire des biens incorporels auxquels la loi confère un caractère mobilier (créances mobilières, droits d'auteur, actions ou parts dans les sociétés).

On distingue ainsi :

- les meubles corporels ;
- les meubles incorporels.

Minute : original d'un acte authentique revêtu de la signature du notaire et des parties pour l'acte notarié ou du président et du secrétaire-greffier pour le jugement.

Les minutes sont conservées à l'étude du notaire ou au greffe du tribunal. Il en est délivré des expéditions simples ou exécutoires.

Nue-propriété : démembrement du droit de propriété qui donne à son titulaire le droit de disposer de la chose, mais ne lui confère ni l'usage, ni la jouissance, lesquels sont les prérogatives de l'usufruitier sur cette même chose.

Mutation : transfert d'un bien ou d'un droit d'une personne à une autre, lequel transfert peut être volontaire (cession amiable) ou forcée (expropriation), à titre gratuit (donation) ou à titre onéreux (vente), entre vifs ou à cause de mort.

Nantissement : contrat par lequel un débiteur remet à son créancier, en garantie de sa dette, la possession effective d'un bien immeuble (antichrèse) ou meuble (gage).

Lorsqu'il porte sur un fonds de commerce ou sur du matériel et outillage, le nantissement n'emporte pas dépossession. Il fait seulement l'objet d'une publicité, par l'inscription dudit contrat au registre de commerce.

Prime d'émission : partie de la valeur d'un apport, dont le versement est exigé du souscripteur à l'augmentation de capital d'une société au delà de la valeur nominale globale des actions qui lui sont attribuées.

Présomptions : ensemble de faits auxquels la loi rattache certaines conséquences juridiques.

Propriété (droit de) : droit qui confère à son titulaire trois attributs :

- l'usus : le droit de se servir de la chose objet de la propriété ;
- le fructus : le droit de percevoir les fruits naturels ou civils de la chose objet de la propriété ;
- Les fruits s'entendent de ce que fournit régulièrement la chose sans que soit altérée la substance de celle-ci ;
- l'abusus : le droit de disposer juridiquement (vente, donation, etc.) ou matériellement (démolition, construction, etc.) de la chose objet de la propriété.

Rescision : annulation d'un contrat pour cause de lésion (préjudice subi par l'une des parties au contrat du fait de l'inégalité des prestations réciproques).

Résolution (de contrat) : extinction du contrat permettant à chacune des parties d'exiger la restitution de ce qu'elle a déjà fourni, soit par le jeu d'une condition résolutoire convenue entre ces parties, soit par l'inexécution par l'une des deux parties des obligations qui lui incombent en vertu du contrat (défaut de paiement du prix, défaut de délivrance, du bien vendu, survenance de vices cachés, etc.).

Rétrocession : opération par laquelle l'acquéreur d'un bien ou d'un droit retransmet ce bien ou ce droit à celui dont il l'a acquis.

Soulte : somme d'argent que doit verser un copartageant ou un coéchangiste aux autres parties, destinée à compenser ce qu'il a reçu au delà de ses droits dans la masse partagée ou les biens échangés.

Synallagmatique (contrat) : se dit des contrats ou conventions par lesquels les contractants s'obligent réciproquement les uns envers les autres. Exemple : l'obligation pour le vendeur de livrer le bien vendu et l'obligation pour l'acheteur de payer le prix.

Usufruit : droit réel viager qui résulte du démembrement du droit de propriété et qui confère à son titulaire (usufruitier) le droit d'utiliser la chose (usage) et d'en percevoir les fruits (jouissance), mais non le droit d'en disposer (disposition), lequel droit appartient au nu-propiétaire.

L'usufruit s'éteint par le décès de l'usufruitier.

Vente à réméré : contrat de vente dans lequel le vendeur se réserve le droit de reprendre le bien vendu dans un délai maximum de trois (3) ans, en remboursant à l'acquéreur le prix, frais et autres accessoires.

Vente safqa : vente à un tiers, par un co-indivisaire, de la totalité d'un bien dans l'indivision, à charge pour chacun des autres co-indivisaires :

- soit de ratifier le contrat en recevant la partie du prix qui lui revient ;
- soit d'exercer un droit de retrait, dit droit de "dohm" de la totalité du bien vendu et verser le prix, éventuellement réduit de sa part à l'acquéreur évincé ou aux autres co-indivisaires.

ANNEXE II

Article 13 de la L.F. pour l'année 2004 relatif aux dispositions régissant les Droits d'Enregistrement

Loi de finances n° 48-03 pour l'année budgétaire 2004,
promulguée par le dahir n° 1-03-308 du 7 kaada 1424 (31 décembre 2003)

Droits d'enregistrement

Article 13

I.- Sont abrogés, à compter du 1^{er} janvier 2004 :

- l'article premier du dahir du premier chaâbane 1370 (8 mai 1951) portant codification des dispositions législatives et réglementaires relatives à l'enregistrement et le timbre ;
- le livre premier du décret n° 2-58-1151 du 12 joumada II 1378 (24 décembre 1958) pris pour l'application du dahir précité.

Les droits d'enregistrement sont régis par les dispositions suivantes :

DROITS D' ENREGISTREMENT

CHAPITRE PREMIER

CHAMP D' APPLICATION

ARTICLE PREMIER.- DISPOSITIONS GENERALES

I.- Définition de la formalité de l'enregistrement

L'enregistrement est une formalité à laquelle sont soumis les actes et conventions. Il donne lieu à la perception d'un impôt dit "droit d'enregistrement".

II.- Effets de la formalité

La formalité de l'enregistrement a pour effet de faire acquérir date certaine aux conventions sous seing privé au moyen de leur inscription sur un registre dit "registre des entrées" et d'assurer la conservation des actes.

Au regard du Trésor, l'enregistrement fait foi de l'existence de l'acte et de sa date. L'enregistrement doit être réputé exact jusqu'à preuve du contraire en ce qui concerne la désignation des parties et l'analyse des clauses de l'acte.

Les parties ne peuvent se prévaloir de la copie de l'enregistrement d'un acte pour exiger son exécution. A l'égard des parties, l'enregistrement ne constitue ni une preuve complète, ni même, à lui seul, un commencement de preuve par écrit.

ARTICLE 2.- ACTES ET CONVENTIONS IMPOSABLES

I.- Enregistrement obligatoire

Sont obligatoirement assujettis à la formalité et aux droits d'enregistrement, alors même qu'à raison du vice de leur forme ils seraient sans valeur :

A- Toutes conventions, écrites ou verbales et quelle que soit la forme de l'acte qui les constate, sous seing privé ou authentique (notarié, adoulaire, hébraïque, judiciaire ou extrajudiciaire) portant :

1°- Mutation entre vifs, à titre gratuit ou onéreux, telles que vente, donation ou échange :

a) d'immeubles, immatriculés ou non immatriculés, ou de droits réels portant sur de tels immeubles ;

b) de propriété, de nue propriété ou d'usufruit de fonds de commerce ou de clientèle ;

c) cessions de parts dans les groupements d'intérêt économique, d'actions et de parts dans les sociétés, lorsqu'elles ne sont pas transmissibles selon les formes commerciales et d'actions ou de parts dans les sociétés immobilières, visées à l'article 2 (I-A-3) de la loi n° 24-86 relative à l'impôt sur les sociétés ou dans les sociétés à prépondérance immobilière, visées à l'article 82-II de la loi n° 17-89 relative à l'impôt général sur le revenu ;

2°- bail à rente perpétuelle de biens immeubles, bail emphytéotique, bail à vie et celui dont la durée est illimitée ;

3°- cession d'un droit au bail ou du bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble, qu'elle soit qualifiée cession de pas de porte, indemnité de départ ou autrement ;

4°- bail, cession de bail, sous-location d'immeubles, de droits immobiliers ou de fonds de commerce.

B- Tous actes sous seing privé ou authentiques portant :

1°- constitution ou mainlevée d'hypothèque, cession ou délégation de créance hypothécaire.

Ces mêmes actes, bien que passés dans un pays étranger, sont également assujettis lorsqu'il en est fait usage par les conservateurs de la propriété foncière et des hypothèques ;

2°- Constitution, augmentation de capital, prorogation ou dissolution de sociétés ou de groupements d'intérêt économique, ainsi que tous actes modificatifs du contrat ou des statuts ;

3°- partage de biens meubles ou immeubles ;

4°- antichrèse ou nantissement de biens immeubles et leurs cessions.

C- Les actes ci-après, constatant des opérations autres que celles visées aux A et B ci-dessus :

1°- Les actes authentiques ou sous seing privé établis par les notaires ou fonctionnaires chargés du notariat, ainsi que les actes sous seing privé dont ces notaires ou fonctionnaires font usage dans leurs actes authentiques ou qu'ils annexent auxdits actes ;

2°- Les actes d'adoul et de notaires hébraïques portant :

- titres constitutifs de propriété ;
- inventaires après décès ;
- renonciations au droit de chefaâ ou de retrait en cas de ventes

sefqa ;

- retraits de réméré ;
- mainlevées d'oppositions en matière immobilière ;
- ventes de meubles ou d'objets mobiliers quelconques ;
- donations de meubles ;
- obligations, reconnaissances de dettes et cessions de créances ;
- procurations, quelle que soit la nature du mandat ;
- quittances pour achat d'immeubles;

3°- Les décisions de justice, ainsi que les actes judiciaires et extrajudiciaires des greffiers qui, par leur nature ou en raison de leur contenu, sont passibles du droit proportionnel d'enregistrement.

D- Ventes de produits forestiers effectuées en vertu des articles 3 et suivants du dahir du 20 hija 1335 (10 octobre 1917) sur la conservation et l'exploitation des forêts et les ventes effectuées par les agents des domaines ou des douanes.

II.- Enregistrement sur option

Les actes autres que ceux visés au I ci-dessus peuvent être enregistrés sur réquisition des parties à l'acte ou de l'une d'entre elles.

ARTICLE 3.- EXONERATIONS

Sont exonérés des droits d'enregistrement :

I.- Actes présentant un intérêt public :

1°- les acquisitions par les Etats étrangers d'immeubles destinés à l'installation de leur représentation diplomatique ou consulaire au Maroc ou à l'habitation du chef de poste, à condition que la réciprocité soit accordée à l'Etat marocain;

2°- les actes constatant des opérations immobilières, ainsi que des locations et des cessions de droits d'eau en vertu du dahir du 15 jourmada I 1357 (13 juillet 1938);

3°- les actes et écrits relatifs au recouvrement forcé des créances publiques, dressés en vertu des dispositions de la loi n° 15-97 formant code de recouvrement des créances publiques, promulguée par le dahir n° 1-00-175 du 28 moharrem 1421 (3 mai 2000);

4°- les actes et écrits faits en exécution de la loi n° 7-81 relative à l'expropriation pour cause d'utilité publique et à l'occupation temporaire, promulguée par le dahir n° 1-81-252 du 11 rejeb 1402 (6 mai 1982), lorsqu'il y a lieu à la formalité.

II.- Actes concernant les collectivités publiques :

1°- les acquisitions de l'Etat, les échanges, les donations et conventions qui lui profitent ; les constitutions de biens habous, les conventions de toute nature passées par les Habous avec l'Etat;

2°- les acquisitions et échanges d'immeubles effectués par les collectivités locales et destinés à l'enseignement public, à l'assistance et à l'hygiène sociales, ainsi qu'aux travaux d'urbanisme et aux constructions d'intérêt communal.

III.- Actes présentant un intérêt social :

1°- tous actes et écrits établis en application du dahir du 5 rabia II 1363 (1er mars 1944) relatif à la réparation des dommages causés par faits de guerre et des arrêtés pris pour l'exécution de ce dahir ou qui en seront la conséquence, à condition de s'y référer expressément;

2°- les acquisitions de la caisse nationale de sécurité sociale, les échanges et les conventions qui lui profitent, relatifs à l'application de la législation sur la sécurité sociale, ainsi que les actes et écrits de toute nature nécessaires à l'obtention des prestations et, notamment, les quittances;

3°- les contrats de louage de services, s'ils sont constatés par écrit;

4°- les actes intéressant les sociétés mutualistes, ainsi que les institutions sociales des salariés visés à l'article 1er du dahir n° 1-57-187 du 24 jourmada II 1383 (12 novembre 1963) portant statut de la mutualité et reconnues d'utilité publique;

5°- les acquisitions de la caisse marocaine des retraites et de la caisse interprofessionnelle marocaine des retraites, les échanges et les conventions qui leur profitent;

6°- les actes d'acquisition des immeubles strictement nécessaires à l'accomplissement de leur objet par les associations à but non lucratif s'occupant des personnes handicapées;

7°- les actes, écrits et mutations qui profitent aux organismes ci-après, afférents à la création, à l'activité et, éventuellement, à la dissolution:

- de l'Entraide nationale;

- des associations de bienfaisance subventionnées par l'Entraide nationale, notamment les associations d'aveugles et de paralytiques;

- du Croissant rouge marocain;

- de la ligue nationale de lutte contre les maladies cardio-vasculaires;

8°- les actes afférents à l'activité et aux opérations de la société Sala Al Jadida;

9°- les actes et opérations de la Société nationale d'aménagement collectif (SONADAC) se rapportant à la réalisation de logements sociaux afférents aux projets « Annassim », situés dans la commune de Dar Bouazza et Lyssasfa et destinés au recasement des habitants de l'ancienne médina de Casablanca;

10°- les actes afférents à l'activité et aux opérations:

- de la Fondation Hassan II pour la lutte contre le cancer;

- de la Fondation Mohamed VI de promotion des œuvres sociales de l'éducation - formation;

- de la Fondation "Cheikh Zaïd Ibn Soltan";

11°- les opérations des associations syndicales de propriétaires urbains dans la mesure où elles n'apportent aux associés aucun enrichissement provenant du paiement d'indemnités ou de l'augmentation de contenance de leurs propriétés;

12°- les actes de constitution et de dissolution des sociétés coopératives d'habitation agréées et de leurs unions constituées dans le cadre du décret royal portant loi n° 552-67 du 26 ramadan 1388 (17 décembre 1968) relatif au crédit foncier, au crédit à la construction et au crédit à l'hôtellerie, ainsi que les actions et les obligations émises par elles;

13°- les actes constatant la vente ou la location par bail emphytéotique de lots domaniaux équipés par l'Etat ou les collectivités locales et destinés au recasement des habitants des quartiers insalubres ou des bidonvilles;

14°- les baux, cessions de baux, sous locations d'immeubles ou de droits réels immobiliers faits verbalement;

15°- les actes et écrits ayant pour objet la protection des pupilles de la nation en application de la loi n° 33-97 relative aux pupilles de la nation, promulguée par le dahir n° 1-99-191 du 13 Joumada I 1420 (25 août 1999);

16°- les actes d'attribution de lots domaniaux agricoles ou à vocation agricole appartenant au domaine privé de l'Etat , réalisés dans le cadre du dahir portant loi n° 1-72-454 du 25 hija 1396 (17 décembre 1976) étendant aux lots agricoles ou à vocation agricole attribués, avant le 9 juillet 1966, la législation et la réglementation sur la réforme agraire.

IV.- Actes relatifs à l'investissement :

1°- les acquisitions par toute personne physique ou morale de terrains nus ou comportant des constructions à démolir et affectés à la réalisation par l'acquéreur d'un projet d'investissement autre que de lotissement ou de construction, sous réserve des conditions d'exonération prévues à l'article 4 (II) ci-dessous;

2°- les actes d'acquisition par les sociétés de crédit-bail immobilier, de locaux à usage professionnel ou d'habitation devant être mis à la disposition de preneurs dans le cadre de contrats de crédit-bail immobilier ou de terrains nus ou comportant des constructions appelées à être démolies, destinés en totalité à la construction de tels locaux, sous réserve des conditions prévues à l'article 4 (III) ci-dessous;

3°- les actes de 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, prévus aux articles 4 (II- B et III- C) et 10 (I);

4°- les actes de constitution et d'augmentation de capital des sociétés installées dans les zones franches d'exportation, prévues par la loi n° 19-94, promulguée par le dahir n° 1-95-1 du 24 chaabane 1415 (26 janvier 1995).

Bénéficient également de l'exonération, les acquisitions par les entreprises installées dans les zones franches d'exportation de terrains nécessaires à la réalisation de leur projet d'investissement, sous réserve de la condition d'exonération prévue à l'article 4 (IV) ci-dessous;

5°- les actes de constitution et d'augmentation de capital des banques et des sociétés holding offshore, prévues par la loi n° 58-90 relative aux places financières offshore, promulguée par le dahir n° 1-91-131 du 21 chaabane 1412 (26 février 1992).

Bénéficient également de l'exonération, les acquisitions par lesdites banques et sociétés d'immeubles nécessaires à l'établissement de leurs sièges, agences et succursales, sous réserve de la condition d'exonération prévue à l'article 4 (V) ci-dessous;

6°- les actes et écrits de toute nature afférents à la création, à l'activité et, éventuellement, à la dissolution de l'établissement public dénommé « Agence pour la promotion et le développement économique et social des provinces du sud du Royaume »;

7°- le transfert à la société dénommée « Agence spéciale Tanger-Méditerranée », en pleine propriété et à titre gratuit, des biens du domaine privé de l'Etat qui lui sont nécessaires pour la réalisation de ses missions d'ordre public et dont la liste est fixée par la convention prévue par l'article 2 du décret-loi n° 2-02-644 du 2 regeb 1423 (10 septembre 2002) portant création de la zone spéciale de développement Tanger-Méditerranée.

L'Agence spéciale Tanger – Méditerranée, ainsi que les sociétés intervenant dans la réalisation, l'aménagement, l'exploitation et l'entretien du projet de la zone spéciale de développement Tanger-Méditerranée et qui s'installent dans les zones franches d'exportations visées à l'article premier du décret loi n° 2-02-644 précité, bénéficient des exonérations prévues au 4° ci-dessus, sous réserve des conditions d'exonération prévues par l'article 4 (IV) ci-dessous;

8°- les opérations de transfert décidées en application de la loi n° 39-89 autorisant le transfert d'entreprises publiques au secteur privé, promulguée par le dahir n° 1-90-01 du 15 ramadan 1410 (11 avril 1990) et du décret pris pour son application n° 2-90-402 du 25 rebia I 1411 (16 octobre 1990);

9°- les opérations prévues à l'article 8 (I- D- 8°) ci-dessous, en ce qui concerne les droits de mutation afférents à la prise en charge du passif, s'il y a lieu, dans les cas suivants:

a) les sociétés ou groupements d'intérêt économique qui procèdent, dans les trois années de la réduction de leur capital, à la reconstitution totale ou partielle de ce capital;

b) la fusion de sociétés par actions ou à responsabilité limitée, que la fusion ait lieu par voie d'absorption ou par la création d'une société nouvelle;

c) l'augmentation de capital des sociétés dont les actions sont introduites à la cote de la bourse des valeurs, ou dont l'introduction à la cote a été demandée, sous réserve que ces actions représentent au moins 20 % du capital desdites sociétés;

d) la constitution ou l'augmentation de capital des sociétés d'investissement dont le capital est constitué de 50 % au moins par l'apport de devises convertibles et sous réserve que cette fraction de capital soit égale ou supérieure à 15.000.000 de dirhams;

e) la constitution ou l'augmentation de capital des sociétés dont l'objet principal est la gestion de valeurs mobilières ou la souscription, à titre de participation, au capital d'autres sociétés;

10°- les échanges d'immeubles agricoles situés à l'extérieur du périmètre urbain, lorsqu'il est établi que l'un des immeubles échangés est contigu aux propriétés de celui des échangistes qui le reçoit, dans les conditions prévues à l'article 4 (I) ci-après.

V.- Actes relatifs aux opérations de crédit :

1°- les actes concernant les opérations effectuées par la Banque africaine de développement, ainsi que les acquisitions réalisées à son profit, lorsque la banque doit supporter seule et définitivement la charge de l'impôt;

2°- les actes et écrits concernant les opérations effectuées par la Banque islamique de développement et ses succursales, ainsi que les acquisitions qui leur profitent;

3°- les actes d'avances sur titres de fonds d'Etat et de valeurs émises par le Trésor;

4°- les actes constatant les opérations de crédit passées entre des particuliers et des organismes bancaires, ainsi que les opérations de crédit immobilier conclues entre les particuliers et les sociétés de financement et celles passées entre les entreprises et leurs salariés pour l'acquisition ou la construction de leur habitation personnelle;

5°- les actes constatant les opérations de crédit effectuées entre les particuliers et la Caisse marocaine des marchés;

6°- les actes portant délégation, à titre de transport, du prix de marchés, transport, cession ou délégation de créance au profit de la Caisse marocaine des marchés;

7°- les contrats constatant la vente à crédit des véhicules automobiles.

ARTICLE 4.- CONDITIONS D' EXONERATION

I.- Pour l'application de l'exonération visée à l'article 3 (IV- 10°) ci-dessus, le contrat d'échange doit porter l'indication de la contenance des immeubles échangés avec une référence au numéro des titres fonciers, s'ils sont immatriculés. La contiguïté de l'un des immeubles échangés avec les propriétés de celui des échangistes qui le reçoit, est établie au moyen d'un plan dressé par un géomètre agréé et qui doit être annexé à l'acte présenté à l'enregistrement.

II.- L'exonération prévue à l'article 3 (IV- 1°) ci-dessus est acquise aux conditions suivantes:

A- L'acte d'acquisition doit comporter l'engagement de l'acquéreur de réaliser le projet d'investissement dans le délai maximum de 36 mois à compter de la date d'acquisition.

En cas de force majeure, le délai précité peut être prorogé par le ministre chargé des finances ou la personne déléguée par lui à cet effet sur production, par l'intéressé, des pièces justificatives nécessaires.

B- L'acquéreur doit, en garantie du paiement des droits simples calculés au taux de 5% prévu à l'article 8 (I- A) ci-dessous et, le cas échéant, de la pénalité, de l'amende et de la majoration prévues, respectivement, aux articles 22 et 23 ci-après, qui seraient exigibles au cas où l'engagement visé au A ci-dessus n'aurait pas été respecté:

- fournir un cautionnement bancaire qui doit être déposé entre les mains de l'inspecteur des impôts chargé de l'enregistrement;
- ou consentir au profit de l'Etat, dans l'acte d'acquisition ou dans un acte y annexé, une hypothèque sur le terrain acquis ou sur tout autre immeuble, de premier rang ou, à défaut, de second rang après celle consentie au profit des établissements de crédit agréés.

Le cautionnement bancaire ne sera restitué et la mainlevée de l'hypothèque ne sera délivrée par l'inspecteur compétent que sur présentation, selon le cas, des copies certifiées conformes du certificat de réception provisoire ou du certificat de conformité prévus par la loi n° 25-90 relative aux lotissements, groupes d'habitations et morcellements, promulguée par le dahir n° 1-92-7 du 15 hijja 1412 (17 juin 1992).

III.- Les actes d'acquisitions visés à l'article 3 (IV- 2°) sont exonérés aux conditions suivantes:

A- lorsqu'il s'agit de locaux à usage professionnel ou d'habitation, l'acte d'acquisition doit comporter l'engagement de la société de crédit-bail de les mettre à la disposition du preneur dans un délai maximum d'un an courant à compter de la date dudit acte;

B- lorsqu'il s'agit de terrains nus ou comportant des constructions appelées à être démolies, destinés en totalité à la construction de locaux à usage professionnel ou d'habitation, l'acte d'acquisition doit comporter l'engagement de la société de crédit-bail de mettre l'immeuble construit à la disposition du preneur dans un délai maximum de trois ans courant à compter de la date dudit acte;

C- la société de crédit-bail doit, en garantie du paiement des droits calculés au taux de 5% prévu à l'article 8 (I- A) ci-dessous et, le cas échéant, de la pénalité, de l'amende et de la majoration prévues, respectivement, aux articles 22 et 23 ci-dessous qui seraient exigibles au cas où l'engagement visé aux A et B ci-dessus n'aurait pas été respecté, fournir un cautionnement bancaire ou consentir, au profit

de l'Etat, une hypothèque dans les conditions et modalités prévues au II- B du présent article.

Le cautionnement bancaire ne sera restitué et la mainlevée de l'hypothèque ne sera délivrée par l'inspecteur compétent que sur présentation du certificat de conformité ou de tout autre document en tenant lieu ou de tout document justifiant la prise de possession par le preneur.

IV.- L'exonération prévue à l'article 3 (IV- 4^o, 2^e alinéa) ci-dessus est acquise, sous réserve que les terrains acquis pour la réalisation du projet d'investissement demeurent à l'actif de l'entreprise pendant au moins dix ans à compter de la date de l'obtention de l'autorisation prévue par l'article 11 de la loi n° 19-94 relative aux zones franches d'exportation.

V.- L'exonération prévue à l'article 3 (IV- 5^o, 2^e alinéa) ci-dessus est acquise, sous réserve que les immeubles acquis demeurent à l'actif des banques et sociétés holding offshore pendant au moins dix ans à compter de la date de l'obtention de l'agrément prévu par l'article 5 de la loi n° 58-90 relative aux places financières offshore.

ARTICLE 5.- DELAIS D'ENREGISTREMENT

I.- Sont assujettis à l'enregistrement et au paiement des droits dans le délai de trente (30) jours :

A - à compter de leur date :

- les actes et les conventions énumérés à l'article 2 (I- A- B et C), sous réserve des dispositions citées aux B du présent paragraphe et II ci-après;
- les procès-verbaux constatant les ventes de produits forestiers et les ventes effectuées par les agents des domaines ou des douanes, visés à l'article 2 (I- D) ci-dessus;
- les procès-verbaux d'adjudication d'immeubles, de fonds de commerce ou d'autres meubles;

B - à compter de la date de réception de la déclaration des parties, pour ce qui concerne les actes établis par les adoul.

II.- Sont assujettis à l'enregistrement dans les trois mois:

- à compter de la date du décès du testateur pour les actes de libéralité pour cause de mort ;
- à compter de leur date pour les ordonnances, jugements et arrêts des diverses juridictions.

CHAPITRE II

ASSIETTE ET LIQUIDATION DES DROITS

ARTICLE 6.- BASE IMPOSABLE

Pour la liquidation des droits, la valeur de la propriété, de la nue-propriété, de l'usufruit et de la jouissance des biens meubles et immeubles et, d'une manière générale, la base imposable est déterminée comme suit:

1°- Pour les ventes et autres transmissions à titre onéreux, par le prix exprimé et les charges qui peuvent s'ajouter au prix.

Toutefois, la valeur taxable est constituée:

- pour les cessions d'immeubles ou de droits réels immobiliers au profit des preneurs figurant dans les contrats de crédit-bail immobilier, par la valeur résiduelle desdits immeubles ou droits réels, telle qu'elle résulte du contrat;
- pour les adjudications à la folle enchère ou surenchère de biens immeubles, par le prix exprimé en y ajoutant les charges, sous déduction du prix de la précédente adjudication qui a supporté le droit;
- pour les cessions à titre onéreux de fonds de commerce, par le prix de l'achalandage, du droit au bail, des objets mobiliers servant à l'exploitation du fonds et des marchandises en stock;

2°- Pour les échanges, par l'estimation du bien dont la valeur est la plus élevée.

Dans le cas d'échange de nue-propriété ou d'usufruit, les parties doivent indiquer la valeur vénale de la pleine propriété de l'immeuble ; l'estimation de la nue-propriété ou de l'usufruit est effectuée comme indiqué au 4° ci-après;

3°- Pour les partages de biens meubles ou immeubles entre copropriétaires, cohéritiers et coassociés, à quelque titre que ce soit, par le montant de l'actif net à partager;

4°- Pour les mutations entre vifs et à titre gratuit, par l'évaluation souscrite par les parties de la valeur des biens donnés, sans déduction des charges.

Toutefois, la base imposable est constituée:

- pour les mêmes opérations portant sur les fonds de commerce, par l'évaluation de l'achalandage, du droit au bail, des objets mobiliers servant à l'exploitation du fonds et des marchandises en stock;

- pour les mutations à titre gratuit de l'usufruit et de la nue-propriété, par la valeur correspondante, calculée à partir de la valeur vénale de la pleine propriété et en fonction de l'âge de l'usufruitier, conformément au tableau ci-après:

Age de l'usufruitier	Valeur de l'usufruit	Valeur de la nue-propriété
	Fraction de la pleine propriété	Fraction de la pleine propriété
Moins de 20 ans révolus	7/10	3/10
Moins de 30 ans révolus	6/10	4/10
Moins de 40 ans révolus	5/10	5/10
Moins de 50 ans révolus	4/10	6/10
Moins de 60 ans révolus	3/10	7/10
Moins de 70 ans révolus	2/10	8/10
Plus de 70 ans révolus	1/10	9/10

Dans les conventions soumises à l'homologation du cadastre, l'âge de l'usufruitier est attesté par les adoules lorsqu'il ne peut être justifié d'un état civil régulier.

Dans les autres cas, l'âge de l'usufruitier fait l'objet d'une déclaration des parties dans l'acte;

5°- Pour les titres constitutifs de propriété, par la valeur des immeubles qui en font l'objet. Chaque immeuble ou chaque parcelle, dont la valeur doit être estimée distinctement, est désigné avec précision par ses limites, sa superficie, sa nature et sa situation;

6°- Pour les constitutions d'hypothèques ou de nantissements de fonds de commerce, par le montant de la somme garantie en capital, frais accessoires et intérêts, dans la limite de deux (2) annuités;

7°- Pour les antichrèses et nantissements de biens immeubles, par le prix et les sommes pour lesquelles ces actes sont faits;

8°- Pour le droit d'apport en société, à titre pur et simple, par le montant ou la valeur de l'apport;

9°- Pour les cessions d'actions ou de parts sociales des sociétés ou de parts des groupements d'intérêt économique, par le montant de la valeur négociée, déduction faite des versements restant à faire sur les titres non entièrement libérés;

10°- Pour les cessions de titres d'obligations des sociétés ou entreprises et de titres d'obligations des collectivités locales et établissements publics, par le montant de la valeur négociée;

11°- Pour les créances à terme, les prorogations de délai de paiement de ces créances, leurs donations, cessions et transports, les obligations de sommes et autres actes d'obligations, par le capital exprimé dans l'acte et qui en fait l'objet;

12°- Pour les opérations de crédits, par le montant du crédit;

13°- Pour les quittances et tous autres actes de libération, par le total des sommes ou capitaux dont le débiteur se trouve libéré;

14°- Pour les constitutions, donations, cessions et transports de rentes perpétuelles et viagères et de pensions, par le capital constitué et aliéné et, à défaut de capital exprimé, par un capital égal à vingt (20) fois la rente perpétuelle et à dix (10) fois la rente viagère ou la pension, quel que soit le prix stipulé pour le transport ou l'amortissement;

15°- Pour les cautionnements de sommes, valeurs et objets mobiliers, les garanties mobilières et indemnités de même nature, par le montant du cautionnement ou des garanties et indemnités;

16°- Pour les louages d'industrie, marchés pour constructions, réparations et entretiens et tous autres biens meubles susceptibles d'estimation faits entre particuliers et qui ne contiennent ni vente, ni promesse de livrer des marchandises, denrées ou autres biens meubles, par le prix exprimé augmenté des charges ou l'évaluation des objets qui en sont susceptibles;

17°- Pour les inventaires après décès, par l'actif brut, à l'exclusion du linge, des vêtements et des meubles meublant les maisons d'habitation;

18°- Pour les délivrances de legs, par le montant des sommes ou la valeur des objets légués;

19°- Pour les baux à rentes perpétuelles de biens immeubles, les baux emphytéotiques et ceux dont la durée est illimitée, par un capital égal à vingt (20) fois la rente ou le prix annuel, augmenté des charges;

20°- Pour les baux à vie d'immeubles, quel que soit le nombre des bénéficiaires successifs, par un capital égal à dix (10) fois le prix augmenté des charges.

ARTICLE 7.- LIQUIDATION DE L'IMPOT

I.- Les droits sont applicables, selon les motifs des conventions et les obligations qu'elles imposent, aux actes et déclarations soumis obligatoirement à l'enregistrement. Il en est de même pour les actes sous signature privée volontairement présentés à cette formalité.

II.- Lorsqu'un même acte comprend plusieurs conventions dérivant ou dépendant les unes des autres, il n'est perçu que le droit applicable à la convention donnant lieu à la perception la plus élevée.

Mais lorsque, dans un acte quelconque, il y a plusieurs dispositions indépendantes, il est dû pour chacune d'elles et selon sa nature un droit particulier.

III.- Lorsqu'un acte translatif de propriété ou d'usufruit porte à la fois sur des biens meubles et immeubles, le droit est perçu sur la totalité du prix et au taux prévu pour les immeubles.

Toutefois, lorsqu'il est stipulé un prix particulier pour les biens meubles et qu'ils sont estimés et suffisamment désignés dans le contrat, il est appliqué, pour chaque catégorie de biens, le taux correspondant.

IV.- Pour la liquidation des droits proportionnels, les sommes et valeurs sont arrondies au dirham supérieur.

CHAPITRE III

T A R I F

ARTICLE 8.- DROITS PROPORTIONNELS

I.- Taux applicables

A- Sont soumis au taux de 5 % :

1°- les actes et conventions prévus à l'article 2 (I- A- 1°, a) et b));

2°- les cessions, à titre gratuit ou onéreux, d'actions ou de parts sociales des sociétés immobilières visées à l'article 2 (I- A- 3°) de la loi n° 24-86 instituant l'impôt sur les sociétés, ainsi que des sociétés à prépondérance immobilière visées à l'article 82 (II) de la loi n° 17-89 relative à l'impôt général sur le revenu;

3°- les baux à rentes perpétuelles de biens immeubles, baux emphytéotiques, ceux à vie et ceux dont la durée est illimitée visés à l'article 2 (I- A- 2°);

4°- les cessions de droit au bail ou du bénéfice d'une promesse de bail visées à l'article 2 (I- A- 3°);

5°- les retraits de réméré exercés en matière immobilière après expiration des délais prévus pour l'exercice du droit de réméré;

6°- les titres constitutifs de propriété d'immeubles visés à l'article 2 (I- C- 2°).

B- Sont soumis au taux de 2,50% :

1°- les cessions de parts dans les groupements d'intérêt économique, d'actions ou de parts sociales dans les sociétés autres que celles visées au I- A- 2° du présent article.

Par dérogation aux dispositions de l'alinéa précédent, sont soumis au droit de mutation à titre onéreux, selon la nature des biens concernés, la cession par un associé qui a apporté des biens en nature à un groupement d'intérêt économique ou à une société, des parts ou actions représentatives des biens précités dans le délai de quatre (4) années à compter de la date de l'apport desdits biens;

2°- les cessions et transferts de rentes perpétuelles et viagères et de pensions à titre onéreux;

3°- l'acquisition de locaux construits, par des personnes physiques ou morales autres que les établissements de crédit, Bank Al-Maghrib, la Caisse de dépôt et de gestion et les sociétés d'assurances et de réassurances, que ces locaux soient à usage d'habitation, commercial, professionnel ou administratif;

4°- l'acquisition, à titre onéreux, de terrains nus ou comportant des constructions destinées à être démolies et réservés à la réalisation d'opérations de lotissement ou de construction de locaux à usage d'habitation, commercial, professionnel ou administratif, sous réserve des conditions prévues à l'article 10 (I) ci-dessous;

5°- les adjudications, ventes, reventes, cessions, rétrocessions, marchés et tous autres actes civils ou judiciaires translatifs de propriété, à titre gratuit ou onéreux, de biens meubles.

C- Sont soumis au taux de 1% :

1°- les antichrèses et nantissements de biens immeubles;

2°- les actes portant constitution d'hypothèque ou de nantissement sur un fonds de commerce, en garantie d'une créance actuelle ou éventuelle, dont le titre n'a pas été enregistré au droit proportionnel d'obligation de sommes prévu au 5° ci-après. Le droit simple acquitté sera imputable sur le droit auquel pourrait donner lieu l'acte portant reconnaissance des droits du créancier;

3°- les louages d'industrie, marchés pour constructions, réparations et entretiens et tous autres biens meubles susceptibles d'estimation faits entre particuliers et qui ne contiennent ni vente, ni promesse de livrer des marchandises,

denrées ou autres biens meubles, sauf application du droit fixe prévu par les dispositions de l'article 9 (I- 5°) ci-après pour ceux de ces actes réputés actes de commerce;

4°- les cessions à titre gratuit portant sur les biens visés à l'article 2 (I- A- 1°, 2° et 3°) ci-dessus, ainsi que les déclarations faites par le donataire ou ses représentants lorsqu'elles interviennent en ligne directe et entre époux, frères et sœurs;

5°- les contrats, transactions, promesses de payer, arrêtés de comptes, billets, mandats, transports, cessions et délégation de créances à terme, délégation de prix stipulée dans un contrat pour acquitter des créances à terme envers un tiers, si ces créances n'ont pas fait l'objet d'un titre déjà enregistré, reconnaissances, celles de dépôts de sommes chez des particuliers, les opérations de crédit et tous autres actes ou écrits qui contiennent obligations de sommes sans libéralité et sans que l'obligation soit le prix d'une transmission de meubles ou d'immeubles non enregistrée.

Il en est de même, en cas de vente du gage, pour :

- les actes de nantissement dressés en application de la législation spéciale sur le nantissement des produits agricoles, des produits appartenant à l'union des docks-silos coopératifs, des produits miniers, de certains produits et matières ;
- les actes de nantissement et les quittances prévus par les articles 356 et 378 de la loi n° 15-95 formant code de commerce promulguée par dahir n° 1-96-83 du 15 Rabii I 1417 (1er Août 1996) ;

6°- les partages de biens meubles ou immeubles entre copropriétaires, cohéritiers et coassociés, à quelque titre que ce soit. S'il y a soulte ou retour, le droit sera perçu au taux prévu pour la vente des biens qui en font l'objet.

Par dérogation aux dispositions de l'alinéa ci-dessus, l'attribution à un associé, à titre de partage, au cours d'une société ou à sa dissolution, d'un bien provenant d'un apport fait à ladite société par un autre associé est passible du droit de mutation à titre onéreux suivant la nature du bien retiré et sa valeur à la date de ce retrait, lorsque ce retrait a lieu avant l'expiration d'un délai de quatre (4) ans à compter de la date de l'apport en nature effectué à la société.

Est passible du même droit de mutation, l'attribution, dans le même délai, à titre de partage, à un membre de groupement d'intérêt économique, au cours de la vie dudit groupement ou à sa dissolution, d'un bien provenant d'un apport fait audit groupement par un autre membre;

7°- les constitutions de rentes soit perpétuelles, soit viagères et de pensions à titre onéreux;

8°- la première vente de locaux à usage exclusif d'habitation, édifiés sous le bénéfice des dispositions concernant le logement social, tel que défini par l'article 8 (13°) de la loi n° 30-85 relative à la taxe sur la valeur ajoutée, sous réserve des conditions prévues à l'article 10 (II) ci-dessous;

9°- les actes translatifs entre co-indivisaires de droits indivis de propriétés agricoles situées à l'extérieur du périmètre urbain, sous réserve des conditions prévues à l'article 10 (III) ci-dessous;

10°-les marchandises en stock cédées avec le fonds de commerce lorsqu'elles font l'objet d'un inventaire détaillé et d'une estimation séparée.

D- Sont soumis au taux de 0,50 %:

1°- les cessions de titres d'obligations dans les sociétés ou entreprises et de titres d'obligations des collectivités locales et des établissements publics;

2°- les cautionnements de sommes, valeurs et objets mobiliers, les garanties mobilières et les indemnités de même nature;

3°- les actes d'adoul qui confirment les conventions passées sous une autre forme et qui stipulent mutation entre vifs de biens immeubles et de droits réels immobiliers. Ces actes ne sont dispensés du paiement du droit de mutation qu'à concurrence du montant des droits déjà perçus;

4°- les délivrances de legs;

5°- les marchés de l'Etat, dont le prix doit être payé par le Trésor public ;

6°-les prorogations pures et simples de délai de paiement d'une créance ;

7°- les quittances, compensations, renoncations et tous autres actes et écrits portant libération de sommes et valeurs mobilières, ainsi que les retraits de réméré exercés dans les délais stipulés, lorsque l'acte constatant le retrait est présenté à l'enregistrement avant l'expiration de ces délais;

8°- les constitutions ou les augmentations de capital des sociétés ou des groupements d'intérêt économique réalisées par apports nouveaux, à titre pur et simple, à l'exclusion du passif affectant ces apports qui est assujetti aux droits de mutation à titre onéreux, selon la nature des biens objet des apports et selon l'importance de chaque élément dans la totalité des apports faits à la société ou au groupement d'intérêt économique.

Le même taux de 0,50% est applicable aux augmentations de capital par incorporation de réserves ou de plus-values résultant de la réévaluation de l'actif social ;

9°- les inventaires établis après décès.

E- Sont soumis au taux de 0,25 %:

Les constitutions ou les augmentations de capital des sociétés dont l'objet principal est la gestion de valeurs mobilières ou la souscription, à titre de participation, au capital d'autres sociétés.

II.- Minimum de perception.

Il ne pourra être perçu moins de 100 dirhams pour les actes et mutations passibles des droits proportionnels prévus au présent article. Ce montant est porté à 1000 dirhams en ce qui concerne les actes de constitution et d'augmentation de capital des sociétés et des groupements d'intérêt économique.

ARTICLE 9.- DROITS FIXES

I.- Sont enregistrés au droit fixe de 100 dirhams:

1°- les renonciations à l'exercice du droit de chefaâ ou de sefqa. Il est dû un droit par co-proprétaire renonçant;

2°- les testaments, révocations de testaments et tous actes de libéralité qui ne contiennent que des dispositions soumises à l'événement du décès;

3°- les résiliations pures et simples faites dans les vingt quatre heures des actes résiliés et présentés dans ce délai à l'enregistrement;

4°- les actes qui ne contiennent que l'exécution, le complément et la consommation d'actes antérieurement enregistrés;

5°- les marchés et traités réputés actes de commerce par les articles 6 et suivants de la loi n° 15-95 formant code de commerce, faits ou passés sous signature privée;

6°- sauf application des dispositions de l'article 8 (I- C- 5°) ci-dessus en cas de vente du gage:

- les actes de nantissement dressés en application de la législation spéciale sur le nantissement des produits agricoles, des produits appartenant à l'union des docks-silos coopératifs, des produits miniers, de certains produits et matières;
- les actes de nantissement et les quittances prévus par les articles 356 et 378 de la loi n° 15-95 formant code de commerce ;

7°- les déclarations de command lorsqu'elles sont faites par acte authentique dans les quarante huit heures de l'acte d'acquisition, passé lui-même en la forme authentique et contenant la réserve du droit d'élire command;

8°- les baux et locations, cessions de baux et sous-locations d'immeubles à usage d'habitation, quelle qu'en soit la durée;

9°- la cession au coopérateur de son logement après libération intégrale du capital souscrit conformément aux dispositions du décret royal portant loi n° 552-67 précité relatif au crédit foncier, au crédit à la construction et au crédit à l'hôtellerie;

10°- tous autres actes innomés et qui ne peuvent donner lieu au droit proportionnel.

II.- Sont enregistrés au droit fixe de 200 dirhams:

1°-les actes de dissolution de sociétés ou de groupements d'intérêt économique qui ne portent ni obligation, ni libération, ni transmission de biens meubles ou immeubles entre les associés, les membres des groupements d'intérêt économique ou autres personnes et qui ne donnent pas ouverture au droit proportionnel ;

2°-les actes de constitution sans capital des groupements d'intérêt économique;

3°- les ventes ou mutations à titre onéreux de propriété ou d'usufruit d'aéronefs, de navires ou de bateaux, à l'exclusion des mutations à titre onéreux de yachts ou de bateaux de plaisance intervenues entre particuliers.

III.- Sont enregistrés au droit fixe de 300 dirhams:

1°- les baux et locations, cessions de baux et sous-locations de fonds de commerce et d'immeubles, autres que ceux à usage d'habitation;

2°- les contrats de crédit-bail immobilier relatifs aux locaux à usage professionnel ou d'habitation, ainsi que leur résiliation en cours de bail par consentement mutuel des parties;

3°- sous réserve des dispositions de l'article 3 (V-4°) ci-dessus:

a) les actes relatifs aux opérations de crédit conclus entre les sociétés de financement et les particuliers, de constitutions et de mainlevées d'hypothèque et de nantissement sur fonds de commerce consentis en garantie desdites opérations;

b) les actes de mainlevées d'hypothèque et de nantissement sur fonds de commerce;

4°- les actes de prorogation de sociétés ou de groupements d'intérêt économique qui ne contiennent ni obligation, ni libération, ni transmission de biens meubles ou immeubles entre les associés, les membres des groupements d'intérêt économique ou autres personnes.

ARTICLE 10.- CONDITIONS D'APPLICATION DES TAUX REDUITS

I.- Pour l'application du taux réduit de 2,50% prévu à l'article 8 (I- B- 4°) ci-dessus, l'acte d'acquisition doit comporter l'engagement de l'acquéreur de réaliser les opérations de lotissement ou de construction de locaux dans un délai maximum de sept ans à compter de la date d'acquisition.

L'acquéreur doit, en garantie du paiement du complément des droits simples d'enregistrement et, le cas échéant, de la pénalité, de l'amende et de la majoration qui seraient exigibles au cas où l'engagement visé ci-dessus n'aurait pas été respecté, fournir un cautionnement bancaire ou consentir au profit de l'Etat une hypothèque, dans les conditions et modalités prévues à l'article 4 (II- B) ci-dessus.

Le cautionnement bancaire ne sera restitué et la mainlevée d'hypothèque ne sera délivrée par l'inspecteur des impôts chargé de l'enregistrement compétent que sur présentation, selon le cas, des copies certifiées conformes du certificat de réception provisoire, du permis d'habiter ou du certificat de conformité prévus par la loi n° 25-90 précitée relative aux lotissements, groupes d'habitations et morcellements.

II.- Le bénéfice du taux réduit de 1% prévu à l'article 8 (I- C- 8°) ci-dessus est acquis sur présentation d'un certificat délivré par le service des impôts compétent attestant que le local en question est édifié sous le bénéfice des dispositions de l'article 8 (13°) de la loi n° 30-85 relative à la taxe sur la valeur ajoutée.

III.- Pour l'application du taux réduit de 1% prévu à l'article 8 (I- C- 9°) ci-dessus, le co-indivisaire doit avoir cette qualité depuis plus de quatre ans à compter de la date de son entrée dans l'indivision, à l'exception toutefois des mutations de droits d'un co-indivisaire aux ayants droit à titre universel d'un autre co-indivisaire.

Dans le cas de l'exercice du droit de préemption par un co-indivisaire à l'encontre d'un tiers, le préempteur peut demander la restitution de la différence entre les droits d'enregistrement acquittés sur l'acte d'achat des droits indivis et les droits d'enregistrement au taux réduit, à condition que le préempteur en fasse la demande auprès de l'inspecteur des impôts chargé de l'enregistrement compétent dans le délai prévu à l'article 29 (II- dernier alinéa) ci-dessous.

CHAPITRE IV

OBLIGATIONS DIVERSES

ARTICLE 11.- OBLIGATIONS DES PARTIES

I.- A défaut d'actes et sous réserve des dispositions du III ci-après, les conventions visées à l'article 2 (I- A) ci-dessus doivent faire l'objet de déclarations détaillées et estimatives, à souscrire auprès de l'inspecteur des impôts chargé de l'enregistrement dans les trente (30) jours de l'entrée en possession des biens objet de ces conventions.

II.- Les parties qui rédigent un acte sous seing privé soumis à l'enregistrement doivent établir un double sur papier timbré, revêtu des mêmes signatures que l'acte lui-même et qui reste déposé au bureau de l'enregistrement.

Si ce double n'a pas été ou n'a pu être établi, il y est suppléé par une copie certifiée conforme à l'original par l'inspecteur des impôts chargé de l'enregistrement, signée par les parties ou l'une d'entre elles et conservée au bureau.

III.- Sont dispensés de leur présentation à l'enregistrement, les actes et conventions exonérés des droits en application des dispositions de l'article 3 ci-dessus, à l'exception de ceux constatant l'une des opérations visées à l'article 2 (I- A- 1°, 2° et 3° et B- 2°) ci-dessus qui sont enregistrés gratis.

ARTICLE 12.- OBLIGATIONS DES NOTAIRES, DES ADOUL ET DES CADI CHARGES DU TAOUTIQ

I.- Obligations des notaires

Les notaires sont tenus de faire figurer dans les contrats les indications et les déclarations estimatives nécessaires à la liquidation des droits.

Les notaires hébraïques donnent verbalement à l'inspecteur des impôts chargé de l'enregistrement la traduction de leurs actes et les indications nécessaires à la liquidation des droits.

Les notaires doivent présenter à l'inspecteur les registres minutes, faire enregistrer les actes et acquitter les droits dans le délai prescrit.

Toutefois, les insuffisances de perception ou les compléments de droits exigibles par suite d'un événement ultérieur sont dus par les parties à l'acte.

Les droits et, le cas échéant, la pénalité, l'amende et la majoration afférents aux actes sous seing privé rédigés par les notaires sont acquittés par les parties.

Toutefois, le notaire doit déposer au bureau de l'enregistrement compétent le double de l'acte sous seing privé, sous peine de l'application des règles de solidarité édictées par l'article 33 (VI- 2^e alinéa) ci-dessous.

Les notaires et les fonctionnaires exerçant des fonctions notariales qui dressent des actes authentiques en vertu et par suite d'actes sous seing privé non enregistrés, ou qui reçoivent de tels actes en dépôt, doivent annexer ces actes sous seing privé à l'acte dans lequel ils sont mentionnés et les soumettre à la formalité de l'enregistrement et verser les droits, pénalité, amende et majoration auxquels ces actes sous seing privé donnent ouverture.

II.- Obligations des adoul

Les adoul doivent, lorsqu'il s'agit d'actes obligatoirement assujettis à l'enregistrement :

- en informer les parties contractantes et les inviter à régler les droits exigibles dans le délai légal au bureau de l'enregistrement compétent ou auprès de l'adel ou du fonctionnaire relevant du ministère de la justice, nommés à cet effet ;
- rédiger l'acte dès réception de la déclaration et l'adresser, accompagné d'une copie, au bureau de l'enregistrement compétent.

Dans le cas où le paiement des droits est effectué auprès de l'adel ou du fonctionnaire visés à l'alinéa précédent, ceux-ci sont tenus de déposer les actes et les droits correspondants au bureau de l'enregistrement compétent dès la perception desdits droits.

L'adel et le fonctionnaire chargé du recouvrement des droits sont soumis au contrôle du ministère des finances, conformément aux textes législatifs en vigueur.

En matière d'acquisition d'immeubles ou de droits réels immobiliers, de propriété, de nue-propriété ou d'usufruit de fonds de commerce ou de clientèle, les adoul doivent indiquer les références de l'enregistrement de la précédente mutation sur l'acte qu'ils rédigent.

Dans le cas où ces références ne figureraient pas dans l'acte de la précédente mutation, les adoul sont tenus d'en faire mention dans l'acte soumis à l'enregistrement et de déposer le double de l'acte de cette précédente mutation au bureau de l'enregistrement compétent.

III.- Obligation des cadî chargés du taoutiq

Il est fait défense aux cadî chargés du taoutiq d'homologuer les actes assujettis obligatoirement à l'enregistrement avant le paiement des droits exigibles. Ils adressent, après homologation, une copie de l'acte au bureau de l'enregistrement compétent.

ARTICLE 13.- OBLIGATIONS DES INSPECTEURS DES IMPOTS CHARGES DE L'ENREGISTREMENT

L'enregistrement des actes et déclarations doit être fait jour par jour et successivement, au fur et à mesure de leur présentation.

Les inspecteurs des impôts chargés de l'enregistrement ne peuvent différer l'accomplissement de la formalité lorsque les éléments nécessaires à la liquidation de l'impôt sont mentionnés dans les actes ou les déclarations et que les droits, tels qu'ils ont été liquidés, leur ont été versés. Ils peuvent dans le cas contraire, retenir les actes sous-seing privé ou les brevets d'actes authentiques qui leur sont présentés le temps nécessaire pour en faire établir une copie certifiée conforme à l'original.

La formalité ne peut être scindée, un acte ne pouvant être enregistré pour une partie et non enregistré pour une autre.

Le registre des entrées prévu à l'article premier (II- 1er alinéa) doit être arrêté, daté en toutes lettres et signé chaque jour par l'inspecteur des impôts chargé de l'enregistrement.

Tout acte présenté à l'enregistrement, portant mutation ou cession d'un immeuble, doit être retenu par l'inspecteur des impôts chargé de l'enregistrement, jusqu'à production d'une attestation des services de recouvrement justifiant du paiement des impôts et taxes grevant ledit immeuble et se rapportant à l'année de mutation ou de cession et aux années antérieures.

Les inspecteurs des impôts chargés de l'enregistrement ne peuvent délivrer copies d'actes que sur ordonnance du juge compétent, lorsque ces copies ne sont pas demandées par l'une des parties contractantes ou leurs ayants cause à titre universel.

ARTICLE 14.- OBLIGATIONS COMMUNES

I.- Nonobstant toutes dispositions contraires, il ne peut être reçu par le conservateur de la propriété foncière et des hypothèques, aux fins d'immatriculation ou d'inscription sur les livres fonciers, aucun acte obligatoirement soumis à l'enregistrement en application de l'article 2 (I) ci-dessus, si cet acte n'a pas été préalablement enregistré.

II.- Les adoul, les notaires et toutes personnes exerçant des fonctions notariales, les conservateurs de la propriété foncière et des hypothèques, ainsi que les inspecteurs des impôts chargés de l'enregistrement doivent refuser de dresser, de recevoir ou d'enregistrer tous actes constatant des opérations visées par le dahir n° 1-63-288 du 7 jourmada I 1383 (26 septembre 1963) relatif au contrôle des opérations immobilières à réaliser par certaines personnes et portant sur des propriétés agricoles rurales ou par l'article 10 du dahir n° 1-63-289 de même date fixant les conditions de reprise par l'Etat des lots de colonisation, non assorties de l'autorisation administrative.

III.- Les adoul, les notaires et les conservateurs de la propriété foncière et des hypothèques, ainsi que les inspecteurs des impôts chargés de l'enregistrement doivent refuser de dresser, de recevoir ou d'enregistrer tous actes afférents aux opérations de vente, de location ou de partage visées aux articles premier et 58 de la loi n° 25-90 précitée, relative aux lotissements, groupes d'habitations et morcellements, s'il n'est pas fourni la copie certifiée conforme:

- soit du procès-verbal de réception provisoire ou de l'autorisation préalable de morcellement visés, respectivement, par les articles 35 et 61 de la loi n° 25-90 précitée ;
- soit, le cas échéant, de l'attestation délivrée par le président du conseil communal certifiant que l'opération ne tombe pas sous le coup de la loi précitée.

IV.- Il est fait défense aux adoul, aux notaires et à toute personne exerçant des fonctions notariales, d'établir aucun titre emportant mutation ou cession d'un immeuble sans s'être fait présenter une attestation des services de recouvrement justifiant du paiement des impôts et taxes grevant ledit immeuble et se rapportant à l'année de mutation ou de cession et aux années antérieures.

V.- Les actes sous seing privé peuvent être enregistrés indistinctement dans tous les bureaux de l'enregistrement.

Toutefois, les conventions prévues par l'article 2 (I- A) ci-dessus doivent être obligatoirement enregistrées au bureau de la situation des immeubles, des fonds de commerce ou des clientèles qui en font l'objet.

Lorsqu'une même convention a pour objet des biens situés dans le ressort de différents bureaux, la formalité peut être accomplie dans l'un quelconque de ces bureaux.

Les actes sous seing privé constatant la formation, la prorogation, la transformation ou la dissolution d'une société ou d'un groupement d'intérêt économique, l'augmentation ou la réduction de leur capital, ainsi que les actes portant cession d'actions ou de parts sociales dans les sociétés ou de parts dans les groupements d'intérêt économique sont enregistrés au bureau de l'enregistrement dans le ressort duquel est situé le siège social de la société ou du groupement d'intérêt économique.

Les actes authentiques doivent être enregistrés au bureau de l'enregistrement situé dans le ressort de la juridiction dont relève l'adel ou le notaire.

VI.- Les notaires, les fonctionnaires exerçant des fonctions notariales, les adoul, les notaires hébraïques et toute personne ayant concouru à la rédaction d'un acte sujet à l'enregistrement, doivent donner lecture aux parties des dispositions des articles 15, 21 (II) et 25 ci-dessous.

VII.- Il est fait défense aux adoul, aux notaires, aux inspecteurs des impôts chargés de l'enregistrement et aux conservateurs de la propriété foncière de recevoir, dresser, enregistrer ou inscrire tous actes portant sur une opération contraire aux dispositions de la loi n° 34-94 relative à la limitation du morcellement des propriétés agricoles situées à l'intérieur des périmètres d'irrigation et des périmètres de mise en valeur en bour, promulguée par le dahir n° 1-95-152 du 13 rabii I 1416 (11 août 1995).

CHAPITRE V

DROIT DE CONTROLE ET PROCEDURE DE RECTIFICATION

ARTICLE 15.- DROIT DE CONTROLE

Les prix ou les déclarations estimatives, exprimés dans les actes et conventions peuvent faire l'objet de rectification de la part de l'inspecteur des impôts chargé de l'enregistrement, lorsqu'il s'avère que lesdits prix ou déclarations estimatives ne paraissent pas, à la date de l'acte ou de la convention, conformes à la valeur vénale des biens qui en font l'objet.

ARTICLE 16.- DROIT DE COMMUNICATION

I.- Pour permettre de relever tout renseignement utile en vue de l'assiette et du contrôle de l'impôt, l'administration fiscale peut demander communication de l'original ou délivrance d'une reproduction sur support magnétique ou sur papier:

a- des documents de services ou comptables détenus par les administrations de l'Etat, les collectivités locales, les établissements publics et tout organisme soumis au contrôle de l'Etat, sans que puisse être opposé le secret professionnel;

b- des livres et documents dont la tenue est rendue obligatoire par les lois en vigueur, ainsi que tous actes, écrits, registres et dossiers détenus ou conservés par les personnes physiques ou morales dans le cadre de leur activité professionnelle;

La demande doit être formulée par écrit et comporter l'adresse complète et le numéro de téléphone du service qui l'a envoyée.

Les renseignements et documents visés ci-dessus sont présentés aux agents de l'administration fiscale assermentés et ayant au moins le grade d'inspecteur - adjoint.

II.- Les cadis chargés du taoutiq sont tenus de donner communication de leurs registres de transcription à toutes réquisitions des agents de l'administration fiscale visés à l'alinéa ci-dessus.

ARTICLE 17.- PROCEDURE DE RECTIFICATION

I.- Dans le cas où l'inspecteur des impôts chargé de l'enregistrement est amené à rectifier les prix ou les déclarations estimatives, en application des dispositions de l'article 15 ci-dessus, il notifie au contribuable dans les formes prévues à l'article 50 bis de la loi n° 24-86 instituant l'impôt sur les sociétés, la nouvelle base devant servir d'assiette à la liquidation des droits, ainsi que le montant des droits complémentaires résultant de cette base et l'invite à formuler ses observations dans un délai de trente (30) jours suivant la date de réception de la lettre de notification. A défaut de réponse dans le délai prescrit, les droits complémentaires sont mis en recouvrement et ne peuvent être contestés que dans les conditions prévues à l'article 28 ci-dessous.

II.- Si les observations du contribuable parviennent à l'inspecteur dans le délai prescrit et si ce dernier les estime non fondées en tout ou en partie, la procédure de

rectification est poursuivie conformément aux dispositions des articles 39 (II, III, IV, V et VI), 40 et 41 (I, II, III et IV- 1^{er} alinéa) de la loi n° 24-86 précitée.

III.- La procédure de rectification est frappée de nullité en cas de défaut de notification de la réponse de l'inspecteur des impôts chargé de l'enregistrement aux observations du contribuable dans le délai de soixante (60) jours prévu au II de l'article 39 de la loi n° 24-86 précitée.

Cette nullité ne peut être invoquée pour la première fois devant la commission nationale du recours fiscal.

Les décisions définitives des commissions locales de taxation et de la commission nationale du recours fiscal sont susceptibles de recours devant le tribunal compétent dans le délai de soixante (60) jours suivant la date de mise en recouvrement des droits complémentaires.

Dans le cas où la décision de la commission nationale ne donne pas lieu à l'émission d'un ordre de recette, le recours judiciaire peut être exercé par l'administration dans les soixante (60) jours suivant la date de notification de la décision de la commission nationale du recours fiscal.

ARTICLE 18.- TAXATION D'OFFICE

Lorsqu'un acte ou une convention obligatoirement soumis à l'enregistrement n'a pas été présenté à la formalité ou ne comporte pas les éléments nécessaires à la liquidation des droits, le contribuable est invité par lettre, notifiée dans les formes prévues à l'article 50 bis de la loi n° 24-86 précitée, à déposer ou à compléter son acte ou sa déclaration dans le délai de trente (30) jours suivant la date de réception de ladite lettre.

Si le contribuable ne dépose pas son acte ou sa déclaration ou ne produit pas les éléments demandés dans le délai de trente (30) jours précité, l'administration l'informe, dans les formes prévues à l'alinéa ci-dessus, des droits qui seront établis d'office s'il ne dépose pas ou ne complète pas son acte ou sa déclaration dans un deuxième délai de trente (30) jours suivant la date de réception de la lettre d'information.

Les droits résultant de cette taxation d'office, ainsi que la pénalité, l'amende et la majoration y afférentes sont mis en recouvrement et ne peuvent être contestés que dans les conditions prévues à l'article 28 ci-après.

ARTICLE 19.- PRESOMPTIONS DE MUTATION

I.- La mutation des immeubles et des droits réels immobiliers est suffisamment établie pour la demande des droits d'enregistrement, soit par l'inscription du nouveau possesseur aux rôles de la taxe urbaine et de la taxe d'édilité et les paiements effectués par lui en vertu de ces rôles, soit par les baux et autres actes passés par lui et qui constatent ses droits sur les immeubles dont il s'agit.

Les conventions stipulant mutation de fonds de commerce sont suffisamment établies, pour la demande des droits et pénalités, par tous écrits et annonces qui révèlent leur existence ou qui sont destinés à les rendre publiques, ou par le paiement de toutes contributions imposées au nouveau possesseur soit par l'Etat, soit par les collectivités locales et leurs groupements.

II.- Nonobstant les dispositions spéciales des textes relatifs à l'immatriculation des immeubles, tous actes, tous jugements, toutes conventions même verbales, ayant pour objet de constituer, transmettre, déclarer, modifier ou éteindre un droit réel portant sur un immeuble immatriculé, doivent, pour l'application des droits d'enregistrement, être considérés comme réalisant par eux-mêmes et indépendamment de toute inscription au titre foncier, lesdites constitution, transmission, déclaration, modification ou extinction de droits réels.

CHAPITRE VI

SANCTIONS

ARTICLE 20.- SANCTION POUR DEFAUT OU RETARD DANS LE DEPOT DES ACTES ET DECLARATIONS

Le défaut de dépôt entre les mains de l'inspecteur des impôts chargé de l'enregistrement des actes ou déclarations obligatoirement assujettis à l'impôt est passible, à l'expiration du délai prescrit, d'une pénalité fixée à 15% du montant des droits simples exigibles.

La pénalité est exigible avec un minimum de 100 dirhams.

ARTICLE 21.- SANCTIONS APPLICABLES EN CAS DE RECTIFICATION DE LA BASE IMPOSABLE

I.- Les insuffisances de prix ou d'évaluation constatées dans les actes et conventions, en application de l'article 17 ci-dessus sont passibles d'une pénalité fixée à 15% du montant des droits complémentaires exigibles.

II.- Toute dissimulation dans le prix ou les charges d'une vente d'immeuble, de fonds de commerce ou de clientèle, dans les sommes ou indemnités perçues par le cédant d'un droit au bail ou du bénéficiaire d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble, ou dans la soulte d'un échange ou d'un partage d'immeubles, ainsi que dans les diverses évaluations faites dans les actes ou les déclarations, est passible d'une pénalité fixée à 100% du montant des droits simples exigibles, avec un minimum de 1.000 dirhams, sans préjudice de l'application de l'amende et de la majoration prévues à l'article 23 ci-après.

Les dissimulations du véritable caractère des contrats ou des conventions et les omissions totales ou partielles dans les actes ou les déclarations ayant entraîné la

liquidation de droits d'un montant inférieur à celui qui était réellement dû, sont passibles de la même pénalité, amende et majoration, prévues à l'alinéa ci-dessus.

ARTICLE 22.- SANCTIONS POUR NON RESPECT DES CONDITIONS D'EXONERATION OU DE REDUCTION DES DROITS

I.- En cas de défaut de réalisation, dans les délais impartis, des travaux de lotissement ou de construction visés à l'article 8 (I- B- 4°) ou de projets d'investissement visés à l'article 3 (IV- 1°), les droits exigibles sont augmentés d'une pénalité égale à 15% de leur montant, de l'amende et de la majoration prévues à l'article 23 ci-après.

II.- Le défaut de remise par la société de crédit-bail au preneur, dans les délais visés à l'article 4 (III) ci-dessus, de l'immeuble acquis ou construit dans le cadre d'un contrat de crédit-bail immobilier est passible d'une pénalité égale à 15 % liquidée sur le montant des droits exigibles, sans préjudice de l'application de l'amende et de la majoration prévues à l'article 23 ci-après.

III.- En cas de rétrocession des terrains ou immeubles visés à l'article 3 (IV- 4°- deuxième alinéa et 5°-deuxième alinéa) avant l'expiration de la dixième année suivant la date de l'obtention de l'agrément, sauf si la rétrocession est réalisée au profit d'une entreprise installée dans la zone franche d'exportation ou d'une banque ou société holding offshore, les droits sont liquidés au plein tarif prévu par l'article 8 (I- A) ci-dessus, augmentés d'une pénalité égale à 15 % de leur montant, de l'amende et de la majoration prévues à l'article 23 ci-après.

IV.- La majoration prévue aux I, II et III ci-dessus est calculée à l'expiration du délai de trente (30) jours à compter de la date de l'acte d'acquisition.

ARTICLE 23.- SANCTIONS POUR PAIEMENT TARDIF DES DROITS

Le paiement des droits effectué à compter de leur date d'exigibilité est passible d'une amende de 10% du montant de ces droits et d'une majoration de 5% pour le premier mois de retard et de 0,50% par mois ou fraction de mois supplémentaire, écoulé entre la date d'exigibilité et celle du paiement.

L'amende et la majoration précitées sont liquidées sur le principal des droits avec un minimum de 100 dirhams.

ARTICLE 24.- SANCTIONS POUR INFRACTION AUX DISPOSITIONS RELATIVES AU DROIT DE COMMUNICATION

Les infractions relatives au droit de communication prescrit par l'article 16 ci-dessus sont sanctionnées dans les formes et par l'amende et l'astreinte journalière prévues à l'article 47 de la loi n° 24-86 précitée.

Toutefois, ces dispositions ne sont pas applicables aux cadis chargés du taoutiq, aux administrations de l'Etat et aux collectivités locales.

ARTICLE 25.- SANCTIONS POUR FRAUDE OU COMPLICITÉ DE FRAUDE

I.- Lorsque dans l'acte de donation entre vifs, visé à l'article 8 (I- C- 4°) le lien de parenté entre le donateur et les donataires a été inexactement indiqué, les parties sont tenues de régler les droits simples exigibles, majorés d'une pénalité égale à 100% de ces droits, sans préjudice de l'application de l'amende et de la majoration prévues à l'article 23 ci-dessus, calculées à l'expiration d'un délai de trente (30) jours à compter de la date de l'acte de donation.

II.- Toute personne ayant participé aux manœuvres destinées à éluder le paiement de l'impôt, assisté ou conseillé les parties dans l'exécution desdites manœuvres est passible, indépendamment de l'action disciplinaire si elle exerce une fonction publique, de la pénalité de 100% prévue par l'article 21 (II) ci-dessus.

ARTICLE 26.- SANCTIONS APPLICABLES AUX NOTAIRES

Aucune expédition ne peut être délivrée par le notaire, sous peine d'une amende de 100 dirhams, si elle ne porte copie de la quittance des droits par une transcription littérale et entière de cette quittance.

Aucune grosse, copie ou expédition ne peut être délivrée par le notaire avant que la minute ait été enregistrée, sous peine d'une amende de 250 dirhams par infraction.

Les notaires sont personnellement redevables, pour chaque contravention aux obligations citées à l'article 12 (I- 3^e alinéa) des droits simples liquidés sur les actes, ainsi que de la pénalité, de l'amende et de la majoration prévues aux articles 20 et 23 ci-dessus.

CHAPITRE VII

DELAIS DE PRESCRIPTION, RECLAMATIONS ET RESTITUTIONS

ARTICLE 27.- DELAIS DE PRESCRIPTION

I.- Sont prescrites après quinze (15) ans à compter de la date des actes concernés, les demandes des droits, pénalités, amende et majoration dus sur :

- les actes et conventions non enregistrés;
- les dissimulations mobilières et immobilières.

Sont prescrites dans le même délai de quinze (15) ans à compter de la date d'enregistrement des actes concernés, les demandes des droits, pénalités, amendes et majorations devenues exigibles pour non respect des conditions d'exonération ou de réduction des droits.

II.- Est prescrite après un délai de quatre (4) ans à compter de l'enregistrement de l'acte ou de la convention, l'action de l'administration fiscale en réparation:

a) des insuffisances de perception, des erreurs et omissions totales ou partielles constatées dans la liquidation des droits;

b) des rectifications des prix ou des déclarations estimatives, exprimés dans les actes et conventions.

III.- Les délais de prescription visés au I et II- a) ci-dessus sont interrompus par la mise en recouvrement des droits.

Le délai de prescription visé au II- b) ci-dessus est interrompu par la notification prévue au I de l'article 17 ci-dessus.

ARTICLE 28.- PROCEDURE DE RECLAMATION

Le redevable qui conteste tout ou partie des droits mis à sa charge doit adresser une réclamation au directeur des impôts dans les six (6) mois qui suivent la date de mise en recouvrement.

A défaut de réponse de l'administration dans le délai de six (6) mois suivant la date de la réclamation, ou en cas de rejet total ou partiel de celle-ci, le redevable intéressé peut saisir le tribunal compétent de sa demande dans le délai d'un mois suivant la date de notification de la décision de l'administration ou de l'expiration du délai de réponse.

La réclamation ne fait pas obstacle au recouvrement immédiat des sommes exigibles et, s'il y a lieu, à l'engagement de la procédure de recouvrement forcé, sous réserve de restitution totale ou partielle desdites sommes après décision ou jugement.

Dans les instances relatives à l'application des droits d'enregistrement et contrairement à l'article 404 du Code des obligations et contrats, le serment ne peut être déféré par le juge, la preuve testimoniale ne peut être reçue qu'avec un commencement de preuve par écrit quelle que soit l'importance du litige.

ARTICLE 29.- RESTITUTION DES DROITS

I.- Les demandes en restitution de droits indûment perçus sont recevables dans un délai de quatre (4) ans à compter de la date de l'enregistrement.

II.- Ne sont pas sujets à restitution, les droits régulièrement perçus sur les actes ou contrats ultérieurement révoqués ou résolus par application des articles 121, 259, 260, 581, 582 et 585 du dahir du 9 ramadan 1331 (12 août 1913), formant code des obligations et contrats.

En cas de rescision d'un contrat pour cause de lésion, ou d'annulation d'une vente pour cause de vices cachés et, au surplus, dans tous les cas où il y a lieu à annulation, les droits perçus sur l'acte annulé, résolu ou rescindé ne sont restituables que si l'annulation, la résolution ou la rescision a été prononcée par un jugement ou un arrêt passé en force de chose jugée.

Dans tous les cas où le remboursement des droits régulièrement perçus n'est pas prohibé par les dispositions des deux alinéas qui précèdent, la demande en restitution est prescrite après quatre (4) ans à compter du jour de l'enregistrement.

ARTICLE 30.- REMISE ET MODERATION DES DROITS

I.- Le ministre chargé des finances ou la personne déléguée par lui à cet effet doit prononcer, dans le délai de prescription prévu à l'article 29 (I) ci-dessus, le dégrèvement partiel ou total des droits qui sont reconnus former surtaxe, double ou faux emploi.

II.- Il peut accorder à la demande du contribuable et au vu des circonstances invoquées une remise ou une modération des pénalités, amende et majoration et autres sanctions prévues par le présent texte.

CHAPITRE VIII

DISPOSITIONS DIVERSES

ARTICLE 31.- NULLITE DES CONTRE - LETTRES

Est nulle et de nul effet toute contre-lettre, toute convention ayant pour but de dissimuler partie du prix d'une vente d'immeuble, d'un fonds de commerce, d'une cession de clientèle, tout ou partie du prix d'une cession de droit au bail ou du bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble ou de la soule d'un échange ou d'un partage comportant des biens immeubles, un fonds de commerce ou une clientèle. La nullité encourue, si elle n'a été judiciairement prononcée, ne fera pas obstacle au recouvrement de l'impôt dû au Trésor.

ARTICLE 32.- DROIT DE PREEMPTION AU PROFIT DE L' ETAT

I.- Indépendamment du droit de contrôle prévu à l'article 15 ci-dessus, le ministre chargé des finances ou la personne déléguée par lui à cet effet peut exercer, au profit de l'Etat, un droit de préemption sur les immeubles et droits réels immobiliers ayant fait l'objet d'une mutation volontaire entre vifs, à titre onéreux ou gratuit, à l'exclusion des donations en ligne directe lorsqu'il estime insuffisant le prix de vente déclaré ou la déclaration estimative et que le paiement des droits établis sur estimation de l'administration n'a pu être obtenu à l'amiable.

II.- Le droit de préemption s'exerce pendant un délai franc de six mois à compter du jour de l'enregistrement, le délai n'étant cependant décompté, au cas de mutation sous condition suspensive, que du jour de l'enregistrement de la réalisation de la condition.

III.- La décision de préemption est notifiée :

a) à chacune des parties indiquées à l'acte ou à la déclaration de mutation lorsque aucun écrit n'a été établi ;

b) au cadastre chargé du taoutiq compétent lorsque l'acte de mutation a été dressé par des adouls et concerne des immeubles non immatriculés ;

c) au conservateur de la propriété foncière de la situation des biens lorsqu'il s'agit d'immeubles immatriculés ou en cours d'immatriculation.

Lorsque les biens préemptés sont situés dans les ressorts territoriaux de plusieurs cadastres chargés du taoutiq ou conservateurs, la notification de la décision de préemption est faite à chacun des magistrats ou fonctionnaires intéressés.

La notification est faite dans les formes prévues à l'article 50 bis de la loi n° 24-86 précitée.

Dès réception de la notification, les droits de l'Etat sont mentionnés sur le registre de transcription tenu par le cadastre chargé du taoutiq et, lorsqu'il s'agit d'immeubles immatriculés ou en cours d'immatriculation, inscrits sur les livres fonciers ou mentionnés sur le registre de la conservation foncière prévu à cet effet.

IV.- Le cessionnaire évincé reçoit dans le mois qui suit la notification de la décision de préemption le montant du prix déclaré ou de la valeur vénale reconnue, majoré :

1°- des droits d'enregistrement acquittés et des droits éventuellement perçus à la conservation de la propriété foncière ;

2°- d'une somme calculée à raison de cinq pour cent (5%) du prix déclaré ou de la valeur vénale reconnue, représentant forfaitairement les autres loyaux coûts du contrat ainsi que les impenses.

A défaut de paiement dans le délai prescrit, des intérêts au taux légal en matière civile courent de plein droit au profit du cessionnaire évincé dès l'expiration de ce délai.

V.- La décision de préemption notifiée dans le délai prévu au paragraphe **II** ci-dessus, emporte substitution de l'Etat au cessionnaire évincé dans le bénéfice et les charges du contrat, au jour même de la mutation.

Tous droits sur les biens préemptés, concédés par le cessionnaire évincé antérieurement à l'exercice de la préemption sont censés n'avoir jamais pris naissance. Ceux qui auraient été inscrits sur les livres fonciers sont radiés.

VI.- Les dépenses relatives à l'exercice du droit de préemption sont imputées au compte spécial du Trésor intitulé : " Fonds de remploi domanial".

VII.- Les immeubles ayant fait l'objet d'une décision de préemption ne peuvent être revendus, nonobstant toutes dispositions contraires, que par voie d'adjudication aux enchères publiques.

ARTICLE 33.- SOLIDARITE

I.- Les droits, pénalités, amende et majoration dus sur les actes portant obligation, libération ou transfert de propriété, de nue-propriété ou d'usufruit de meubles ou d'immeubles, sont supportés par les débiteurs et nouveaux possesseurs, et ceux de tous les autres actes le sont par les parties auxquelles ces actes profitent lorsque, dans ces divers cas, il n'a pas été énoncé de stipulations contraires.

Pour les actes et conventions obligatoirement soumis à l'enregistrement, toutes les parties contractantes sont solidairement responsables des droits, pénalités, amende et majoration précités.

II.- En cas de rectification de la base imposable, les parties contractantes sont solidairement redevables, sauf leur recours entre elles, des droits complémentaires exigibles, de la pénalité et, le cas échéant, de l'amende et de la majoration de retard prévues, respectivement, par les articles 21 (I) et 23 ci-dessus.

III.- Lorsqu'il est amiablement reconnu ou judiciairement établi que le véritable caractère d'un contrat ou d'une convention a été dissimulé sous l'apparence de stipulations donnant ouverture à des droits moins élevés, les parties sont solidairement redevables, sauf leur recours entre elles, des droits simples liquidés compte tenu du véritable caractère de l'acte ou de la convention, ainsi que de la pénalité, de l'amende et de la majoration prévues, respectivement, par les articles 21 (II, 1^{er} alinéa) et 23 ci-dessus.

IV.- Lorsque dans l'acte de donation entre vifs visé à l'article 8 (I- C- 4°), le lien de parenté entre le donateur et les donataires a été inexactement indiqué, les parties sont solidairement redevables, sauf recours entre elles des droits simples liquidés compte tenu du véritable lien de parenté, ainsi que de la pénalité, de l'amende et de la majoration prévues par les articles 25 -I et 23 ci-dessus.

V.- L'ancien propriétaire ou l'ancien possesseur a la faculté, dans les trois (3) mois qui suivent l'expiration des délais impartis pour l'enregistrement des actes sous seing privé stipulant vente ou mutation à titre gratuit d'immeubles, de droits réels immobiliers, de fonds de commerce ou de clientèle ou portant bail, cession de bail ou sous-location de ces mêmes biens, de déposer lesdits actes au bureau de l'enregistrement compétent.

A défaut d'actes sous seing privé constatant lesdites ventes ou mutations à titre gratuit d'immeubles, de fonds de commerce ou de clientèle, l'ancien propriétaire souscrira une déclaration des accords intervenus au sujet desdits biens.

Du fait de ce dépôt ou de cette déclaration dans le délai susvisé, le vendeur ou l'ancien possesseur ne peut, en aucun cas, être recherché pour le paiement de la pénalité, de l'amende et de la majoration de retard encourues.

VI.- Les adoul, notaires et toute autre personne exerçant des fonctions notariales sont tenus solidairement avec le contribuable au paiement des impôts et taxes, au cas où ils contreviennent à l'obligation édictée par l'article 14 (IV) ci-dessus.

Les notaires sont personnellement redevables des droits et, le cas échéant, de la pénalité, de l'amende et de la majoration en cas de non respect de l'obligation prévue à l'article 12 (I- 6^e alinéa), sauf leurs recours contre les parties pour les droits seulement.

ARTICLE 34.- SECRET PROFESSIONNEL

Toutes les personnes appelées à l'occasion de leurs fonctions ou attributions à intervenir dans l'établissement, le contrôle, la perception ou le contentieux des droits d'enregistrement, de timbre et autres impôts et taxes, ainsi que les membres des commissions prévues aux articles 40 et 41 de la loi n° 24-86 précitée, sont tenues au secret professionnel dans les termes des lois pénales en vigueur.

ARTICLE 35.- RECOUVREMENT

I.- Les droits d'enregistrement sont exigibles à l'expiration des délais prévus à l'article 5 ci-dessus.

Toutefois, sont exigibles à l'expiration d'un délai de trente (30) jours à compter de la date de leur mise en recouvrement, les droits complémentaires dus à l'issue de la procédure de rectification de la base imposable ou résultant du redressement des insuffisances de perception, des erreurs et omissions totales ou partielles constatées dans la liquidation des droits prévues, respectivement, aux articles 17 et 27 (II) ci-dessus.

II.- Le recouvrement des impôts, droits, taxes et autres créances, dont le receveur de l'administration fiscale est chargé en vertu des lois et règlements en vigueur est effectué dans les conditions et suivant les modalités prévues par la loi n° 15- 97 formant code de recouvrement des créances publiques.

III.- Pour le recouvrement des impôts, droits, taxes et autres créances, le Trésor possède un privilège général sur les meubles et autres effets mobiliers appartenant aux redevables en quelque lieu qu'ils se trouvent et s'exerce dans les conditions prévues par la loi n° 15-97 précitée.

ARTICLE 36.- COMPUTATION DES DELAIS

Pour la computation des délais prévus à l'article 5 ci-dessus, le jour qui est le point de départ du délai n'est pas compté. Le délai se termine à l'expiration du dernier jour dudit délai.

Lorsque les délais prévus par le présent texte expirent un jour férié ou chômé légal, l'échéance est reportée au premier jour ouvrable qui suit.

II- A compter du 1^{er} janvier 2004, sont abrogés:

- toutes les dispositions relatives aux droits d'enregistrement prévues par des textes législatifs particuliers, notamment celles de l'article 32 du dahir portant loi de finances pour l'année 1973 n° 1-72-532 du 3 hija 1392 (8 janvier 1973);
- et les dispositions des articles 69, 82, 83 et 84 (1^{er} alinéa) de l'annexe I au décret précité n° 2-58-1151.

III.- Les dispositions des articles 2, 3, 5, 8, 9, 12, 14 et 33 objet du paragraphe I du présent article sont applicables aux actes et conventions conclus à compter du 1^{er} janvier 2004.

IV.- Les dispositions des articles 18 et 27-I objet du paragraphe I du présent article sont applicables aux actes et conventions pour lesquels les droits correspondants ne sont pas mis en recouvrement antérieurement au 1^{er} janvier 2004.

V.- Les dispositions de l'article 27-II objet du paragraphe I du présent article sont applicables aux actes et conventions enregistrés à compter du 1^{er} janvier 2004.

VI.- Les dispositions de l'article 29 objet du paragraphe I du présent article sont applicables aux droits perçus à compter du 1^{er} janvier 2004.

Tables des matières

ABREVIATIONS	5
CHAPITRE PREMIER : CHAMP D'APPLICATION	6
SECTION I : DISPOSITIONS GENERALES	6
<i>Paragraphe 1 : Définition de la formalité de l'enregistrement.....</i>	6
<i>Paragraphe 2 : Effets de la formalité de l'enregistrement.....</i>	6
SECTION II : ACTES ET CONVENTIONS IMPOSABLES	7
<i>Paragraphe 1 : Enregistrement obligatoire.....</i>	7
I.- Mutations entre vifs à titre onéreux.....	7
<i>A/ Ventes d'immeubles et de droits réels immobiliers</i>	9
1- Eléments constitutifs de la vente d'immeubles	9
a) Les parties	9
b) L'objet.....	9
c) Le prix.....	11
d) Les autres clauses du contrat	11
d-1- La condition.....	11
d- 2- Le terme.....	12
2- Conditions d'imposabilité de la vente d'immeubles.....	13
a) Vente parfaite.....	13
a-1- Mutations verbales.....	14
a-2- Présomptions de propriété.....	14
a-3- Exigibilité des droits en fonction des effets des conventions et indépendamment de leur qualification par les parties	14
a-4- Exigibilité des droits indépendamment de l'inscription de la vente sur les livres fonciers	14
b) Vente certaine et actuelle.....	15
<i>B/ Opérations assimilées à la vente d'immeubles.....</i>	15
1- L'adjudication.....	15
2- La licitation	15
Licitation faite au profit d'un co-indivisaire	16
3- La soulte et la plus-value de partage	16
a) Soulte pure et simple	17
b) Soulte résultant de la prise en charge du passif	17
c) Plus-value de partage.....	19
d) Règles de détermination des soultes imposables.....	19
d-1- Compensation des soultes réciproques.....	19
d-2- Mode d'imputation de la soulte.....	19
4- L'échange d'immeubles.....	20
5- La dation en paiement	20
6- La déclaration de command	21
7- Le retrait de réméré	23
8- La rétrocession, l'annulation et la résolution amiables	25
<i>C/ Mutation à titre onéreux de fonds de commerce et de clientèle</i>	25
1- Ventes de propriété, de nue-propriété et d'usufruit de fonds de commerce ...	26
a) Définition du fonds de commerce.....	26
b) Conditions d'imposabilité de la vente de fonds de commerce.....	27
b-1) Forme écrite ou verbale de la cession.....	27
b-2) Transfert des éléments essentiels du fonds de commerce	27
2- Vente de clientèle.....	27
a) Clientèle commerciale	28
b) Clientèle civile.....	28
<i>D/ Cessions de parts dans les groupements d'intérêt économique, d'actions et de parts dans les sociétés lorsqu'elles ne sont pas transmissibles selon les formes commerciales et d'actions ou de parts dans les sociétés immobilières, visées à l'article 2 (I- A- 3) de la loi n° 24-86 relative à l'impôt sur les sociétés ou dans les sociétés à prépondérance immobilière, visées à l'article 82- II de la loi n° 17-89 relative à l'impôt général sur le revenu</i>	
1-Opérations imposables.....	29

2- Nature des droits cédés	30
a) Régime de droit commun	30
b) Droits sociaux représentatifs d'apports en nature	30
c) Droits sociaux émis par les sociétés immobilières.....	30
<i>E/ Baux (mutations de jouissance à titre onéreux)</i>	<i>31</i>
1- Bail à rente perpétuelle de biens immeubles, bail emphytéotique, bail à vie et bail dont la durée est illimitée.....	31
2- Cession d'un droit au bail ou du bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble	32
3- Bail, cession de bail, sous-location d'immeubles, de droits immobiliers ou de fonds de commerce (gérance libre)	33
II.- Mutations entre vifs à titre gratuit (donation)	34
<i>A/ Eléments constitutifs de la donation.....</i>	<i>34</i>
1- Condition de vie des contractants	35
2- Caractère gratuit	35
3- Entrée en possession du donataire	35
4- Acceptation du donataire	36
<i>B/ Conditions d'imposabilité de la donation</i>	<i>36</i>
III.- Actes S.S.P. ou authentiques constatant les opérations visées à l'article 2 (I- B)	36
<i>A/ Constitution et mainlevée d'hypothèque, cession ou délégation de créance hypothécaire</i>	<i>36</i>
<i>B/ Constitution, augmentation de capital, prorogation ou dissolution de sociétés ou de G.I.E., ainsi que tous actes modificatifs du contrat ou des statuts</i>	<i>37</i>
1- Définitions	37
a) Les sociétés	37
a-1- Sociétés civiles et sociétés commerciales	38
a-2- Sociétés de personnes et sociétés de capitaux.....	38
b) Les groupements d'intérêt économique	39
2- Actes de constitution de sociétés ou de G.I.E.	40
a) Les associés.....	40
b) La réalisation d'apports.....	40
c) La réalisation de bénéfices et la contribution aux pertes	44
d) La convergence d'intérêt ou "l'affectio societatis"	44
3- Actes passés au cours de l'existence d'une société ou d'un G.I.E.	44
a) Augmentation de capital.....	45
a-1- Augmentation de capital par apports nouveaux.....	45
a-2- Augmentation de capital par compensation de créances	45
a-3- Augmentation de capital par incorporation de réserves ou de plus-values de réévaluation	45
b) Réduction de capital.....	45
b-1- Réduction de capital par attribution de biens sociaux	45
b-2- Réduction de capital sans attribution de biens sociaux	46
b-3- Réalisation successive d'une réduction et d'une augmentation de capital ou "coup d'accordéon".....	46
c) Amortissement du capital	46
d) Transformation de sociétés ou de G.I.E.....	47
e) Fusion de sociétés	48
f) Scissions et apports partiels d'actifs	49
f-1- Scissions de sociétés.....	49
f-2- Apport partiel d'actif.....	49
4- Actes de dissolution de sociétés ou de G.I.E.....	50
<i>C/ Partage de biens meubles ou immeubles.....</i>	<i>50</i>
1- Conditions d'imposition des actes de partage	50
a) Existence d'un acte.....	51
b) Existence préalable d'une indivision.....	51
c) Cessation de l'indivision	52
2- Cas de partage de biens sociaux	52
<i>D/ Antichrèse ou nantissement de biens immeubles et leurs cessions.....</i>	<i>53</i>
IV.- Les actes constatant des opérations autres que celles visées aux A et B.....	54
<i>A/ Les actes authentiques ou S.S.P. établis par les notaires ou fonctionnaires chargés du notariat, ainsi que les actes S.S.P. dont ces notaires ou fonctionnaires font usage dans leurs actes authentiques ou qu'ils annexent audits actes.....</i>	<i>54</i>

<i>B/ Les actes d'adoul et des notaires hébraïques</i>	55
1- Titres constitutifs de propriété d'immeubles (Moukia).....	55
2- Inventaires après décès	56
3- Renonciations au droit de chefaâ ou de retrait en cas de ventes sefqa	56
4- Retraits de réméré (cf. supra, page 23)	56
5- Mainlevées d'oppositions en matière immobilière	56
6- Ventes de meubles ou d'objets mobiliers quelconques	56
7- Donations de meubles	56
8- Obligations, reconnaissances de dettes et cessions de créances	56
9- Procurations, quelle que soit la nature du mandat	56
10- Quittances pour achat d'immeubles.	56
<i>C/ Décisions de justice, ainsi que les actes judiciaires et extrajudiciaires des greffiers qui, par leur nature ou en raison de leur contenu, sont passibles du droit proportionnel d'enregistrement</i>	56
V.- Ventes de produits forestiers et ventes effectuées par les agents des domaines ou des douanes.....	57
<i>Paragraphe 2 : Enregistrement sur option</i>	57
I.- Actes d'obligation de sommes	57
II.- Cession de créances	59
III.- Délégation de créances	59
IV.- Prorogation de délai.....	60
V.- Actes de garantie et de sûreté	60
<i>A/ Nantissement de fonds de commerce</i>	61
<i>B/ Cautionnement et autres garanties fournies par un tiers</i>	61
VI.- Actes de quittance	62
<i>A/ Actes concernés</i>	62
1- Les quittances.....	62
2- Les compensations	62
3- Les renonciations	63
<i>B/ Cas particuliers</i>	64
1- Dation en paiement	64
2- Retraits.....	64
SECTION III : EXONERATIONS	64
<i>Paragraphe 1 : Actes et conventions exonérés</i>	65
I.- Actes présentant un intérêt public	65
II.- Actes concernant les collectivités publiques.....	66
III.- Actes présentant un intérêt social.....	66
IV.- Actes relatifs à l'investissement	68
V.- Actes relatifs aux opérations de crédit	70
<i>Paragraphe 2 : Conditions d'exonération</i>	72
I.- Echange de terrains agricoles.....	72
II.- Acquisition de terrains pour la réalisation de projets d'investissement.....	72
III.- Acquisition de terrains ou de locaux par les sociétés de crédit-bail	73
IV.- Acquisition de terrains par les entreprises installées dans les zones franches d'exportation.....	74
V.- Acquisition d'immeubles par les banques et les sociétés holding offshore	74
VI.- Acquisition de terrains par l'Agence spéciale Tanger méditerranée	75
SECTION IV : DELAI D'ENREGISTREMENT	75
<i>Paragraphe 1 : Délai de trente (30) jours</i>	75
<i>Paragraphe 2 : Délai de trois (3) mois</i>	76
CHAPITRE II : ASSIETTE ET LIQUIDATION DES DROITS	77
SECTION I : BASE IMPOSABLE.....	77
<i>Paragraphe 1 : Ventes et autres transmissions à titre onéreux</i>	77
<i>Paragraphe 2 : Echanges</i>	79
<i>Paragraphe 3 : Partage</i>	81
I.- Actif brut imposable	82
<i>A/ Biens imposables</i>	82
<i>B/ Valeur imposable</i>	82
II.- Déductions à opérer sur l'actif brut.....	83
III.- Partage partiel.....	87
<i>Paragraphe 4 : Mutations entre vifs à titre gratuit (donation) :</i>	89

<i>Paragraphe 5 : Actes d'hypothèque ou de nantissement de fonds de commerce.....</i>	91
<i>Paragraphe 6 : Actes de sociétés et de G.I.E.....</i>	92
<i>Paragraphe 7 : Cessions d'actions et de parts sociales de sociétés ou de G.I.E.....</i>	96
<i>Paragraphe 8 : Actes de quittance.....</i>	97
<i>Paragraphe 9 : Baux (mutations de jouissance de longue durée).....</i>	97
SECTION II : LIQUIDATION DE L'IMPOT	98
<i>Paragraphe 1 : Dispositions dépendantes.....</i>	99
<i>Paragraphe 2 : Dispositions indépendantes.....</i>	99
CHAPITRE III : TARIF.....	100
SECTION I : DROITS PROPORTIONNELS	100
<i>Paragraphe 1 : Taux applicables.....</i>	101
I.- Taux de 5 %	101
II.- Taux de 2,50%.....	102
III.- Taux de 1%.....	103
IV.- Taux de 0,50%.....	106
V.- Taux de 0,25%	109
<i>Paragraphe 2 : Minimum de perception.....</i>	109
SECTION II : DROITS FIXES.....	109
<i>Paragraphe 1 : Droit fixe de 100 dirhams.....</i>	109
<i>Paragraphe 2 : Droit fixe de 200 dirhams.....</i>	111
<i>Paragraphe 3 : Droit fixe de 300 dirhams.....</i>	111
SECTION III : CONDITIONS DE REDUCTION DES DROITS.....	112
<i>Paragraphe 1 : Vente de terrains destinés à la réalisation de projets de lotissement ou de construction.....</i>	112
<i>Paragraphe 2 : Vente de logements sociaux.....</i>	113
<i>Paragraphe 3 : Vente de droits indivis entre co-indivisaires.....</i>	113
CHAPITRE IV : OBLIGATIONS DIVERSES.....	113
SECTION I : OBLIGATIONS DES PARTIES.....	113
<i>Paragraphe 1 : Déclaration de mutations verbales.....</i>	113
<i>Paragraphe 2 : Dépôt d'un double des actes.....</i>	114
<i>Paragraphe 3 : Enregistrement des actes exonérés.....</i>	115
SECTION II : OBLIGATIONS DES NOTAIRES.....	116
SECTION III : OBLIGATIONS DES ADOUL ET CADI CHARGES DU TAOUTIQ.....	117
<i>Paragraphe 1 : Obligations des adoul.....</i>	117
<i>Paragraphe 2 : Obligations des cadi chargés du taoutiq.....</i>	117
SECTION IV : OBLIGATIONS DES INSPECTEURS DES IMPOTS CHARGES DE L'ENREGISTREMENT	118
SECTION V : OBLIGATIONS COMMUNES	118
<i>Paragraphe 1 : Enregistrement des actes préalablement à leur inscription à la conservation foncière.....</i>	118
<i>Paragraphe 2 : Production de pièces administratives pour certaines opérations.....</i>	119
<i>Paragraphe 3 : Obligation d'information des redevables.....</i>	120
<i>Paragraphe 4 : Bureaux compétents.....</i>	120
CHAPITRE V : DROIT DE CONTROLE ET PROCEDURE DE RECTIFICATION.....	121
SECTION I : DROIT DE CONTROLE.....	121
SECTION II : DROIT DE COMMUNICATION.....	121
<i>Paragraphe 1 : Objet du droit de communication.....</i>	121
<i>Paragraphe 2 : Personnes soumises au droit de communication.....</i>	122
<i>Paragraphe 3 : Mise en œuvre du droit de communication.....</i>	122
<i>Paragraphe 4 : Etendue du droit de communication.....</i>	122
SECTION III : PROCEDURE DE RECTIFICATION.....	123
<i>Paragraphe 1 : Etape dite administrative.....</i>	123
I.- Première notification	123
II.- Réponse du contribuable à la première notification.....	124

III.- Deuxième notification	124
IV.- Réponse du contribuable à la deuxième notification	125
V.- Pourvoi devant la C.L.T.	125
VI.- Pourvoi devant la C.N.R.F.	126
<i>Paragraphe 2 : Etape judiciaire</i>	127
I.- Première phase : Recours devant le tribunal administratif.....	128
II.- Deuxième phase : Appel contre le jugement rendu.....	128
SECTION IV : TAXATION D'OFFICE	128
<i>Paragraphe 1 : Cas d'application de la taxation d'office</i>	128
I.- Défaut de présentation des actes à l'enregistrement.....	129
II.- Manque d'éléments nécessaires à la liquidation des droits.....	129
<i>Paragraphe 2 : Déroulement de la procédure</i>	129
SECTION V : PRESOMPTIONS DE MUTATION	130
<i>Paragraphe 1 : Changement de la personne du propriétaire</i>	130
<i>Paragraphe 2 : Exigibilité des droits indépendamment de l'inscription sur les livres fonciers</i>	130
CHAPITRE VI : SANCTIONS	131
SECTION I : SANCTION POUR DEFAUT OU RETARD DANS LE DEPOT DES ACTES ET DECLARATIONS	131
SECTION II : SANCTIONS APPLICABLES EN CAS DE RECTIFICATION DE LA BASE IMPOSABLE ..	131
<i>Paragraphe 1 : Cas de redressement pour insuffisance de prix</i>	132
<i>Paragraphe 2 : Cas de dissimulation du prix ou du véritable caractère du contrat</i>	132
SECTION III : SANCTIONS POUR NON RESPECT DES CONDITIONS D'EXONERATION OU DE REDUCTION DES DROITS	133
SECTION IV : SANCTIONS POUR PAIEMENT TARDIF DES DROITS.....	134
SECTION V : SANCTIONS APPLICABLES AUX INFRACTIONS RELATIVES AU DROIT DE COMMUNICATION	134
SECTION VI : SANCTIONS EN CAS DE FRAUDE OU COMPLICITÉ DE FRAUDE	135
SECTION VII : SANCTIONS POUR INFRACTIONS COMMISES PAR LES NOTAIRES	135
CHAPITRE VII : DELAIS DE PRESCRIPTION, RECLAMATION, DEGREVEMENT ET RESTITUTION	136
SECTION I.- DELAIS DE PRESCRIPTION	136
<i>Paragraphe 1 : Délai de prescription de quinze (15) ans</i>	136
<i>Paragraphe 2 : Délai de prescription de quatre (4) ans</i>	137
SECTION II.- PROCEDURE DE RECLAMATION.....	137
<i>Paragraphe 1 : Délai d'introduction des réclamations</i>	137
<i>Paragraphe 2 : Intervention de la décision</i>	137
SECTION III : RESTITUTION DES DROITS	138
<i>Paragraphe 1 : Restitution pour erreur dans la liquidation des droits</i>	138
<i>Paragraphe 2 : Restitution pour résolution, annulation et rescision des contrats</i>	139
I.- Résolution.....	139
II.- Annulation et rescision	139
<i>Paragraphe 3 : Autres cas de restitution</i>	140
<i>Paragraphe 4 : Procédure de restitution</i>	141
SECTION IV : DEGREVEMENT, REMISE ET MODERATION DES DROITS	142
<i>Paragraphe 1 : Dégrèvement</i>	142
<i>Paragraphe 2 : Recours gracieux</i>	142
CHAPITRE VIII : DISPOSITIONS DIVERSES	142
SECTION I : NULLITE DES CONTRE-LETTRES.....	142
SECTION II : DROIT DE PREEMPTION AU PROFIT DE L'ETAT	143
SECTION III : SOLIDARITE	145
<i>Paragraphe 1 : Obligation de paiement</i>	145
I.- Actes s.s.p. et conventions assujettis à l'enregistrement	146
II.- Actes notariés et adoulares	146
<i>Paragraphe 2 : Contribution au paiement</i>	147
SECTION IV : SECRET PROFESSIONNEL	148

<i>Paragraphe 1 : Application de la règle du secret professionnel</i>	149
<i>Paragraphe 2 : Dérogations à la règle du secret professionnel</i>	149
SECTION V : RECOUVREMENT	149
<i>Paragraphe 1 : Le délai de trente (30) jours :</i>	150
<i>Paragraphe 2 : Le délai de trois (3) mois :</i>	150
SECTION VI : COMPUTATION DES DELAIS.....	151
ANNEXES	152
ANNEXE I TERMINOLOGIE	153
ANNEXE II ARTICLE 13 DE LA L.F. POUR L'ANNEE 2004 RELATIF AUX DISPOSITIONS REGISSANT LES DROITS D'ENREGISTREMENT	161