

Mohammed NMILI

Les impôts au Maroc

Techniques et procédures

**233 illustrations et
exercices corrigés**

5^{ème} édition

Mohammed NMILI

Les impôts au Maroc

Techniques et procédures

233 illustrations et exercices corrigés
Pour étudiants et professionnels

Cinquième édition : 2015

Du même auteur :

Pour un impôt juste :

Essai sur les préalables au civisme fiscal

Edition Oser, 2011.

L'auteur remercie toute personne qui lui fait part de ses observations dans le but d'améliorer les prochaines éditions.

E-mail : nmilimz@yahoo.fr

Facebook : Les impôts au Maroc

Avertissement : Cet ouvrage est de nature pédagogique.
Pour les besoins professionnels, il ne peut remplacer les textes fiscaux.

Toute reproduction intégrale ou partielle faite sans le consentement de l'auteur est illicite. Seuls sont autorisées les copies ou reproductions strictement réservées à l'usage privé du copiste et non destinées à utilisation collective.

Titre : Les impôts au Maroc : Techniques et procédures

Auteur : Mohammed NMILI

Cinquième édition : 2015

Dépôt légal : 1674/2005

ISBN : 9954 – 423 – 70 - 2

Impression : Imprimerie El Maarif Al Jadida – Rabat - 2015

© Tous droits réservés

Sommaire

Avant propos de la cinquième édition	5
Liste des abréviations	7
Chapitre introductif : Economie de l'impôt.....	9
Section 1 : Le concept de l'impôt.....	9
Section 2 : Typologie des impôts	12
Section 3 : La technique fiscale	18
Chapitre II : L'impôt sur les sociétés	25
Section 1 : Champ d'application de l'IS	25
Section 2 : Détermination de la base imposable.....	39
Section 3 : La liquidation de l'impôt sur les sociétés	78
Section 4 : Applications et corrections de l'IS	87
Chapitre III : L'impôt sur le revenu	153
Section 1 : Règles de détermination et d'imposition	153
Section 2 : Les revenus professionnels	167
Section 3 : Les revenus salariaux et assimilés	192
Section 4 : Les revenus et profits fonciers	213
Section 5 : Les revenus et profits des capitaux mobiliers	224
Section 6 : Les revenus agricoles	237
Section 7 : Applications et corrections de l'IR	238
Chapitre IV : La taxe sur la valeur ajoutée	287
Section 1 : Champ d'application de la TVA	287
Section 2 : Les règles d'assiette de la TVA.....	305
Section 3 : Les déductions de la TVA.....	317
Section 4 : Déclaration et paiement de la TVA	332
Section 5 : Applications et corrections de la TVA	334

Chapitre V : Les droits d'enregistrement	375
Section 1 : Généralités sur les droits d'enregistrement.....	375
Section 2 : Typologie des droits d'enregistrement.....	384
Section 3 : Les droits d'enregistrement sur les opérations juridiques des sociétés	386
Section 4 : Les droits d'enregistrement sur les mutations	391
Section 5 : Applications et corrections des droits d'enregistrement	397
Chapitre VI : La fiscalité locale	415
Section 1 : La taxe professionnelle.....	416
Section 2 : La taxe d'habitation.....	431
Section 3 : La taxe de services communaux.....	437
Section 4 : Les autres taxes locales.....	441
Section 5 : Applications et corrections de la fiscalité locale.....	444
Chapitre VII : Les procédures fiscales : droits et obligations des contribuables .	453
Section 1 : Obligations des contribuables	453
Section 2 : Imposition d'office, droit de réclamation et prescription	465
Section 3 : Droit de communication et de contrôle	468
Section 4 : Sanctions fiscales.....	486
Section 5 : Applications et corrections des procédures fiscales	493
Chapitre VIII : Le recouvrement des impôts et taxes	505
Section 1 : Le recouvrement amiable	505
Section 2 : Le recouvrement forcé.....	514
Section 3 : Applications et corrections sur le recouvrement.....	524
Annexes :	537
Glossaire fiscal	545
Bibliographie	552
Table de matières.....	553

Avant propos de la cinquième édition

Les feedback des lecteurs à la quatrième édition nous ont à la fois honoré et poussé à améliorer davantage la qualité de ce travail de manière à répondre aux différents types de besoins.

Cette cinquième édition a pour ambition de mettre à jour la précédente. Ont ainsi été intégrées les principales modifications des lois de finances des années 2013, 2014 et 2015.

Suite à ces modifications, cette édition a été enrichie par de nouvelles illustrations et applications. D'autres illustrations et applications jugées caduques ou inopportunes ont été actualisées ou supprimées.

Le présent ouvrage, basé sur les textes fiscaux, les circulaires de l'administration fiscale, des éléments de jurisprudence fiscale et quelques réflexions personnelles, se veut un manuel pédagogique visant à simplifier la lecture de la fiscalité marocaine. Il offre aux lecteurs un développement méthodique des principes et règles régissant les impôts au Maroc.

Résultat de plusieurs années d'exercice dans l'administration fiscale et d'enseignement de la matière fiscale dans plusieurs facultés du Maroc, ce travail n'a aucunement l'ambition d'être exhaustif malgré tous les soins qui ont été apportés à sa réalisation et les sources qui ont été consultées pour son enrichissement. Sans se substituer aux textes fiscaux d'usage, il a pour objectif modeste de présenter les règles fiscales sous une forme facilement consultable.

En effet, après un chapitre introductif à l'économie de l'impôt, sont traités successivement : l'impôt sur les sociétés, l'impôt sur le revenu, la taxe sur la valeur ajoutée, les droits d'enregistrement, la taxe professionnelle, la taxe d'habitation, la taxe de services communaux et les autres taxes locales que nous avons présentées de manière synoptique.

D'un autre côté, et vu l'importance des droits donnés au contribuable et des risques inhérents au non respect de ses obligations, un septième chapitre est réservé aux procédures fiscales qui ont peu de place dans l'enseignement de la matière fiscale.

Le huitième chapitre est dédié au recouvrement des impôts et taxes. Nous avons jugé que la connaissance des règles de recouvrement constitue un complément et un prolongement naturel de la matière fiscale proprement dite. Leur connaissance permet à la fois d'honorer les obligations légales et d'affronter efficacement les contentieux éventuels.

Et pour rendre cette édition d'une lecture aussi aisée que possible, nous l'avons dotée d'un glossaire fiscal.

Cet ouvrage s'adresse aux étudiants des facultés de droit et à ceux des écoles supérieures de gestion et de commerce. Il s'adresse également aux praticiens de la fiscalité : cadres financiers, inspecteurs des impôts, notaires... qui y trouveront des réponses à des questions qu'ils ont à poser et des solutions à des problèmes qu'ils ont à résoudre.

Enfin, nous saisissons cette occasion pour remercier tous ceux qui nous ont permis d'améliorer la qualité de cette édition.

Mohammed NMILI

Liste des abréviations

AP : Association en participation
Art : Article
ATD : Avis à tiers détenteurs
ATCC : Autres titres de capital et de créances
BI : Base imposable
BO : Bulletin officiel
BVC : Bourse des valeurs de Casablanca
CA : Chiffre d'affaires
CGI : Code général des impôts
CLT : Commission locale de taxation
CM : Cotisation minimale
CMP : Coût moyen pondéré
CPC : Compte de produits et de charges
CNRF : Commission nationale de recours fiscal
DE : Droits d'enregistrement
DH : Dirhams
FC : Fonds de commerce
FCP : Fond commun de placement
FIFO : First in, first out
GIE : Groupement d'intérêt économique
HT : Hors taxe
IR : Impôt sur le revenu
IS : Impôt sur les sociétés
LRAC : Lettre recommandée avec accusé de réception
LAR : Livre d'assiette et de recouvrement
LPF : Livre des procédures fiscales
M² : Mètre carré
OPCVM : Organisme de placement collectif des valeurs mobilières
PAPS : Produits des actions ou parts sociales
PCVM : Profits de cession de valeurs mobilières
PDG : Président Directeur Général
PPRF : Produits de placements à revenus fixes
PV : Procès verbal
RAS : Rien à signaler
RDC : Rez-de-chaussée

RF : Régime forfaitaire
RF : Résultat fiscal
RNR : Résultat net réel
RNS : Résultat net simplifié
SA : Société anonyme
SARL : Société à responsabilité limitée
SC : Société civile
SCA : Société en commandite par actions
SCI : Société civile immobilière
SCS : Société en commandite simple
SICAV : Société d'investissement à capital variable
SIT : Société immobilière transparente
SPI : Société à prépondérance immobilière
SNC : Société en nom collectif
TH : Taxe d'habitation
TP : Taxe professionnelle
TSC : Taxe de services communaux
TTC : Toutes taxes comprises
TVA : Taxe sur la valeur ajoutée
VL : Valeur locative
VNC : Valeur nette comptable.

Chapitre introductif : Economie de l'impôt

L'impôt est un phénomène social lié à l'existence du pouvoir politique. Il est l'expression de la souveraineté de l'Etat. On dirait même que l'impôt est né simultanément avec l'Etat.

C'est une prestation pécuniaire importante puisqu'elle constitue l'essentiel des ressources publiques qui peuvent contenir aussi les emprunts, les produits domaniaux, etc.

Se limitant au départ à son rôle classique de pourvoyeur de fonds pour financer, de manière neutre, le budget public, l'impôt devient une composante importante de la politique macroéconomique de financement des besoins sociaux, des biens et des services publics, ainsi que de redistribution et de réduction des inégalités de revenus.

Dans ce chapitre introductif, on abordera les notions fondamentales de la fiscalité qui ont trait au concept de l'impôt, à la typologie des impôts ainsi qu'aux divers éléments de la technique fiscale.

Section I : Le concept de l'impôt

Après un essai de définition de l'impôt, ce paragraphe cherche à discuter des objectifs de la fiscalité.

§1. Définition de l'impôt

Les définitions classiques de l'impôt ne lui assignent pour vocation que la couverture des charges publiques. Les définitions contemporaines, tout en reprenant les éléments traditionnels de la notion de l'impôt, leur associent une autre finalité consistant dans la satisfaction d'objectifs à caractère économique ou social et, parfois, même politique.

Ainsi, de sa fonction purement financière et budgétaire, du moins en sa présentation, l'impôt a évolué vers une « fonction instrumentale » exercée en concomitance avec la fonction financière. L'intervention fiscale est devenue un aspect de l'interventionnisme étatique.

Si les définitions sont nombreuses, on retiendra la définition fonctionnelle suivante : L'impôt est un prélèvement obligatoire non affecté, opéré par l'Etat ou les collectivités locales à titre définitif, sans contrepartie directe dans l'objectif d'assurer la couverture des dépenses publiques et de réaliser d'autres objectifs économiques et sociaux.

Cette définition laisse entendre une certaine égalité et solidarité dans la contribution aux charges publiques. Les agents (individus et entreprises) contribuent aux dépenses publiques abstraction faite des avantages reçus (ou non reçus).

A. L'impôt est un prélèvement

Cela signifie qu'il s'agit d'un transfert de fonds de l'agent qui paie (le contribuable ou redevable) vers l'entité qui opère le prélèvement (l'Etat ou les collectivités locales). Ce transfert est irréversible et définitif.

En ce sens, il diffère des réquisitions en nature telles que l'obligation du service civil ou du service militaire.

B. Le prélèvement est obligatoire

Cette obligation tient à la légitimité de la puissance publique et au principe du consentement à l'impôt. La nature obligatoire de l'impôt entraîne l'application de sanctions diverses en cas de retard, de faute de paiement ou de fraude dans la liquidation de l'impôt. En cela, l'impôt diffère de l'emprunt d'Etat qui n'est pas obligatoire et qui, en plus, fait l'objet de remboursement ultérieur.

C. L'impôt n'est pas affecté

Le montant de l'impôt collecté est destiné à financer le budget public sans affectation préalable. Il s'agit d'une gestion publique dans le cadre du principe de l'unité de caisse qui est un principe budgétaire de la comptabilité publique appelé souvent : universalité budgétaire.

D. L'impôt est sans contrepartie directe

La personne physique ou morale acquittant l'impôt n'est pas en droit d'exiger des avantages directs ou des services immédiats en contrepartie des sommes acquittées.

Cette caractéristique permet de distinguer l'impôt des redevances et des taxes¹ :

- Les redevances : Ce sont des sommes réclamées en contrepartie d'un service public rendu et de manière plus au moins proportionnelle à ce service. A titre d'exemple on cite la redevance audiovisuelle.

- Les taxes : Ce sont aussi des rémunérations de services publics mais sans relation entre le service rendu et le montant des taxes payées. Les taxes sont payées par l'usager d'un service public à l'occasion d'une prestation déterminée².

Mais si le contribuable qui remplit son obligation fiscale ne reçoit pas, en échange, une contrepartie directe ou immédiate, il bénéficie néanmoins du fonctionnement des services

¹ - Diverses appellations sont utilisées pour signifier, souvent à tort, la même chose : "impôt", "taxe", "surtaxe", "cotisation", "prélèvement", "contribution", "droits", "retenue", "versement", "redevance", etc. Les anglo-saxons se suffisent du mot "tax" pour nommer tous leurs prélèvements.

² - Dans la réalité, les deux notions, impôts et taxes sont de plus en plus confondues. C'est ainsi qu'à titre d'exemple, l'impôt sur la valeur ajoutée prend le nom de taxe sur la valeur ajoutée.

publics. Le contribuable donne à l'État une partie de son revenu en échange de la garantie de jouir de la protection de l'autorité publique. Il s'agit d'une sorte de pacte conventionnel selon lequel les citoyens s'engagent à payer l'impôt pour permettre aux pouvoirs publics d'assurer l'ordre et les services publics.

§ 2. Objectifs de l'impôt

On peut assigner à l'impôt trois objectifs différents :

- l'objectif de financement des dépenses publiques de l'Etat ;
- l'objectif de redistribution ;
- et l'objectif économique.

A. Objectif financier de l'impôt

C'est l'objectif classique de l'impôt. La fiscalité a pour objectif principal d'assurer le financement des services publics dont un pays veut se doter. Ce sont donc les choix de société faits par les citoyens qui doivent déterminer le niveau du prélèvement fiscal.

Cette conception financière de l'impôt doit avoir pour objet premier de procurer des recettes pour les pouvoirs publics. La couverture des charges publiques par l'impôt doit être organisée de manière à ce que cette dernière n'influence pas les contribuables dans leurs choix juridiques ou économiques.

B. Objectif de redistribution des revenus

La redistribution des revenus est l'une des fonctions traditionnelles de l'impôt. Cette logique devrait répondre aux imperfections du libre jeu du marché qui n'aboutit pas à une allocation équitable de la richesse. D'où la nécessité de mécanismes correcteurs. L'outil fiscal va permettre de redistribuer une part du revenu des agents économiques.

L'objectif de la redistribution des revenus est de réduire les inégalités sociales. Mais il est difficile de passer des principes généraux de la justice sociale à des critères précis ou des indications chiffrées sur le degré d'inégalité. Cela signifie que l'objectif de réduction des inégalités par le biais de l'impôt reste assez vague.

Globalement, il existe deux formes d'équité : l'équité horizontale et l'équité verticale.

- L'équité horizontale repose sur l'idée suivante : « à capacité contributive égale, imposition égale ». Idée à nuancer toutefois en fonction des situations. Par exemple, un individu célibataire et un individu marié n'auront pas la même imposition pour un même revenu.

- L'équité verticale repose quant à elle sur le principe consistant à ce que « à capacité contributive différente, impôt différent ».

Prenant en compte la fonction d'utilité des individus, l'utilité qu'un agent retire d'une somme donnée varie en sens inverse de son revenu : à somme perçue donnée, plus le revenu est élevé et plus la satisfaction est petite.

Compte tenu de cette fonction d'utilité, l'objectif d'une répartition équitable est donc que le sacrifice consenti par chacun ait la même valeur subjective.

Mais l'équité fiscale ne signifie d'aucune manière une uniformité de traitement. Sa vocation est plus d'interdire les discriminations injustifiées. Ce principe permet donc, à contrario, une discrimination en fonction des capacités contributives de chacun, des situations familiales, etc. Cela peut aussi permettre les « discriminations positives » qui permettent à ceux qui ont un faible revenu de ne pas payer certains impôts.

C. Objectif économique de l'impôt

C'est une caractéristique récente de l'impôt. En effet, l'impôt permet à l'Etat d'intervenir dans la vie économique et sociale d'un pays. Cela se fait par création ou annulation d'impôts, par augmentation ou diminution du poids des impôts et ce dans l'objectif de favoriser ou de défavoriser un bien, un secteur d'activité, un groupe de personnes, etc.

Section 2 : Typologie des impôts

Plusieurs classifications sont possibles. On retient ci-après la classification économique et la classification distinguant les impôts directs des impôts indirects.

§ 1. La classification économique des impôts

Cette approche est basée sur la distinction entre :

- d'une part, l'origine de la richesse se traduisant par la possession d'un capital ou d'un patrimoine ou par la perception d'un revenu lié au travail ou à la propriété.
- d'autre part, l'emploi de cette richesse par la dépense du revenu ou du capital.

Il s'agit de définir la matière économique sur laquelle l'impôt est assis ou ce qu'il est convenu d'appeler la matière imposable. A ce titre on distingue : l'impôt sur le revenu, l'impôt sur la dépense et l'impôt sur le capital.

A. L'impôt sur le revenu

Cet impôt touche l'ensemble des sommes perçues par une personne pendant une période préalablement définie.

L'impôt va imposer le revenu quelle que soit son origine : revenu foncier (provenant de la location de biens immobiliers), revenu de capitaux mobiliers (produits d'actions ou d'obligations), bénéfice des activités industrielles et commerciales ou par l'exercice de professions libérales (médecins, avocats), traitement et salaire, etc.

L'impôt sur le revenu est souvent annuel et progressif. Il est aussi dit personnel puisqu'il prend en considération les conditions particulières de chaque contribuable telle que les personnes à charges.

La définition fiscale du revenu est plus large que celle qui est retenue par le droit civil selon laquelle le revenu est une somme d'argent. Le droit fiscal ne se limite pas aux revenus monétaires provenant d'une source permanente et d'une manière périodique, il embrasse aussi les revenus en nature et les revenus virtuels (immeuble mis gratuitement à la

disposition d'une tierce personne). De même, les plus-values, que l'on peut analyser comme des augmentations de valeur du capital, sont soumises à l'impôt sur le revenu bien qu'étroitement liées au capital qui les produit.

B. L'impôt sur la dépense

Cet impôt frappe l'utilisation du revenu. Il s'agit, au Maroc par exemple, de la taxe sur la valeur ajoutée qualifiée d'impôt général sur la dépense et de la taxe intérieure sur la consommation.

L'impôt sur la dépense est peu visible et d'application simple puisqu'il est incorporé au prix de vente.

Ce type d'impôt est connu pour son bon rendement, grâce notamment à son application à la quasi-totalité des ventes de biens et des prestations de services.

De même, appliqué de la même façon pour tous les consommateurs, l'impôt sur la dépense est aussi connu, sur le plan financier, par sa justice fiscale. Mais cette caractéristique fait de lui un impôt « aveugle » puisqu'il touche les personnes de la même manière abstraction faite de leur capacité contributive. Ce qui fait de lui, de ce point de vue, un impôt socialement injuste.

C. L'impôt sur le capital

Comme son nom l'indique, cet impôt est assis sur le capital. Il porte sur des éléments du patrimoine (immeubles, terrains, valeurs mobilières) donnant naissance à des revenus.

Mais pour ne pas « épuiser » l'essence du capital, cet impôt peut aussi être prélevé sur le revenu de ce capital. Il frappe alors la richesse acquise.

L'impôt sur le capital peut être permanent ou occasionnel. Il est permanent lorsqu'il touche une matière corporelle comme c'est le cas de la taxe d'habitation, la taxe de services communaux et la taxe professionnelle. Ici, l'impôt frappe la détention du capital. Il est par contre occasionnel lorsqu'il frappe certaines opérations donnant lieu à un enrichissement comme c'est le cas des plus-values foncières ou encore des opérations de mutations ou de successions soumises aux droits d'enregistrement. Ici, l'impôt frappe la transaction du capital.

Il est reproché à cet impôt de constituer une entrave à la constitution de l'épargne et d'engendrer une forte pression fiscale. D'où son impopularité. Cela explique, du moins en partie, ses taux souvent très faibles et ses abattements souvent très importants. Ce qui enfin de compte fait de cet impôt un prélèvement peu rentable.

§ 2. La classification administrative : impôts directs - impôts indirects

Très ancienne, cette distinction tient à la spécialisation des services fiscaux dans des catégories fiscales bien précises. Elle a toujours donné lieu à des controverses politiques sur les mérites respectifs des deux types d'impôts.

La distinction entre les impôts directs et les impôts indirects n'est pas fixée par la loi. Elle résulte simplement de la jurisprudence.

De nos jours, cette distinction n'est ni claire ni pertinente. Mais pour distinguer un impôt direct d'un impôt indirect, trois critères sont souvent utilisés :

A. Critère économique

Selon ce critère, appelé aussi critère de l'incidence fiscale, l'impôt direct est un impôt supporté à titre définitif par le contribuable (cas de l'impôt sur le revenu).

L'impôt indirect par contre est payé au fisc par un redevable, qui ne joue qu'un rôle d'intermédiaire en se bornant à faire l'avance de l'impôt qu'il répercute sur le véritable contribuable souvent par le mécanisme des prix (cas de la taxe sur la valeur ajoutée).

En d'autres termes, l'impôt direct est celui qui est supporté définitivement par le contribuable lui-même et l'impôt indirect est celui qui est répercuté par le redevable sur une autre personne.

Ce critère, qui met en évidence les phénomènes de répercussion, a une valeur scientifique certaine et un avantage de simplicité. Mais il est difficilement utilisable, car la détermination précise de l'incidence de l'impôt est difficile à établir avec certitude. Divers facteurs peuvent perturber les mécanismes initiaux de répercussion (la conjoncture économique, l'évolution du marché, les situations de monopole peuvent permettre, ou interdire, la répercussion...).

B. Critère technique

Au niveau de la technique fiscale, un impôt est dit direct lorsqu'il est permanent et son fait générateur est fixé par le texte régissant l'impôt en question. L'impôt direct frappe une situation durable par sa nature. Tel est le cas, par exemple, de l'impôt sur le revenu. On n'impose pas un revenu instantané, mais le revenu de toute une période imposable, en général une année. C'est que si un contribuable perçoit des revenus importants pendant une période de l'année, puis subit une perte pendant les autres périodes de l'année, son revenu imposable sera la différence entre le revenu de la première période et la perte des autres périodes de la même année.

L'impôt indirect est établi, en revanche, sur des situations qui ne sont pas durables par nature. Il est dit intermittent. Il est fondé sur des faits juridiques ou économiques émanant des contribuables. Il en est ainsi des droits d'enregistrement qui sont perçus essentiellement sur la circulation juridique des biens, c'est-à-dire sur le transfert de propriété de certains biens. C'est une situation instantanée. De même, la conclusion d'un contrat de bail, même si le bail dure plusieurs années, est un événement instantané : le contrat est conclu à un certain moment et le droit d'enregistrement sera établi sur le fait que le contrat est conclu et non sur la durée du contrat. La TVA est un troisième exemple, elle est établie sur les livraisons de biens et les prestations de services qui sont des actes instantanés.

C. Critère juridique

Ce critère tient à la modalité de perception de l'impôt. Serait de ce point de vue un impôt direct, tout impôt perçu par voie de rôle nominatif. On entend par rôle un document établi par l'administration (décision administrative) au nom de chaque contribuable, mentionnant la base imposable et l'impôt dû et formant à la fois un titre de recette et un titre exécutoire pour le recouvrement de l'impôt.

L'impôt indirect serait par contre tout impôt liquidé par le contribuable et payé spontanément par lui-même par la simple constatation du fait générateur de l'impôt. Aucun rôle n'est émis.

Mais en fait, on peut trouver des impôts directs perçus sans émission de rôle (cas de l'impôt sur les sociétés payés spontanément par des acomptes provisionnels ou de régularisations spontanées).

D. Les impôts directs ou les impôts indirects ?

Bien que fondée sur des critères imprécis, la distinction impôt direct - impôt indirect demeure une donnée essentielle de la fiscalité moderne et est encore au centre d'un débat intellectuel dont les aspects politiques et émotionnels ne sont pas négligeables.

Le choix d'une politique fiscale se basant sur les impôts directs ou les impôts indirects, lorsqu'il est possible, n'est pas très aisé. La théorie financière a longuement discuté du problème de choix de la structure fiscale.

Les politiques mettant l'accent sur les impôts directs mettent en évidence les avantages de ces derniers et les inconvénients des contributions indirectes.

Des avantages des impôts directs, on peut citer :

- une personnalisation poussée de la charge fiscale ;
- un impôt qui se module sur la matière imposable (progressivité) ;
- un recouvrement relativement aisé ;
- un rendement assez stable et ne dépendant pas de fluctuations économiques ;
- un impôt visible et connu du contribuable ;
- un impôt d'un contrôle relativement aisé.

Les impôts indirects présenteraient de leur part les inconvénients suivants :

- nécessité de contrôles lourds et répétitifs ;
- recouvrement partiel soit par les manœuvres frauduleuses soit par défaut ou retard de paiement spontané ;
- impôts aveugles et injustes ;
- impôts frappant davantage les contribuables à revenu modeste lorsqu'ils touchent les produits de première nécessité ;
- impôts anesthésiant, indolores et facilement supportés par le contribuable qui devient démobilité ;
- rendement instable dépendant des fluctuations conjoncturelles.

Les détracteurs des impôts directs mettent l'accent sur les limites de ces impôts et les avantages des impôts indirects.

Parmi les limites des contributions directes, il est cité :

- le recouvrement lent ;
- la faible élasticité économique ;
- des impôts mal acceptés par le contribuable ;
- des impôts qui découragent le travail, l'épargne et l'investissement.

En contrepartie, les impôts indirects présenteraient les avantages suivants :

- des impôts facilement payés par les redevables ;
- des impôts largement productifs ;
- des impôts à forte élasticité économique ;
- des impôts à recouvrement rapide.

Dans la pratique, tous les systèmes fiscaux recourent à la conjonction de deux types de prélèvements dont les inconvénients et les avantages réciproques peuvent se compenser.

Les structures socio-économiques ont une influence sur la part respective de chacun des types d'impôt. Dans les pays peu industrialisés où les revenus individuels sont peu élevés, la part des impôts indirects sera prépondérante alors que, dans les pays fortement développés, la fiscalité directe sera plus largement utilisée. D'autres facteurs peuvent agir sur les proportions respectives des deux types d'impôts. On peut citer : le tempérament national, le poids de l'histoire, l'influence des groupes de pression, etc.

§ 3. Autres classifications

En plus de la classification économique et de la classification administrative, plusieurs autres classifications existent. On se limite à deux : la première distingue l'impôt réel de l'impôt personnel, la seconde fait la part entre l'impôt de quotité et l'impôt de répartition.

A. Distinction de l'impôt réel et de l'impôt personnel

L'impôt réel est un impôt qui atteint un bien abstraction faite de la situation personnelle de son détenteur (personnes à charges, situation financière, etc.). On cite toujours les timbres fiscaux ou la TVA comme exemple des impôts réels.

L'impôt personnel est, par contre, censé prendre en compte l'ensemble des conditions économiques, financières et sociales du contribuable. L'impôt sur le revenu répond parfaitement à cette définition.

Aujourd'hui, la plupart des impôts sont personnalisés. Même assis sur des éléments réels (revenu, patrimoine, dépense), ils sont aménagés en fonction de la situation personnelle du contribuable (importance des ressources, leur origine, situation familiale du contribuable, etc.). Si les impôts sur le revenu sont aisément personnalisables, les droits d'enregistrement qui sont souvent présentés comme des impôts réels n'échappent pas à la personnalisation en tenant compte par exemple du lien de parenté entre défunt et héritier. On peut aussi dire que les impôts sur la dépense sont également personnalisés à travers la modulation des taux de la TVA.

Cette distinction peut paraître ainsi fictive dans la mesure où finalement c'est toujours une personne (et non un bien) qui finit par être le contribuable final.

B. Distinction de l'impôt de quotité et de l'impôt de répartition

L'impôt de quotité est un impôt qui s'applique à une base imposable et est assorti d'un tarif préalablement déterminé.

Le produit de cet impôt n'est connu qu'après la détermination de la base imposable qui dépend de plusieurs considérations. C'est le cas de l'impôt sur le revenu, de l'impôt sur les sociétés et de la taxe sur la valeur ajoutée. Le produit global de l'impôt, qui est lié à la

quantité de la matière imposable, n'étant connu qu'avec une certaine approximation, il faudra attendre la fin des opérations de recouvrement pour le connaître avec précision.

C'est le contraire de l'impôt de répartition qui est généralement défini à l'avance et réparti ensuite entre les contribuables en fonction des éléments imposables et souvent sur un territoire déterminé. Les taux des impôts peuvent alors résulter de cette répartition.

Le procédé de la répartition conduit à une certitude quant au rendement de l'impôt. Il limite pour les services de recouvrement les risques de fraude puisque ce qui n'est pas versé par les uns sera supporté par les autres. En contrepartie, ce type d'impôt manque de souplesse et peut conduire à de graves inégalités dues à des erreurs ou à des approximations. Le système de la répartition a pratiquement disparu de la fiscalité moderne pour faire place à l'impôt de quotité.

C. Distinction de l'impôt proportionnel et de l'impôt progressif

L'impôt proportionnel est un impôt dont le taux est constant quelle que soit l'importance de la matière imposable.

L'impôt progressif est un impôt dont le taux varie avec la matière imposable, le taux augmente à mesure que le volume de la base d'imposition s'accroît.

Avant l'idée de la progressivité, la justice fiscale, l'égalité devant l'impôt ne pouvait se concevoir que dans un système proportionnel, chacun devait subir un prélèvement absorbant la même fraction de son revenu. Les partisans de la progressivité ont fondé leur argumentation sur la même idée de justice fiscale : l'égalité théorique devenant une égalité de sacrifices.

La théorie marginaliste s'est efforcée de donner une justification scientifique du principe de progressivité en montrant que les tranches supérieures de revenus du capital sont destinées à satisfaire des besoins de moins en moins importants pour l'existence de l'individu et n'ont pas la même valeur que des tranches inférieures qui servent à la satisfaction des premiers besoins.

Dans la progressivité par tranches de revenu, chaque taux ne frappe que la part de la matière imposable concernée par la tranche correspondante, l'imposition totale résulte de l'addition des impositions dues pour chaque tranche. La progressivité par tranches présente l'inconvénient majeur de ne faire apparaître, aux yeux des contribuables, que les taux marginaux, qui sont ceux que le contribuable retient et qui sont plus élevés que le taux réel d'imposition.

La progressivité peut être atténuée par des abattements destinés à exonérer une partie de la matière imposable, déduction de certaines dépenses, etc.

Au dogme de la progressivité, on adresse souvent les critiques suivantes :

- en frappant fortement les revenus les plus élevés, l'impôt progressif risque de gêner la constitution de l'épargne et de décourager l'esprit d'entreprise ;
- l'impôt progressif peut également avoir un effet démobilisateur et amener le contribuable à renoncer à « travailler pour le fisc ». En effet, au-delà d'un certain seuil d'imposition, variable selon les individus, la pression fiscale peut entraîner un effet de substitution entre le travail et le loisir ou donner naissance à une économie parallèle ou souterraine.

Section 3 : La technique fiscale

L'application d'un impôt suppose la définition du mécanisme de cet impôt. Cinq notions sont à saisir dans l'application de tout impôt :

- le champ d'application de l'impôt ;
- l'assiette de l'impôt ;
- la liquidation de l'impôt ;
- l'exigibilité de l'impôt ;
- et le recouvrement de l'impôt.

§ 1. Le champ d'application de l'impôt

La définition du champ d'application d'un impôt consiste à préciser les personnes imposables, les opérations imposables et les règles de territorialité.

A. Les personnes imposables

Ce sont les personnes désignées par la loi comme contribuables ou redevables de l'impôt. Ces personnes sont souvent imposables en fonction des opérations qu'elles réalisent.

C'est le cas par exemple des sociétés qui sont désignées par la loi régissant l'impôt sur les sociétés. Les sociétés sont imposées sur les opérations réalisées dans le cadre de leur activité.

B. Les opérations imposables

Ce sont les événements ou les actes ayant trait soit au revenu de la personne imposable, soit à sa dépense ou encore à son patrimoine.

Ces événements ou ces actes peuvent être soit obligatoirement imposable, soit imposable sur option ou encore exonéré de l'impôt.

C. Les règles de territorialité

Ces règles délimitent le territoire auquel s'applique la loi fiscale. Elles prévoient aussi les règles à appliquer lorsqu'il s'agit de personnes ou de transactions mettant en jeu des pays étrangers.

§ 2. L'assiette de l'impôt

L'assiette de l'impôt est la base, la matière sur laquelle repose l'impôt. Asséoir l'impôt consiste alors à déterminer les éléments constituant la matière imposable (bénéfices, chiffre d'affaires, revenus, valeur des biens reçus en héritage...) et à fixer les règles d'évaluations correspondantes. La matière imposable est l'élément économique ou juridique qui est à la source de l'impôt. C'est le montant auquel s'applique le tarif de l'impôt.

La base imposable est fonction de la nature de la matière imposable et de la méthode d'évaluation de celle-ci. Elle fait souvent l'objet de beaucoup de détail et de précision quant à son évaluation.

Les législations fiscales prévoient trois méthodes d'évaluation de la matière imposable : l'évaluation réelle, l'évaluation approchée et l'évaluation indiciaire.

A. La méthode de l'évaluation réelle

Elle consiste à déterminer le montant réel de la matière imposable. Cela exige, dans la plupart des cas la tenue d'une comptabilité censée donner une image réelle de la base imposable. Il est vrai que l'administration fiscale se contente des éléments de la déclaration du contribuable. En contrepartie de cette attitude, l'administration dispose d'un droit de contrôle de la déclaration des contribuables.

Ce mode d'évaluation, de plus en plus prôné par les législations fiscales, est appliqué en matière de l'impôt sur le revenu des entreprises et de la TVA.

B. La méthode de l'évaluation approchée

Lorsque l'évaluation réelle est très contraignante, coûteuse ou non praticable, on procède à un mode d'évaluation dit approché. Suivant ce mode d'évaluation, la base imposable est déterminée par l'administration de manière approximative. Cette approximation se fait à partir d'éléments jugés significatifs ou de la capacité contributive apparente de la personne visée par l'impôt. On cite à titre d'exemple l'évaluation du bénéfice forfaitaire des personnes soumises à l'impôt sur le revenu.

Le mode d'évaluation approximative, de moins en moins légiféré ou encouragé, a l'avantage de la simplicité de traitement et d'évaluation. En plus, avec l'évaluation approchée, on n'a souvent pas de contrôle puisque c'est l'administration elle-même qui procède à l'évaluation forfaitaire.

C. La méthode de l'évaluation indiciaire

Cette méthode est encore plus approximative que l'évaluation approchée. Elle se base sur des critères extérieurs à la base imposable elle-même. C'est le cas par exemple de l'évaluation de la valeur locative des bâtiments et équipements en matière d'impôt foncier : taxe professionnelle, taxe d'habitation et taxe de services communaux. La valeur locative peut être évaluée soit par procédé comparatif avec les cas similaires soit à partir du coût de revient de ces immeubles et équipements.

§ 3 . La liquidation et l'exigibilité de l'impôt

A. La liquidation de l'impôt

Cette étape vient juste après la détermination de la matière imposable. Elle consiste à calculer la somme due par le contribuable sur la base de l'assiette qu'il détient. Cette somme est obtenue par l'application du barème ou du tarif fiscal à la base d'imposition.

Le tarif est constitué d'un taux nominal (ou légal), ainsi que d'un certain nombre de dispositions allégeant ou alourdissant la charge du prélèvement.

Dans la pratique, deux types d'imposition en fonction du taux nominal peuvent être distingués : l'imposition progressive et l'imposition proportionnelle.

- L'impôt est dit progressif lorsqu'il croît plus rapidement que la base d'imposition. Autrement dit, le taux augmente (jusqu'à un certain niveau) avec la quantité de la matière imposable. Cette progressivité constitue l'une des modalités de redistribution de revenu. L'impôt sur le revenu est le bon exemple de cette progressivité.

- L'impôt est dit proportionnel lorsqu'il croît proportionnellement à la matière imposable. Dans ce cas, le taux d'imposition est constant quelle que soit la base d'imposition. On cite pour exemple l'impôt sur les sociétés.

La liquidation est effectuée soit par le contribuable lui-même (cas de l'impôt sur les sociétés et de la taxe sur la valeur ajoutée) soit par l'administration fiscale (cas de l'impôt sur le revenu et des impôts fonciers).

B. L'exigibilité de l'impôt

L'exigibilité est la situation, l'événement ou l'acte qui rend une personne redevable de l'impôt et qui donne naissance à la dette fiscale envers l'Etat ou la collectivité locale. Ainsi par exemple l'impôt sur le salaire devient exigible au moment du paiement du salaire. La TVA devient exigible au moment de l'encaissement du prix de la vente ou au moment de la facturation.

Très proche de l'exigibilité, la notion de fait générateur de l'impôt désigne l'événement par lequel sont réalisées les conditions légales nécessaires à l'exigibilité de l'impôt et qui donne naissance à l'obligation fiscale.

§ 4. Le recouvrement de l'impôt

On désigne par recouvrement l'ensemble des techniques et démarches qui ont pour objectif le paiement de l'impôt. Il s'agit de la dernière phase consistant à opérer l'encaissement réel de l'impôt par l'Etat ou les collectivités locales.

Le recouvrement de l'impôt se fait de trois manières distinctes : l'imposition par voie de rôle, paiement spontané ou par retenue à la source.

A. L'imposition par voie de rôle

Le contribuable est appelé par l'administration à payer. Il reçoit un avis d'imposition ou tout document similaire émanant de la perception chargée du recouvrement qui désigne souvent sur ledit document la date limite de paiement.

Le recouvrement par voie de rôle concerne surtout l'impôt sur le revenu, la fiscalité foncière et la fiscalité locale.

B. Paiement spontané de l'impôt

Dans ce cas, le contribuable prépare sa déclaration fiscale et, sans recevoir de document administratif, s'acquiesce de l'impôt dont il est redevable. Cela ne signifie pas que le paiement dépend de la bonne volonté du contribuable, et comme l'impôt établi par voie de

rôle, tout paiement spontané non effectué ou effectué avec retard expose son redevable à des majorations et des pénalités.

La procédure de paiement spontané concerne surtout l'impôt sur les sociétés et la TVA.

C. La retenue à la source

Elle consiste à prélever le montant de l'impôt au contribuable au moment du paiement de celui-ci. C'est la personne amenée à payer le contribuable (employeur pour salaire, banque pour les intérêts, société pour les dividendes ...) qui est chargée d'effectuer ce prélèvement au profit de l'Etat ou de la collectivité locale.

§ 5. Les sources du droit fiscal

La fiscalité, comme la finance, l'assurance, est créée par des textes sur lesquels elle repose. La loi a été souvent le moyen privilégié de création de l'impôt. Cette loi, expression de la suprématie du pouvoir législatif conduit paradoxalement au développement de règlements et de circulaires, expression du pouvoir administratif.

En plus de ces deux compétences, le pouvoir judiciaire joue, en matière fiscale comme en d'autres disciplines, son rôle important et parfois déterminant dans l'interprétation des textes.

Outre ces sources du droit fiscal, les conventions fiscales internationales sont d'un usage presque systématique lorsqu'il s'agit des opérations économiques mettant en jeu deux territoires politiques.

A. La loi fiscale

Principale source de droit fiscal, la loi fixe les règles concernant l'assiette de l'impôt ainsi que son taux et les modalités de son recouvrement.

Le parlement est seul compétent pour établir ou lever de nouveaux impôts. Cette compétence exclusive est valable quelle que soit le bénéficiaire de l'impôt, Etat ou collectivités locales. Et si les collectivités locales peuvent déterminer elles-mêmes les taux, cela n'atteint pas le principe, puisqu'elles détiennent ce pouvoir par délégation de la part du législateur et dans la limite du cadre imposé par ce dernier.

Le législateur peut en outre déléguer la prise de décision relative aux mesures nécessaires à l'application des lois fiscales. Le seul domaine pour lequel le parlement ne peut rien déléguer est la création de nouveaux impôts, qui est de sa seule compétence.

Si les impôts sont créés par une loi, cette dernière peut faire l'objet d'amendements par une loi spécifique appelée : loi de finances. Cette loi de finances, en plus de la définition des recettes fiscales de l'Etat, apporte souvent de nouvelles dispositions d'ordre fiscales résultant normalement des choix du pouvoir exécutif.

B. Les règlements

Si la loi fiscale a la force de créer l'impôt et si la loi de finances peut modifier la loi fiscale (parfois la loi de finances peut même créer ou abroger des impôts), ces deux lois sont souvent incomplètes.

Le législateur ne prévoit en général que les dépositions nécessaires à l'application de la loi fiscale. Il se trouve que de plus en plus, le législateur se borne à voter des lois-cadres qui font ensuite l'objet de décrets d'application rentrant dans les détails purement techniques.

Pour leur application, ces lois sont souvent complétées par des règlements c'est à dire des décrets ou des arrêtés ministériels dont le niveau hiérarchique reste inférieur à celui de la loi.

Ce pouvoir réglementaire, s'il est démesuré, peut aller jusqu'à la remise en cause de la hiérarchie des normes légales et réglementaires.

Dans certains pays, en France par exemple, les lois fiscales, les règlements, décrets et arrêtés de nature fiscale font l'objet d'un seul document appelé : code général des impôts.

C. La doctrine administrative

En plus du pouvoir réglementaire dans l'exécution des lois fiscales, l'administration recourt aux instructions et circulaires pour bâtir sa doctrine fiscale qui va résulter de l'interprétation des textes fiscaux.

La doctrine administrative est l'ensemble des commentaires que l'administration produit en vue de l'application des textes fiscaux, ainsi que des instructions adressées aux agents chargés de l'émission et du recouvrement de l'impôt.

Cette doctrine n'est opposable qu'à l'administration. Les contribuables ne sont pas tenus à l'interprétation administrative de la loi fiscale et peuvent contester le contenu des circulaires auprès des juridictions.

De même, le contribuable peut opposer à l'administration sa propre doctrine. Cette doctrine peut toujours être retournée contre l'administration, même si celle-ci était illégale et interprétait mal les textes.

Mais le tribunal administratif peut avoir un avis différent en tenant à l'application stricte du texte de loi et en faisant abstraction de l'interprétation de l'administration même si elle est en faveur du contribuable.

D. La jurisprudence fiscale

La jurisprudence n'est pas reconnue comme une source officielle du droit fiscal, mais elle occupe une place importante de par son influence sur l'interprétation des textes fiscaux.

La jurisprudence fiscale est constituée par l'ensemble de jugements rendus en matière fiscale suite aux requêtes introduites par les contribuables contestant l'interprétation faite par l'administration à propos d'une ou de plusieurs dispositions fiscales.

Le rôle de la jurisprudence est primordial dans l'application et l'évolution des textes fiscaux. En effet, le juge est amené à préciser l'interprétation de la loi dans les litiges opposant les contribuables à l'administration fiscale ou à apporter des précisions sur des notions que la loi n'a pas définies avec une précision suffisante.

Souvent, lorsque l'administration se voit lésée par l'orientation du juge, elle demande aux pouvoirs législatifs le vote d'une disposition ou d'une loi confirmant sa propre interprétation et annulant ainsi l'effet de la jurisprudence qui lui paraît préjudiciable.

E. Les conventions fiscales internationales

Pour les opérations mettant en relation deux ou plusieurs pays (commerce international, investissements étrangers, placement à l'étranger...), les conventions fiscales internationales sont d'un usage incontournable.

Ce sont des accords, d'une force supérieure aux lois fiscales des pays signataires, passés entre deux ou plusieurs Etats pour régler la situation fiscale de leurs ressortissants qui peuvent faire, du fait de leur activité et leur zone géographique, l'objet d'une imposition dans chaque Etat concerné et ce sur la même activité ou le même revenu.

Ces conventions fiscales ont pour objectif d'éliminer les doubles impositions sur le revenu. Elles aboutissent le plus souvent :

- à l'imposition dans un Etat et à l'exonération dans l'autre ;
- ou aussi à l'imposition dans l'Etat de la résidence principale ou du centre d'intérêt économique avec déduction de l'impôt acquitté dans l'autre Etat au titre des activités qui y sont exercées.

De même, un investisseur étranger qui bénéficie d'un avantage fiscal dans le pays d'accueil peut avoir cet avantage réduit à néant dans son pays d'origine si ce dernier l'impose normalement.

On peut considérer qu'une exonération fiscale existe, pour un opérateur étranger, lorsque la méthode d'imposition du revenu étranger adoptée permet de maintenir, pour les revenus originaires des pays d'accueil, une charge fiscale globale inférieure à celle qui frappe les revenus du pays d'origine.

Faute de dispositions adoptées, les avantages fiscaux consentis par les pays d'accueil seront rayés ou annulés par les charges fiscales imposées à l'investisseur dans le pays exportateur de capitaux. C'est pour cette raison que les pays émetteurs de capitaux qui désirent conclure une convention fiscale avec un pays d'accueil sont de plus en plus amenés, à admettre des formules de partages plus réalistes et permettant par conséquent à l'investisseur étranger de conserver une plus grande part des avantages qui lui sont consentis par le pays d'accueil.

Chapitre II : L'impôt sur les sociétés

Comme son nom l'indique, l'impôt sur les sociétés³ s'applique aux entreprises qui ont opté pour la formule juridique de société.

Les sociétés soumises à l'IS possèdent une « personnalité fiscale » propre, c'est-à-dire distincte de celle des associés. Cela résulte de l'existence d'un patrimoine propre à la société.

En conséquence, les sociétés de ce type sont imposées en tant que telles sur leurs résultats. Le montant de l'impôt est acquitté par la société elle-même. Les associés perçoivent la part qui leur revient dans le bénéfice distribué et seront de leur côté soumis à l'impôt sur le revenu sur cette distribution s'ils sont soumis à cet impôt.

L'assujettissement à l'impôt sur les sociétés ne résulte que de la qualité de la personne qui réalise des bénéfices, quelle que soit la nature de ces derniers.

Par conséquent, une société qui réalise à la fois des bénéfices tirés d'une exploitation commerciale et d'activités civiles (location d'appartements pour l'habitation, par exemple) est imposée à l'IS sur la totalité de ses revenus commerciaux et non commerciaux si elle est désignée comme personne morale assujettie à l'IS.

Les sections qui suivent vont aborder :

- le champ d'application ;
- la base imposable ;
- et la liquidation de l'impôt sur les sociétés.

Section I : Champ d'application de l'IS

On présente dans un premier temps les personnes imposables et les critères de territorialité. Dans un deuxième temps, il sera question des sociétés exonérées de l'IS.

§ I. Personnes imposables et territorialité

Par mesure de simplification, on peut schématiquement dire que l'impôt sur les sociétés s'applique à l'entreprise de forme sociétaire. Mais, l'impôt sur les sociétés ne s'applique pas d'office à toutes les sociétés.

³ - L'impôt sur les sociétés est régi par les dispositions du Code Général des impôts, livre 1^{er} : Règles d'Assiette et de Recouvrement (première partie, titre premier).

A. Personnes imposables

Sont obligatoirement soumises à l'IS :

- les sociétés de capitaux (société anonyme et société en commandite par action) ;
- la société à responsabilité limitée ;
- la société civile ;
- les sociétés de personnes (SNC et SCS) dont les associés ne sont pas tous des personnes physiques ;
- les fonds créés par voie législative ou par convention ne jouissant pas de la personnalité morale et dont la gestion est confiée à des organismes de droit public ou privé, lorsque ces fonds ne sont pas expressément exonérés par une disposition d'ordre législatif⁴.

D'autre part, les sociétés de personnes ne comportant que des personnes physiques, qui de ce fait sont soumises d'office à l'IR dans la catégorie des revenus professionnels, peuvent opter pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés.

Enfin, sont intégrés dans le champ d'application de l'impôt sur les sociétés les établissements publics ou toute autre personne morale de droit privé ou public, dès lors que leur activité peut être considérée comme étant de nature industrielle ou de manière générale à caractère lucratif.

Les personnes imposables à l'impôt sur les sociétés, les plus fréquemment rencontrées dans la pratique, sont indiquées dans le tableau ci-après, qui précise en outre si cet assujettissement est de plein droit ou résulte d'une option de la société.

Personnes morales soumises à l'IS

Personnes morales soumises à l'IS	Assujettissement	Observations
Les sociétés anonymes, en commandite par actions et par actions simplifiées.	De plein droit	Quel que soit leur objet
Les sociétés à responsabilité limitée	De plein droit	Quel que soit leur objet
Les sociétés à responsabilité limitée à associé unique	De plein droit	Quel que soit leur objet
Les établissements publics, les sociétés coopératives et autres personnes morales	De plein droit	Qui se livrent à une activité lucrative
Les sociétés civiles	De plein droit	Quel que soit leur objet
Les sociétés en non collectif, en commandite simple et les sociétés en participation	De plein droit Sur option	Si l'un des associés est une personne morale Si tous les associés sont des personnes physiques

⁴ - Il s'agit à titre d'exemple des fonds suivants : Fonds public de réserve (relatif à l'assurance à l'exportation), Fonds d'assurance des notaires, Fonds de Garantie Logement Education - Formation, Fonds OXYGENE (don de l'USAID), Fonds de garantie des crédits jeunes promoteurs et jeunes entrepreneurs etc. Ces fonds, ayant leur propre identifiant fiscal, sont imposables en tant qu'entité autonome au nom de l'établissement gestionnaire.

Il est à noter que les fonds de placement collectif en titrisation, fonds dépourvus de la personnalité morale, bénéficient en vertu des textes les régissant de l'exonération des droits d'enregistrement, de l'impôt sur les sociétés et de la taxe professionnelle.

Sous réserve d'exonérations prévues par la loi, les sociétés assujetties à l'impôt sur les sociétés y soumettent l'ensemble de leurs revenus quelle que soit l'activité qui a généré ces revenus (industrielle, commerciale, artisanale, immobilière, agricole, etc.).

B. Territorialité

Les bénéfices résultant d'opérations réalisées à l'étranger ne sont pas imposables au Maroc à l'IS lorsqu'elles ont été effectuées dans le cadre d'un établissement autonome ou par un représentant de l'entreprise ou encore lorsque les opérations constituent un cycle commercial complet à l'étranger.

Par symétrie, les pertes réalisées à l'étranger dans les mêmes conditions, ne sont pas déductibles des bénéfices réalisés au Maroc.

Les principaux cas sont résumés dans le tableau ci-dessous :

	Société ayant une activité au Maroc	Société ayant une activité à l'étranger
Société dont le siège est au Maroc	Soumise à l'IS	Non soumise à l'IS pour les opérations réalisées à l'étranger ⁵ .
Société installée à l'étranger	Soumise pour les opérations réalisées au Maroc	-

La loi de finances pour l'année 2005 a élargi le champ d'application de l'IS aux bénéfices ou revenus dont le droit d'imposition est attribué au Maroc en vertu de conventions fiscales internationales tendant à éviter la double imposition en matière d'impôt sur le revenu⁶.

§ 2. Exclusions

Sont exclues du champ d'application de l'IS : les sociétés de personnes, les associations en participation, les sociétés de fait, les sociétés immobilières transparentes ainsi que les groupements d'intérêt économique.

A. Sociétés de personnes et associations en participation

Les sociétés de personnes comprenant uniquement des personnes physiques et les associations en participation sont exclues du champ d'application de l'IS. Mais ces personnes morales ont la faculté d'opter de manière irrévocable pour leur assujettissement à cet impôt.

⁵ - Dans le cadre d'établissement autonome ou par l'intermédiaire de représentants ou qui forment un cycle commercial complet.

⁶ - Cela tient à ce que les conventions de non double imposition accordent au Maroc le droit d'imposer certains revenus et profits de source étrangère réalisés par les sociétés dont le siège est situé au Maroc. C'est le cas par exemple des bénéfices et revenus provenant de l'exploitation en trafic international de navires ou d'aéronefs lorsque le siège de direction effective est situé au Maroc.

B. Sociétés de fait ne comprenant que des personnes physiques

Par société de fait, on entend toute association entre deux ou plusieurs personnes qui mettent en commun leurs apports en vue de partager les bénéfices ou les pertes éventuelles, sans qu'ils aient à établir un contrat écrit.

Les sociétés de fait ne comprenant que des personnes physiques sont exclues du champ d'application de l'IS. De même, elles n'ont pas la possibilité de se placer par option sous le régime de l'IS.

C. Sociétés immobilières transparentes

Quelles que soit leur forme juridique, les sociétés qui ont un objet immobilier sont exclues du champ d'application de l'IS lorsqu'elles sont transparentes fiscalement.

Comme pour les sociétés de fait, les sociétés immobilières transparentes n'ont pas la possibilité de se placer par option sous le régime de l'IS.

Est réputée transparente fiscalement toute société immobilière qui répond aux conditions suivantes :

- avoir un capital qui soit divisé en parts sociales ou actions nominatives ;
- avoir pour actif un logement qui soit occupé par tout ou partie des membres de la société, ou avoir pour objet l'acquisition ou la construction d'un immeuble collectif en vue d'accorder statutairement à chacun de leurs membres, nommément désigné, la libre disposition de la fraction d'immeuble correspondant à ses droits sociaux.

Les sociétés immobilières qui ne remplissent pas l'une ou l'autre des conditions de la transparence fiscale, sont obligatoirement soumises à l'IS abstraction faite du caractère civil de leur activité (société civile immobilière par exemple).

D. Groupements d'intérêt économique

Le groupement d'intérêt économique est 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.

Le groupement d'intérêt économique jouit de la personnalité morale à dater de son immatriculation au registre du commerce, quel que soit son objet. Mais n'ayant pas pour but la réalisation de bénéfices pour lui-même, le groupement ne peut exercer qu'une activité à caractère auxiliaire par rapport à celle de ses membres⁷.

L'imposition des groupements d'intérêt économique était établie au nom des groupements dans les conditions de droit commun, en raison de la personnalité morale dont ils jouissent, en matière d'impôt sur les sociétés⁸. Dans le but de consacrer le principe de la transparence

⁷ - Le groupement ne peut se substituer à ses membres dans l'exercice de leur activité, ni exploiter leurs fonds de commerce sous quelle que forme que ce soit; il peut cependant, à titre accessoire, exploiter certains éléments de ces fonds ou créer un fonds accessoire.

⁸ - Il est à rappeler que les groupements d'intérêt économique restent imposés dans les conditions de droit commun à la taxe professionnelle, la taxe de services communaux et la taxe sur la valeur ajoutée.

fiscale, la loi de finances pour l'année 2001 a prévu la non soumission des groupements d'intérêt économique à l'impôt sur les sociétés et l'assujettissement des membres du groupement à raison de leur part dans les résultats réalisés par ledit groupement.

A cet effet, chaque membre du groupement est personnellement imposé à l'impôt sur les sociétés pour la part des bénéfices correspondant à ses droits dans le groupement.

La quote-part de chaque membre dans le résultat net bénéficiaire du groupement est considérée comme un produit accessoire ou financier à inclure, le cas échéant, dans la base de calcul de la cotisation minimale.

Corrélativement, si le groupement subit des pertes, leur montant constitue une charge déductible au prorata des parts de chacun des membres à moins qu'il ne soit décidé, à titre exceptionnel, de les inscrire provisoirement en report à nouveau au niveau du G.I.E.

Les résultats réalisés par le groupement d'intérêt économique sont imputés aux membres du groupement au terme de chaque exercice du seul fait de leur constatation au niveau dudit groupement.

§ 3. Exonérations

On distingue les exonérations et réductions permanentes d'une part et les exonérations et réductions temporaires⁹ d'autre part.

A. Exonérations et réductions permanentes

On distingue :

- les exonérations permanentes.
- les exonérations totales suivies de l'imposition permanente au taux réduit ;
- les exonérations permanentes en matière d'impôt retenu à la source ;
- les réductions permanentes.

I. Exonérations permanentes

Sont exemptés de l'IS de manière non limitée dans le temps :

- les promoteurs immobiliers pour leurs activités et revenus afférents à la réalisation de logements sociaux (superficie couverte¹⁰ comprise entre 50 et 80 m² et prix de vente n'excédant 250.000 DH hors TVA). L'exonération est accordée au vue d'un engagement, dans le cadre d'une convention à conclure avec l'Etat, assortie d'un cahier des charges, à réaliser un programme de construction intégré de 500 logements réalisé

⁹ - Pour bénéficier de ces exonérations, les entreprises doivent respecter les obligations des déclarations et de paiement des impôts, droits et taxes mises à leur charge.

¹⁰ - Par superficie, on doit entendre les superficies brutes, comprenant outre les murs et les pièces principales, les annexes suivantes : vestibule, salle de bain ou cabinet de toilette, clôtures et dépendances (cave, buanderie et garage) que celles-ci soient ou non comprises dans la construction principale. Lorsqu'il s'agit d'un appartement constituant partie divisée d'un immeuble, les superficies comprennent, outre la superficie des locaux d'habitation telle que définie ci-dessus, la fraction des parties communes affectées à l'appartement considéré, celle-ci étant comptée au minimum à 10 %.

dans un délai maximum de 5 ans à partir de la date d'obtention de la première autorisation de construire.

- les promoteurs immobiliers pour leurs activités et revenus afférents à la réalisation de logements à faible valeur immobilière (superficie couverte comprise entre 50 et 60 m² et valeur immobilière totale n'excédant pas 140.000 DH TVA comprise). L'exonération est accordée au vu d'un engagement, dans le cadre d'une convention à conclure avec l'Etat, assortie d'un cahier des charges, à réaliser un programme de construction intégré de 200 logements en milieu urbain et/ou 50 logements en milieu rural réalisés dans un délai maximum de 5 ans à partir de la date d'obtention de la première autorisation de construire. Ces logements sont destinés, à titre d'habitation principale, à des citoyens dont le revenu mensuel ne dépasse pas deux fois le salaire minimum interprofessionnel garanti ou son équivalent, à condition qu'ils ne soient pas propriétaires d'un logement dans la commune considérée.
- Les exploitations agricoles réalisant un chiffre d'affaires annuel inférieur à 5 millions de DH, au titre de leurs revenus agricoles¹¹. Lorsqu'une société devient imposable au titre d'un exercice donné et que le chiffre d'affaires réalisé au cours de l'exercice suivant est inférieur à 5 millions de DH, l'exonération précitée n'est accordée que lorsque ledit chiffre d'affaires est resté inférieur à ce montant pendant 3 exercices consécutifs.
- les associations et organismes à but non lucratif et organismes assimilés pour les seules opérations conformes à l'objet défini dans leurs statuts. Cette exonération ne s'applique pas en ce qui concerne les établissements de ventes ou de services appartenant auxdites associations ;
- la ligue nationale de lutte contre les maladies cardio-vasculaires ;
- la Fondation Hassan II pour la lutte contre le cancer ;
- les associations d'usagers des eaux agricoles pour les activités nécessaires à leur fonctionnement ou à la réalisation de leur objet ;
- la Fondation Cheikh Zaïd Ibn Soltan pour l'ensemble de ses activités ou opérations et pour les revenus éventuels y afférents ;
- la fondation Cheikh Khalifa Ibn Zaid, pour l'ensemble de ses activités ou opérations, et pour les revenus éventuels y afférents ;
- la Fondation Mohammed V pour la solidarité, pour l'ensemble de ses activités ou opérations, et pour les revenus éventuels y afférents ;
- la Fondation Mohammed VI de promotion des œuvres sociales de l'éducation formation pour l'ensemble de ses activités ou opérations et pour les revenus éventuels y afférents ;

¹¹ - A titre transitoire sont exonérées de l'I.S. :

- du 1^{er} janvier 2014 jusqu'au 31 décembre 2015, les exploitants agricoles qui réalisent un chiffre d'affaires inférieur à 35.000.000 DH ;
- du 1^{er} janvier 2016 jusqu'au 31 décembre 2017, les exploitants agricoles qui réalisent un chiffre d'affaires inférieur à 20.000.000 DH ;
- du 1^{er} janvier 2018 jusqu'au 31 décembre 2019, les exploitants agricoles qui réalisent un chiffre d'affaires inférieur à 10.000.000 DH.

- l'Office national des œuvres universitaires sociales et culturelles pour l'ensemble de ses activités ou opérations et pour les revenus éventuels y afférents ;
- les sociétés coopératives et leurs unions, régulièrement constituées lorsque :
 - leurs activités se limitent à la collecte de matières premières auprès des adhérents et à leur commercialisation, quel que soit le chiffre d'affaires réalisé¹² ;
 - leur chiffre d'affaires global annuel est inférieur à 10 millions de dirhams hors TVA, si elles exercent une activité de transformation de matières premières collectées auprès de leurs adhérents ou d'intrants à l'aide d'équipements, matériels et autres moyens de production similaires à ceux utilisés par les entreprises industrielles soumises à l'impôt sur les sociétés et de commercialisation des produits qu'elles ont transformés.
- les sociétés non résidentes au titre des plus-values réalisées sur les cessions de valeurs mobilières cotées à la bourse des valeurs du Maroc à l'exclusion de celles résultant de la cession des titres des sociétés à prépondérance immobilière ;
- la Banque Islamique de Développement ;
- la Banque Africaine de Développement et le « Fonds Afrique 50 » ;
- la Société Financière Internationale ;
- l'Agence Bayt Mal Al Quods Acharif ;
- l'Agence de logements et d'équipements militaires ;
- les organismes de placement collectif en valeurs mobilières ;
- les fonds de placements collectifs en titrisation ;
- les organismes de placements en capital-risque ;
- la société nationale d'aménagement collectif au titre des activités, opérations et bénéfices résultant de la réalisation de logements sociaux ;
- la société "Sala Al-Jadida" pour l'ensemble de ses activités et opérations ainsi que pour les revenus éventuels y afférents ;
- l'Agence pour la promotion et le développement économique et social des préfectures et provinces du Nord du Royaume ;
- l'Agence pour la promotion et le développement économique et social des provinces du Sud du Royaume ;
- l'Agence pour la promotion et le développement économique et social de la préfecture et des provinces de la région Orientale du Royaume ;
- l'Agence spéciale Tanger-Méditerranée ;
- l'université Al Akhawayne d'Ifrane.

¹² - La note circulaire n° 715 relative aux dispositions de la loi de finances 2005 précise que pour les coopératives qui procèdent à la collecte et à la commercialisation de matières premières, le bénéfice de l'exonération est subordonné aux conditions suivantes :

- les matières premières commercialisées doivent provenir exclusivement des membres adhérents ;
- ces matières collectées ne doivent subir aucune transformation, traitement ou conditionnement.

2. Exonérations suivies de l'imposition permanente à taux réduit

Les exonérations totales suivies de l'imposition permanente à taux réduit sont prévues pour les entreprises suivantes :

- les sociétés exportatrices de biens ou services ;
- les sociétés qui vendent des produits finis aux exportateurs ;
- les entreprises hôtelières.

a. Les sociétés exportatrices de biens ou services

Les sociétés exportatrices de biens ou services, à l'exclusion des entreprises exportatrices des métaux de récupération, bénéficient :

- de l'exonération totale de l'impôt sur les résultats pendant une période de cinq exercices à compter de celui auquel se rattache la première opération d'exportation.
- et d'une imposition au taux réduit de 17,5% au-delà de la période précitée.

L'exonération et l'imposition au taux réduit en faveur des entreprises exportatrices s'appliquent à la dernière vente effectuée et à la dernière prestation de service rendue sur le territoire du Maroc et ayant pour effet direct et immédiat de réaliser l'exportation elle-même.

Toutefois, en ce qui concerne les entreprises exportatrices de services, l'exonération et la réduction précitées ne s'appliquent qu'au chiffre d'affaires à l'exportation réalisé en devises. Par exportation de services, on entend toute opération exploitée ou utilisée à l'étranger.

b. Les sociétés qui vendent des produits finis aux exportateurs

Les entreprises qui vendent des produits finis à des exportateurs installés dans des plates-formes d'exportation¹³ bénéficient :

- de l'exonération totale de l'impôt sur les résultats pendant une période de cinq exercices à compter de celui au cours duquel la première opération de vente de produits finis a été réalisée ;
- et de l'imposition au taux réduit de 17,5% au-delà de la période précitée.

c. Les entreprises hôtelières

Les entreprises hôtelières bénéficient au titre de leurs établissements hôteliers pour la partie de la base imposable correspondant à leur chiffre d'affaires réalisé en devises dûment rapatriés directement par elles ou pour leur compte par l'intermédiaire d'agences de voyages :

- de l'exonération totale de l'impôt sur les sociétés pendant une période de 5 ans consécutifs qui court à compter de l'exercice au cours duquel la première opération d'hébergement a été réalisée en devises ;

¹³ Par plate-forme d'exportation, il est entendu tout espace, fixé par décret, devant abriter des entreprises dont l'activité exclusive est l'exportation des produits finis. Les produits finis sont des biens qui ont atteint un stade d'achèvement définitif dans le cycle de production des fournisseurs de l'entreprise installée dans la plate-forme d'exportation. Ces produits ne doivent subir aucune transformation au niveau de la société installée dans la plate-forme d'exportation.

- et de l'imposition au taux réduit de 17,5% au-delà de cette période.

Les entreprises hôtelières sont admises au bénéfice de l'avantage fiscal susvisé sous réserve des conditions de fond et de forme édictées ci-après :

c.1. Condition de fond : Rapatriement du chiffre d'affaires réalisé en devises

Le bénéfice de l'avantage au titre d'une exonération totale ou d'une imposition au taux réduit est lié d'une part, à la réalisation d'un chiffre d'affaires en devises et d'autre part, au rapatriement direct ou indirect par l'intermédiaire d'agences de voyages.

Le chiffre d'affaires en devises dûment rapatriés est constitué par les recettes transférées directement d'un compte bancaire étranger vers un compte bancaire ouvert au Maroc au nom de l'établissement hôtelier, ainsi que par toute recette effectuée par carte de crédit, travel chèque et chèque sur l'étranger¹⁴.

c.2. Condition de forme : Production d'un état d'informations accompagnant la déclaration du résultat fiscal

Les entreprises hôtelières doivent produire, en même temps que la déclaration du résultat fiscal un état faisant ressortir :

- l'ensemble des produits correspondant à la base imposable ;
- le chiffre d'affaires réalisé en devises et exonéré à 100 % ;
- le chiffre d'affaires réalisé en devises et imposé au taux réduit de 17,5%.

A cet effet, les états annexes n° 14 ou 15 joints aux déclarations fiscales et qui contient les indications sus-visées sera utilisé.

c.3. Durée de l'exonération

L'exonération totale est fixée à une période de 5 ans consécutifs qui court à compter de l'exercice au cours duquel la première opération d'hébergement a été réalisée en devises.

Par 5 ans consécutifs, il y a lieu d'entendre la période couvrant 60 mois à compter de la date d'ouverture de l'exercice au cours duquel la première opération d'hébergement en devises a été réalisée.

Ainsi deux cas peuvent se présenter :

- Exercice comptable de 12 mois coïncidant ou non avec l'année civile :

Dans ce cas, la période de l'exonération commence à compter du premier exercice au cours duquel la première opération d'hébergement en devises a été réalisée et expire à la fin du quatrième exercice qui suit.

- Exercice comptable du début d'activité inférieur à 12 mois :

Dans ce cas, la période d'exonération est décomptée à compter de la date d'ouverture de l'exercice au cours duquel la première opération d'hébergement en devises a été réalisée et expire à l'échéance du 60^{ème} mois qui suit cette date.

¹⁴ Les règlements en espèces faits directement par les touristes aux établissements hôteliers, lors de leur séjour au Maroc, ne sont pas pris en considération.

d. Les sociétés de gestion des résidences immobilières de promotion touristique

Au même titre que les entreprises hôtelières, les sociétés de gestion des résidences immobilières de promotion touristique bénéficient pour la partie de la base imposable correspondant au chiffre d'affaires réalisé en devises dûment rapatriées directement par elles ou pour leur compte par l'intermédiaire d'agences de voyages :

- de l'exonération totale de l'impôt sur les sociétés pendant une période de 5 ans consécutifs qui court à compter de l'exercice au cours duquel la première opération d'hébergement a été réalisée en devises ;
- et de l'imposition au taux réduit de 17,5% au delà de cette période.

e. Les sociétés de services ayant le statut "Casablanca Finance City"

Les sociétés de services ayant le statut " Casablanca Finance City ", bénéficient au titre de leur chiffre d'affaires à l'exportation et des plus-values mobilières nettes de source étrangère réalisées au cours d'un exercice :

- de l'exonération totale de l'impôt sur les sociétés pendant une période de cinq exercices consécutifs, à compter du premier exercice d'octroi du statut précité ;
- et de l'imposition au taux réduit de 8,75 % au delà de cette période.

3. Exonérations permanentes en matière d'impôt retenu à la source

Les revenus bénéficiant de l'exonération permanente de l'impôt retenu à la source sont :

- les produits des actions, parts sociales et revenus assimilés ;
- les intérêts et autres produits similaires servis à certains organismes.

a. Produits des actions, parts sociales et revenus assimilés

Sont exonérés de l'impôt sur les sociétés les produits des actions, parts sociales et revenus assimilés suivants :

- les dividendes et autres produits de participation versés, mis à la disposition ou inscrits en compte par des sociétés soumises ou exonérées de l'impôt sur les sociétés à des sociétés ayant leur siège social au Maroc et soumises audit impôt, à condition qu'elles fournissent à la société distributrice ou à l'établissement bancaire délégué une attestation de propriété de titres comportant le numéro de leur identification à l'impôt sur les sociétés. Cette exonération est applicable aussi aux revenus de source étrangère de natures similaire.
- les sommes distribuées provenant des prélèvements sur les bénéfices pour l'amortissement du capital des sociétés concessionnaires de service public ou le rachat d'actions ou de parts sociales des organismes de placement collectif en valeurs mobilières (OPCVM) ;
- les dividendes perçus par les OPCVM ;
- les dividendes perçus par les organismes de placements en capital risque (OPCR.) ;
- les dividendes distribués par les banques Offshore à leurs actionnaires ;
- les dividendes distribués par les sociétés holding offshore à leurs actionnaires, au prorata du chiffre d'affaires offshore correspondant aux prestations de services exonérées ;

- les dividendes et autres produits de participations similaires versés, mis à la disposition ou inscrits en compte des non-résidents par les sociétés installées dans les zones franches d'exportation et provenant d'activités exercées dans lesdites zones ;
- les bénéfices distribués et les dividendes des titulaires d'une concession d'exploitation des gisements d'hydrocarbures et ceux des actionnaires dans les entreprises concessionnaires d'exploitation desdits gisements ;
- les produits des actions appartenant à la Banque Européenne d'Investissements, suite aux financements accordés par celle-ci au bénéfice d'investisseurs marocains et européens dans le cadre de programmes approuvés par le gouvernement.

b. Intérêts et autres produits similaires servis à certains organismes

Sont exonérés, les intérêts et autres produits similaires servis aux :

- établissements de crédit au titre des prêts et avances consentis par ces organismes ;
- organismes de placement collectif en valeurs mobilières ;
- fonds de placements collectifs en titrisation ;
- organismes de placements en capital risque ;
- titulaires des dépôts et tous autres placements effectués en monnaies étrangères convertibles auprès des banques offshore ;
- les sociétés non résidentes au titre :
 - des prêts consentis à l'État ou garantis par lui ;
 - des dépôts en devises ou en dirhams convertibles ;
 - des prêts octroyés en devises pour une durée égale ou supérieure à dix ans ;
 - des prêts octroyés par la Banque Européenne d'Investissement (B.E.I.) dans le cadre de projets approuvés par le gouvernement.

4. Imposition permanente au taux réduit

L'imposition permanente au taux réduit est prévue pour :

- les entreprises minières exportatrices ;
- les entreprises ayant leur domicile fiscal ou leur siège social dans la province de Tanger.

a. Les entreprises minières exportatrices

Les entreprises minières exportatrices bénéficient d'une imposition permanente au taux réduit de 17,5% à compter de l'exercice au cours duquel la première opération d'exportation a été réalisée.

Bénéficient également de cette réduction, les entreprises minières qui vendent leurs produits à des entreprises qui les exportent après leur valorisation.

b. Les entreprises ayant leur siège social dans la province de Tanger

Les entreprises ayant leur domicile fiscal ou leur siège social dans la province de Tanger et exerçant une activité principale dans le ressort de ladite province bénéficient d'une imposition permanente au taux réduit de 17,5% au titre de cette activité¹⁵.

Cet avantage est applicable au titre des opérations de travaux réalisés et de vente de biens et services effectuées exclusivement dans la province de Tanger.

De même, les sociétés intervenant simplement, dans les zones franches d'exportation, dans le cadre d'un chantier de travaux de construction ou de montage, sont soumises à l'IS dans les conditions normales.

B. Exonérations et impositions temporaires au taux réduit

On distingue :

- les exonérations suivies d'imposition temporaire au taux réduit ;
- les exonérations temporaires ;
- l'imposition temporaire au taux réduit.

I. Exonérations suivies d'imposition temporaire au taux réduit

Il s'agit :

- des entreprises exerçant leurs activités dans les zones franches d'exportation ;
- de l'Agence Spéciale Tanger-Méditerranée.

a. Les entreprises exerçant dans les zones franches d'exportation

Les entreprises qui exercent leurs activités dans les zones franches d'exportation bénéficient :

- de l'exonération totale durant les 5 premiers exercices consécutifs à compter de la date du début de leur exploitation ;
- de l'imposition au taux de 8,75% pour les 20 exercices consécutifs suivants.

L'exonération et l'imposition au taux réduit précités s'appliquent également aux opérations effectuées entre les entreprises installées dans la même zone franche d'exportation ou entre des entreprises installées dans différentes zones franches d'exportation.

Au-delà de cette période, ces entreprises bénéficieront de l'imposition au taux réduit de 17,5% prévu par le droit commun en faveur des entreprises exportatrices.

Les avantages précités sont exclusifs de tout autre avantage prévu par d'autres dispositions législatives en matière d'encouragement à l'investissement.

Toutefois, les sociétés, intervenant dans les zones franches d'exportation simplement dans le cadre d'un chantier de travaux de construction ou de montage, sont soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun.

¹⁵ Le taux de 17,5% sera majoré de 2,5 points pour chaque exercice ouvert durant la période allant du 1er janvier 2011 au 31 décembre 2015. A partir de 2016, c'est le taux normal qui sera applicable.

b. L'Agence Spéciale 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 bénéficient des mêmes avantages accordés aux entreprises installées dans les zones franches d'exportation.

2. Exonérations temporaires

Sont exonérés temporairement :

- les titulaires de toute concession d'exploitation des gisements d'hydrocarbures bénéficient d'une exonération totale de l'impôt sur les sociétés pendant une période de 10 années consécutives courant à compter de la date de mise en production régulière de toute concession d'exploitation.
- les sociétés exploitant les centres de gestion de comptabilité agréés sont exonérées de l'impôt sur les sociétés au titre de leurs opérations, pendant une période de quatre ans suivant la date de leur agrément.

3. Imposition temporaire au taux réduit

L'imposition temporaire au taux réduit concerne :

- les entreprises implantées dans les régions dont le niveau de développement économique nécessite un traitement fiscal préférentiel ;
- les entreprises exportatrices implantées dans les régions dont le niveau de développement économique nécessite un traitement fiscal préférentiel ;
- les entreprises artisanales ;
- les établissements privés d'enseignement ou de formation professionnelle ;
- les banques offshore ;
- les sociétés holding offshore.

a. Les entreprises implantées dans les régions dont le niveau de développement économique nécessite un traitement fiscal préférentiel

Ces entreprises, lorsqu'elles sont installées dans les régions dont le niveau de développement économique nécessite un traitement fiscal préférentiel bénéficient d'une imposition au taux réduit de 17,5% pendant une période de 5 exercices consécutifs et ce, à compter de la date du début de leur exploitation¹⁶.

Il s'agit des préfectures et provinces suivantes : Al Hoceima, Berkane, Boujdour, Chefchaouen, Es-Semara, Gelmim, Laâyoune, Larache, Nador, Oued-Ed-Dahab, Oujda-Angad, Tanger-Assilah, Fahs-Bni-Makada, Tan-Tan, Taounate, Taourirt, Tata, Taza et Tétouan.

¹⁶ Le taux de 17,5% sera majoré de 2,5 points pour chaque exercice ouvert durant la période allant du 1er janvier 2011 au 31 décembre 2015. A partir de 2016, c'est le taux normal qui sera applicable.

Cet avantage n'est applicable qu'au titre des opérations de travaux réalisés et de vente de biens et services effectuées exclusivement dans les provinces en question.

Cette réduction temporaire n'est cumulable avec aucune autre réduction ou exonération accordée à certains secteurs d'activités. Mais l'entreprise a le droit de choisir le plus dispositif incitatif.

b. Les entreprises exportatrices implantées dans les régions dont le niveau de développement économique nécessite un traitement fiscal préférentiel

Les entreprises exportatrices, même lorsqu'elles sont installées dans les régions dont le niveau de développement économique nécessite un traitement fiscal préférentiel, bénéficient d'une imposition au taux réduit 17,5% pour le chiffre d'affaires correspondant aux opérations d'exportation.

c. Les entreprises artisanales

Les entreprises artisanales nouvelles dont la production est le résultat d'un travail essentiellement manuel bénéficient d'une imposition au taux réduit de 17,5% pendant les cinq premiers exercices consécutifs suivant la date du début de leur exploitation, et ce, quel que soit le lieu de leur implantation.

d. Les établissements privés d'enseignement ou de formation professionnelle

Ces établissements bénéficient d'une imposition au taux réduit de 17,5% pendant les 5 premiers exercices consécutifs suivant la date du début de leur exploitation.

e. Les promoteurs immobiliers réalisant des constructions de cités, résidences et campus universitaires

Les promoteurs immobiliers, qui réalisent pendant une période maximum de 3 ans courant à compter de la date de l'autorisation de construire, des opérations de construction de cités, résidences et campus universitaires constitués d'au moins 50 chambres dont la capacité d'hébergement est au maximum de deux lits par chambre, dans le cadre d'une convention conclue avec l'Etat, assortie d'un cahier des charges, bénéficient pour une période de cinq ans à compter de la date d'obtention du permis d'habiter, d'une imposition au taux réduit de 17,5%, au titre des revenus provenant de la location de ces cités, résidences et campus universitaires.

f. Les banques offshore

Les banques offshore sont soumises, en ce qui concerne leurs activités, pour les quinze premières années consécutives suivant la date de l'obtention de l'agrément :

- soit à l'impôt au taux spécifique de 10% ;
- soit, sur option, à l'impôt forfaitaire correspondant à la contre-valeur en dirhams de vingt cinq mille dollars US par an. Cette imposition forfaitaire est libératoire de tous autres impôts et taxes frappant les bénéficiaires ou les revenus, pour les banques offshore.

Après expiration du délai de quinze années les banques offshore sont soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun.

g. Les sociétés holding offshore

Les sociétés holding offshore sont soumises, en ce qui concerne leurs activités, pendant les quinze premières années consécutives suivant la date de leur installation, à un impôt forfaitaire correspondant à la contre-valeur en dirhams de 500 dollars US par an. Cette imposition forfaitaire est libératoire de tous autres impôts et taxes frappant les bénéficiaires ou les revenus des sociétés holding offshore.

Pour bénéficier de l'impôt forfaitaire, les sociétés holding offshore doivent :

- avoir pour objet exclusif la gestion de portefeuille de titre et la prise de participation dans des entreprises ;
- avoir un capital libellé en monnaies étrangères ;
- et effectuer leurs opérations au profit des banques offshore ou de personnes physiques ou morales non résidentes en monnaies étrangères convertibles.

Après expiration du délai de quinze années, les sociétés holding offshore sont soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun.

Les avantages accordés aux banques offshore et aux sociétés holding offshore sont exclusifs de tout autre avantage prévu par d'autres dispositions législatives en matière d'encouragement à l'investissement. Mais l'entreprise a le droit de choisir le dispositif incitatif.

Section 2 : Détermination de la base imposable

La base imposable est obtenue par différence entre les produits imposables et les charges déductibles. Les produits imposables sont majorés de la variation des stocks des produits finis, semi-finis et en cours. Les charges déductibles sont majorées de la variation des stocks et des matières et fournitures.

Cette base imposable est appelée résultat fiscal.

Le résultat fiscal de chaque exercice comptable est déterminé d'après l'excédent des produits sur les charges de l'exercice, engagées ou supportées pour les besoins de l'activité imposable, en application de la législation et de la réglementation comptable en vigueur, modifié, le cas échéant, conformément à la législation et à la réglementation fiscale en vigueur.

Pour déterminer la base imposable, une démarche précise doit être adoptée. A partir du résultat comptable, on doit procéder à des réajustements de nature fiscale.

Ces réajustements portent essentiellement sur les produits qui ne sont pas imposables, les charges qui ne sont pas déductibles et l'imputation des déficits sur les exercices antérieurs.

On peut dégager quatre étapes :

Etape 1 : Calcul du résultat comptable

Le résultat comptable est la différence entre les produits comptabilisés et les charges comptabilisées.

Produits comptabilisés	Charges comptabilisées
	Résultat comptable

Etape 2 : Corrections fiscales

On détermine la liste des corrections fiscales à apporter au résultat comptable.

Ces corrections proviennent :

- des réintégrations qui sont essentiellement composées :
- des charges et des pertes comptabilisées mais non déductibles sur le plan fiscal ;
- des produits dont l'imposition a été différée précédemment et qui deviennent imposables au cours de l'exercice.

Ces éléments devront être rajoutés au résultat comptable. On dit qu'ils sont réintégrés.

- des déductions qui comprennent :
- les profits non imposables au cours de l'exercice : ces profits seront imposés plus tard ou sont soumis à un autre régime fiscal ;
- les produits définitivement exonérés d'impôts ou non imposables ;
- les charges réintégrées au cours des exercices précédents et devenues déductibles lors de l'exercice.

Ces éléments doivent être déduits du résultat comptable. Ils constituent les déductions.

Etape 3 : Calcul du résultat fiscal

Le résultat fiscal est égal au résultat comptable augmenté des réintégrations des charges non déductibles et diminué des produits non imposables.

Schématiquement, la détermination du résultat fiscal peut être représentée de la façon suivante :

Résultat comptable	Déductions des produits non imposables
Réintégrations des charges non déductibles	Résultat fiscal

Etape 4 : Imputation des déficits

Il y a lieu également de tenir compte des déficits sur exercices antérieurs dans la limite des déficits des quatre exercices précédant l'exercice en cours.

Démarche fiscale

Résultat imposable de l'exercice = Produits imposables + Variation des stocks des produits finis, semi-finis et en cours - Charges déductibles - Variation des stocks des matières et fournitures - Déficit sur exercices antérieurs.

Exemple I

Soit une entreprise dont les données comptables et fiscales de 2012 sont :

- Produits comptabilisés : 12.000.000
- Charges comptabilisées : 9.500.000
- Résultat comptable : 2.500.000
- Charges comptabilisées mais non déductibles : 400.000
- Produits comptabilisés mais non imposables : 500.000
- Amortissements différés au cours de 2010 et 2012 : 300.000
- Déficit sur exercices 2010 et 2012 : 100.000

Calcul du résultat fiscal imposable :

$$\text{Produits imposables} = 12.000.000 - 500.000 = 11.500.000$$

$$\text{Charges déductibles} = 9.500.000 - 400.000 = 9.100.000$$

$$\text{Reprise amortissements différés} = 300.000$$

$$\text{Report déficitaire} : 100.000$$

$$\text{Résultat fiscal net} = \text{Produits imposables} - \text{charges déductibles} - \text{reprise amortissements différés} - \text{report déficitaire}$$

$$\text{Résultat fiscal} = 11.500.000 - 9.100.000 - 300.000 - 100.000 = 2.000.000$$

Ou encore :

$$\text{Résultat fiscal net} = \text{Résultat comptable} + \text{réintégrations (charges non déductibles)} - \text{déductions (produits non imposables + reprise amortissements différés)} - \text{report déficitaire}$$

$$\text{Résultat fiscal net} = 2.500.000 + 400.000 - (500.000 + 300.000) - 100.000 = 2.000.000$$

§ I. Les produits imposables

Les produits sont la contre-valeur des marchandises, biens et services fournis par l'entreprise. Les produits imposables sont déterminés à partir :

- des produits d'exploitations ;
- des produits financiers ;
- et des produits non courants.

A. Produits d'exploitation

Les produits d'exploitation sont constitués par :

- le chiffre d'affaires ;
- et les autres produits d'exploitation.

1. Chiffre d'affaires

Le chiffre d'affaires est constitué du montant des recettes et créances acquises se rapportant aux produits livrés, aux services rendus et aux travaux ayant fait l'objet d'une réception partielle ou totale.

Lorsqu'une vente est faite à crédit, la créance qui en résulte est réputée acquise car elle est présumée être définitivement fixée dans son montant (accord sur le prix). Elle doit, de ce fait, être rattachée à l'exercice au cours duquel la vente est réalisée.

2. Autres produits d'exploitation

Les autres produits d'exploitation soumis à l'IS sont :

- la variation des stocks de produits ;
- les immobilisations produites par l'entreprise pour elle-même : Il s'agit des dépenses relatives aux biens produits et immobilisés par l'entreprise, évalués à leur prix de revient et qui ont pour conséquence l'accroissement ou la valorisation de l'actif immobilisé de l'entreprise.
- les subventions d'exploitation dont l'objectif est de permettre à l'entreprise de compenser l'insuffisance de certains produits ou de faire face à certaines charges. Les subventions d'exploitation, primes et dons sont rapportés à l'exercice au cours duquel ils ont été perçus.
- les autres produits d'exploitation ;
- les reprises d'exploitation et transferts de charges.

B. Produits financiers

1. Cas général

Il s'agit d'intérêts et produits assimilés, acquis par le contribuable dans le cadre de son activité professionnelle. Il peut être question des :

- produits des titres de participation, des tantièmes ordinaires, des bons de liquidation,
- gains de change ;
- écarts de conversion-passif relatifs aux augmentations des créances et aux diminutions des dettes libellées en monnaies étrangères (imposables au titre de l'exercice de leur constatation) ;
- les intérêts courus et autres produits financiers ;
- les reprises financières et les transferts de charges.

Les produits des titres de participation et autres titres immobilisés sont compris dans les produits d'exploitation de la société bénéficiaire avec un abattement de 100% que ses produits soient de source locale ou étrangère.

2. Cas des indemnités de retard afférentes aux délais de paiement

Les indemnités de retard afférentes aux délais de paiement régies par le code de commerce sont imposables.

Ces indemnités sont des produits imposables au titre de l'exercice de leur encaissement.

La comptabilisation de ces indemnités est constatée selon les règles comptables en vigueur et l'imposition se fait au niveau extra-comptable.

De même, ces indemnités de retard constituent des recettes accessoires passibles de la TVA au même taux que celui appliqué au chiffre d'affaires réalisé.

C. Produits non courants

Il s'agit :

- des plus-values réalisés ou constatées par l'entreprise ;
- des subventions d'équilibre et subventions d'investissement ;
- et d'autres produits non courants.

1. Plus-values réalisés ou constatées par l'entreprise

Ce sont les plus-values résultant des produits de cession d'immobilisations, à l'exclusion des opérations de pension¹⁷ et des opérations de prêt de titres¹⁸.

¹⁷- La pension est l'opération par laquelle une personne morale, un fonds commun de placement (F.C.P.) ou un fonds de placement collectif en titrisation (F.P.C.T.), cède en pleine propriété à une autre personne morale, à un F.C.P. ou à un F.P.C.T., moyennant un prix convenu, des valeurs, titres ou effets et par laquelle le cédant et le cessionnaire s'engagent respectivement et irrévocablement :

- le premier à reprendre les valeurs, titres ou effets;
- le second à les rétrocéder à un prix et à une date convenus.

La mise en pension consiste pour le cédant à transférer la propriété des valeurs, titres ou effets au cessionnaire, pour une durée déterminée, en contre partie du versement par celui-ci du prix de cession convenu. Les parties peuvent convenir librement de la durée de chaque opération. Le cessionnaire rétrocède au cédant, à l'expiration de la durée arrêtée par les deux parties, les valeurs titres ou effets reçus en pension contre paiement par ce dernier du prix de rétrocession convenu, à savoir le prix de cession augmenté de la rémunération du cessionnaire.

¹⁸- Le prêt de titres (valeurs mobilières inscrites à la cote de la Bourse des valeurs, titres de créances négociables, valeurs émises par le Trésor) est le contrat par lequel l'une des parties, le prêteur, remet des titres en pleine propriété à une autre partie, l'emprunteur, qui s'engage irrévocablement à restituer lesdits titres et à verser une rémunération au prêteur à une date convenue entre les deux parties.

Le régime fiscal institué vise à neutraliser les effets juridiques des opérations de prêt de titres, en considérant fiscalement que les titres n'ont pas été cédés lors de la conclusion du contrat de prêt, même si juridiquement il y a eu transfert de propriété pendant la période de prêt avec livraison des

2. Subventions d'équilibre et subventions d'investissement

Les subventions d'équilibre sont des subventions dont bénéficie une entreprise pour compenser, en tout ou en partie, la perte globale qu'elle aurait constatée si ces subventions ne lui avaient pas été accordées. Les subventions d'équilibre sont des produits imposables.

Les subventions d'investissement ont pour objectif d'encourager l'entreprise à l'acquisition des immobilisations et à la création de l'emploi.

Le montant des subventions d'investissement est repris sur la durée et au rythme d'amortissement de l'immobilisation acquise ou créée au moyen de la subvention. Les reprises sur subventions d'investissement sont imposables.

3. Autres produits non courants

a. Profits divers

Les profits divers sont des profits découlant ou non de l'activité courante, mais qui se caractérisent par leur aspect accidentel ou inattendu. Exemple : indemnité d'assurance, indemnités perçues pour le transfert de la clientèle ou la cessation de l'exercice d'activité, plus-value sur réalisation d'éléments d'actif d'exploitation, indemnité pour rupture ou non, rentrées sur créances amorties, remise d'une dette, dégrèvement d'impôts, etc.

Concernant les dégrèvements d'impôts, si le contribuable bénéficie d'un remboursement d'impôt, ce dégrèvement constitue un profit imposable si le remboursement correspond à un impôt antérieurement déduit. Dans le cas contraire, le dégrèvement ne fait pas l'objet d'imposition et doit être déduit sur le plan extra-comptable.

b. Produits accessoires

Appelés par la doctrine comptable produits non courants, les produits accessoires sont des profits réalisés par l'entreprise à l'occasion de la mise en œuvre de son activité professionnelle courante, mais qui ne se rattachent pas directement à cette activité. Il peut s'agir des redevances, des jetons de présence, des tantièmes spéciaux, etc.

D. Produits résultant d'opérations non commerciales

Ces produits sont normalement comptabilisés. Il peut s'agir, par exemple, de revenus fonciers (loyers courus) ou de revenus non commerciaux ou encore de revenus mobiliers. Les SA, SARL, SNC, SCS et SCA sont des sociétés commerciales par nature et quel que soit leur objet. Les opérations qu'elles réalisent sont des actes de commerce. Fiscalement, ces opérations sont toutes prises en considération pour la détermination du bénéfice imposable à l'IS.

titres. En conséquence, aucun produit de cession n'est pris en considération pour la détermination du résultat fiscal imposable à l'impôt sur les sociétés chez le prêteur.

En ce qui concerne les rémunérations du prêt de titres versées par l'emprunteur au prêteur, celles-ci sont considérées, fiscalement, comme des intérêts passibles de l'impôt retenu à la source sur les produits de placements à revenu fixe au taux de 20% et de la taxe sur la valeur ajoutée au taux de 10%.

Cela constitue une différence importante avec les règles auxquelles sont soumises les personnes relevant de l'IR, dans lequel, en général, chaque type de revenu est soumis aux règles d'imposition qui lui sont propres.

E. Base imposable de l'impôt retenu à la source

Seront traitées :

- les revenus des valeurs mobilières ;
- les profits sur cessions de valeurs mobilières ;
- les produits bruts perçus par des non résidentes ;
- et la base imposable de l'impôt forfaitaire des sociétés non résidentes.

I. Revenus des valeurs mobilières

Ces revenus qui constituent pour la société des produits financiers entrant dans la base d'imposition à l'IS sont générés par le portefeuille titres. Celui-ci peut comprendre, à côté des placements générateurs de revenus fixes (obligations, bons de caisse, etc.), des titres à revenu variable, tels que les actions émises par des sociétés de capitaux, les parts sociales détenues dans les SARL ainsi que celles détenues dans des sociétés de personnes et des associations en participation ayant opté pour l'impôt sur les sociétés.

a. Produits des actions ou parts sociales et revenus assimilés

Les produits des valeurs mobilières à revenu variable consistent notamment dans :

- les dividendes et plus généralement tout revenu perçu en tant qu'associé dans une société passible à l'IS.
- l'amortissement du capital, qui se traduit par un prélèvement sur les réserves,
- produits relevant de la distribution des bénéfices ;
- bénéfices utilisés pour l'amortissement du capital ;
- bénéfices utilisés pour le rachat du capital ;
- bonis de liquidation ;
- distributions considérées occultes du point de vue fiscal résultant des redressements des bases d'imposition des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés ;
- bénéfices distribués par les sociétés en participation soumises à l'impôt sur les sociétés sur option.
- réserves mises en distribution ;
- dividendes distribués par les sociétés installées dans les zones franches d'exportation lorsqu'ils sont versés à des résidents ;
- revenus et autres rémunérations alloués aux membres non résidents du conseil d'administration ou du conseil de surveillance des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés ;
- bénéfices distribués des établissements de sociétés non résidentes ;
- dividendes distribués par les OPCVM ;
- dividendes distribués par les organismes de placements en capital-risque.

Les dividendes et autres produits de participation provenant de la distribution de bénéfices par des sociétés relevant du champ d'application de l'impôt sur les sociétés, même si ces derniers en sont expressément exonérés, sont compris dans les produits d'exploitation de la société bénéficiaire des dividendes et autres produits de participation avec un abattement de 100%.

b. Produits de placement à revenu fixe

Ces produits recouvrent :

- les intérêts et autres produits des obligations et autres titres d'emprunt émis par les personnes morales ou physiques, des bons de caisse, des bons de Trésor, des certificats de dépôt, des bons de sociétés de financement... ;
- des primes de remboursement payées aux porteurs des mêmes titres ;
- les intérêts des créances hypothécaires, privilégiés ou chirographaires, des cautionnements ou dépôts des sommes d'argent à vue ou à échéance fixe ;
- les intérêts sur prêts consentis par l'intermédiaire d'organismes bancaires et de crédit par des personnes physiques ou morales relevant de l'IR à d'autres personnes ;
- les intérêts sur prêts et avances consentis par des personnes physiques ou morales ;
- les opérations de pension.

Le taux de la retenue à la source est de 20%. Les sociétés doivent décliner lors de l'encaissement des ces produits :

- la raison sociale et l'adresse du siège social ou du principal établissement ;
- le numéro du registre de commerce et celui de l'article d'imposition à l'impôt sur les sociétés.

c. Produits exonérés de la retenue à la source

Sont exonérés de la retenue à la source :

- les produits des actions ou parts sociales et revenus assimilés versés à l'Etat et aux collectivités locales ;
- les sommes prélevées sur les bénéfices et versées pour le rachat d'actions par les sociétés concessionnaires de services publics ou communaux ;
- les produits des actions appartenant à la Banque Européenne d'Investissement suite aux financements accordés par cette banque au bénéfice d'investisseurs marocains ou européens à condition qu'il s'agisse de programmes approuvés par le gouvernement du Maroc ;
- les produits des actions versés à des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés et ayant leur siège au Maroc à condition qu'elles délivrent aux parties versantes une attestation de propriété des titres générateurs de ces produits ainsi qu'une attestation d'imposition à l'impôt sur les sociétés comportant l'article d'imposition (identifiant fiscal) ;
- les dividendes distribués par les banques Offshore à leurs actionnaires ;
- les dividendes distribués par les holdings Offshore à leurs actionnaires au prorata du chiffre d'affaires correspondant aux prestations de services exonérées ;

- les dividendes distribués par les sociétés implantées dans les zones franches d'exportation à des non résidents. Il est à rappeler que lorsque ces dividendes sont accordés à des résidents, ces derniers sont soumis au taux libératoire de 15% ;
- les intérêts d'emprunt en devises servis à des non résidents puisqu'ils sont soumis à la retenue sur les produits bruts ;
- les intérêts servis sur les placements effectués en devises convertibles auprès des banques Offshore ;
- les intérêts versés aux organismes bancaires et de crédit dans le cadre de leur activité professionnelle.

2. Produits bruts perçus par des non résidents

Les produits bruts perçus par les personnes physiques ou morales non résidentes sont soumis à la retenue à la source de 10%. Cette retenue est opérée lorsque les produits sont versés, mis à la disposition ou inscrits en compte des bénéficiaires. Il s'agit des produits suivants :

- redevances pour l'usage ou le droit à usage de droits d'auteur ;
- redevances pour la concession de licence d'exploitation de brevets, dessins et modèles, plans, formules et procédés secrets, de marques de fabrique ou de commerce ;
- rémunérations pour la fourniture d'informations scientifiques, techniques ou autres et pour des travaux d'études effectués au Maroc ou à l'étranger ;
- rémunérations pour l'assistance technique ou pour la prestation de personnel mis à la disposition d'entreprises domiciliées ou exerçant leur activité au Maroc ;
- rémunérations pour l'exploitation, l'organisation ou l'exercice d'activités artistiques ou sportives et autres rémunérations analogues ;
- droits de location et des rémunérations analogues versées pour l'usage ou le droit à usage d'équipements de toute nature ;
- intérêts de prêts et autres placements à revenu fixe ;
- rémunérations pour le transport routier de personnes ou de marchandises effectué du Maroc vers l'étranger, pour la partie du prix correspondant au trajet parcouru au Maroc ;
- commissions et honoraires ;
- rémunérations des prestations de toute nature utilisées au Maroc ou fournies par des personnes non résidentes.

Exemple 2

Une société étrangère a réalisé des travaux d'études au profit d'une société marocaine pour un montant de 600.000 DH TVA comprise.

Travail à faire :

Calculer la retenue à la source au titre de l'IS et de la TVA.

Solution :

Les produits bruts hors taxe versés par des entreprises marocaines à des sociétés étrangères non résidentes sont imposés au taux de 10% au titre de l'IS et de 20% au titre de la TVA. C'est le cas de la rémunération des travaux d'études réalisés par la société étrangère au profit de la société marocaine.

1- Détermination de la base de la retenue à la source :

Montant TTC des études réalisées : 600.000

Base de la retenue à la source = $600.000 / 1,2 = 500.000$ **2- Détermination de la retenue à la source et de la TVA :**

Calcul de la retenue à la source :

Retenue à la source = $500.000 \times 10\% = 50.000$ DH.

Calcul de la taxe sur la valeur ajoutée :

TVA = $500.000 \times 20\% = 100.000$ DH.**3. Base imposable de l'impôt forfaitaire des sociétés non résidentes**

Les sociétés dont le siège social est à l'étranger et qui exercent une activité imposable par l'intermédiaire d'un établissement stable¹⁹ dans le cadre de marché de travaux, de construction ou de montage peuvent opter, lors du dépôt de la déclaration d'existence ou après la conclusion de chaque marché, pour l'imposition forfaitaire sur le montant total du marché, au taux de 8%.

Le taux de 8% est applicable sur le montant hors taxe des marchés de construction, de montage, de travaux immobiliers ou d'installations industrielles ou techniques, exécutés par des sociétés étrangères. Ce taux de 8% est forfaitaire et libératoire et est applicable sur option de la part de la société adjudicataire.

L'impôt forfaitaire ainsi calculé est versé spontanément par la société au receveur de la Direction Générale des Impôts avant le premier avril de chaque année.

Lorsque le marché comporte la livraison "clefs en mains" d'un ouvrage immobilier ou d'une installation industrielle ou technique en ordre de marche, la base imposable comprend le coût des matériaux incorporés et des matériels installés, que ces matériaux et matériels soient fournis par la société adjudicataire ou pour son compte, facturés séparément ou dédouanés par le maître de l'ouvrage.

La particularité de l'établissement stable d'une société étrangère est qu'il est tenu aux obligations comptables et fiscales conformément à la législation marocaine.

¹⁹- Au sens de l'administration fiscale, une entreprise est considérée comme ayant un établissement stable lorsqu'elle dispose sur le territoire marocain de l'une des structures suivantes :

- un siège de direction ou d'exploitation ;
- une succursale, une agence, un magasin de vente ;
- un chantier de construction ou de montage ;
- un bureau ou comptoir d'achat exploité au Maroc où une société étrangère procède à l'achat de marchandises en vue de la revente. Instruction générale de l'Impôt sur les Sociétés, Direction des Impôts, 1987, p 8.

Au sens des conventions fiscales internationales l'expression «établissement stable» désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité. L'expression «établissement stable» peut comprendre donc aussi : une usine, un atelier, une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles. Un chantier de construction ou de montage ne constitue un établissement stable que si sa durée dépasse douze mois. Article 5 du modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, texte des articles au 29 avril 2000.

L'établissement stable doit ainsi tenir une comptabilité régulière et déposer les déclarations fiscales relatives à l'IS et à la TVA.

Mais l'existence d'un établissement stable n'est pas une condition nécessaire à l'assujettissement fiscale d'une entreprise étrangère. « Les opérations réalisées au Maroc par une société étrangère et constituant un cycle commercial complet sont imposables à l'IS, et ce, quand bien même leur réalisation s'effectue en l'absence de tout établissement stable et sans recourir à un représentant mandaté à cet effet par la dite société ²⁰ ».

F. Régime de fusions des sociétés

La fusion peut être définie comme étant la réunion de deux ou plusieurs sociétés en une seule. La société absorbante prend en charge la totalité de l'actif et du passif de la ou des sociétés absorbées. Finalement, la fusion est conçue comme la cession de l'actif de la société absorbée à la société absorbante.

Cette opération donne lieu à des profits nets pour les sociétés absorbées résultant de l'apport de leur actif à la société absorbante. Elle donne aussi lieu à des primes de fusion réalisées par la société absorbante correspondant à la plus-value dégagée sur sa participation dans la société absorbée.

I. Régime fiscal de la fusion

Partant du principe que dans le cadre d'une fusion de société, la société absorbante est réputée assurer une certaine continuité d'exploitation, au lieu et place de la société absorbée, le législateur a voulu alléger le coût fiscal pour cette dernière, qu'impliquerait normalement sa dissolution, et qui consisterait dans la taxation de l'ensemble des profits générés par la dissolution.

L'avantage fiscal consiste, selon l'article 162 du CGI, en la franchise totale de l'IS au titre :

- du profit net réalisé à la suite de l'apport par la société absorbée par suite de l'apport ;
- des provisions autres que celles constituées pour dépréciation, transmises à la société absorbante, à condition de conserver leur objet ;
- des réserves ayant un caractère fiscal (réserve de réévaluation, réserve d'investissement).

Cet avantage fiscal est subordonné à des conditions de fond et des conditions de forme.

a. Conditions de fond

La société absorbante doit s'engager dans l'acte de fusion à :

- reprendre à son passif les provisions dont l'imposition est différée et les réserves fiscales constituées en franchise d'impôt par la société absorbée, que celle-ci lui transmet dans le cadre de la fusion ;
- réintégrer dans ses bénéfices imposables le profit net réalisé par la société absorbée sur l'apport en fonction des deux cas suivants :

1^{er} cas : L'apport correspond, pour plus de 75 % de sa valeur à des terrains construits ou non : Dans ce cas, le profit net de cession est réintégré au résultat du premier exercice comptable clos après la fusion.

²⁰ - Instruction générale de l'Impôt sur les Sociétés, Direction des Impôts, 1987, p 9.

2^{ème} cas : Les terrains construits ou non ne dépassent pas la proportion de 75% de la valeur de l'apport : Dans ce cas, le profit est traité fiscalement comme suit :

- Pour les titres de participation et éléments amortissables, le profit est réintégré au résultat de la société absorbante par fractions égales sur une période maximale de 10 ans. La valeur d'apport de ces éléments est prise en considération pour le calcul des amortissements, des plus-values et des profits ultérieurs.
- Pour les éléments non amortissables, le profit réalisé par la société absorbée sur ces éléments est ajouté au profit réalisé ultérieurement par la société absorbante lors de la cession de ces éléments.

b. Conditions de forme

La société absorbante doit déposer auprès du service local d'assiette des impôts, dont dépend le siège social de la société absorbée, une déclaration accompagnée des documents suivants :

- état récapitulatif des éléments apportés ;
- état des provisions et des réserves fiscales constituées en franchise d'impôt par la société absorbée ;
- acte de fusion portant engagement de respecter les conditions de fond du régime fiscal des fusions.

2. Régime fiscal de la fusion

Ce dispositif transitoire a pour objectif d'encourager les opérations de restructuration et de concentration des sociétés. Il vient en complément du régime particulier de fusion. Il s'applique à la fois aux opérations de fusion et de scission²¹.

Ce régime, d'une durée de 3 années, est applicable aux opérations de fusions et de scissions réalisées entre le 1er janvier 2010 et le 31 décembre 2016.

Visant à réaliser, sans incidence fiscale, les opérations de fusion ou de scission réalisées par les sociétés, ce régime transitoire accorde, sous certaines conditions, les avantages suivants :

- les sociétés fusionnées ou scindées ne sont pas imposées sur la plus value nette réalisée à la suite de l'apport de l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé et des titres de participation ;
- la prime de fusion ou de scission réalisée par la société absorbante et correspondant à la plus value sur sa participation dans la société fusionnée ou scindée est exonérée de l'impôt ;
- les plus values résultant de l'échange des titres de la société absorbée ou scindée contre des titres de la société absorbante ne sont imposables chez les actionnaires de la société absorbée ou scindée qu'au moment de cession ou de retrait de ces titres. Ces plus values

²¹ La scission est l'opération inverse de la fusion. C'est l'éclatement d'une société par apport de la totalité de son patrimoine à deux ou plusieurs sociétés nouvelles ou préexistantes. A la suite de cette opération, la société scindée disparaît. Les actionnaires ou associés de la société objet de la scission reçoivent à cette occasion des actions ou des parts sociales des sociétés issues de la scission.

sont calculées sur la base du prix initial d'acquisition des titres de la société absorbée ou scindée avant leur échange suite à une opération de fusion ou de scission ;

- au lieu de l'étalement sur une période maximale de 10 ans, les plus-values nettes réalisées sur l'apport des éléments amortissables à la société absorbante sont étalées sur la durée d'amortissement ;

Ce régime transitoire de fusion est appliqué aux opérations de scissions totales qui se traduisent par la dissolution de la société scindée et l'apport intégral des activités autonomes à d'autres sociétés (existantes ou nouvellement créées).

Le bénéfice de ce régime transitoire est subordonné au respect des conditions suivantes :

- la non déductibilité des provisions pour dépréciation des titres objet de l'apport pendant toute la durée de détention de ces titres par la société absorbante ;
- le désistement de la société absorbante du droit de report de son déficit existant à la date de la fusion.

§ 2. Les charges déductibles

Les charges déductibles comprennent les achats de matières premières et produits destinés à être revendus en l'état ou incorporés dans des opérations de fabrication.

Aux achats s'ajoutent les autres charges que l'entreprise doit engager pour l'exercice de son activité.

A. Conditions de déductibilité des charges

La prise en compte des charges pour la détermination des résultats imposables se pose en termes de déductibilité ou non déductibilité fiscale. Ceci revient à définir les conditions que doit remplir une dépense engagée par l'entreprise pour être admise en déduction des produits imposables.

On dégage cinq conditions de déductibilité des charges : la causalité, la comptabilisation, l'incidence, la réalité de la charge et son rattachement à l'exercice.

1. Condition de la causalité

La charge ou la dépense doit se rapporter directement à la gestion et être exposée dans l'intérêt de l'entreprise. Cela implique l'exclusion des charges supportées dans l'intérêt du personnel, de l'exploitant ou des associés.

2. Condition de la comptabilisation

La charge doit être constatée en comptabilité. Cela signifie qu'elle ne doit pas être déduite de manière extracomptable sans comptabilisation.

3. Condition de l'incidence

Selon cette condition, la charge doit se traduire par une diminution du patrimoine de l'entreprise ou avoir pour but de couvrir les risques entraînant cette diminution.

A ce titre ne sont pas des charges déductibles les dépenses qui ont pour effet l'entrée d'un élément immobilisé, dans l'actif ou l'augmentation de la valeur pour laquelle un élément de l'actif immobilisé figure au bilan.

4. Condition de la réalité

La condition de la réalité signifie que la charge doit correspondre à une charge effective et être appuyée de justificatifs nécessaires.

Il convient de noter que rien n'interdit à l'entreprise de constater dans la comptabilité des charges dont la déduction est refusée par la loi fiscale. Dans ce cas, le montant des charges non déductibles doit être rapporté extra-comptablement au résultat fiscal.

5. Condition du rattachement des charges à l'exercice

Les charges sont déductibles des produits de l'exercice au cours duquel elles ont été engagées.

Les charges déductibles sont celles qui affectent les résultats de l'exercice au cours duquel elles ont été engagées c'est à dire qu'en ne peut rapporter à un exercice que les charges qui sont nées d'événements ayant eu lieu au cours dudit exercice.

Ainsi, suivant les principes de l'indépendance des exercices et du rattachement des charges aux produits, l'entreprise n'est pas en droit de déplacer des charges d'un exercice sur un autre.

Cette règle est tempérée par les charges dont la répartition est admise en fiscalité.

Rattachement des charges à l'exercice

Charges de l'exercice N	Régime	Situation correspondante
Charges engagées et payées au cours de l'exercice N	Déductibles	Achat du mois de novembre comptabilisé le 30 du mois et payé le 2 décembre. Cet achat est déductible au titre de l'exercice N.
Charges engagées au cours de l'exercice N mais restant à payer	Déductibles	L'entreprise estime à 2 000 DH sa consommation d'électricité du mois de décembre N qui sera facturée en janvier N+1. Cette charge est fiscalement déductible au titre de l'année N.
Charges engagées et concernant les exercices ultérieurs (charges à répartir)	Déductibles	Une charge de publicité est répartie sur 5 ans maximum. Fiscalement, la totalité de la charge est déductible, l'amortissement correspondant pour l'exercice doit être réintégré. On peut aussi se limiter à déduire par exercice la dotation annuelle d'amortissement.
Charges payées mais concernant l'exercice suivant	Non déductibles	Loyer de l'exercice N+1 payé d'avance en novembre N. Cette charge n'est pas déductible au titre de l'exercice N. En pratique, les charges de l'exercice sont réduites de ces charges constatées d'avance.

Les charges dont l'étalement est autorisé sont principalement :

- les frais d'établissement : frais de constitution, de premier établissement, d'augmentation de capital, fusions, scissions... ;
- les dépenses de recherche et développement ;

- les frais d'acquisition des immobilisations non représentatifs d'une valeur vénale (droit de mutation, d'enregistrement, honoraires du notaire).

Ces charges peuvent être au choix de l'entreprise :

- soit intégralement déduites la première année ;
- soit étalées sur cinq années au maximum par l'utilisation de la technique de l'amortissement linéaire. Dans ce cas, les dotations doivent être constantes.

B. Les charges d'exploitation

Les charges d'exploitation sont des charges engagées ou calculées par l'entreprise pour exercer son activité normale d'exploitation. Il s'agit :

- des achats ;
- des autres charges externes ;
- des frais de personnel ;
- des impôts et taxes ;
- des autres charges d'exploitation ;
- des dotations d'exploitation aux amortissements ;
- des dotations d'exploitation aux provisions.

1. Les achats

Le poste des achats comprend tous les achats incorporés directement dans le prix d'achat ou le prix de revient, y compris les emballages commerciaux non récupérables, la TVA non déductible, les droits de douane, frais, assurance et transit en cas d'importation. A l'inverse, ne font pas partie des achats les acquisitions de biens non destinés à la vente ou non incorporés directement aux produits vendus.

Comme pour les ventes, sont rattachés à l'année ou à l'exercice envisagé les achats dès lors qu'ils donnent définitivement naissance à une dette certaine à l'égard des tiers, abstraction faite de son paiement.

2. Les autres charges externes

On peut citer :

a. Les loyers

Les loyers versés à des tiers (et non à soi-même) au titre des locaux professionnels, du matériel et des locaux affectés au logement du personnel de l'entreprise sont des charges déductibles.

Par contre, le prix d'acquisition d'un droit au bail est exclu des charges déductibles et doit être porté à l'actif comme partie des éléments incorporels. Il en est de même des avances des loyers à imputer sur les dernières périodes de location.

b. Les entretiens et réparations

En ce qui concerne les dépenses d'entretien et de réparation, celles-ci sont réputées constituer des frais généraux immédiatement déductibles si elles n'ont pas pour effet

d'augmenter la valeur ou la durée de vie des éléments d'actif entretenus ou réparés. Dans le cas contraire, elles sont immobilisées et font l'objet d'amortissement.

c. Les primes d'assurance

En plus des primes d'assurance se rapportant à l'exploitation de l'entreprise, il existe des cas plus discutables quant à la question de la déductibilité fiscale.

c.1. Cas général

Il s'agit généralement des primes des contrats d'assurance souscrits pour garantir les risques :

- sur les éléments d'actif (incendie, dégâts des eaux, etc.) ;
- du fait de la responsabilité de l'entreprise (responsabilité civile, responsabilité décennale, etc.) ;
- liés à l'exploitation (non-paiement de créances, grève, etc.).

Ces primes sont déductibles. En contrepartie les indemnités reçues sont imposables.

c.2. Contrats d'assurance vie conclus au profit de la société sur la tête de ses dirigeants ou ses collaborateurs

Les primes versées sur les contrats d'assurance conclus au profit de la société sur la tête de ses dirigeants ou ses collaborateurs ont pour objet de compenser le manque à gagner qui résulterait pour la société du décès de la personne visée au contrat d'assurance.

Or, si ce risque se réalise finalement, il n'entraînera pas une perte d'un élément d'actif. Il ressort que les primes versées sont assimilées à des placements financiers et à ce titre n'ouvrent pas droit à déduction.

En revanche, l'indemnité dont bénéficie l'entreprise, en cas de réalisation du sinistre, doit être rapportée aux résultats imposables après déduction des primes antérieurement versées.

c.3. Contrats d'assurance vie conclus au profit du personnel

Ces contrats souscrits au profit des dirigeants ou des cadres de l'entreprise sont considérés comme des avantages en nature complétant le salaire principal. Les primes sont alors déductibles. Pour le bénéficiaire, ces primes constituent un complément de salaire imposable.

On peut synthétiser ce qui précède comme suit :

	Contrat au profit de l'entreprise sur la tête des dirigeants	Contrat souscrit au profit du personnel de l'entreprise
Lors du versement de la prime	La prime n'est pas déductible	Prime déductible (complément de salaire)
A l'échéance du contrat ou au décès de l'assuré	Déduction globale des primes versées	Pas de déduction

d. Autres services et travaux

On peut aussi citer comme charges déductibles :

- les travaux de sous-traitance qu'ils soient immobiliers ou de services ;
- les redevances pour concessions de brevets, licences, marques et procédés de fabrication ;

- les redevances payées au titre de crédit bail. Au terme du contrat de leasing, l'indemnité d'achat de matériel objet du contrat constitue le prix d'acquisition qui va servir de base de calcul des amortissements en fonction de la durée d'utilisation dudit matériel.

e. Transports et déplacements

Ils se répartissent généralement en transports et déplacements du personnel, déplacements des administrateurs, gérants et associés et des frets et transports sur achats et ventes.

En ce qui concerne les frais de déplacement et de représentation, les dispositions régissant l'IR prévoient la règle du non cumul des allocations forfaitaires et des remboursements de frais pour les dirigeants et cadres lorsque les uns et les autres font double emploi.

f. Cadeaux publicitaires

Les dépenses en cadeaux à la clientèle qui constituent des frais divers de l'entreprise sont déductibles si :

- leur valeur unitaire maximale ne dépasse pas 100 DH ;
- les cadeaux portent soit le nom, le sigle de l'entreprise ou la marque de fabrique des produits qu'elle fabrique ou dont elle fait le commerce.

g. Les dons

Il s'agit des dons en argent ou en nature octroyés :

- aux habous publics et à l'entraide nationale ;
- aux associations reconnues d'utilité publique qui œuvrent dans un but charitable, scientifique, culturel, littéraire, éducatif, sportif, d'enseignement ou de santé ;
- aux établissements publics ayant pour mission essentielle de dispenser des soins de santé ou d'assurer des actions dans les domaines culturels, d'enseignement ou de recherche ;
- à l'Université Al Akhawayne d'Ifrane ;
- à la Ligue nationale de lutte contre les maladies cardio-vasculaires ;
- à la Fondation Hassan II pour la lutte contre le cancer ;
- à la Fondation Cheikh Zaïd Ibn Soltan ;
- à la Fondation Mohammed V pour la solidarité ;
- à la Fondation Mohammed VI de promotion des œuvres sociales de l'éducation-formation ;
- au Comité Olympique national marocain et aux fédérations sportives régulièrement constituées ;
- au Fonds national pour l'action culturelle ;
- à l'Agence pour la promotion et le développement économique et social des préfectures et provinces du Nord du Royaume ;
- à l'Agence pour la promotion et le développement économique et social des préfectures et provinces du Sud du Royaume ;

- à l'Agence pour la promotion et le développement économique et social de la préfecture et des provinces de la région orientale du Royaume ;
- à l'Agence spéciale Tanger-Méditerranée
- à l'Agence de développement social ;
- à l'Agence nationale de promotion de l'emploi et des compétences ;
- à l'Office national des œuvres universitaires sociales et culturelles ;
- aux associations de micro-crédit ;
- aux œuvres sociales des entreprises publiques ou privées et aux œuvres sociales des institutions qui sont autorisées à percevoir des dons, dans la limite de deux pour mille (2 ‰) du chiffre d'affaires hors taxe du donateur.

3. Les frais de personnel

En plus du cas général, on traite sous ce titre le cas de la rémunération de l'exploitant individuel, celui de la rémunération des dirigeants des sociétés de personnes ainsi que la question des charges sociales.

a. Cas général

Les rémunérations versées au personnel sont déductibles dès lors qu'elles répondent aux conditions générales de déductibilité et qu'elles ne soient pas jugées anormalement exagérées eu égard au travail fourni. Aux rémunérations de base peuvent s'ajouter les primes allouées à titre d'encouragement, les indemnités et allocations, l'aide au logement, les indemnités de représentation, les congés payés, les indemnités de licenciement, les avantages en nature (logement, voiture, domesticité ...), etc.

La déductibilité des rémunérations des dirigeants de sociétés obéit à une double règle selon laquelle ces rémunérations ne peuvent être déduites des résultats de la société :

- lorsqu'elles sont attribuées à des associés non gérants indéfiniment responsables ;
- lorsqu'elles sont considérées comme une distribution des bénéfices sociaux.

Il résulte de ces deux règles les cas particuliers suivants :

b. Rémunération des administrateurs des sociétés anonymes

Les jetons de présence, tantièmes spéciaux et appointements accordés aux administrateurs à raison de fonctions spéciales, sont assimilés à des salaires et sont donc déductibles.

Les tantièmes ordinaires par contre ne le sont pas, car elles correspondent à une participation aux bénéfices sociaux.

c. Rémunération des gérants des sociétés en commandite par action

Les rémunérations attribuées aux gérants commandités et aux gérants non associés constituent une charge déductible.

d. Rémunération des gérants des sociétés à responsabilité limitée

La rémunération accordée au gérant associé est déductible du bénéfice imposable de la société.

e. Rémunération des administrateurs des sociétés civiles ayant opté pour l'IS

Seule la rémunération consentie aux administrateurs constitue une charge déductible.

Les rémunérations versées au personnel ainsi que les charges sociales correspondantes sont déductibles selon les mêmes règles que pour l'IR, catégorie professionnelle.

La différence se situe au niveau des rémunérations des dirigeants qui, contrairement aux entreprises soumises à l'IR, sont normalement déductibles, que les dirigeants soient associés ou non, majoritaires ou non, à la double condition qu'elles correspondent à un travail effectif et que leur montant ne soit pas excessif par rapport au service rendu.

f. Remboursement des frais engagés par les dirigeants salariés ou les cadres des sociétés

Les dirigeants salariés et les cadres peuvent être conduits à engager des frais pour le compte des sociétés qui les emploient et à l'occasion de leurs activités professionnelles (par exemple, un directeur général paie lui-même les frais de réception d'un important client étranger). Ils sont alors remboursés par la société et les charges correspondantes sont déductibles à la condition d'être justifiées et de ne pas être excessives.

Si ces frais concernent des dépenses professionnelles mais incombant personnellement aux dirigeants salariés ou aux cadres (par exemple, les frais de repas du dirigeant en déplacement), leur remboursement est également déductible dans les conditions habituelles.

Liste des rémunérations déductibles des dirigeants suivant le type de société

Sociétés	Dirigeants ou associés dont les rémunérations, liées à un travail effectif, sont déductibles
SNC et SCS (ayant opté pour l'IS)	- Gérants - Associés en nom
SARL	- Gérants majoritaires - Gérants minoritaires - Membres du conseil de surveillance
SC passibles de l'IS	- Administrateurs
SCA	- Gérants commandités - Gérants non associés - Membres du conseil de surveillance
SA	- Président du conseil d'administration - Directeur général - Membres du directoire - Membres du conseil de surveillance ou du conseil d'administration pour les jetons de présence ordinaires - Membres du conseil d'administration ou du conseil de surveillance pour missions ou mandats particuliers

g. Allocations forfaitaires pour frais versées par les sociétés

Les entreprises peuvent attribuer à leurs cadres ou leurs dirigeants salariés des sommes forfaitaires (le plus souvent mensuelles) destinées à couvrir les dépenses de représentation et de déplacement (frais de voiture ou de repas par exemple) qui incombent habituellement et personnellement à ces personnes.

Ce sont les allocations forfaitaires pour frais. Ces allocations constituent des charges de personnel déductibles dans les conditions habituelles. D'un autre côté, elles sont considérées comme un complément de salaire.

En principe, les allocations forfaitaires pour frais que les sociétés versent à leurs dirigeants ou cadres cessent d'être déductibles si l'entreprise a déjà inclus dans ses charges les remboursements des frais de même nature aux intéressés, à moins que ces allocations ne possèdent le caractère d'un complément de salaire.

h. Charges sociales

Elles comprennent :

- la part patronale de sécurité sociale ;
- la part salariale ;

La part incombant au salarié dans les charges sociales est exclue des frais généraux et ne peut donc être prise en charge par l'entreprise.

4. Les impôts et taxes

Pour être déductibles des résultats de l'entreprise, les impôts doivent satisfaire à trois conditions :

- être mis à la charge de l'entreprise ou constituer pour celle-ci le moyen de se libérer d'une charge déductible ;
- être mis en recouvrement au cours de l'exercice ou tout au moins dus à raison de faits survenus au cours de l'exercice ;
- ne pas être exclus des charges déductibles par une disposition expresse.

Il y a lieu de noter que les pénalités, majorations et amendes pour infraction aux règles d'assiette des impôts directs et indirects, de paiement tardif desdits impôts, ainsi qu'aux dispositions légales et réglementaires ne sont pas déductibles.

On peut citer comme impôt déductible : la taxe professionnelle, la taxe de services communaux, la TVA non récupérable, les droits de douanes, les droits d'enregistrement et de timbre ainsi que les taxes communales. Sont aussi déductibles les cotisations supplémentaires émises au cours de l'exercice, à l'exception de l'impôt sur les sociétés.

Comme impôt non déductible on peut citer : l'IR sur salaire, l'impôt sur les sociétés, la TVA récupérable.

5. Les autres charges d'exploitation

Parmi les autres charges d'exploitation on peut citer aussi les frais d'annonce et de publicité, les frais de représentation et de voyage lorsqu'ils sont justifiés par la nature ou l'importance de l'exploitation.

6. Les dotations d'exploitation aux amortissements

L'amortissement est la constatation comptable de la perte de valeur des immobilisations se dépréciant avec le temps et l'usage. Elle a pour but de faire figurer les immobilisations au bilan pour une valeur inférieure au coût historique.

Les amortissements sont déductibles dans la limite de ceux qui sont généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou de profession

(amortissements normaux) ou accordés à l'entreprise dans le cadre d'incitations fiscales (amortissements dégressifs ou dérogatoires).

a. Eléments amortissables

Ce sont les éléments corporels et incorporels figurant à l'actif de l'entreprise et se dépréciant par l'usage ou le temps.

a.1. Immobilisations en non valeurs

Les immobilisations en non valeur doivent être amortis à taux constant, sur cinq ans à partir du premier exercice de leur constatation en comptabilité et sans possibilité d'imputation sur les premiers exercices bénéficiaires.

a.2. Immobilisations incorporelles

Certaines d'entre elles ne se déprécient pas avec le temps ou l'usage. La réduction de leur valeur peut résulter surtout de circonstances exceptionnelles. Il en est ainsi par exemple pour le fond commercial ou le droit au bail.

Mais tel n'est pas le cas pour les brevets d'invention dont l'exploitation risque d'être permise au public. Les brevets sont susceptibles d'amortissements calculés sur les durées légales (généralement 20 ans) de leurs dépôts.

a.3. Immobilisations corporelles

Il s'agit des constructions, des aménagements et installations, des matériels et outillages. On note néanmoins les particularités suivantes :

- Les terrains ne sont généralement pas amortissables. Mais pour les terrains d'exploitation (carrières, sablières, tourbières) l'amortissement est autorisé.
- Pour les constructions, l'amortissement ne concerne que le prix de revient de construction proprement dite, à l'exclusion de celui du sol. Mais ne sont pas amortissables les bâtiments achetés en vue de leur revente.
- Pour les immobilisations non utilisées immédiatement après acquisition, elles peuvent faire l'objet d'amortissement même avant la mise en service pour tenir compte de dépréciation due à la vétusté ou à l'obsolescence.

b. Taux généralement admis

La déduction pour amortissement est effectuée dans la limite des taux admis d'après usages de chaque profession, industrie ou branche d'activité. D'après la circulaire n° 7 les taux les plus couramment utilisés sont :

Type d'actif	Taux généralement admis
Immeubles d'habitation et à usage commercial	4%
Immeubles industriels construits en matériaux résistants	5%
Constructions légères	10%
Matériel, les agencements et installations	10% à 15%
Gros matériel informatique	10% à 20%
Matériel informatique, périphérique et programmes	20% à 25%
Mobilier et logiciels	20%
Matériel roulant	20% à 25%
Outillage de faible valeur	30%

La même circulaire cite aussi des cas particuliers tels que :

- la verrerie, la vaisselle, les ustensiles de cuisine pour les hôtels et restaurants : 50%
- la lingerie pour les hôtels : 33%
- les bateaux pour les entreprises de pêche : 20% à 33%
- les filets de pêche : 20%

Il faut aussi préciser qu'il est possible, en cours de la période d'amortissement, de reconsidérer le plan d'amortissement initialement retenu, soit pour la raccourcir la durée d'amortissement soit pour l'allonger si de nouvelles circonstances justifient cette modification.

c. Conditions de déduction

Pour être déductibles, les amortissements doivent répondre aux conditions suivantes :

- être effectivement pratiqués, c'est-à-dire pris en compte pour la détermination du résultat comptable. A défaut, l'annuité omise ne peut être déduite du résultat fiscal même après l'expiration de la durée d'amortissement prévue à l'origine.
- ne pas être exagérés eu égard aux usages ou aux circonstances de fait.

L'entreprise qui n'inscrit pas en comptabilité la dotation aux amortissements se rapportant à un exercice comptable déterminé perd le droit de déduire l'annuité ainsi omise sur le résultat dudit exercice et des exercices suivants.

En cas où le prix d'acquisition des biens amortissables a été compris par erreur dans les frais généraux d'un exercice non prescrit, la situation de l'entreprise est régularisée et les amortissements normaux sont pratiqués à partir de l'exercice suivant la date de la régularisation.

d. Date d'effet des amortissements

Les dotations aux amortissements sont déductibles à partir du premier jour du mois d'acquisition des biens.

Mais lorsqu'il s'agit de biens meubles qui ne sont pas utilisés immédiatement, la société peut différer leur amortissement jusqu'au premier jour du mois de leur utilisation effective.

Pour le cas des immobilisations qui, après service, deviennent inutilisées pour cause de chômage ou autre motif, l'amortissement peut être poursuivi même en période d'inutilisation pour cause de chômage ou autre motif.

e. Cas des amortissements différés

Un amortissement différé est un amortissement qui n'a pas été déduit du résultat fiscal malgré sa constatation en comptabilité.

Lorsque les amortissements sont différés en période déficitaire, l'entreprise a la possibilité de les déduire des résultats des premiers exercices suivants qui laissent apparaître un résultat bénéficiaire. Etant précisé que, dans l'ordre des déductions pratiquées sur les résultats bénéficiaires futures, les amortissements différés viennent en 3^{ème} position après les déficits fiscaux et les amortissements normaux de l'exercice.

Conséquences des conditions de déduction

Les amortissements ne sont déductibles pour la détermination du résultat fiscal que sous quatre conditions :

Conditions de déduction	Conséquences
1- Les amortissements ne doivent être pratiqués que sur des éléments de l'actif immobilisé soumis à dépréciation.	Cela exclut : - les biens dont l'entreprise n'est pas propriétaire (biens loués ou en crédit-bail par exemple), - les éléments de l'actif qui ne sont pas immobilisés (biens comptabilisés dans les stocks par exemple), - les immobilisations qui ne se déprécient pas du fait du temps ou de l'usage ou du changement technique (terrains, fonds de commerce, immobilisations financières).
2- Les amortissements doivent correspondre (en principe) à la dépréciation effective subie.	Les amortissements doivent correspondre à la dépréciation effective mais sont calculés en pratique selon le mode linéaire ou le mode dégressif. Les amortissements exagérés ne sont pas déductibles. Le calcul s'effectue sur la valeur d'origine, le cumul des amortissements pratiqués ne peut excéder celle-ci.
3- Les amortissements doivent être effectivement constatés en comptabilité.	C'est une condition de forme : les amortissements doivent être comptabilisés en charges par le compte de dotations d'exploitation et détaillés quant à leur calcul dans les annexes à la déclaration du résultat fiscal.
4- Les amortissements ne doivent pas être exclus des charges déductibles par une disposition fiscale.	Cela exclut les amortissements relatifs aux biens somptuaires, la fraction non déductible des amortissements des véhicules de tourisme.

Exemple 3

Soit un équipement amortissable sur 5 ans et dont la première dotation a été omise.

La dotation omise n'est déductible ni dans l'exercice en cours ni dans les exercices suivants.

Exemple 4

Soit une entreprise qui comptabilise normalement sa dotation pour un montant de 1000 tout en dégageant un déficit de 10.000. Cette entreprise décide de différer dans le temps la déduction de la dotation.

Au niveau comptable :	Perte avant dotation	9.000
	Dotation	1.000
	Perte après dotation	10.000
Au niveau extra comptable :	Perte comptable	10.000
	Dotation différée réintégrée	1.000
	Perte fiscale	9.000

L'entreprise a le droit de reporter la charge d'amortissement de manière indéfinie sur les années suivantes.

f. La base de calcul des amortissements

La base de calcul de l'amortissement est constituée par la valeur d'origine des immobilisations. Cette valeur est définie comme suit :

Mode d'acquisition	Valeur d'origine à amortir
A titre onéreux	Prix d'achat hors TVA déductible + frais accessoires (frais de transport et d'assurance, d'installation et droits de douane...).
A titre gratuit	Valeur vénale
Apport à l'entreprise	Valeur d'apport
Créée par l'entreprise	Coût de production (les charges financières sont exclues)

7. Les dotations d'exploitation aux provisions

La provision est la constatation comptable soit de la dépréciation d'un ou de plusieurs éléments de l'actif non amortissable, soit d'une charge ou d'une perte non encore réalisée et que des événements en cours rendent probables.

Les provisions sont à distinguer des charges dans la mesure où la charge est certaine et non seulement probable. On parle alors des charges à payer et non de provision. C'est le cas par exemple des loyers échus restant dus à la clôture de l'exercice.

Ainsi, on distingue deux catégories de provisions :

- provision pour dépréciation qui se rapproche de l'amortissement en ce qu'elle est destinée à compenser des moins-values éventuelles sur des éléments d'actif.
- provision pour pertes et charges qui est destinée à faire face à des risques de moins-values ou de pertes issues d'un événement qui prend naissance pendant l'exercice.

La constitution de provisions est nécessaire en comptabilité pour respecter les principes de prudence et de sincérité. Mais l'appréciation du risque ou de la perte probable, subjective pour une bonne part, pourrait conduire à des pratiques contestables. C'est pourquoi des règles précises sont établies pour apprécier la déductibilité des provisions.

Les provisions doivent satisfaire à des conditions de fond et des conditions de forme pour être déductibles des résultats de l'entreprise.

a. Conditions de déduction des provisions

On distingue les conditions de fond et les conditions de forme :

a.1. Conditions de fond

Elles sont au nombre de quatre :

- la provision doit être destinée à faire face à une perte ou à une charge déductible.
- la perte ou la charge doit être nettement précisée quant à sa nature et susceptible d'être évaluée avec une approximation suffisante quant à son montant.
- la perte ou la charge doit être probable et non seulement éventuelle, étant précisé que l'appréciation du caractère probable ou éventuel d'une perte ou d'une charge est le plus souvent une question de fait.
- la probabilité de la perte ou de la charge doit résulter de faits survenus pendant l'exercice.

a.2. Conditions de forme

Elles sont au nombre de deux :

- la provision doit avoir été effectivement constatée dans les écritures comptables de l'exercice.
- la provision doit avoir figuré sur le tableau des provisions qui est annexé à la déclaration des résultats imposables.

a.3. Conséquences des conditions de déduction

Les provisions ne sont déductibles pour la détermination du résultat fiscal qu'aux cinq conditions suivantes :

Conséquences des conditions de déduction des provisions

Conditions de déduction	Conséquences
Les pertes ou charges prévisibles qui font l'objet de la provision doivent : - être déductibles par nature,	Cela exclut par exemple les provisions pour amendes, pénalités pour non recouvrement d'impôts, pénalités d'assiette..., mais aussi les provisions ayant pour contrepartie une augmentation de l'actif ou encore concernant des charges personnelles du dirigeant.
- être nettement précisées,	L'utilisation de méthodes statistiques de calcul des provisions est admise si elles permettent une approximation suffisante. La pratique d'un pourcentage forfaitaire de perte n'est pas autorisée.
- être probables et pas seulement éventuelles,	Les provisions constituées pour des risques simplement éventuels et sans engagement précis avant la clôture de l'exercice ne sont pas déductibles (cas de la provision de propre assureur).
- résulter d'évènements en cours à la clôture de l'exercice.	L'évènement qui motive la provision doit avoir eu lieu avant la clôture de l'exercice.
Les provisions doivent être effectivement comptabilisées.	Les provisions doivent être comptabilisées en charge par le compte de dotations. De plus, les provisions doivent figurer sur les tableaux qui doivent être joints à la déclaration fiscale annuelle.

b. Sort des provisions constituées

Le sort fiscal réservé à la provision pendant les exercices suivants celui de sa constitution est différent selon que la provision a été régulièrement constituée ou non.

b.1. Provisions régulièrement constituées

La provision est régularisée dès que le risque de perte ou de charge pour lequel elle a été constituée, a été, confirmé ou au contraire écarté. Dans le premier cas, on considère que la provision est définitivement utilisée, et on la compense avec la perte ou la charge constatée. Dans le second cas, la provision n'étant pas utilisée, elle devient une provision sans objet et est rapportée aux résultats imposables de l'exercice où le risque peut être considéré comme définitivement écarté.

Au cas où la provision serait détournée de son objet pour être affectée à un autre emploi, elle doit également être rapportée aux résultats dans les mêmes conditions.

En cas de cessation d'activité ou de cession de l'entreprise, les provisions antérieurement constituées en franchise d'impôts doivent être rapportées au résultat du dernier exercice d'exploitation.

Il en va de même dans le cas de transformation des sociétés en nom collectif et des sociétés en commandite simple entraînant leur exclusion de l'IR.

Ces sociétés continuent par contre de bénéficier de la franchise d'impôts en cas de simple option, en cours d'activité, pour l'impôt sur les sociétés.

b.2. Provisions irrégulièrement constituées

Il s'agit des provisions considérées comme présentant, dès l'origine, un caractère irrégulier, ce qui signifie qu'au moment de leur constatation elles ne remplissaient pas les conditions de fond et de forme.

La régularisation obéit au principe suivant :

- si le délai de reprise accordé à l'administration n'est pas expiré, la provision est rapportée aux résultats de l'exercice au cours duquel elle a été constituée.
- si ce délai de reprise est expiré, la provision est rapportée aux résultats du plus ancien des exercices non prescrits.

Le délai de reprise, appelé aussi délai de répétition ou délai de prescription, est un délai de quatre ans qui est accordé à l'administration fiscale pour demander et obtenir la réparation des omissions totales ou partielles, ainsi que des erreurs commises par le contribuable dans la détermination des résultats imposables.

c. Principales provisions déductibles

c. 1. Provisions pour dépréciation

Il s'agit des :

- provisions pour dépréciation des immobilisations non amortissables telles que les terrains, les fonds de commerce ;
- provisions pour dépréciation des stocks ;
- provisions pour dépréciations des créances. La déductibilité de la provision pour créances douteuses est conditionnée par l'introduction d'un recours judiciaire dans un délai de douze mois suivant celui de sa constitution ;
- provisions pour dépréciation des titres.

c. 2. Provisions pour risque et charge

Il est question par exemple des provisions pour procès ou litige en cours.

c. 3. Provisions réglementées

Il existe également des provisions réglementées qui correspondent à l'application de dispositions fiscales. Ces provisions sont traitées parmi les charges non courantes. Il s'agit des provisions pour logement, pour investissement et pour reconstitution de gisement.

d. Provisions non déductibles

On peut citer :

- les provisions pour propre assureur : étant destinées à faire face à un risque purement éventuelle (non probable), ces provisions ne sont pas déductibles.
- les provisions pour garantie : il n'est pas permis à l'entreprise de constituer en franchise d'impôt des provisions destinées à couvrir le risque de la garantie donnée aux clients.

Le tableau suivant présente le statut fiscal des principales dotations aux provisions pour dépréciation, pour risques et charges et aux provisions réglementées :

Statut fiscal des principales dotations aux provisions :

Provisions	Statut fiscal	Observations
Prov. pour dépréciation : - des imm. non amortissables	Déductible	Si respect des conditions de déductibilité.
- des immobilisations amortissables	Non déductible	La dépréciation doit être constatée par le biais des amortissements.
- des titres de participation	Déductible	Sous réserve du régime des moins-values.
- des stocks et des en-cours	Déductible	Si les règles d'évaluation sont respectées.
- des comptes clients	Déductible	Si recours judiciaire dans les 12 mois de la constitution de la provision. Calcul sur la base HT et à condition que le risque de non recouvrement soit individualisé.
Prov. pour perte de change	Non déductible	La perte correspondante est déduite normalement.
Prov. pour litiges	déductible	Si respect des conditions de déductibilité.
Prov. pour garantis données aux clients	Non déductible	Car destinée à couvrir le risque éventuel de la garantie donnée aux clients.
Prov. pour amendes et pénalités	Non déductible	Déduction interdite de façon expresse par la loi.
Prov. pour indemnités de départ à la retraite	Non déductible	Ne satisfaisant pas aux conditions de déduction.
Prov. pour congés payés	Déductible	Si respect des conditions de déductibilité.
Prov. pour licenciement pour motifs économiques	Non déductible	Ne satisfaisant pas aux conditions de déduction.
Prov. pour gratifications au personnel	Déductible	Si l'entreprise s'engage par écrit auprès du personnel (usage vaut engagement écrit).
Prov. pour impôts	Déductible	Si l'impôt est lui-même déductible et n'est pas encore mis en recouvrement.
Prov. pour charges à répartir	Déductible	Si le montant constitue une charge excessive pour un seul exercice.
Prov. pour de propre assureur	Non déductible	Risque éventuel et sans possibilité d'individualisation.

C. Les charges financières

Il s'agit des dépenses supportées par l'entreprise au titre des opérations de financement dont elle a pu bénéficier et des différentes charges et pertes engendrées par les opérations financières de l'entreprise.

I. Les charges d'intérêts

En principe, les intérêts et autres frais financiers engagés dans l'intérêt de l'entreprise sont déductibles à condition que la dette ait été contractée pour les besoins et dans l'intérêt de l'entreprise et soit inscrite au bilan.

Il s'agit des intérêts bancaires et des intérêts des sommes prêtées par les associés à la société, des intérêts des bons de caisse et des billets de trésorerie. Sont aussi déductibles les escomptes de règlement et les frais d'escomptes des effets de commerce, etc.

Les intérêts rémunérant les comptes courants des associés sont déductibles sous réserve que :

- le capital social soit entièrement libéré ;
- le montant total des sommes rémunérées n'excède pas le capital social ;
- le taux de rémunération ne dépasse pas le taux fixé par l'arrêté du ministre des finances, en fonction du taux d'intérêt moyen des bons du Trésor à 6 mois de l'année précédente.

Par ailleurs, ces intérêts (même ceux exclus du droit à déduction) doivent être déclarés par le bénéficiaire pour être imposé en son nom.

Exemple 5

Soit une société à responsabilité limitée dont le capital et comptes courants des associés se présentent comme suit :

Associés	Part dans le capital	Compte courant
A	600.000	800.000
B	400.000	700.000
Total	1.000.000	1.500.000

Le capital est entièrement libéré. Les comptes courants, inchangés pendant toute l'année, sont rémunérés au taux de 15%. Le taux de déduction fiscale admissible est de 6%.

Solution :

Le capital étant entièrement libéré, la société peut rémunérer les comptes courants de Messieurs A et B dans la limite de leur part dans le capital et d'un taux d'intérêt de 6%.

Ainsi il faut réintégrer dans les résultats :

- Réintégration pour dépassement du capital :

Monsieur A : $(800.000 - 600.000) \times 15\% = 30.000$

Monsieur B : $(700.000 - 400.000) \times 15\% = 45.000$

- Réintégration pour dépassement du taux :

Monsieur A : $600.000 \times (15\% - 6\%) = 54.000$

Monsieur B : $400.000 \times (15\% - 6\%) = 36.000$

soit un total à réintégrer aux bénéfices de :

Total réintégration = $30.000 + 45.000 + 54.000 + 36.000 = 165.000$ DH.

2. Indemnités de retard afférentes aux délais de paiement

Les indemnités de retard afférentes aux délais de paiement régies par le code de commerce sont déductibles.

Ces indemnités sont considérées comme des charges déductibles au titre de l'exercice de leur décaissement.

La comptabilisation de ces indemnités est constatée selon les règles comptables en vigueur et la déduction fiscale se fait au niveau extra-comptable.

Il faut préciser que dans la mesure où ces indemnités sont déductibles au titre de l'exercice de leur décaissement, les provisions s'y rattachant ne sont pas déductibles fiscalement.

3. Les pertes de change

Sont déductibles du résultat de l'exercice de leur constatation les écarts de conversion-actif, relatifs aux diminutions des créances et à l'augmentation des dettes, constatés suite à cette évaluation

A ce titre, les dettes et les créances libellées en monnaies étrangères doivent être évaluées à la clôture de chaque exercice en fonction du dernier cours de change.

4. Les autres charges financières

Il s'agit des :

- pertes sur créances liées à des participations ;
- charges nettes sur cessions des titres et valeurs de placement ;
- et des escomptes accordés.

5. Les dotations financières

Ce sont des charges financières calculées sous forme de dotations. Il est question des :

- dotations aux amortissements des primes de remboursement des obligations ;
- dotations aux provisions pour dépréciations des immobilisations financières ;
- dotations aux provisions pour risques et charges ;
- dotations aux provisions pour dépréciations des titres et valeurs de placement ;
- dotations aux provisions pour dépréciations des comptes de trésorerie.

D. Les charges non courantes

Sont notamment déductibles :

- les valeurs nettes d'amortissement des immobilisations cédées ;
- les subventions et dons accordés à certains organismes ;
- les autres charges non courantes ;
- et les dotations non courantes.

1. Les valeurs nettes d'amortissement des immobilisations cédées

Sont déductibles :

- les valeurs nettes d'amortissement des immobilisations incorporelles cédées ;
- les valeurs nettes d'amortissement des immobilisations corporelles cédées ;
- et les valeurs nettes d'amortissement des immobilisations financières cédées.

2. Les subventions et dons accordés à certains organismes

Il s'agit des subventions et dons accordés dans l'intérêt de l'exploitation ou des dons accordés aux organismes donnant lieu à déduction (voir les autres charges externes).

3. Les autres charges non courantes

Les charges ne sont déductibles des résultats imposables qu'à la double condition :

- d'avoir un lien direct avec l'exploitation ;
- de résulter d'événements ayant entraîné une diminution de l'actif net.

Sont ainsi déductibles :

- les pénalités sur marchés ;
- les pertes résultant de débits : c'est le cas d'une entreprise qui verse des arrhes en promettant l'acquisition d'un bien quelconque. Cette entreprise peut se dédire (renoncer à sa promesse) et abandonner le montant des arrhes versé au vendeur. Le montant abandonné constitue une perte déductible.
- les rappels d'impôts déductibles à l'exclusion des pénalités, amendes et majorations pour infraction aux règles d'assiette des impôts directes et indirectes ou de paiements tardifs desdits impôts ;
- les créances devenus irrécouvrables.
- les pertes résultant de vols, de détournements, d'incendie... ;
- la perte subie du fait de cautionnement que l'entreprise aura effectué pour une nécessité commerciale. Le versement effectué suite à l'insolvabilité du débiteur principal est une perte déductible.
- les dommages et intérêts mis à la charge de l'entreprise à la suite d'un jugement définitif. L'entreprise peut toutefois constituer une provision pour paiement de sa dette dès le jugement de première instance.

4. Les dotations non courantes aux amortissements dégressifs

L'entreprise peut déduire du résultat fiscal l'amortissement des immobilisations déterminé selon le système optionnel dégressif.

Lorsque l'amortissement technique (linéaire) des immobilisations est inférieur à l'amortissement dégressif, le surplus de l'amortissement dégressif par rapport à l'amortissement technique calculé selon la méthode linéaire doit être traité comme amortissement dérogatoire. L'option à l'amortissement dégressif n'est soumise à aucune formalité préalable. Elle est réputée avoir été exercée dès lors que la première annuité de l'amortissement a été calculée selon la méthode dégressive.

a. Calcul de l'amortissement dégressif

La base de calcul de cet amortissement dégressif est constituée :

- pour la première année par le coût d'acquisition du bien d'équipement concerné ;
- pour les années suivantes par la valeur résiduelle correspondant à la valeur nette d'amortissements à la fin de chaque année.

Le taux de l'amortissement dégressif est déterminé en appliquant au taux de l'amortissement normal linéaire en usage les coefficients suivants :

- 1,5 pour les biens dont la durée d'amortissement est de 3 ou 4 ans ;
- 2 pour les biens dont la durée d'amortissement est de 5 ou 6 ans ;
- 3 pour les biens dont la durée d'amortissement est supérieure à 6 ans.

Lorsque les dernières annuités calculées selon le système linéaire deviennent plus élevées que celles qui résultent du système dégressif, l'entreprise peut retenir comme annuité le rapport de la valeur résiduelle sur le nombre d'années restant à courir.

b. Biens éligibles à l'amortissement dégressif

Sont éligibles à l'amortissement dégressif les matériels et outillages divers, les matériels de bureau et informatique et les matériels de transport (véhicules utilisés pour le transport public, transport collectif du personnel de l'entreprise, transport scolaire et les véhicules appartenant aux entreprises qui pratiquent la location de voitures et affectés conformément à leur objet).

Ne peuvent bénéficier de l'amortissement dégressif les immeubles quelle que soit leur destination et les voitures de tourisme.

c. Mode de mise en œuvre de l'amortissement dégressif

Selon les normes comptables, l'entreprise est tenue de définir le plan d'amortissement de ses immobilisations en tenant compte des conditions prévisibles d'utilisation de ces biens.

On dégage deux cas de figure :

- cas de rythme de dépréciation rapide ;
- cas de rythme de dépréciation normal.

Cas de rythme de dépréciation rapide

Si le rythme de dépréciation des biens d'équipement est assez accéléré, l'entreprise peut opter pour le système dégressif sans retraiter fiscalement le surplus de l'amortissement dégressif par rapport à l'amortissement linéaire.

Exemple 6

Une entreprise industrielle achète un équipement dont les caractéristiques suivent :

- Valeur HT : 800 000,00 DH ;
- Durée d'utilisation : 10 ans ;
- Fréquence d'utilisation : Assez élevée.

Plan d'amortissement :

La fréquence d'utilisation nous permet de constater la dépréciation suivant le système dégressif.

Sachant que la durée d'amortissement est de 10 ans, le coefficient multiplicateur à retenir est de l'ordre de 3.

Le plan d'amortissement dégressif se présente alors comme suit :

Année	Valeur d'origine	Amortissement	Valeur résiduelle
1	800.000	240.000	560.000
2		168.000	392.000
3		117.600	274.400
4		82.320	192.080
5		57.624	134.456
6		40.337	94.119
7		28.236	65.883
8		21.961	43.922
9		21.961	21.961
10		21.961	-
Total		800.000	

Ainsi, à partir de la huitième année on applique l'amortissement linéaire qui est plus élevé que le dégressif à compter de cette année et ce en procédant à l'étalement de la valeur résiduelle de 65.883 à la fin de la septième année sur les 3 années suivantes.

Dans une situation pareille, la totalité de l'annuité de dépréciation sera constatée selon le système dégressif et aucun traitement fiscal particulier n'est obligatoire.

Cas de rythme de dépréciation normal

Lorsque le rythme de dépréciation des biens d'équipement n'est pas accéléré, le surplus de l'amortissement dégressif par rapport à l'amortissement linéaire devra être traité comme amortissement dérogatoire.

Dans ce cas, l'amortissement sera calculé selon la méthode linéaire et le surplus de l'amortissement dégressif par rapport à l'amortissement linéaire sera traité en tant qu'amortissement dérogatoire et donnera lieu à la constatation de dotations non courantes. Ces provisions pour amortissements dérogatoires feront l'objet de reprises en produits une fois que l'amortissement normal devient supérieur à l'amortissement dégressif.

Exemple 7

En reprenant l'exemple précédent avec l'hypothèse d'un rythme de dépréciation normal, le plan d'amortissement permettant de ressortir le surplus de l'amortissement dégressif par rapport à l'amortissement linéaire se présente comme suit :

Année	Valeur résiduelle	Amortissement dégressif	Amortissement linéaire	Surplus du Dégr./ linéaire
1	560.000	240.000	80.000	160.000
2	392.000	168.000	80.000	88.000
3	274.400	117.600	80.000	37.600
4	192.080	82.320	80.000	2.320
5	134.456	57.624	80.000	- 22.376
6	94.119	40.337	80.000	- 39.663
7	65.883	28.236	80.000	- 51.764
8	43.922	21.961	80.000	- 58.039
9	21.961	21.961	80.000	- 58.039
10	-	21.961	80.000	- 58.039
Total		800.000	800.000	0

On constate d'abord la dépréciation selon la méthode linéaire à raison de 10% l'année. L'amortissement dérogatoire correspond au surplus du régime dégressif par rapport au régime linéaire et ce jusqu'à la quatrième année.

A partir de la cinquième année, l'amortissement linéaire devient supérieur à l'amortissement dégressif. L'entreprise doit alors procéder à des reprises non courantes de l'excédent de l'amortissement linéaire par rapport à l'amortissement dégressif.

On aurait ainsi procédé au terme de la période d'amortissement à la reprise totale de l'amortissement dérogatoire constitué auparavant.

E. Les stocks

Les stocks sont évalués au coût d'achat ou au coût de production selon que l'activité de l'entreprise est commerciale ou industrielle.

Le coût d'achat comprend le prix d'achat et les frais accessoires d'achat tels que frais de transport, droits de douane, etc., déduction faite de la TVA déductible, des rabais, remises et ristournes sur factures.

Le coût de production est constitué par le coût d'achat des matières premières et les frais de fabrication directs et indirects, incorporés dans les produits en stock.

Pour les articles ou objets ne pouvant être identifiés par unités après leur entrée en stock, le coût d'entrée du stock à la date d'inventaire est obtenu selon la méthode d'évaluation dite « première entrée - première sortie » ou celle du coût moyen pondéré.

Les stocks sont évalués au cours du jour si le cours du jour est inférieur au coût d'achat ou au coût de production.

Le cours du jour représente la valeur de réalisation du stock dans des conditions normales au jour de l'inventaire.

En vue du rapprochement du coût d'achat ou coût de production au cours du jour, celui-ci doit, en principe, être au préalable diminué d'une décote forfaitaire représentant les frais de distribution et la marge bénéficiaire à prévoir.

Exemple 8

Soit une entreprise qui détient en stock, à la date de clôture de ses comptes, un produit dont le prix de revient est de 180 DH.

La consultation du marché de ce produit permet de constater qu'il est négocié au prix moyen de 200 DH.

D'un autre côté, les frais de distribution et la marge moyenne sont estimés forfaitairement à 40 DH.

Le produit ne coûte en termes de prix de revient que 160 DH. Cette entreprise doit par conséquent évaluer son produit à 160 DH et non 180 DH.

F. Les charges non déductibles en totalité ou en partie

Certaines charges sont totalement exclues du droit de déduction. D'autres charges ne sont déductibles qu'en partie.

I. Les charges non déductibles en totalité

Il s'agit des :

- charges non justifiées ;
- achats revêtant un caractère de libéralité;
- amendes, pénalités et majorations .
- et des taxes non déductibles.

a. Les charges non justifiées

Ne sont pas déductibles du résultat fiscal, le montant des achats, des travaux et des prestations de services non justifiés par une facture régulière ou toute autre pièce probante établie au nom du contribuable comportant les renseignements prévus en matière de facturation.

Toutefois, la réintégration notifiée à ce titre par l'inspecteur des impôts à l'issue d'un contrôle fiscal ne devient définitive que si le contribuable ne parvient pas à compléter ses factures par les renseignements manquants, au cours de la procédure de rectification.

b. Les achats revêtant un caractère de libéralité

Ne sont pas déductibles du résultat fiscal, le montant des achats et prestations revêtant un caractère de libéralité.

c. Les amendes, pénalités et majorations

Ne sont pas déductibles du résultat net réel, les amendes, pénalités, et majorations de toute nature mises à la charge des contribuables pour infraction aux dispositions légales ou réglementaires notamment aux infractions commises en matière d'assiette des impôts

directs et indirects, de paiement tardif desdits impôts de la législation de travail, de réglementation de la circulation et des contrôles des prix...

d. Taxes non déductibles

En plus des impôts qui ne sont pas à la charge de l'entreprise (Retenue à la source, TVA récupérable) et de l'impôt sur les résultats, ne sont pas déductibles du résultat fiscal :

- le montant de la contribution sociale de solidarité sur les bénéfices et revenus ;
- la taxe écologique sur la plasturgie ;
- la taxe spéciale sur le fer à béton ;
- et la taxe spéciale sur la vente du sable.

2. Les charges non déductibles en partie

Il s'agit d'une part des dépenses dont le montant est égal ou supérieur à 10.000 DH et dont le règlement n'est pas justifié et d'autre part des amortissements des véhicules de tourisme.

a. Dépense égale ou supérieure à 10.000 DH HT dont le règlement n'est pas justifié

A ce titre, ne sont déductibles qu'à concurrence de 50% de leur montant les dépenses afférentes aux achats de matières et produits, aux autres charges externes, aux autres charges d'exploitation ainsi que les dotations aux amortissements relatives aux acquisitions d'immobilisations dont le montant facturé est égal ou supérieur à 10.000 DH HT et dont le règlement n'est pas justifié par chèque barré non endossable, effet de commerce, moyen magnétique de paiement, virement bancaire, procédé électronique ou par compensation avec une créance à l'égard d'une même personne.

La compensation doit être effectuée sur la base de documents dûment datés et signés par les parties concernées et portant acceptation du principe de la compensation.

Cette disposition n'est pas applicable aux opérations sur les animaux vivants et les produits agricoles non transformés.

Elle n'est pas non plus applicable au paiement des impôts et taxes et des charges du personnel.

Exemple 9

Pour une raison inconnue, une facture d'un montant de 30.000 DH TTC a été payée en espèces.

Le règlement n'étant pas justifié par chèque barré non endossable, effet de commerce, moyen magnétique de paiement, virement bancaire, procédé électronique ou par compensation, le montant de la facture ne sera déductible qu'à hauteur de :

Montant TTC = 30.000

Montant HT comptabilisé = $30.000 / 1,2 = 25.000$

La réintégration fiscale à opérer est de :

Réintégration fiscale = $25.000 \times 50\% = 12.500$ DH.

Montant déductible = $25.000 - 12.500 = 12.500$ DH.

La circulaire 717 prévoit 3 cas particuliers :

- Retour du chèque ou de l'effet impayé : Dans ce cas, le vendeur ou le prestataire de service peut se faire payer par virement ou par versement en espèces dans son compte, sous réserve de conserver tout document, attestation ou avis bancaire justifiant l'opération.
- Personnes interdites de chèque : Dans ce cas, le règlement de la facture peut se faire par virement bancaire au profit du fournisseur.
- Clôture de compte : En cas de clôture de compte bancaire de l'intéressé, celui-ci peut procéder au versement du prix de la vente ou de la prestation de service au compte bancaire du fournisseur sur la base d'un avis de versement comportant : l'identité de la personne physique versante, le numéro de la carte nationale d'identité, l'identité du fournisseur et le numéro de la facture, du bon de livraison ou tout document en tenant lieu et se rapportant à l'opération objet du versement.

b. Amortissement des véhicules

Le taux d'amortissement des véhicules de transport de personnes ne peut être inférieur à 20% par an et la valeur totale fiscalement déductible, répartie sur cinq ans à parts égales, ne peut être supérieure à 300.000 DH par véhicule TVA comprise²².

En cas de cession ou de retrait de l'actif de ces véhicules, les plus - ou moins-values sont déterminées compte tenu de la valeur nette d'amortissement à la date de cession ou de retrait.

Lorsque ces véhicules font l'objet d'un contrat de crédit bail ou de location, la part de la redevance ou de la location supportée par l'entreprise et correspondant à l'amortissement au taux de 20% par an sur la partie du prix du véhicule excédant 300.000 DH n'est pas déductible pour la détermination du résultat fiscal.

Cette limitation n'est toutefois pas appliquée pour :

- les locations par période n'excédant pas 3 mois non renouvelable.
- les véhicules utilisés pour le transport public, le transport collectif du personnel, le transport scolaire, les véhicules appartenant aux entreprises pratiquant la location de voitures et affectés à cette fin et les ambulances.

Exemple 10

Le prix d'acquisition d'une voiture de tourisme est de 500.000 DH TTC.

Annuité d'amortissement comptable : $500.000 \times 20\% = 100.000$ DH

Annuité d'amortissement déductible : $300.000 \times 20\% = 60.000$ DH

La réintégration fiscale à opérer annuellement est de :

Réintégration fiscale = $100.000 - 60.000 = 40.000$ DH.

Exemple 11

Supposons que ladite voiture (exemple précédent) a été cédée à la fin de la 3^{ème} année de son acquisition au prix de cession de 280.000 DH.

Total des amortissements comptables pratiqués à la fin de la 3^{ème} année :

$100.000 \times 3 = 300.000$ DH

- Valeur nette comptable du véhicule à la fin de la 3^{ème} année :

$500.000 - 300.000 = 200.000$ DH

- Profit réalisé = $280.000 - 200.000 = 80.000$ DH.

Exemple 12

Au cours de l'exercice 2012, une entreprise a pris en location les voitures suivantes, amortis au taux de 25% l'an par la société de location :

- Voiture A : acquise à 165.000 DH hors TVA,

Période d'utilisation : du 01.01 au 30.06.2012 soit 6 mois.

Montant de la location : 25.000

- Voiture B : acquise à 530.000 HT

Période d'utilisation : du 01.07 au 30.11.2012 soit 5 mois.

Montant de la location : 70.000

L'entreprise utilisatrice a constaté dans ses charges :

$25.000 + 70.000 = 90.000$

Elle doit réintégrer, d'une manière extra-comptable, la charge non déductible correspondant à la part des amortissements présumés avoir été pratiqués par l'entreprise de location sur les voitures louées, soit :

- Véhicule A :

Prix HT : 165.000

Prix TTC : 198.000

La valeur d'acquisition du véhicule étant inférieure à 300.000 DH TTC, aucune réintégration n'est donc à opérer.

- Véhicule B :

Amortissement comptable, correspondant à la période d'utilisation, présumé avoir été constaté chez l'entreprise de location :

$(530.000 \times 20\%) \times 5/12 = 44.167$

Part d'amortissement, réputée déductible, calculée sur la base de la valeur limitée de 300.000 DH TTC.

$(300.000 \times 20\%) \times 5/12 = 25.000$

Part du montant de location à réintégrer, d'une manière extra-comptable, au résultat fiscal de l'exercice.

Réintégration : $44.167 - 25.000 = 19.167$ DH.

²² - Cette mesure est applicable aux véhicules de personnes acquis ou loués à compter du 1^{er} janvier 2006, étant rappelé que la valeur totale fiscalement déductible a été de 200.000 DH avant l'entrée en vigueur de la loi de finances pour l'année 2006.

G. Le report déficitaire

Le déficit réalisé par une entreprise à la clôture d'un exercice donné constitue, en principe, une perte définitive que l'entreprise n'est pas en droit de déduire de ses bénéfices futurs. Cependant, dans certaines limites et sous certaines conditions, l'entreprise peut, par dérogation à ce principe, opérer cette déduction. On dit qu'elle a la possibilité de reporter ses déficits ou encore de pratiquer le report déficitaire.

1. Conditions d'exercice du droit au report déficitaire

Elles sont au nombre de trois :

Première condition :

Le déficit doit être à la charge de l'entreprise. Sont ainsi exclus les déficits :

- provenant d'entreprises situées hors du Maroc ;
- compensés avec des sommes n'ayant pas supporté l'impôt (plus-values de réévaluation, provision constituées en franchise d'impôt, etc.) ;
- virés aux comptes personnels des associés.

Sont, par contre, admis en déduction les déficits :

- compensés avec des sommes ayant déjà supporté d'impôt ;
- compensés avec des sommes n'ayant pas le caractère de bénéfice.

Deuxième condition :

Le déficit ne doit pas être remis en cause par suite de redressements fiscaux ou de rejet de comptabilité.

Troisième condition :

Le déficit reportable ne peut bénéficier qu'au contribuable qui l'a supporté. C'est ainsi que ne sont pas en droit de reporter des déficits, antérieurs à leur gestion, sur leurs bénéfices futurs les cessionnaires d'une entreprise.

2. Délai de report

Le déficit réalisé au titre d'un exercice donné peut être déduit du bénéfice de l'exercice suivant. Si ce bénéfice n'est pas suffisant, il est déduit de celui de l'exercice d'après, et ainsi de suite, dans la limite de 4 ans après l'année où est apparu le déficit. Passé ce délai de 4 ans, le déficit ou le reliquat de déficit que l'entreprise n'a pas déduit, faute de bénéfices suffisants, est définitivement perdu.

3. Ordre d'imputation des déficits reportables et des amortissements différés

D'une part, et pour le bon sens, on doit imputer sur le bénéfice d'un exercice déterminé avant amortissements de l'exercice, les déficits reportables, ensuite les amortissements normaux de l'exercice. D'autre part, au sein des déficits fiscaux, on impute ces déficits dans l'ordre d'ancienneté pour éviter qu'ils soient atteints par le délai de prescription.

Exemple 13

Soit une entreprise dont le résultat de l'exercice 2008 a été déficitaire pour un montant de 300.000 dont 100.000 correspond aux amortissements du même exercice. Les résultats dégagés au cours des exercices suivants sont :

2009 : + 20.000

2010 : + 40.000

2011 : + 30.000

2012 : + 70.000

La situation fiscale de cette entreprise doit être réglée comme suit :

Exercice 2009

Bénéfice de l'exercice avant report déficitaire	+ 20.000
Déficit fiscal reportable de l'exercice 2008 (H.Amor.)	- 200.000
Reliquat du déficit fiscal reportable (H.Amor. ex. 2008)	- 180.000
Déficit sur amortissements reportable de l'exercice 2008 :	- 100.000

Exercice 2010

Bénéfice 2010	40.000
Reliquat de déficit fiscal (H.Amor.) de 2009 :	180.000
Reliquat de déficit fiscal reportable (H.Amor. 2008)	-140.000
Déficit sur amortissements reportable de l'exercice 2008 :	- 100.000

Exercice 2011

Bénéfice 2011	30.000
Reliquat du déficit fiscal (H. Amor.) de 2010	- 140.000
Reliquat du déficit fiscal reportable (H.Amor. 2008)	- 110.000
Déficit sur amortissements reportable de l'exercice 2008 :	- 100.000

Exercice 2012

Bénéfice 2012	70.000
Reliquat du déficit fiscal (H. Amor.) de 2011	- 110.000
Reliquat du déficit fiscal reportable (H.Amor. 2008)	- 40.000
Déficit sur amortissements reportable de l'exercice 2008 :	- 100.000

Ainsi le reliquat de la perte (H. Amor.) de l'exercice 2008 soit - 40.000 se trouve définitivement perdu, puisque non imputé en totalité sur les résultats des quatre exercices suivants : 2009, 2010, 2011 et 2012.

L'entreprise garde toutefois le droit de reporter la part du déficit de l'exercice 2008 correspondant aux amortissements soit 100.000 sur les bénéfices qui pourraient résulter des exercices ultérieurs.

Exemple 14

Faisant suite à l'exemple précédent et supposons deux cas du résultat fiscal de l'exercice 2013 :

- Premier cas : Résultat fiscal 2013 :	80.000
- Deuxième cas : Résultat fiscal 2013 : - 80.000 dont 30.000 d'amortissement.	80.000
Cas 1 : Résultat fiscal 2013 :	0
Reliquat du déficit fiscal (H. Amor.)	- 100.000
Déficit sur Amor. reportable de l'exercice 2008	-20.000
Reliquat sur Amor. reportable de l'exercice 2008	- 80.000
Cas 2 : Résultat fiscal 2013 :	30.000
dont d'amortissement :	0
Reliquat du déficit fiscal (H. Amor.)	- 100.000
Déficit sur amortissement reportable de l'exercice 2008	- 100.000

Ainsi dans ce deuxième cas l'entreprise va disposer en 2014 :

- d'un déficit cumulé dont le report n'est pas limité dans le temps égal à : (-100.000) + (-30.000) soit - 130.000 DH.
- d'un déficit hors amortissement de 50.000 (80.000 - 30.000) sur 2013 dont le report est limité dans le temps. Ce déficit peut être imputé sur 2014, 2015, 2016 et au plus tard sur l'exercice 2017.

Section 3 : La liquidation de l'impôt sur les sociétés

Dans cette section, il sera question :

- de la période et lieu d'imposition ;
- des taux d'imposition ;
- de la cotisation minimale ;
- et du paiement de l'impôt.

§ 1. Période et lieu d'imposition**A. Période d'imposition**

L'impôt sur les sociétés est calculé d'après le bénéfice réalisé au cours de chaque exercice comptable qui ne peut être supérieur à douze (12) mois. L'exercice comptable d'une société peut être un exercice à cheval entre deux exercices civils.

En cas de liquidation prolongée d'une société, l'impôt est calculé d'après le résultat provisoire de chacune des périodes de douze (12) mois.

B. Lieu d'imposition

Les sociétés sont imposées pour l'ensemble de leurs produits, bénéfices et revenus au lieu de leur siège social ou de leur principal établissement au Maroc.

En cas d'option pour l'impôt sur les sociétés :

- les sociétés en participation sont imposées au lieu de leur siège social ou de leur principal établissement au Maroc, au nom de l'associé habilité à agir au nom de chacune de ces sociétés et pouvant l'engager ;
- les sociétés de personnes sont imposées en leur nom, au lieu de leur siège social ou de leur principal établissement.

§ 2. Taux d'imposition

L'imposition à l'IS se fait selon un taux unique et proportionnel²³.

A. Le taux normal de 30%

A compter de la loi de finances pour l'exercice 2010, le taux normal de l'IS a été ramené à 30%²⁴.

B. Les taux spécifiques

Il convient cependant de noter l'existence, à côté de ce taux normal, des taux particuliers suivants :

1. Le taux de 37%

Le taux de 37% est applicable pour les établissements de crédits et organismes assimilés²⁵, Bank Al-Maghrib, la C.D.G, les sociétés d'assurances et de réassurances.

2. Le taux réduit de 17,5%

Le taux réduit de 17,5% est applicable pour :

- les sociétés exportatrices de biens ou services au-delà de la période de l'exonération totale de 5 ans ;
- les entreprises qui vendent des produits finis à des exportateurs installés dans des plates-formes d'exportation au-delà de la période de l'exonération totale de 5 ans ;
- les entreprises hôtelières pour la partie de la base imposable correspondant à leur chiffre d'affaires réalisé en devises dûment rapatriées directement par elles ou pour leur

²³ - Pour le calcul de l'impôt à payer, il faut arrondir la base de calcul (résultat fiscal ou chiffre d'affaires) à la dizaine de dirhams supérieure et le montant de l'impôt au dirham supérieur.

²⁴ - Ce taux a été de l'ordre de 35% depuis 1996 (loi de finances transitoire de janvier-juin 1996) à 2007.

²⁵ - Il s'agit des établissements de crédits et organismes assimilés soumis à la loi bancaire n° 34-03 du 14 février 2006.

compte par l'intermédiaire d'agences de voyages au-delà de la période de l'exonération totale de 5 ans ;

- les entreprises minières exportatrices ;
- les entreprises ayant leur domicile fiscal ou leur siège social dans la province de Tanger et exerçant une activité principale dans le ressort de ladite province ;
- les entreprises implantées dans certaines régions dont le niveau de développement économique nécessite un traitement fiscal préférentiel²⁶ ;
- les entreprises artisanales nouvelles dont la production est le résultat d'un travail essentiellement manuel ;
- les établissements privés d'enseignement ou de formation professionnelle ;
- les sociétés sportives régulièrement constituées conformément à la loi relative à l'éducation physiques et aux sports.

Il faut rappeler que pour les entreprises ayant leur domicile fiscal ou leur siège social dans la province de Tanger et les entreprises implantées les régions dont le niveau de développement économique nécessite un traitement fiscal préférentiel, le taux réduit de 17,5% est majoré de 2,5 point pour chaque exercice ouvert durant la période allant du 1^{er} janvier 2011 au 31 décembre 2015²⁷.

Pour ces entreprises, le taux normal sera appliqué à compter du 1^{er} janvier 2015.

- les exploitations agricoles pendant les 5 premiers exercices consécutifs, à compter du premier exercice d'imposition.

3. Le taux de 20%

Le taux de 20% est applicable en ce qui concerne les produits de placements à revenu fixe. Auquel cas, la société bénéficiaire doit décliner, lors de l'encaissement desdits produits, la raison sociale, l'adresse du siège social ou du principal établissement ainsi que le numéro du registre de commerce et celui de l'article d'imposition à l'impôt sur les sociétés. Le taux de 20% n'est pas libératoire de l'IS.

4. Le taux de 15%

Le taux de 15% est applicable aux produits des actions, parts sociales et revenus assimilés.

5. Le taux de 10%

Le taux de 10% est applicable :

- aux sociétés réalisant un bénéfice fiscal inférieur ou égal à 300.000 DH²⁸.

²⁶ - Il s'agit des préfectures et provinces suivantes : Al Hoceima, Berkane, Boujdour, Chefchaouen, Es-Semara, Gelmim, Laâyoune, Larache, Nador, Oued-Ed-Dahab, Oujda-Angad, Tanger-Assilah, Fahs-Bni-Makada, Tan-Tan, Taounate, Taourirt, Tata, Taza et Tétouan.

²⁷ - Le taux réduit de 17,5% évolue donc de la manière suivante : Exercice 2010 : 17,5%, Exercice 2011 : 20%, exercice 2012 : 22,5%, exercice 2013 : 25%, exercice 2014 : 27,5%, exercice 2015 : 30%.

²⁸ - Les sociétés imposées au taux réduit de 17,50% peuvent également bénéficier du taux de 10% lorsqu'elles réalisent un bénéfice fiscal inférieur ou égal à 300.000 DH.

- aux produits bruts hors taxe versés par des entreprises marocaines à des sociétés étrangères non résidentes ;
- sur option, pour les banques offshore durant les 15 premières années consécutives suivant la date de l'obtention de l'agrément.
- pour les sièges régionaux ou internationaux ayant le statut «Casablanca Finance City», ainsi que les bureaux de représentation des sociétés non résidentes ayant le statut «Casablanca Finance City». Le taux de 10% s'applique à compter du premier exercice d'octroi dudit statut²⁹.

6. Le taux de 8,75%

Les entreprises exerçant leurs activités dans les zones franches d'exportation sont soumises à l'impôt sur les sociétés au taux réduit de 8,75% durant les 20 exercices consécutifs suivant le 5^{ème} exercice d'exonération totale.

7. Le taux de 8%

Le taux de 8% est applicable sur le montant hors taxe des marchés de construction, de montage, de travaux immobiliers ou d'installations industrielles ou techniques, exécutés par des sociétés étrangères. Ce taux de 8% est forfaitaire et libératoire et est applicable sur option de la part de la société adjudicataire.

8. Impositions forfaitaires

- Les banques offshore peuvent opter pour l'imposition forfaitaire correspondant à la contre-valeur en dirhams de 25.000 dollars US par an. Cette imposition est libératoire de tous autres impôts et taxes frappant les bénéficiaires ou les revenus des banques offshore.
- Les sociétés holding offshore sont imposées à l'IS pour un montant correspondant à la contre-valeur en dirhams de 500 dollars US par an, libératoire de tous autres impôts et taxes frappant les bénéficiaires ou les revenus des sociétés holding offshore.

§ 3. La cotisation minimale

La cotisation minimale est un minimum d'imposition que les contribuables sont tenus de verser, même en l'absence de bénéfice. Le montant de l'impôt dû ne peut être inférieur à cette cotisation minimale quel que soit le résultat fiscal de l'exercice.

²⁹ - Sous réserve de l'application de la cotisation minimale et des conventions de non double imposition, la base imposable des sièges régionaux et des bureaux de représentation ayant le statut de « Casablanca finance city » est égale :

- en cas de bénéfice, au montant le plus élevé résultant de la comparaison du résultat fiscal avec le montant de 5% des charges de fonctionnement desdits bureaux de représentation ;
- en cas de déficit, au montant de 5% des charges de fonctionnement desdits bureaux de représentation.

A. Base de la cotisation minimale

Cette cotisation est calculée, sur la base des produits d'exploitation hors taxe. Par produits d'exploitation il faut entendre la somme :

- du chiffre d'affaires
- des autres produits d'exploitation composés des jetons de présence, des revenus des immeubles non affectés à l'exploitation et des profits sur opérations faites en commun ;
- des produits financiers composés des produits des titres de participation et autres titres immobilisés, des gains de change, des intérêts courus et autres produits financiers³⁰.
- des subventions d'exploitation ou d'équilibre et dons reçus figurant parmi les produits d'exploitation ;
- les autres produits non courants : Il s'agit des pénalités et débits reçus, des dégrèvements fiscaux au titre des impôts déductibles, des rentrées sur créances soldées et des libéralités reçus.

N'entrent donc pas dans la base de la cotisation minimale, les reprises et transferts de charges, les reperises sur subventions d'investissement et les produits de cession des immobilisations.

B. Taux de la cotisation minimale

Le taux de la cotisation minimale est fixé à 0,50%.

Ce taux à 0,25% pour les sociétés dont les prix sont réglementés et dont les marges sont faibles. Il s'agit des sociétés effectuant des opérations commerciales portant sur les produits pétroliers, le gaz, le beurre, l'huile, le sucre, la farine, l'eau et l'électricité.

Après application du taux approprié aux produits d'exploitation, le montant de la cotisation minimale ne peut être inférieur à 3.000 DH.

C. Crédit de cotisation minimale

La cotisation minimale payée au titre d'un exercice déficitaire ainsi que la partie de la cotisation qui excède le montant de l'impôt acquitté au titre d'un exercice donné, sont imputées sur le montant de l'impôt qui excède celui de la cotisation exigible au titre de l'exercice suivant.

Faute de cet excédent ou en cas où ce dernier est insuffisant pour que l'imputation puisse être opérée en totalité ou en partie, le reliquat de la cotisation non imputé peut être déduit du montant de l'impôt dû au titre des 3 exercices suivant l'exercice déficitaire ou celui au titre duquel le montant de la dite cotisation excède celui de l'impôt.

³⁰ - Les écarts de conversion passifs ne sont pas inclus dans la base de calcul de la cotisation minimale.

Exemple 15

Au titre de l'exercice 2015, les données de la société ISCM sont :

Cotisation minimale : 140.000 DH

Impôt sur les sociétés : 60.000 DH

Dans cet exemple, la CM est supérieure à l'IS. On paie la cotisation minimale. Mais on dégage un crédit d'impôt.

Crédit d'impôt = 140.000 - 60.000 = 80.000 DH

Exemple 16

Au titre de l'exercice 2016, les résultats de la même société ont donné :

Cotisation minimale : 140.000 DH

Impôt sur les sociétés : 260.000 DH

Dans cet exercice, l'IS est supérieure à la CM.

Excédent IS/CM : 260.000 - 140.000 = 120.000

Cet excédent de l'IS sur la CM va servir à l'imputation du crédit d'impôt dérogé lors de l'exercice 2015.

Excédent IS/CM 2016 = 120.000

Crédit d'impôt 2015 = 80.000

Impôt dû en sus de la cotisation minimale = 120.000 - 80.000 = 40.000

IS à payer = 140.000 + 40.000 = 180.000 DH.

Ou encore IS à payer = 260.000 - 80.000 = 180.000 DH.

D. Exonération de la cotisation minimale

La cotisation minimale n'est pas due par les sociétés pendant les 36 premiers mois suivant la date du début de leur exploitation.

A défaut du début d'exploitation à la constitution de la société, l'exonération cesse d'être appliquée à l'expiration d'une période de 60 mois qui suit la date de constitution de la société concernée.

Cette exonération n'est pas possible pour les sociétés concessionnaires de service public.

§ 4. Paiement de l'impôt

Après une présentation du principe de paiement fractionné de l'impôt, on évoquera la possibilité de la dispense de son paiement et la nécessité de procéder aux régularisations.

A. Principe des acomptes provisionnels

L'impôt sur les sociétés donne lieu, au titre de l'exercice en cours, au versement par la société de quatre acomptes provisionnels dont chacun est égal à 25% du montant de l'impôt dû au titre du dernier exercice clos, appelé exercice de référence.

Les impôts au Maroc : techniques et procédures

Ces acomptes sont versés spontanément par la société avant l'expiration des 3^{ème}, 6^{ème}, 9^{ème} et 12^{ème} mois suivant la date d'ouverture de l'exercice comptable en cours.

Toutefois, le montant minimum de la cotisation minimale (soit 3.000 DH) doit être effectué en un seul versement avant l'expiration du 3^{ème} mois suivant la date d'ouverture de l'exercice comptable en cours.

Si l'exercice de référence est d'une durée inférieure à 12 mois, le montant des acomptes est calculé sur celui de l'impôt dû au titre dudit exercice rapporté à une période de 12 mois.

Exemple 17

Exercice de référence : 2015

Résultat de 2015 : 40.000

Acomptes à verser au titre de l'exercice 2016

Résultat de référence : 40.000

IS = 40.000 x 30% = 12.000

Acomptes provisionnels :

1^{er} acompte à verser au plus tard le 31-03-2016 : 12.000 x 25% = 3.000

2^{ème} acompte à verser au plus tard le 30-06-2016 : 12.000 x 25% = 3.000

3^{ème} acompte à verser au plus tard le 30-09-2016 : 12.000 x 25% = 3.000

4^{ème} acompte à verser au plus tard le 31-12-2016 : 12.000 x 25% = 3.000

B. Dispense de paiement

Lorsqu'une société estime que le montant d'un ou de plusieurs acomptes versés au titre d'un exercice est égal ou supérieur à l'impôt dont elle sera finalement redevable pour cet exercice, elle peut se dispenser d'effectuer de nouveaux versements d'acomptes.

Pour cela, il faut remettre à l'administration fiscale une déclaration dans ce sens, quinze jours avant la date d'exigibilité du prochain versement à effectuer.

Mais si le montant de l'impôt effectivement dû est supérieur de plus de 10% à celui des acomptes versés, une amende et une majoration sont applicables aux montants des acomptes provisionnels qui n'ont pas été versés aux échéances prévues.

C. Régularisation de l'impôt

Dans les 3 mois qui suivent la date de la clôture de chaque exercice comptable, la société doit procéder à la régularisation et la liquidation de l'impôt dû au titre de l'exercice écoulé en tenant compte des acomptes provisionnels versés pour le même exercice.

Deux cas sont possibles :

I. Cas de complément d'impôt à verser

S'il résulte de cette liquidation un complément d'impôt au profit du receveur de l'administration fiscale, ce complément est alors acquitté par la société dans les 3 mois suivant la clôture de l'exercice.

Exemple 18

Soit une société qui a payé au titre de l'exercice 2015, 4 acomptes dont le montant total est de 100.000.

L'IS dû selon le résultat fiscal déclaré au titre de 2015 est de 150.000.

On a alors versé, sous forme d'acomptes, une somme inférieure à l'impôt dû.

Impôt dû : 150.000

Acomptes versés : 100.000

Complément à verser : 50.000

Ce complément doit être acquitté par la société dans les 3 mois suivant la clôture de l'exercice, soit au plus tard le 31 mars 2016.

2. Cas d'excédent d'impôt versé

Dans ce cas, l'excédent versé est imputé d'office par la société sur les acomptes provisionnels dus au titre des exercices suivants et éventuellement sur l'impôt dû au titre desdits exercices.

Exemple 19

Soit une société qui a payé au titre de l'exercice 2015, 4 acomptes dont le montant total est de 240 000.

L'IS dû selon le résultat fiscal déclaré au titre de 2015 est de 180.000.

L'excédent des acomptes versés sur le montant de l'IS dû est de :

Excédent = 240.000 - 180.000 = 60.000

Imputation du trop versé sur les acomptes dus au titre de l'exercice 2016.

Excédent d'impôt versé en 2015 60.000

1^{er} acompte 2016 : 180 000 x 1/4..... 45.000

Cet acompte ne sera pas versé. Il va servir à l'imputation de l'excédent de versement.

Reliquat de l'excédent après 1^{er} acompte.....15.000

2^{ème} acompte 2016 45.000

Imputation du reliquat de l'excédent15.000

Versement de la partie non imputée30.000

Reliquat de l'excédent après 2^{ème} acompte.....0

3^{ème} acompte 2016 à verser..... 45.000

4^{ème} acompte 2016 à verser..... 45.000

Exemple 20

Faisons suite à l'exemple précédent et supposons que :

- l'IS dû selon le résultat fiscal déclaré au titre de 2015 est de 80.000.
- l'IS dû selon le résultat fiscal déclaré au titre de 2016 est de 120.000.

Exercice 2015 :

Acomptes versés : 240 000

L'excédent des acomptes versés sur le montant de l'IS dû est de :

Excédent = 240.000 - 80.000 = 160.000

Imputation du trop versé sur les acomptes dus au titre de l'exercice 2016.

Exercice 2016 :

Excédent d'impôt versé en 2015.....	160.000
1 ^{er} acompte 2016 : 80.000 x 1/4.....	20.000 (imputation)
Reliquat de l'excédent après 1 ^{er} acompte.....	140.000
2 ^{ème} acompte 2016 :	20.000 (imputation)
Reliquat de l'excédent après 2 ^{ème} acompte.....	120.000
3 ^{ème} acompte 2016.....	20.000 (imputation)
Reliquat de l'excédent après 3 ^{ème} acompte.....	100.000
4 ^{ème} acompte 2016.....	20.000 (imputation)
Reliquat de l'excédent de 2015 après imputation sur le 4 ^{ème} acompte : 80.000	
IS 2016 = 120.000	
Acomptes versés = 20.000 x 4 = 80.000 (L'imputation vaut versement).	
Imputation partielle du reliquat de l'excédent de 2015 non imputé = 40.000	
Complément de versement au titre de 2016 = 120.000 - 80.000 - 40.000 = 0	
Reliquat de l'excédent de 2015 non encore imputé = 80.000 - 40.000 = 40.000	
Exercice 2017 :	
1 ^{er} acompte 2017 : 120.000 x 1/4.....	30.000 (imputation)
Reliquat de l'excédent de 2015 après 1 ^{er} acompte....	10.000
2 ^{ème} acompte 2017	30.000
Imputation du reliquat de l'excédent 2015.....	10.000
Versement de la partie non imputée	20.000
3 ^{ème} acompte 2017 à verser.....	30.000
4 ^{ème} acompte 2017 à verser.....	30.000

Section 4 : Applications et corrections de l'IS

§ I. Applications de l'IS

I. Applications d'ordre général

1. Qui paie l'IS ?
2. Comment paie-t-on l'IS ?
3. A quel taux paie-t-on l'IS ?

1. Qui paie l'IS ?

Au vu du champ d'application de l'impôt sur les sociétés, indiquer le statut fiscal des personnes morales ci-dessous énoncées selon les catégories suivantes : soumises de plein droit, sur option, exclues du champ d'application, exonérées totalement ou partiellement :

1. Les sociétés anonymes ;
2. Les sociétés en commandite par actions ;
3. Les sociétés à responsabilité limitée ;
4. Les sociétés immobilières transparentes ;
5. Les sociétés à responsabilité limitée à associé unique ;
6. Les établissements publics effectuant des opérations lucratives ;
7. Les sociétés coopératives ;
8. Les unions des coopératives ;
9. Les sociétés civiles ;
10. Les sociétés en nom collectif dont tous les associés sont des personnes physiques ;
11. Les sociétés en commandite simple ;
12. Les sociétés en participation ;
13. Les sociétés de fait ;
14. Les sociétés d'assurances ;
15. Les entreprises artisanales récemment créées ;
16. La fondation Hassan II pour la lutte contre le concert ;
17. L'Office Chérifien des Phosphates ;
18. Les établissements de crédits ;
19. Les établissements d'enseignement privé récemment créés ;
20. Les associations à but non lucratif ;
21. Les communes urbaines ;
22. Bank Al Maghrib ;
23. Les sociétés étrangères réalisant des marchés de travaux au Maroc ;

24. La bourse des valeurs de Casablanca ;
25. La caisse nationale de crédit agricole ;
26. Les agences urbaines se livrant à des études au profit des tiers ;
27. La caisse nationale d'épargne.

2. Comment paie-t-on l'IS ?

Comment les sociétés suivantes paient-elles l'IS : spontanément ou par retenue à la source ?

1. Une entreprise exportatrice sur son activité d'exportation ;
2. Une entreprise étrangère sur des marchés de travaux réalisés au Maroc ;
3. Une entreprise marocaine qui encaisse des intérêts de bon de Trésor ;
4. Une entreprise marocaine qui encaisse des dividendes ;
5. Une entreprise marocaine qui réalise des profits de cession d'actions non cotées ;
6. Un groupe constitué par deux sociétés anonymes.

3. A quel taux paie-t-on l'IS ?

Quel est le taux de l'IS applicable aux situations suivantes ?

1. Une société artisanale dans son quatrième exercice ;
2. Une entreprise étrangère pour des travaux immobiliers réalisés au Maroc ;
3. Une société exportatrice dans son quatrième exercice d'exportation ;
4. Une société exportatrice dans son 6^{ème} exercice d'activité et son cinquième exercice d'exportation ;
5. Une société exportatrice dans son 6^{ème} exercice d'exportation ;
6. Une société installée dans une zone franche d'exportation dans son premier exercice ;
7. Une société installée dans une zone franche d'exportation dans son 6^{ème} exercice ;
8. Une société installée dans une zone franche d'exportation hors Tanger dans son vingtième exercice ;
9. Une société installée dans la zone franche de Tanger dans son 6^{ème} exercice ;
10. La Caisse de dépôt et de Gestion ;
11. Société étrangère encaissant d'une société marocaine des redevances pour la concession de licences d'exploitation ;
12. Une société installée dans la zone franche de Tanger dans son vingtième exercice ;
13. Une société installée à Tanger dans son troisième exercice ;
14. Une société installée à Tanger dans son huitième exercice ;
15. Une société installée à Nador dans son quatrième exercice ;
16. Une société installée à Larache dans son 6^{ème} exercice ;
17. Les sociétés ayant une activité d'élevage du bétail ;
18. Une société de promotion immobilière à Fès dans son quatrième exercice ;
19. Bank Al Maghrib ;
20. Ittissalat Al Maghrib ;
21. Les sociétés exerçant le métier de la banque ;

22. Les sociétés exerçant le métier de l'assurance ;
23. Un établissement privé d'enseignement dans son deuxième exercice ;
24. Société encaissant des intérêts des billets de caisse ;
25. Société encaissant des produits des actions ;
26. Produits des actions mis à disposition d'une société étrangère à l'étranger ;
27. Les sociétés de crédit-bail.

II. Applications élémentaires

4. Cas de la société Matic : Intérêts fiscalement déductibles
5. Cas de la société Sabit : Amortissement fiscalement déductible
6. Cas de la société Sabit (suite) : Profit imposable sur cession d'équipement
7. Cas de la société Interima : Location et amortissement fiscalement déductibles
8. Cas la société Travaumix : Redevances de leasing fiscalement déductibles
9. Cas de la société Italia : Retenue à la source au titre de l'IS et de la TVA
10. Cas de la société Franciam : Retenue à la source au titre de l'IS et de la TVA
11. Cas de la société Jardina : Exercice de rattachement des opérations

4. Cas la société Matic

Lors de l'analyse fiscale de la comptabilité de la société Matic Sarl au capital de 1.500.000 DH, vous constatez notamment des intérêts versés aux associés au cours d'un exercice 2015 pour un montant total de 62.240 DH. Les avances des associés effectuées au cours de l'exercice sont inférieures à leur part dans le capital. Ces avances sont de l'ordre de :

- Mademoiselle Asmae : 400.000 DH versé en début janvier et retiré en fin septembre ;
- Monsieur Abdeljalil : 300.000 DH versé en début octobre et retiré en fin décembre ;
- Monsieur Kamal : 600.000 DH versé en début juin et retiré en fin septembre pour 200.000 DH.

Le taux fixé par le ministère des finances pour la déduction des intérêts sur comptes courants des associés créditeurs de cet exercice est de 6.5%.

Travail à faire :

Il vous est demandé de calculer le montant des intérêts fiscalement déductibles.

5. Cas de la société Sabit

La société Sabit a acquis en janvier 2015 un véhicule de transport de personnes à 400.000 DH TTC qu'elle amortie à 20%.

Travail à faire :

Calculer le montant de la dotation aux amortissements fiscalement déductible au titre de l'exercice 2015.

6. Cas de la société Sabit (suite)

La société Sabit cède ce véhicule au mois de décembre 2017 au prix de 190.000 DH.

Travail à faire :

Calculer, s'il y a lieu, le montant du profit imposable sur cette cession.

7. Cas de la société Interima

Au cours de l'exercice 2015, la société Interima a pris en location une voiture de type Mercedes.

La période d'utilisation est de 5 mois.

Le montant de la location est de 60.000 DH.

Le véhicule a été acquis par la société de location le 01.01.2015 à 500.000 HT. Le taux d'amortissement retenu par la société de location est de 25% l'an.

Travail à faire :

- 1- Calculer le montant de la location fiscalement déductible au titre de l'exercice 2015.
- 2- Quel est le montant d'amortissement fiscalement déductible pour la société de location ?

8. Cas la société Travaumix

Pour financer ses investissements, la société Travaumix recourt souvent à la formule du crédit bail. En 2015, les charges locatives comptabilisées contiennent notamment les redevances de leasing relatives aux véhicules de transport et se répartissent comme suit :

Type de véhicule	Prix d'achat HT	Prix d'achat TTC	Durée utilisation	Montant redevances
Autocar de transport du personnel	500.000	600.000	12 mois	125.000
Véhicule utilitaire économique	100.000	114.000	6 mois	18.700
Mitsubishi	500.000	600.000	12 mois	88.200
Mercedes	400.000	480.000	9 mois	70.000

Le taux d'amortissement pratiqué par la société de leasing est de 25%. Le taux de TVA est de 20%.

Travail à faire :

Il vous est demandé de calculer le montant des redevances fiscalement déductibles au titre de l'exercice 2015.

9. Cas la société Italia

Une société étrangère a réalisé des travaux d'études portant sur l'ingénierie financière d'introduction en bourse au profit d'une société marocaine pour un montant de 1.200.000 DH TVA comprise.

Travail à faire :

Calculer la retenue à la source au titre de l'IS et de la TVA.

10. Cas la société Franciam

La société étrangère Franciam a réalisé au profit d'une entreprise résidente pour un montant net de 1.800.000 DH, une étude portant sur les couches géologiques d'un terrain à bâtir.

Travail à faire :

Déterminer les montants de l'impôt retenu à la source et de la TVA.

11. Cas la société Jardina

La société Jardina dont l'exercice coïncide avec l'année civile, est spécialisée dans la confection de jardins. En 2015, elle a entrepris, entre autres, la réalisation d'un jardin d'un coût estimé à 600.000 DH HT. Le contrat de jardinage a été conclu le 01/09/2015. Le règlement s'effectue comme suit :

Avance de 20% au début des travaux ;

Acompte de 30% le 20/12/2015 ;

Acompte de 30% le 10/05/2016 ;

Règlement de compte de 20% à la livraison soit le 30/08/2016.

Le 31/12/2015, les charges engagées dans ce jardin étaient de 250.000 DH.

Travail à faire :

1. A quel exercice cette opération doit-elle être rattachée ?
2. Quel est l'impact de cette opération sur le résultat fiscal de 2015 et sur la TVA des périodes du même exercice.

III. Applications de calcul et de régularisation de l'IS

12. Cas de la société Beta : Calcul de l'IS et liquidation des acomptes provisionnels
13. Cas du groupement Food : Liquidation de l'IS pour des sociétés membres de GIE
14. Cas du groupement Food (suite) : Liquidation de l'IS pour les membres de GIE
15. Cas de la société Atlantic : Calcul de l'IS dans la zone franche de Tanger
16. Cas de la société Globe : Régularisation de la situation fiscale
17. Cas de la société Detente : Régularisation de la situation fiscale et calcul des acomptes
18. Cas de la société Alphabi : Régularisation de l'impôt et calcul des acomptes

x 12. Cas de la société Beta

La société Beta est une Sarl exerçant l'activité de confection de vêtements. Une partie de son produit est destinée à l'exportation. La date de début d'exploitation et d'exportation de la société remonte à janvier 2011.

Ses éléments d'imposition se présentent comme suit :

Exercice 2014

Chiffre d'affaires H.T = 6.250.000 dont 1.450.000 à l'export

Produits financiers = 100.000

Résultat net fiscal = - 120.160

Les impôts au Maroc : techniques et procédures

Cotisation minimale versée = 24.500

Déficit de l'exercice 2013 = 312.320

Exercice 2015

Chiffre d'affaires H.T = 8.000.000 dont 4.000.000 à l'export

Subventions = 120.000

Produits financiers = 88.000

Résultat fiscal brut = 390.480

Exercice 2016

Chiffre d'affaires H.T = 10.000.000 dont 4.160.000 à l'export

Subventions = 120.000

Produits financiers = 240.000

Résultat net fiscal = 539.400

Exercice 2017

Chiffre d'affaires H.T = 11.600.000 dont 8.400.000 à l'export

Produits financiers = 1.000.000

Résultat net fiscal = 682.600

Travail à faire :

Calculer l'impôt dû au titre des exercices 2015, 2016 et 2017 et procéder à la liquidation des acomptes provisionnels exigibles.

13. Cas du groupement Food

Les sociétés Huilerie Maroc et Conserves du Sous ont créé le 01/01/2015 un groupement d'intérêt économique dénommé « Food » à raison de 40% pour la société Huilerie Maroc et 60% pour la société Conserves du Sous. Les exercices comptables des membres et du groupement coïncident avec l'année civile.

1° Au niveau du groupement

D'après les déclarations déposées par les membres du groupement, le compte de produits et charges de ce groupement au titre de l'exercice 2015 fait ressortir les éléments suivants :

- Chiffre d'affaires (H.T.) : 5.000.000

- Bénéfice comptable à répartir : 500.000

2° Au niveau de la société Huilerie Maroc

La déclaration déposée par la société Huilerie Maroc au titre de l'exercice 2015 fait ressortir les éléments suivants :

- Produits d'exploitation dont 200.000 correspondant à sa quote-part dans le résultat du groupement : 4.500.000

- Produits non courants : 120.000

- Résultat fiscal : 1.050.000

3° Au niveau de la société Conserves du Sous

La déclaration de la société Conserves du Sous, déposée au titre de l'exercice 2015, fait ressortir les données suivantes :

- Produits d'exploitation : 4.000.000 ne comprenant pas sa quote-part dans le résultat du groupement

- Charges d'exploitation : 2.400.000

- Produits non courants : 250.000

- Charges financières : 210.000

Travail à faire :

Procéder à la liquidation de l'IS pour les deux sociétés au titre de 2015.

14. Cas du groupement Food (suite)

En 2016, le compte de produits et de charges du groupement d'intérêt économique créé par les sociétés Huilerie Maroc et Conserves du Sous fait ressortir les éléments suivants :

- Produits d'exploitation HT : 6.000.000

- Charges d'exploitation HT : 5.500.000

- Produits financiers HT : 250.000

- Charges financières HT : 750.000

- Charges non courantes HT : 280.000

- Résultat net comptable - 280.000

Le 10/03/2017, l'assemblée générale des membres du groupement décide de ne pas répartir entre les membres la perte constatée. Cette décision intervient avant le dépôt de la déclaration fiscale du groupement.

Travail à faire :

Quelles sont les conséquences de cette situation, s'il y a lieu, sur la liquidation de l'IS au niveau des deux sociétés ?

15. Cas de la société Atlantic

La société Atlantic est une entreprise créée dans la zone franche de Tanger le 01 janvier 2015. La totalité de son chiffre d'affaires est destiné à l'export.

Les déclarations souscrites par la société Atlantic font état des données suivantes :

Exercice	Chiffre d'affaires	Résultat Fiscal
2015	20.000.000	1.000.000
2020	30.000.000	2.000.000

Travail à faire :

Il vous est demandé de calculer l'IS dû de cette société au titre des exercices 2015 et 2020.

16. Cas de la société Globe

Les déclarations souscrites par la société Globe, au titre des exercices 2015 et 2016 se présentent comme suit :

Données	2015	2016
Chiffre d'affaire HT	20.000.000	32.000.000
Résultat fiscal net	- 500.000	1.050.000
Cotisation minimale	100.000	160.000
Impôt sur les sociétés	0	315.000

Travail à faire :

Procéder à la régularisation de la situation fiscale de la société.

17. Cas de la société Detente

La société à responsabilité limitée Detente est une entreprise saisonnière dont l'exercice fiscal était à cheval : Début exercice : 01 juillet.

Au début de l'exercice 2014-2015, les associés décident lors d'une assemblée générale extraordinaire de faire coïncider l'exercice fiscal avec l'année civile.

La société clôture alors l'exercice ouvert le 01/07/2014 au 31/12/2014 et dépose sa déclaration du résultat fiscal de 6 mois le 31/03/2015.

Cette déclaration comporte les éléments suivants :

Produits d'exploitation : 16.000.000 DH

Résultat fiscal : 1.575.000 DH

Cotisation minimale : 80.000 DH

IS dû : 472.500 DH

Pendant les deux derniers trimestres de 2014, la société a payé deux acomptes provisionnels de l'ordre de 140.400 DH chacun.

Travail à faire :

1 - Régulariser la situation fiscale au 31/03/2015.

2 - Calculer les acomptes que la société doit acquitter au titre de 2015.

18. Cas de la société Alphabi

La société Alphabi réalise en 2015 des produits d'exploitation de l'ordre de 3.350.000 HT et un résultat fiscal net de 143.500.

- Elle a payé à la source 11.050 DH d'impôt sur les intérêts d'un compte à terme.

- Elle dispose d'un crédit de cotisation minimale de l'ordre de 12.230 DH.

- Elle a payé au cours de 2015 un total 83.400 DH d'acomptes provisionnels.

Travail à faire :

1. Régulariser la situation fiscale de la société Alphabi au titre de l'exercice 2015.

2. Calculer le montant des acomptes à payer au cours de l'année 2016 sachant qu'elle prévoit pour cette année un résultat fiscal déficitaire qui résulterait d'une baisse des produits d'exploitation à concurrence de 50%.

IV. Applications de synthèse

19. Cas de la société Alpha : Calcul du résultat fiscal, régularisation de la situation fiscale et calcul des acomptes

20. Cas de la société Twarga : Calcul du résultat fiscal

21. Cas de la société Somag : Calcul du résultat fiscal, régularisation de la situation fiscale et calcul des acomptes

22. Cas de la société Avenir : Calcul du résultat fiscal, régularisation de la situation fiscale et calcul des acomptes

23. Cas de la société Mondial : Calcul du résultat fiscal, régularisation de la situation fiscale et calcul des acomptes

24. Cas de la société Icom : Calcul du résultat fiscal, régularisation de la situation fiscale et calcul des acomptes

25. Cas de la société Sporta : Calcul du résultat fiscal, régularisation de la situation fiscale et calcul des acomptes

26. Cas de la société Octam : Calcul du résultat fiscal, régularisation de la situation fiscale et calcul des acomptes

27. Cas de la société Valide : Calcul du résultat fiscal, régularisation de la situation fiscale et calcul des acomptes

28. Cas de la société Outilec : Calcul du résultat fiscal, régularisation de la situation fiscale et calcul des acomptes

29. Cas de la société Corpit : Etude de cas de synthèse : Dossiers IS, TVA et IR

30. Cas de la société Pharos : Etude de cas de synthèse : Dossiers IS, TVA et IR

19. Cas de la société Alpha

Vous êtes inspecteur des impôts chargé de vérifier le dossier fiscal de la société Alpha au titre de l'exercice 2015. A cet effet, vous relevez les données suivantes :

(1) Produits d'exploitation	1.300.000
(2) Charges d'exploitation.....	800.000
(3) Produits financiers	18.000
(4) Dotation aux provisions	19.000
Charges financières.....	21.000
Produits non courants.....	0
(5) Charges non courantes.....	1.600
Impôt sur les résultats.....	13.460
Résultat net comptable	108.540

Commentaires

(1) Il s'agit du chiffre d'affaires Hors taxe.

(2) Dont :

- une facture d'achat de marchandises comptabilisée pour un montant T.T.C. de 60.000 (TVA à 20 %) ;

Les impôts au Maroc : techniques et procédures

- une facture correspondant à un micro-ordinateur, acquis en janvier 2015, pour un montant H.T. de 15.000 ;

- une facture d'hôtel comptabilisée T.T.C. pour un montant de 6.000 (TVA à 10 %).

(3) Dont 14.000 de revenus des actions détenues en participation à hauteur de 25 % dans le capital d'une société soumise à l'IS.

(4) Il s'agit de la dotation aux provisions pour dépréciation d'une créance irrécouvrable d'un montant de 19.000. Le jugement statuant sur l'irrécouvrabilité de la créance n'a pas encore eu lieu.

(5) Il s'agit exclusivement des pénalités et majoration de retard d'un montant de 1.600 pour paiement tardif des acomptes provisionnels payés en 2015.

Travail à faire :

Sachant que l'entreprise Alpha a payé en 2015 quatre acomptes de l'IS d'un total de 8.000, on vous demande de :

1 - Calculer le résultat fiscal de l'exercice 2015.

2 - Régulariser la situation de la société vis à vis de l'IS.

3 - Calculer le montant des acomptes à payer au cours de 2016.

20. Cas de la société Twarga

La société anonyme Twarga est une entreprise de conception des systèmes d'information. Son capital, entièrement libéré, est de 1.000.000 DH. Elle vous communique, en tant que conseil fiscal, les données comptables de l'exercice 2015, notamment les informations détaillées des postes du CPC qui dégagent ce qui suit:

Résultat avant impôt : 250.000 ;

Impôt sur les résultats : 17.000 ;

Résultat net comptable : 233.000.

A. Charges**Achats :**

Ce poste comprend en plus des achats de matières premières destinées à la revente :

1- L'achat de trois ordinateurs pour une valeur unitaire de 30.000 HT en janvier 2015.

2 - Une facture réglée en espèces pour un montant HT de 50.000 DH.

3- Une facture d'un montant HT de 9.000 DH réglée en espèces.

Charges externes :

4 - Loyer des locaux d'exploitation : 120.000

5 - Loyer donné sous forme de garantie : 67.000

6 - Leasing : 70.000

7 - Assurance incendie : 14.000

8 - Assurance accident de travail : 9.000

9 - Assurance responsabilité civile : 9.000

10 - Assurance au profit des salariés : 8.000

11- Assurance au profit du dirigeant : 13.000

12 - Entretien et réparation : Achat des produits d'entretien : 190.000 pour aménagement d'un dépôt en janvier 2015.

13 - Cadeaux publicitaires : 30.000 DH concernant l'achat de 300 cartables portant le sigle de la société. 40.000 DH concernant l'achat de 10 objets de valeur.

Charges du personnel :

14 - Salaires bruts : 200.000

15 - Cotisations patronale de CNSS : 27.000

16 - IR sur salaire : 15.000

Impôts et taxes :

17- Taxe professionnelle 2015 : 98.000.

18- Taxe de services communaux 2014 : 25.000 dont l'avis d'imposition reçu en 2015.

19- Acomptes IS 2015 : 240.000

- Dotations d'exploitations :

20- Dotations aux amortissements :

Biens	Coût de revient	Taux	Dotations
Matériel et outillage	800.000	10%	80.000
Matériel et outillage	800.000	10%	80.000
Aménagement	300.000	10%	30.000
Matériel de transport	200.000	20%	40.000
Voiture du dirigeant	500.000	25%	125.000

Pour le Matériel et outillage, il a aussi été tenu compte de la dotation de l'exercice 2014 qui n'a pas été comptabilisée au cours de ce dernier exercice.

21- Dotation aux provisions : 130.000

- Provision pour litiges judiciaires en cours : 80.000

- Provision pour propre assureur : 50.000

Charges financières :

22- Agios bancaires : 16.000

23- Intérêt d'un emprunt dont l'affectation n'a pu être justifiée : 30.000

Charges non courantes :

24- Il s'agit essentiellement d'une perte de 150.000 liée à la cession intervenue en décembre 2015 d'un matériel de transport acquis en janvier 2014, amorti au taux de 25% et cédé pour une valeur de 50.000. Cette perte a été déterminée comme suit :

- Prix d'achat : 200.000

- Prix de cession : 50.000

- Moins value : 150.000

B. Produits**Produits financiers :**

25- Intérêts créditeurs bruts servis par la banque sur compte bloqué : 35.000.

26- Dividendes sur participation au capital de la filiale : 145.500

Produits non courants

- 27- Dons reçus : 15.000
- 28- Pénalités reçues sur marchés : 9.000
- 29- Rentrées sur créances soldées : 135.000
- 30- Dégrèvement de l'IS après contentieux sur les acomptes provisionnels de l'exercice 2013 pour 64.000.

Déficits :

Les déficits non encore imputés sont :

- Déficit fiscal 2010 : 180.000 dont 110.000 d'amortissements différés ;
- Déficit fiscal 2011 : 623.000 dont 120.000 d'amortissements différés ;
- Déficit fiscal 2012 : 450.000 dont 130.000 d'amortissements différés ;
- Déficit fiscal 2013 : 310.000 dont 125.000 d'amortissements différés ;
- Déficit fiscal 2014 : 140.000 dont 0 d'amortissements différés.

Travail à faire :

La société Twarga vous demande de servir le tableau n° 3 " Passage du résultat net comptable au résultat net fiscal ".

21. Cas de la société Somag

La société Somag Sarl, créée en 2006, au capital de 1.000.000 DH a réalisé à compter de 2007 une partie de son chiffre d'affaires à l'exportation. Sa comptabilité provisoire, au titre de l'exercice 2015, a dégagé :

- un résultat déficitaire net de : - 35.000 DH.
- Une cotisation minimale de : 31.838

L'analyse des opérations de cette société vous fait remarquer ce qui suit :

1. Achat de pièces de rechange pour un montant de 120.000 DH HT réalisé le 30/06/2015. La valeur d'origine de la machine entretenue est de 150.000 DH TTC.
2. Des redevances de crédit-bail relatives à des voitures de tourisme amorties au taux de 25% par la société de leasing:

	Prix d'acquisition	Prix TTC	Durée d'utilisation	Location HT
Véhicule 1	150.000	180.000	8 mois	25.000
Véhicule 2	400.000	480.000	4 mois	33.333,33

3. Une prime d'assurance - vie souscrite sur la tête d'un de ses dirigeants au profit de la société, pour un montant de 30.000 DH réglée le 16/01/2015.

Ce dirigeant est décédé le 10/06/2015, la compagnie d'assurance a pris l'engagement de payer une indemnité de 700.000 DH non comptabilisée, étant rappelé que le total des primes payées jusqu'à fin 2014 s'élève à 300.000 DH.

4. Des commissions payées à divers prestataires par caisse d'un montant total de 150.000 DH, étant précisé que les 3/4 des montants facturés dépassent individuellement 10.000 DH.

5. Cadeaux à la clientèle :

- Certains correspondent à des articles standards divers dont la valeur unitaire ne dépasse pas 100 DH. Montant total : 10.939,34 DH
- D'autres articles publicitaires portant le sigle de la société et dont la valeur unitaire est de 250 DH. Montant des cadeaux : 125.000 DH.

6. Impôts et taxes: sont enregistrés dans ce compte, entre autres:

- Des timbres postaux pour 5.000 DH.
- Taxe professionnelle pour un montant de 23.500 DH. Cette imposition n'est pas encore payée et fait l'objet en 2015 d'une procédure contentieuse pour valeur locative exagérée.

7. Cotisations et dons :

- Cotisation à un club pour le bénéfice de 3 cadres de la société : 24.000 DH.
- Cotisation à une association reconnue d'utilité publique pour un montant de 50.000 DH.

8. Dons aux œuvres sociales d'une entreprise publique d'un montant de 70.000 DH.

9. Les dotations d'exploitation comprennent :

- Les dotations pour dépréciation des stocks d'un montant de 45.000 DH, la société les ayant évalués forfaitairement et sans aucune référence justifiable au marché.
- Des dotations pour dépréciation de divers clients étrangers calculées sur une base estimée à 30% soit 140.000 DH.

10. Pénalités et amendes :

- Pénalités sur marché relatives à des livraisons faites en 2014 et imputées sur les encaissements réalisés en 2015, pour 130.000 DH.
- Majoration de retard pour 23.640DH relative au règlement de l'IR retenu à la source.

11. Produits financiers :

- Produits de participation dans le capital d'une société marocaine à raison de 10% : 132.500 DH.
- Des produits de placement à revenu fixe (comptabilisés à leurs montants bruts) ont été perçus par la société après avoir subi la retenue à la source au titre de l'IS au taux de 20%. La retenue est d'un montant de 16.000 DH.

Liquidation de l'impôt :

Pour les besoins de liquidation de l'impôt, on vous communique les informations suivantes :

- Le crédit de la cotisation minimale au 31/12/2014 : 24.000 DH.
- Les chiffres d'affaires au titre de 2015 sont les suivants :

Chiffres d'affaires	HT	TTC
Local	3.400.000	4.080.000
Etranger	2.000.000	2.000.000

Les autres produits d'exploitations s'élèvent à : 160.000

Les produits financiers s'élèvent à : 240.000

L'état des déficits cumulés par la société au 31/12/2014 et le suivant :

Années	Déficit sur amortissement	Déficit sur exploitation	Total
2013	80.000	58.521	138.521
2014	70.000	20.640	90.640

- Les acomptes versés par la société se présentent de la façon suivante :

1^{er} acompte = $24.000 \times 25\% = 6.000$ payé le 31/03/2015

2^{ème} acompte = $24.000 \times 25\% = 6.000$ payé le 30/06/2015

Le 3^{ème} et le 4^{ème} acompte ont servi à l'imputation de la retenue à la source sur les produits de placement à revenu fixe.

Travail à faire :

Il vous est demandé de :

- 1- Calculer le résultat fiscal net de 2015.
- 2- Procéder à la liquidation de l'impôt de 2015.
- 3- Déterminer les montants des acomptes à payer en 2016.

22. Cas de la société Avenir

Le 10 mars 2016, vous êtes chargés de calculer l'IS de la société Avenir Sarl au titre de l'exercice 2015 ainsi que de la régularisation de la situation fiscale du même exercice.

Vous apprenez que la société Avenir Sarl est créée en 2004 et a fait sa première opération d'exportation en 2011.

Son chiffre d'affaires au titre de 2015 se répartie comme suit :

- Chiffre d'affaires local H.T : 5.600.000
- Chiffre d'affaires à l'étranger : 2.200.000

L'analyse des comptes de la société vous permet de relever ce qui suit :

1. Résultat comptable avant impôt : 209.242,47 DH.
2. Produits financiers : 184.000 dont 82.300 de dividendes reçus et 22.500 d'intérêts bruts sur compte bancaire à terme et ayant supporté la retenue à la source à 20%.

Le reste des produits financiers est constitué par des gains de change.

3. Produits non courants : Il s'agit du produit de cession pour 140.000 d'un camion acquis en 2006 et totalement amorti.

La société Avenir Sarl a notamment passé en charges :

4. Achat de fournitures d'entretien pour un montant de 60.000 DH TTC sachant que la TVA a été déduite lors de la déclaration mensuelle concernée.
5. Une prime d'assurance - vie souscrite sur la tête du dirigeant au profit de la société, pour un montant de 12.000 DH.
6. Une facture d'hôtel, en date du 25/12/2015, payée en espèces le même jour pour un montant de 11.989,40 DH TTC.
7. Impôts et taxes : sont enregistrés dans ce compte, entre autres, les 4 acomptes provisionnels de l'IS payés en 2015 pour 90.420 DH.

8. Les dotations d'exploitation comprennent notamment 80.000 DH correspondant à une double dotation d'amortissement d'une voiture de tourisme suite à l'omission de la dotation de l'exercice 2014.

9. Des dotations pour dépréciation de divers clients locaux pour 630.000 DH dont 400.000 pour des clients que la société compte saisir en justice au cours de 2016.

Travail à faire :

- 1 - Calculer le résultat fiscal pour l'année 2015.
- 2 - Procéder à la régularisation fiscale de la société Avenir Sarl sachant qu'elle s'est acquittée de quatre acomptes provisionnels pour un montant de 22.605 DH chacun.
- 3 - Calculer les acomptes provisionnels à verser au titre de l'exercice 2016.

23. Cas de la société Mondial

La société anonyme Mondial, produisant exclusivement pour le marché européen, est créée en 2002. Son capital, entièrement libéré, est de 2.000.000 DH. Elle a débuté ses activités en janvier 2006.

Le résultat de la société au titre de 2015 se présente comme suit :

- Chiffre d'affaires : 22.000.000
- Résultat comptable avant impôt : 940.177,42
- Autres produits d'exploitations : 1.200.000
- Produits financiers : 300.000
- Résultat fiscal 2014 : - 147.177,42
- Crédit d'impôt 2014 : 97.400.

Le service comptable vous communique le grand livre qui vous a permis de constater :

A la fin de 2015, les comptes courants des actionnaires se présentent comme suit :

Actionnaires	Capital	Comptes courants créiteurs	Intérêts servis au taux de 11%
Monsieur A	1.000.000	1.200.000	110.000
Monsieur B	500.000	400.000	44.000
Monsieur C	300.000	300.000	33.000
Autres actionnaires	200.000	0	0
Total	2.000.000	1.900.000	187.000

Vous apprenez aussi que le compte courant de Monsieur A a été créiteur pour 800.000 DH au 01/01/2015. Monsieur A a versé à la société une somme de 400.000 le 01/07/2015. Les comptes courants de Messieurs B et C sont inchangés pendant toute l'année.

Vous supposez que l'arrêté du Ministre des finances a fixé, pour l'année 2015, le taux maximum des intérêts déductibles des comptes courants créiteurs d'associés à 6,5%.

Travail à faire :

1. Calculer le résultat fiscal net au titre de l'exercice 2015 et l'IS qui en découle.
2. Procéder à la régularisation de l'IS 2015 sachant que la société a versé quatre acomptes de 24.350 DH chacun ;
3. Calculer les acomptes à verser en 2016.

24. Cas de la société Icom

Le 20/03/2016 et pour l'assister à établir la déclaration fiscale de l'exercice 2015, le service comptable de la société Icom Sarl vous communique les états comptables qu'il a élaborés.

La société Icom Sarl, opérant exclusivement pour le marché local, est créée en 2012 avec un capital de 5.000.000 DH. Elle a débuté ses activités en janvier 2013.

Le résultat comptable avant impôt de l'exercice 2015 s'élève à 320.320 DH. Le chiffre d'affaires du même exercice s'élève à 2.864.500 DH.

Dans les comptes de produits vous relevez notamment :

1. Vente de marchandises livrées le 25/12/2015 : 86.230. La facture est établie le 02/01/2016.
2. Avances de l'ordre de 289.760 reçues sur différentes commandes à livrer en 2016.
3. Transports divers facturés aux clients pour 58.145.
4. Produits de participation pour un montant de 275.110.
5. Intérêts de bons de caisse comptabilisés pour leur montant net de 63.000.
6. Service après vente facturé par l'entreprise Icom en date du 01/09/2015 couvrant la période du 01/09/2015 au 31/08/2016. Montant : 12.000 HT payée en espèces.
7. Jetons de présence encaissés : 15.000.
8. Escomptes reçues : 8.540.
9. Produit de cession d'une machine : 200.000 DH. Cette machine a été acquise en 2012 pour 400.000 et amortie au jour de la cession à hauteur de 300.000 DH.

Vos corrections ont ramené les produits d'exploitation à un montant de 3.130.000 DH et les produits financiers à 220.000 DH.

Dans les comptes de charges, vous relevez :

10. Achat de marchandises reçues le 30/12/2015 et facturées par le fournisseur le 03/01/2016, montant : 340.000.
11. Droits de douane sur importation de matières premières pour un montant de 65.632.
12. Droits de douane pour un montant de 42.800 liquidés le 29/01/2015 sur l'importation d'une machine.
13. Redevance de crédit bail d'une machine comptabilisée pour son montant TTC de 48.000.
14. Factures diverses de réceptions comptabilisées pour leurs montants TTC de 72.000.
15. Indemnité de rachat d'une machine ayant fait l'objet d'un contrat de crédit bail. Date de rachat : le 31/12/2015, montant de l'indemnité : 16.000.
16. Avances en espèces au fournisseur sur commandes non encore livrées pour 80.000.
17. Une dotation aux amortissements d'un montant de 100.000 DH sur une voiture de tourisme acquise en début janvier pour une valeur de 500.000 DH.
18. Une dotation aux provisions pour dépréciation de la créance d'une filiale d'un montant de 37.000 DH que la société va abandonner gracieusement.

Travail à faire :

1. Calculer le résultat fiscal net de 2015 ;
2. Procéder à la liquidation de l'impôt de 2015 ;
3. Déterminer les montants des acomptes à payer en 2016.

25. Cas de la société Sporta

La société Sporta est une société anonyme sise au quartier industriel Ain Sbae à Casablanca. Son capital de 10 millions de DH est libéré à hauteur de 75%. Elle est spécialisée dans la fabrication des articles de sport pour les clubs sportifs et les revendeurs.

L'entreprise, dont l'exercice coïncide avec l'année civile, vous consulte pour la détermination de son résultat fiscal de l'exercice 2015. Pour cela, elle vous communique les renseignements suivants :

1. Le résultat comptable provisoire avant impôt s'élève à : - 943.000 DH.

Parmi les produits, vous avez constaté :

2. Des redevances de 36.000 DH provenant d'une licence concédée pour 15 ans à une autre société qui assure la sous-traitance au profit de l'entreprise.
3. Des dividendes d'un montant brut de 208.000 DH versé par une société sénégalaise du même secteur dont l'entreprise Sporta détient 49% des actions.
4. Produit de vente :
 - d'un terrain inscrit en immobilisation depuis 2010 pour 1.800.000 DH et vendu pour 3.120.000 DH.
 - des actions cotées en bourse pour 690.000 DH. Coût total de souscription : 506.000 DH.

Le produit de cession a subi la retenue à la source par la banque chargée de l'opération.

- des actions non cotées pour 351.320 DH.

Parmi les charges, vous avez relevé :

5. Des frais de séminaire à Marrakech, d'un montant de 230.000 DH, ayant réuni l'état-major de la société afin de mettre au point la stratégie de développement de l'entreprise.
6. Des jetons de présence de 180.000 DH distribués à part égale à 9 administrateurs dont 3 n'assurent aucune fonction dans l'entreprise et n'ont jamais été présents aux réunions du conseil d'administration.
7. Des intérêts de 76.000 DH accordés à deux actionnaires sur leurs comptes courants créditeurs au taux de 3,75% soit le taux prévu par le ministère de finances à cet effet.
8. Des pénalités et majorations fiscales d'assiette 38.450 DH.
9. Des pénalités pour livraisons tardives de marchandises 16.600 DH.
10. Des majorations pour renouvellement d'une traite non honorée : 42.100 DH.
11. Une subvention de 25.000 DH versée à un organisme qui gère une crèche pour les enfants du personnel de 5 entreprises voisines dont l'entreprise Sporta.
12. Une cotisation de 32.000 DH octroyée à un club de Tennis. En contre partie, le club s'est engagé à faire porter à ses joueurs une combinaison revêtue du logo de la société.
13. Un salaire annuel de 444.000 DH représentant la rémunération versée à l'épouse du PDG qui assure les fonctions de la direction commerciale. Dans le secteur de l'entreprise et pour des tailles similaires à la sienne, le salaire moyen des directeurs commerciaux ne dépasse pas, dans les meilleurs des cas, 300.000 DH par an.
14. Des honoraires de 18.000 DH versés à un consultant en informatique non inscrit à la taxe professionnelle. Au lieu d'une facture, il a délivré une note d'honoraire d'un montant de 18.000. La note d'honoraire ne comporte ni TVA ni retenue à la source.
15. Une provision pour licenciement de 96.000 DH correspondant à l'indemnité qui devra être versée à des employés de la société si cette dernière décide de fermer un magasin de stockage estimé comme peu rentable.

16. Une provision de 152.000 DH au titre de la taxe professionnelle de 2015 dont l'avis d'imposition n'a pas été reçu par l'entreprise.
17. Une provision de 31.400 DH pour complément de cotisation minimale à payer en sus des acomptes provisionnels de l'exercice.
18. Une provision pour dépréciation des titres de participation détenus dans le capital de l'entreprise sénégalaise. Montant de la provision : 120.700 DH déterminé en fonction du cours de la société en bourse.
19. Une provision pour garantie donnée aux clients sur les articles livrés : 106.500 DH.
20. Le comptable de la société a aussi passé en charge des dépenses de chasses pour 22.150 DH, engagées au cours d'un week-end d'octobre 2015 avec quelques amis du PDG.
21. Des provisions pour congé à payer en 2016 s'élèvent à 194.900 DH.
22. Des taxes sur véhicules appartenant à la société pour 7.500 DH
23. Des taxes sur véhicules appartenant à la société de leasing suivant contrat de crédit bail pour 4.000 DH.
24. Une dotation aux amortissements de la voiture mise à la disposition du dirigeant acquise pour 500.000 et amortie au taux de 25%.
25. Une redevance de crédit-bail de 98.000 DH relative à une voiture de tourisme amortie sur une valeur d'origine de 400.000 DH au taux de 25% par la société de leasing.

Pour la liquidation de l'impôt, on vous communique les informations suivantes :

- La situation des crédits d'impôt et des déficits sur exercices antérieurs se présente au 31/12/2014 comme suit :

Années	Crédit d'impôt	Déficit	
		Sur amortissement différés	Sur exploitation
2011	52.600	120.000	326.200
2012	61.100	130.000	402.300
2013	65.300	132.000	380.650
2014	69.050	140.000	108.850
Total	248.050	522.000	1.218.000

- Le chiffre d'affaires (exclusivement local) au titre de 2015 s'élève à 14.042.600 DH HT.
- Les autres produits d'exploitations sont de l'ordre de 162.400
- Les produits financiers s'élèvent à 403.000 DH.
- Le total des acomptes provisionnels versés en 2015 est de 69.050

Travail à faire :

Il vous est demandé de :

1. Calculer le résultat fiscal net de 2015 sachant que sur un montant de 195.000 de dotations aux amortissements comptabilisées, la société a décidé de différer fiscalement la déduction de 184.000.
2. Procéder à la liquidation de l'impôt de 2015.
3. Déterminer les montants des acomptes à payer en 2016.
4. Calculer l'impôt dû au titre de 2016 en retenant un résultat fiscal brut de 860.700 DH et une base de la cotisation minimale de 16.000.000 DH.
5. Calculer l'impôt dû au titre de 2017 en retenant un résultat fiscal brut de 1.730.310 DH et une base de cotisation minimale de 18.000.000 DH.

26. Cas de la société Octam

Vous êtes le 09 février 2016. La société Octam Plastique SA, créée en 2012 au capital de 1.000.000 DH et ayant débuté ses activités en janvier 2013, vous communique le grand livre de l'exercice 2015 et vous demandez de l'assister dans la préparation de sa déclaration fiscale de l'IS au titre dudit exercice. Vous avez noté d'abord que :

- Les produits d'exploitation et les produits financiers de l'exercice 2015 sont de 6.200.330 DH.
- Le bénéfice comptable avant impôt de l'exercice 2015 est de 700 750 DH.
- L'exercice 2014 a affiché un résultat déficitaire pour 136.850 DH.
- L'exercice 2013 a affiché un résultat déficitaire pour 86.500 DH.

Parmi les produits, vous avez relevé :

1. Vente de produits finis livrés le 30/12/2015 pour un montant de 255.500 DH. Mais au 31/12/2015, la facture n'est pas encore établie.
 2. Vente de produits finis contre chèque bancaire pour 160.000 DH HT. Au 31/12/2015, seule la moitié de ces produits a été livrée au client.
 3. Avances reçues des clients sur des commandes non encore livrées au 31/12/2015 pour un montant de 205.200 DH. Ces avances sont comptabilisées en tant que ventes de l'exercice 2015.
 4. Location d'immeuble nu relative à la période allant de 01/12/2015 au 31/3/2016 : 160.000 DH.
 5. Redevance sur brevet utilisé au Maroc : 80.000 DH.
 6. Jetons de présence reçus : 12.400 DH
 7. Subventions d'exploitation reçues : 184.000 DH.
 8. Produit des titres de participation : 106.000 DH.
 9. Intérêts bruts reçus pour prêts accordés au personnel de la société : 16.210 DH.
 10. Produits de cession d'une machine : 400.000 DH. La valeur nette d'amortissement de cette machine est de 300.000 DH.
 11. Une indemnité de 460.000 DH versée par une compagnie d'assurance suite à l'incendie d'un lot de matière dans l'un des entrepôts de la société.
 12. Parmi les produits en stocks, figure un produit dont le prix de revient s'élève à 830.000 DH et dont le cours du jour à la date de l'inventaire s'élève à 514.600 DH.
- Parmi les charges, vous avez notamment dégagé :
13. Achat de matières premières d'un fournisseur étranger : Le montant total comptabilisé de 860.310 DH comprend : Prix d'achat sur facture : 710.000 DH, frais de transport et de manutention : 100.000 DH et droits de douanes : 50.310 DH.
 14. Achat d'une pièce de rechange en date du 01/09/2015 pour un montant de 96.000 DH. Cette pièce est de nature à augmenter la durée de vie de la machine ainsi réparée.
 15. Le salaire le plus élevé, 240.000 DH par an, est ce lui du PDG qui, par ailleurs, détient 60% du capital de la société.
 16. Honoraires versés à un avocat, suite à un litige avec un salarié licencié : 11.000 TTC.

17. Honoraires du commissaire aux comptes : 90.000 DH pour ses interventions au titre des exercices de 2015 à 2017 suite à sa nomination pour les 3 prochains exercices par l'assemblée générale des actionnaires.

18. Cotation annuelle à l'association des entreprises de plastique : 8.000 DH.

19. Don versé à une association à but non lucratif non reconnue d'utilité publique : 75.000 DH.

20. Dotation aux amortissements comptabilisée au taux de 4% d'une usine acquise au coût de 2.000.000 DH et dont la quote-part du terrain est estimée à 800.000 DH.

21. Dotations d'exploitation aux amortissements au taux de 25% d'une voiture de tourisme acquise à 480.000 DH TTC.

22. Intérêts sur comptes courants créditeurs : 67.500 DH. Il s'agit exclusivement de la rémunération du PDG sur l'avance qu'il a faite à la société en date 01/04/2015 pour un montant de 900.000 DH. L'arrêté du ministre des finances fixe le taux maximum des intérêts déductibles servis aux associés à 3 % pour l'année 2015.

23. Pertes diverses : 150.000 DH. Il s'agit de l'abandon d'une créance d'un client avec lequel l'entreprise compte réaliser un partenariat stratégique dans les années à venir.

24. Provisions pour garantie destinées à couvrir le risque de la garantie donnée aux clients : 212.000 DH.

25. Pénalités sur marché relatives à des livraisons faites en 2014 et imputées sur les encaissements réalisés en 2015, pour 130.900 DH.

Travail à faire :

1. Calculer le résultat fiscal net de 2015 ;
2. Calculer l'IS dû au titre de 2015 ;
3. Déterminer le montant des acomptes à payer en 2016.

27 . Cas de la société Valide

La société Valide Sarl a débuté ses activités en 2007. Son gérant vous demande de l'assister dans la préparation de la déclaration fiscale de l'impôt sur les sociétés de l'exercice 2015.

Pour cela, il met à votre disposition les documents comptables de 2015 qui dégagent un bénéfice comptable avant impôt de 1.354.000 DH.

L'analyse du grand livre vous permet de dégager :

Au niveau des produits :

1. Facture du 01/01/2015 d'un montant HT de 68.000 DH correspondant à une vente de produits livrés le 29/12/2014.
2. Facture du 31/12/2015 payée le même jour d'un montant de 57.000 et correspondant à une vente de produits à livrer le 03/01/2016.
3. Location d'immeuble nu d'un montant de 140.000 DH. Ce montant correspond à 12 mois de loyer de l'exercice 2015 et à l'équivalent de 2 mois de loyer à titre de cautionnement.
4. Produits des titres de participation provenant d'une filiale exonérée de l'IS : 209.400 DH.

5. Intérêts nets d'un compte bancaire à terme : 120.000 DH.

6. Produits de cession d'un matériel de transport acquis le 01/12/2011 pour un montant HT de 400.000 DH. Sur ce matériel, la société a réalisé une moins value de 45.000 DH.

Au niveau des charges, votre attention a été attirée par :

7. Facture de matières premières pour un montant de 440.000 DH. La moitié de ces matières étaient livrés à l'entreprise en décembre de l'exercice 2014.

8. Facture du 30 janvier 2015 d'une imprimante Canon pour : 5.000 DH dont deux cartouches toner pour 2.000 DH. La durée de vie prévisionnelle de l'imprimante est de 3 ans.

9. Le compte impôts et taxes regroupe : Taxe professionnelle : 32.000 DH ; TVA payée : 260.000 DH ; IR prélevé à la source aux salariés : 180.000 DH.

10. La société a acquis deux véhicules de tourisme : une Audi pour la direction générale d'une valeur TTC de 500.000 DH et un autocar pour le transport du personnel d'une valeur HT de 350.000 DH. Inscrits en immobilisations, ces véhicules sont amortis sur 5 ans.

11. Quittance d'assurance responsabilité civile du dirigeant pour ses actes de gestion : 18.000 DH.

12. Quittance d'assurance souscrite au profit de la famille du dirigeant : 28.400 DH.

13. Facture de 16.000 DH d'entretien du jardin qui fait partie du patrimoine de l'entreprise.

14. Facture de 6.400 DH d'entretien de véhicules de tourisme. Il s'agit du remplacement des disques et des plaquettes de freins.

15. Facture d'un traiteur : 42.000 DH pour l'ouverture d'un show room nouvellement inauguré.

16. Don d'un montant de 400.000 DH à un parti politique pour financer la campagne électorale d'un notable de la ville.

Travail à faire :

1. Calculez le résultat fiscal de la société sachant que la société avait réalisé les déficits et différé les amortissements suivants :

Année	2010	2011	2012	2013	2014
Résultat fiscal	25.000	34.000	70.000	96.000	100.000
Amortissements différés	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000

2. Calculez le montant de l'impôt dû sachant que :

- Après vos rectifications, les produits d'exploitations et les produits financiers s'élèvent à 24.000.000 DH.

- La société dispose d'un cumul de crédits d'impôt de 214.000 DH dont le montant de 14.000 DH est relatif à 2011.

- Au titre de 2015, la société a versé régulièrement les acomptes provisionnels pour un montant 38.200 DH chacun.

3. Calculez les acomptes provisionnels de l'exercice 2016.

28. Cas de la société Outilec

La société Outilec a pour activité principale la conception et la fabrication des outils électriques et pour activité secondaire la gestion de participations financières. Elle a été créée en 2007 et a commencé ses activités en janvier 2008 et ses exportations en 2009.

Pour déterminer le résultat fiscal de 2015, son directeur met à votre disposition les journaux et grands livres auxiliaires.

1. Vous notez d'abord que le résultat avant impôt est de : 860.300

En analysant les documents en votre possession, vous constatez, au niveau des produits, notamment :

2. Vente d'un un appareil pour 140.000 DH en date du 15/07/2015. Selon le contrat, le client dispose d'un délai de deux mois pour essayer ledit appareil. La vente sera définitivement conclue au terme de ce délai si l'essai est concluant.
3. Vente à réméré d'un testeur électrique pour : 30.000 DH
4. Vente avec clause de réserve de propriété d'un laboratoire de test : 42.000 DH. Sur cette vente le client a payé 50% au cours de l'exercice. Le reliquat sera payé en mars 2016.
5. Vente d'un produit pour 80 000 DH en date 28/12/2015. La vente est conclue franco de port et a été en cours du transport à la date de l'inventaire.
6. Vente d'un produit pour 100 000 DH en date 31/12/2015 aux conditions départ usine. La marchandise a été en cours du transport à la date de l'inventaire.
7. Profit d'une opération faite en commun : 65.100 DH. Ce montant correspond à la part de la société Outilec dans le bénéfice de la société en participation qui a opté pour l'IS.
8. Rentrées sur créances soldées d'un client redressé : 120.000 DH.
9. Profit de cession de 300 actions cotées en bourse à 800 DH l'action. Le profit comptabilisé s'élève à 98.000 DH.
10. Produit de cession de 1.000 actions non cotées en bourse à 250 DH l'action. Ces actions ont été acquises à 100 DH l'action.
11. Bénéfice de 75.000 DH provenant de l'activité d'une succursale au Sénégal avec qui le Maroc est signataire d'une convention de non double imposition.
12. Boni de liquidation d'une filiale : 120.000 DH.

13. Intérêts rémunérant un prêt à une filiale de la société dont le capital n'est pas entièrement libéré et dont le montant brut encaissé est de 22.500 DH.

14. Par prudence, le comptable n'a pas comptabilisé une indemnité de transfert de clientèle 460.000 DH. notifiée à la société par huissier de justice tant que cette dernière n'est pas encore encaissée.

Au niveau des charges, vous constatez :

15. Des intérêts de 80.000 DH échus et non encore versés à l'associé principal en rémunération de ses avances à la société. Le taux d'intérêt servi est de 7% alors que celui fixé par le ministère des finances est de 3,5%. Le compte courant de cet associé est resté constant durant toute l'année et est inférieur à sa part dans le capital social.

16. La redevance de crédit bail d'un montant de 120.000 DH d'un véhicule de tourisme dont le prix d'acquisition par la société de leasing est de 600.000 DH TTC.

17. Location d'une voiture de tourisme pour une période de 80 jours non renouvelable : 40.000 DH. Le prix d'acquisition de cette voiture par la société de location est de 450.000 DH TTC.

18. Location d'une voiture de tourisme pour une période de 6 mois : 60.000 DH. Le prix d'acquisition de cette voiture par la société de location est de 400.000 DH HT.

Au niveau du bilan, vous constatez :

19. des écarts de conversion-passif relatifs à une augmentation des créances libellées en Euro : Montant 23.800 DH.

20. des écarts de conversion-actif relatifs à une augmentation des dettes libellées en Euro : Montant 66.000.

Travail à faire :

1. Calculez le résultat fiscal de la société
2. Calculez le montant de l'impôt dû sachant que :
 - les produits d'exploitations s'élèvent à 28.000.000, les produits financiers s'élèvent à 1.800.000 DH et les subventions s'élèvent à 320.000 DH.
 - Le chiffre d'affaires de 2015 est de 26.000.000 DH dont 16.000.000 DH à l'export.
 - La société dispose d'un de crédit d'impôt total de 136.000 DH dont 23.000 DH au titre 2010, 46.000 au titre de 2011 et 67.000 au titre de 2010.
 - Au titre de 2014, la liquidation de l'impôt a donné lieu à un IS de l'ordre de 194.000 est une CM de l'ordre de 96.000 DH.

29. Cas de la société Corpit

Dossier I :

Le 19 mars 2016, vous êtes consultés par Monsieur Bachir pour assister le service financier de la société Corpit Sarl à établir sa déclaration de résultat fiscal au titre de l'exercice 2015.

Vous notez que le résultat avant Impôt 2015 est de : 1.800.220 DH

A l'analyse du grand livre de la société, vous avez notamment relevé au niveau des produits :

1. Vente avec clause de réserve de droit de rachat d'une machine dans un délai de 6 mois. Valeur HT au contrat 213.660 DH.
2. Une somme de 240.000 DH encaissé sur vente d'un appareil électronique d'un montant de 340.000 DH. La vente est conclue avec clause de réserve de propriété. Le décompte de règlement de compte a eu lieu le 15 janvier 2016.
3. Engagement de la compagne d'assurance de payer à la société une indemnité suite à un incendie dans l'un des dépôts de la société. Montant de l'indemnité : 632.000 DH. Dans l'attente de l'encaissement de l'indemnité, le comptable n'a enregistré aucune opération.
4. Profit d'une opération faite en commun : 520.000 DH, ce montant correspond à sa part de bénéfice dans le résultat de la société en participation qui a opté pour l'IS.
5. Rentrées sur créances soldées : 45.230 DH.
6. Produit de cession des actions cotées en bourse : 66.410 DH.
7. Produit de cession des actions non cotées en bourse : 82.600 DH.
8. Encaissement de dividendes de 400.800 DH au titre de l'exercice 2015. La société distributrice n'a pas payé d'IS pour raison d'exonération quinquennale.
9. Encaissement d'intérêts de bons de caisse : montant brut comptabilisé 55.300 DH.
10. Un bénéfice de 247.100 DH provenant d'une activité exercée et imposée en France.
11. Dégrèvement de la taxe professionnelle au titre de 2014 pour 32.630 DH. La taxe en question a bien été déduite en 2014. Ce dégrèvement n'a pas été comptabilisé par le service comptable de la société.

Au niveau des charges, vous avez relevé :

12. Des frais relatifs à la construction d'un dépôt en cours : 402.320 DH.
13. Achats de fleurs pour décoration de la réception : Montant total des factures : 8.306 DH.
14. Acquisition d'un logiciel de comptabilité et de gestion des stocks : 30.500 DH. Ce logiciel a été de service le 01/01/2013.
15. Charge d'intérêts relatifs au quatrième trimestre 2014 portées sur l'avis de débit de la banque en date du 15/01/2015 : 17.670 DH. Le comptable de la société a comptabilisé l'opération le 15/01/2015.
16. Charges d'intérêts versés à Mr Bachir : 750.000 DH calculés sur la base d'un taux de 5% et du solde de son compte courant restant inchangé durant toute l'année et qui fait trois fois le capital de la société. Le taux autorisé est de 3%.
17. Abandon d'une créance de 98.240 DH sur une filiale de la société. Cette créance a été considérée comme irrécouvrable car la filiale a réalisée des pertes deux années de suite.
18. Frais de formation de la fille de Mr Bachir dans une grande école de commerce : 60.000 DH. Par cette formation Mr Bachir compte assurer un bon remplacement après son départ en retraite.
19. Impôts et taxes : Zakat versée par la société à une association de bienfaisance : 124.000 DH. Les statuts de la société prévoient un prélèvement au titre de la zakat avant toute distribution de dividende.
20. Location auprès d'une société de leasing d'une voiture pour la direction générale pour une période de 3 mois non renouvelable : 40.000 DH. Valeur HT de la voiture chez la société de leasing : 600.000 DH.
21. Location auprès d'une société de leasing d'une voiture de tourisme pour une période de 6 mois : 60.000 DH. Valeur HT chez la société de leasing : 500.000 DH.
22. Location d'un véhicule auprès d'une agence de location de voiture pour une durée de 5 mois pour les besoins d'une campagne de promotion commerciale : 55.000 DH.
23. Contravention de 2 000 DH suite à une verbalisation du chauffeur du camion de transport de marchandises.
24. Provision pour dépréciation de la créance d'un client dont la traite retournée impayée est remplacée par un chèque : 31.800 DH.
25. Provision pour dépréciation de la créance d'un client en redressement judiciaire : 28.800 DH TTC.
26. Provision pour dépréciation de la créance d'un client ayant fait l'objet en février 2016 d'un recours judiciaire : 19.200 DH TTC.
27. Provision pour rabais à accorder à un client avec qui la société a une obligation contractuelle de rabais s'il dépasse un certain volume de chiffre d'affaires en 2015. Montant du rabais estimé à 88.160 DH.
28. Provision pour dépréciation exceptionnelle d'un terrain acquis en 2005 pour 900.000 DH et frappée d'une interdiction de construction par le nouveau plan d'aménagement. La dépréciation est estimée par expertise immobilière à 500.000 DH.
29. Provision de licenciement de 204.000 DH correspondant au montant de l'indemnité devant être versée à un groupe de 3 salariés de la société si cette dernière décide d'arrêter l'une de ses quatre chaînes de production.

Pour calculer l'impôt et procéder éventuellement à la régularisation. Les éléments suivant ont été reconstitués :

- Base de la cotisation minimale 2012 : 32.600.000
- Déficit fiscal de l'exercice 2010 = 87.326

- Déficit fiscal de l'exercice 2011 = 250.740
- Déficit fiscal de l'exercice 2012 = 300.105
- Déficit fiscal de l'exercice 2013 = 100.900
- Déficit fiscal de l'exercice 2014 = 201.391
- Amortissements différés de 2010 à 2014 : 533.934 DH
- Crédit d'impôt 2010 : 24.332
- Crédit d'impôt 2011 : 190.615
- Crédit d'impôt 2012 : 70.510
- Crédit d'impôt 2013 : 85.390
- Crédit d'impôt 2014 : 95.720

Travail à faire :

1. Calculer le résultat fiscal net de 2015.
2. Procéder à la liquidation de l'impôt de 2015.
3. Déterminer les montants des acomptes à payer en 2016.
4. Quelle est la procédure à engager si la société prévoit une baisse de son résultat fiscal de l'ordre de 60% par rapport à celui de 2015.

Dossier II :

Convaincu par la pertinence de votre analyse du dossier fiscal de la société Corpit, Monsieur Bachir vous demande de l'éclairer sur un certain nombre de questions :

1. Questions relatives à la TVA

a. Ventes de machines

La société compte vendre en juin 2016 deux machines acquise pour satisfaire une commande spéciale et importante :

- La première machine est acquise le 25 décembre 2011 pour valeur de 150.000 HT. Prix de vente estimé à 80.000 DH.
- La deuxième machine est acquise le 02 janvier 2013 pour valeur de 200.000 HT. Prix de vente estimé à 100.000 DH.

S'agissant de ces cessions, quelles seront les conséquences fiscales au niveau de la TVA.

b. Schéma filiale et TVA

Pour échapper à la TVA, la société Corpit a été conseillée de créer une filiale de distribution pour écouler sa marchandise au détail. Selon le schéma suivant : la société Corpit vend à sa filiale exonérée de TVA 100.000 unités au prix minoré de 10 DH l'unité. La filiale revend cette quantité sur le marché de détail à 20 DH l'unité. La grande marge de la filiale échappera donc à la TVA.

Que pensez-vous de ce conseil ?

2. Questions personnelles liées à la société

Le 31/03/2016, Mr Bachir vous renseigne sur les revenus qu'il acquiert de la société :

- Le salaire dont le net imposable s'élève à 360.000 DH
- Les intérêts sur son CCA sur lesquels la société a opéré une RS de 30%
- Les dividendes qu'il compte encaisser en 2016 d'un montant de 300.000 DH
- Le loyer d'un bureau donné en location à la société à titre de siège social : Montant brut annuel : 240.000 DH

Et vous demande s'il doit établir une déclaration au titre de ces revenus.

En cas d'affirmatif à la première question, quel serait l'impôt dont il serait redevable ? A-t-il un problème à ce niveau ?

3. Questions personnelles non liées à la société

Mr Bachir compte vendre en 2016 pour 2.000.000 DH un terrain agricole qu'il a été acquis par voie d'héritage en 2001. Le prix d'acquisition de ce terrain par le de cujus est de 300.000 DH. La valeur vénale dudit terrain inscrite en 2002 sur l'inventaire après décès est de 1.500.000 DH.

De même, il compte vendre en 2016 pour 1.000.000 DH un appartement qu'il a acquis en 2013 au prix de 900.000 DH.

Quel serait le montant de l'IR dû sur le profit de ces cessions ? Retenez en cas de besoins le coefficient d'actualisation de 1.32 pour 2001 et 1.05 pour 2013.

30. Cas de la société Pharos

Dossier I :

La société Pharos est une société anonyme au capital de 10.000.000 DH libéré à hauteur de trois quarts. En avril 2015, le conseil d'administration a appelé à la libération du quatrième quart. Le capital social se trouve entièrement libéré à partir du 1^{er} juillet 2015.

Monsieur Pharis, fondateur, administrateur et actionnaire à raison de 51% dans la société, vous reçoit et vous met en contact avec le directeur financier pour l'assister dans le calcul du résultat fiscal.

Au titre de 2015, la société Pharos SA a dégagé un résultat comptable avant impôt de l'ordre de 1.000.000 DH.

Les produits comptabilisés vous permettent de dégager en particulier :

1. Indemnités de retard afférentes aux délais de paiement de 2015 : 63.000 DH. L'encaissement ces indemnités est prévu en mars 2016.
2. Gains de change réalisés : 13.240 DH.
3. Un des clients de la société lui a notifié sa décision de conserver les palettes d'emballage qu'elle lui a consignées. Montant de la consignation : 18.000 HT. Le service commercial n'a pas procédé à la facturation de la déconsignation.
4. Cession de 2000 titres de la société GAMA (non cotée) pour un prix unitaire de 450 DH. Ces titres avaient été achetés en 2009 au prix unitaire de 130 DH. Le produit de cession et la valeur nette ont été correctement imputés.
5. Produit de cession TTC d'un camion acquis en 2013 et vendu pour 300.000 DH.
6. Reprise sur provision pour risques et charges pour un montant de 50.000 DH initialement comptabilisée et réintégrée au cours de l'exercice 2013.

La discussion avec le directeur financier a attiré votre attention sur les opérations suivantes :

7. Les indemnités de retard afférentes aux délais de paiement de 2014, d'un montant de 18.000 DH ont été encaissées le 06/04/2015.
8. Mise à la disposition de la société des intérêts dont le montant brut est de 260.000 DH non encaissé en 2015. A défaut d'encaissement, ces intérêts n'ont pas été comptabilisés.

9. Achèvement de la construction d'une usine par les moyens de l'entreprise. Coût engagé : Frais d'études HT : 50.000 DH, Main-d'œuvre de l'entreprise : 221.000 DH, Matériaux de construction HT : 310.000 DH. Frais divers de construction non soumis à la taxe : 80.000 DH. Seuls les frais sont comptabilisés dans leurs comptes de charges respectifs. Une facture de livraison à soit même de construction a été établie et non comptabilisée.

10. Prime d'équipement perçue auprès de l'Etat au cours de l'exercice 2015 : 25.000 DH correctement imputés. Aucune écriture de reprise n'a été constatée.

11. Au niveau du passif comptable de l'entreprise, vous constatez des écarts de conversion passif d'un montant de 75.600 DH relatifs à des diminutions des dettes libellées en euro.

Parmi les charges vous constatez :

12. Importation de marchandises de l'Italie enregistrée à son coût total TTC : 238.000 DH dont droit de douane : 14.000 DH et TVA : 26.000 DH

13. Achat de sacs d'emballage pour un montant de 111.300 HT. La facture correspondante est égarée. Même la possibilité de disposer d'un duplicata est écartée.

14. Achat de fournitures de bureau pour un montant 17.230 HT payé en espèces suite au retour de la traite, présentée par le fournisseur, avec la mention « manque de provision ».

15. Achat d'emballages pour 14.000 DH HT payé en espèces.

16. L'assemblée générale des actionnaires a décidé d'allouer aux administrateurs un montant de 150.000 DH de jetons de présence rétribuant, à part égale, les cinq administrateurs de la société.

17. Tantièmes ordinaires versés aux administrateurs de la société avant l'impôt sur les sociétés. Montant total versé 248.630 DH.

18. Tantièmes spéciaux accordés à Monsieur Pharis sur des missions préalablement convenues avec le conseil d'administration : 320.000 DH.

19. La société a ouvert un compte courant d'associé au nom de Monsieur Pharis. La somme inscrite en ce compte tout au long de l'année est de l'ordre de 5.000.000 DH. Cette somme est rémunérée au taux de 6,3%. Le comptable a correctement porté en charges les intérêts à payer au titre de l'exercice 2015. Le taux admis en déduction est de 3,3%.

20. La société a acquis des titres de participation pour un montant de 586.420 inscrits en immobilisations financières. Sur conseil, les frais d'acquisition de ces titres ont été inscrits aux autres charges externes pour un montant de 35.000 DH.

21. Les frais de réception portés en charges en TTC s'élèvent à 96.000 DH.

22. Monsieur Pharis a prélevé des stocks de la société des articles d'un montant de 28.000 DH pour ses besoins personnels sur simple bon d'enlèvement non comptabilisé.

Votre attention est particulièrement attirée par la politique de provisionnement de l'entreprise.

23. Provision pour dépréciation des actions cotées en bourse : 281.300 DH par référence à l'évolution des indices boursiers et de la performance des entreprises émettrices.

24. Provision pour dépréciation des actions non cotées : 313.480 DH à cause des rumeurs qui circulent sur les perspectives ternes des secteurs respectifs.

25. Provision pour dépréciation de la créance d'un client. Montant de la créance TTC passé en provision : 360.000 DH. Vous apprenez que ce client a fait l'objet d'un recours en justice en janvier 2016.

26. Provision constituée pour le paiement tardif de la TVA de décembre 2015 : 13.000 DH.
27. Provision pour propre assureur : 88.000 DH.
28. Provision pour garantie donnée à un client important : 205.000 DH.
29. Provision pour perte de change : 62.040 DH.
30. Provision pour gratifications au personnel : 250.600 DH. Il est d'usage, depuis plusieurs années, de verser ces gratifications aux personnes qui accusent le taux d'absence le plus bas.
31. Provision pour taxe professionnelle 2014 et 2015 non encore mis en recouvrement, à raison de 38.000 DH par exercice.
32. Pour différer la déduction de l'amortissement de 2014, le comptable n'a pas comptabilisé les dotations dudit exercice et les a comptabilisées au cours de 2015. Montant en question 184.600 DH.
33. Pénalité versée pour livraison tardive à un client : 21.320 DH.
34. Achat de fournitures payées en espèces pour un montant TTC de 11.760. L'opération a été comptabilisée pour le montant HT.
35. Indemnités de retard afférentes aux délais de paiement de 2015 : 95.370 DH. Le paiement de ces indemnités est prévu pour le deuxième trimestre 2016.
36. Paiement des indemnités de retard afférentes aux délais de paiement de 2014 : 226.000 DH.
37. An niveau de l'actif comptable de l'entreprise, vous constatez des écarts de conversion-actif d'un montant de 141.520 DH relatifs à des diminutions des créances libellées en euro.
Pour la liquidation de l'impôt dû, vous disposez des éléments suivants :
Déficit fiscal 2014 : 300.000 DH.
Base de la cotisation minimale 2014 : 16.000.000 DH.
Base de la cotisation minimale 2015 :
Pour le calcul de cette base, les produits suivants ont été portés à votre connaissance :
 - Chiffre d'affaires : 27.261.960 DH
 - Jetons de présence : 43.500
 - Revenus des immeubles appartenant à l'entreprise : 120.000
 - Produits financiers : 384.000 dont 84.000 de produits de participation
 - Ecart de conversion passifs : 41.520
 - Subventions d'exploitation : 64.300
 - Pénalités et débits reçus : 74.600
 - Dégrèvements fiscaux au titre de la taxe de service communaux : 51.000
 - Rentrées sur créances soldées : 84.640
 - Reprises et transferts de charges : 110.080
 - Reprises sur subventions d'investissement : 5.000
 - Produits de cession des immobilisations : 250.000

Travail à faire :

1. Calculer le résultat fiscal net de 2015 ;
2. Calculer l'IS dû au titre de 2015 sachant que :
 - En plus du crédit d'impôt de 2014, l'entreprise dispose d'un crédit d'impôt au titre de 2013 de l'ordre de 58.000 DH ;
 - La retenue à la source sur PFR est partiellement imputée sur le 4^{ème} acompte provisionnel.
3. Déterminer le montant des acomptes à payer en 2016 sachant que l'entreprise prévoit, au titre de cet exercice, une baisse de 50% de ses résultats.
4. Qu'advient-il si à la fin de l'exercice 2016, au lieu de baisser de 50%, le résultat augmente de 8%

Dossier II :

Le directeur financier de la société Pharos aimerait savoir les conséquences fiscales de l'opération 9 au niveau de la TVA. En vous expliquant ses soucis, vous avez compris qu'aucune déclaration de cette opération n'a été faite à l'administration fiscale et que la taxe sur les factures en question a été déduite au fur et à mesure du paiement de ces dernières. Vous avez aussi appris que l'achèvement de la construction a eu lieu en juin 2015.

La construction de l'usine en question est-elle soumise à la TVA ?

- Si oui, qu'elles seraient la base imposable, la taxe exigible, la taxe déductible et la taxe due, le délai de déclaration et les sanctions éventuelles ?
- Sinon, pourquoi ?

Dossier III :

Monsieur Pharis vous confie qu'il dispose d'un bien immobilier qui lui rapporte un revenu locatif annuel de 350.000 DH. Il vous demande :

1. De lui calculer le montant de l'IR sur ce revenu. En répondant à vos questions, vous avez appris :
 - qu'après les déductions opérées sur le salaire qui ont atteint les plafonds autorisés, le salaire net imposable remonte à 242.600 DH,
 - que sur les autres revenus versés par la société, aucune retenue n'a été opérée ou déclarée.
2. De lui montrer les modalités de régularisation en cas de manquements éventuels.

§ 2. Corrections des applications de l'IS

I. Corrections des applications d'ordre général

1. Qui paie l'IS ?

Le statut fiscal des personnes morales énoncées ci-dessous est le suivant :

Personnes morales	Statut fiscal vis à vis de l'IS				
	Plein droit	Sur option	Exclues	Exo. Totale	Exo. partiel
1. Les SA	x				
2. Les SCA	x				
3. Les SARL	x				
4. Les sociétés immobilières transparentes			x		
5. Les SARL à associé unique	x				
6. Les Ets publics effectuant des op. lucratives	x				
7. Les sociétés coopératives (*)	x	x			
8. Les unions des coopératives (*)	x	x			
9. Les sociétés civiles	x				
10. SNC dont tous les associés sont des P.P		x			
11. Les sociétés en commandite simple		x			
12. Les sociétés en participation	x				
13. Les sociétés de fait			x		
14. Les sociétés d'assurances	x				
15. Les sociétés artisanales récemment créées	x				x
16. La fondation Hassan II pour la lutte contre le cancer			x		
17. L'Office Chérifien des Phosphates	x				
18. Les établissements de crédits	x				
19. Les établissements d'enseignement récemment créés	x				x
20. Les associations à but non lucratif				x	
21. Les communes urbaines			x		
22. Bank Al Maghrib	x				
23. Les Sociétés étrangères opérant au Maroc	x				
24. La bourse des valeurs de Casablanca	x				
25. La caisse nationale de crédit agricole	x				
26. Les Agences Urbaines pour les études ...	x				
27. La caisse nationale d'épargne	x				

(*) : Suivant la nature de l'activité et le montant du chiffre d'affaires.

2. Comment paie-t-on l'IS ?

Modalité de paiement de l'IS :

Entreprise	Modalité de paiement de l'IS
1. Une entreprise exportatrice sur son activité d'exportation	Paiement spontané sur chiffre d'affaires local et après exonération quinquennale.
2. Une entreprise étrangère sur des marchés de travaux réalisés au Maroc	Paiement spontané avec possibilité d'opter pour l'imposition forfaitaire à 8%.
3. Une entreprise marocaine qui encaisse des intérêts de bon de Trésor	Retenue à la source

Entreprise	Modalité de paiement de l'IS
4. Une entreprise marocaine qui encaisse des dividendes	Retenue à la source
5. Une entreprise marocaine qui réalise des profits de cession d'actions non cotées	Paiement spontané
6. Un groupe constitué par deux sociétés anonymes	L'IS est payé spontanément par les deux membres du groupe

3. A quel taux paie-t-on l'IS ?

Taux de l'IS applicables :

Situations	Taux correspondant
1. Une société artisanale dans son quatrième exercice	17,5%
2. Une entreprise étrangère pour des travaux immobiliers réalisés au Maroc	30% ou 8% du CA HT forfaitaire et libératoire
3. Une société exportatrice dans son quatrième exercice d'exportation	30% sur CA local 0% sur CA export
4. Une société exportatrice dans son 6 ^{ème} exercice d'activité et son 5 ^{ème} exercice d'exportation	30% sur CA local 0% sur CA export
5. Une société exportatrice dans son 6 ^{ème} exercice d'exportation	30% sur CA local 17,5% sur CA export
6. Une société installée dans une zone franche d'exportation dans son 1 ^{er} exercice	0%
7. Une société installée dans une zone franche d'exportation dans son 6 ^{ème} exercice	8,75%
8. Une société installée dans une zone franche d'exportation hors Tanger dans son 20 ^{ème} exercice	17,5%
9. Une société installée dans la zone franche de Tanger dans son 6 ^{ème} exercice	8,75%
10. La Caisse de dépôt et de Gestion	37%
11. Société étrangère encaissant d'une société résidente des redevances pour la concession de licences	10% sur montant brut HT
12. Une société installée dans la zone franche de Tanger dans son 20 ^{ème} exercice	8,75%
13. Une société installée à Tanger dans son 3 ^{ème} exercice	17,5%
14. Une société installée à Tanger dans son huitième exercice	17,5%
15. Une société installée à Nador dans son quatrième exercice	17,5%
16. Une société installée à Larache dans son 6 ^{ème} exercice	30%
17. Les sociétés ayant une activité d'élevage du bétail	0%
18. Société de promotion immobilière à Fès dans son 4 ^{ème} exercice	30%
19. Bank Al Maghrib	37%
20. Ittissalat Al Maghrib	30%
21. Les sociétés exerçant le métier de la banque	37%
22. Les sociétés exerçant le métier de l'assurance	37%
23. Etablissement privé d'enseignement dans le 2 ^{ème} exercice	17,5%
24. Société encaissant des intérêts des billets de caisse	20% non libératoire
25. Société encaissant des produits des actions	Abattement 100%
26. Produits des actions à une société étrangère à l'étranger	10% libératoire
27. Les sociétés de crédit-bail	37%

II. Corrections des applications élémentaires

4. Cas de la société Matic

Base de calcul des intérêts :

Associés	Avance	Nombre de mois	Taux d'intérêts	Intérêts déductibles
Mademoiselle Asmae	400.000	9	6.5%	19.500
Monsieur Abdeljalil	300.000	3	6.5%	4.875
Monsieur Kamal	400.000	3	6.5%	6.500
Monsieur Kamal	600.000	4	6.5%	13.000
Total intérêts déductibles				43.875

Montant des intérêts enregistrés en comptabilité : 62.240.

Montant des intérêts fiscalement déductibles : 43.875.

Montant des intérêts à réintégrer extra-comptablement : 18.365 DH.

5. Cas de la société Sabit

Calcul de la dotation d'amortissement fiscalement déductible :

Prix d'acquisition TTC : 400.000

Taux d'amortissement : 20%

Annuité d'amortissement comptable : $400.000 \times 20\% = 80.000$

Annuité d'amortissement déductible : $300.000 \times 20\% = 60.000$

Réintégration fiscale à opérer annuellement de manière extra-comptable est de :

Réintégration fiscale = $80.000 - 60.000 = 20.000$ DH.

6. Cas de la société Sabit (suite)

- Prix d'acquisition TTC = 400.000

- Date d'acquisition : Janvier 2015

- Prix de cession = 190.000

- Date de cession : Décembre 2017

- Total des amortissements comptables pratiqués $80.000 \times 3 = 240.000$

Valeur nette comptable du véhicule à la fin de la 3^{ème} année :

- Valeur nette comptable = $400.000 - 240.000 = 160.000$

- Profit réalisé = $190.000 - 160.000 = 30.000$ DH.

Pour le calcul du profit réalisé, on considère l'amortissement comptable et non la limite fiscale.

Profit imposable = 30.000 DH.

7. Cas de la société Interima

1. Location fiscalement déductible au titre de l'exercice 2015

La société Interima doit réintégrer, d'une manière extra-comptable, la charge non déductible correspondant à la part des amortissements présumés avoir été pratiqués par l'entreprise de location sur le véhicule loué, soit :

- Première méthode de calcul de la réintégration :

Amortissement comptable chez l'entreprise de location pour la période d'utilisation :

Amortissement comptable = $500.000 \times 20\% \times 5/12 = 41.667$

Dotations réputées déductibles :

$300.000 \times 20\% \times 5/12 = 25.000$

Location à réintégrer d'une manière extra-comptable :

Réintégration = $41.667 - 25.000 = 16.667$

- Deuxième méthode de calcul de la réintégration :

Réintégration = $(500.000 - 300.000) \times 20\% \times 5/12 = 16.667$

2. Amortissement fiscalement déductible pour la société de location

Pour la société de location aucune limitation de valeur ou de taux n'est prévue. Pour cette société, la voiture de type Mercedes est assimilée à un moyen de production et non à une voiture de tourisme.

Amortissement fiscalement déductible = $500.000 \times 25\% = 125.000$ DH.

8. Cas de la société Travaumix

Le traitement fiscal des charges de la société Travaumix dépend des types de véhicules.

a. Car de transport collectif du personnel

Pour ce qui est du car de transport collectif du personnel, aucune limitation de déduction n'est prévue par le CGI. Ainsi le montant des redevances de ce véhicule, de l'ordre de 125.000 DH, est entièrement déductible.

b. Véhicule utilitaire économique

Il en est de même pour le véhicule utilitaire économique. Les redevances payées, d'un montant de 18.700 DH, sont déductibles sans aucune limitation.

Pour les autres véhicules, le calcul des redevances de leasing fiscalement déductibles au titre de l'exercice en question peut se faire comme suit :

c. Pour la Mitsubishi

- Première méthode de calcul de la réintégration :

Les redevances comptabilisées sont de l'ordre de 88.200

La dotation aux amortissements de ce véhicule présumée avoir été constatée chez la société de leasing au taux limité à 20% est de l'ordre de : $500.000 \times 20\% = 100.000$

La dotation aux amortissements n'est déductible qu'à hauteur de :

Dotations déductibles = $300.000 \times 20\% = 60.000$

D'où une réintégration de la différence, soit : $100.000 - 60.000 = 40.000$ DH

- Deuxième méthode de calcul de la réintégration :

Réintégration = $(500.000 - 300.000) \times 20\% = 40.000$ DH.

d. Pour la Mercedes

Les redevances comptabilisées sont de l'ordre de 70.000

La dotation aux amortissements de ce véhicule présumée avoir été constatée chez la société de leasing au taux de 20% est de l'ordre de :

$400.000 \times 20\% \times 9/12 = 60.000$

La dotation aux amortissements n'est déductible qu'à hauteur de :

Dotation déductible = $300.000 \times 20\% \times 9/12 = 45.000$

D'où une réintégration de la différence, soit :

Réintégration = $60.000 - 45.000 = 15.000$ DH.

Récapitulation :

Données	Mitsubishi	Mercedes
Redevances comptabilisées	88.200	70.000
Dotation chez la société de leasing	100.000	60.000
Dotation déductible limitée à	60.000	45.000
Réintégration à hauteur de	40.000	15.000
Montant déductible des redevances	48.200	55.000

9. Cas de la société Italia

Les produits bruts hors taxe versés par des entreprises marocaines à des sociétés étrangères non résidentes sont imposés au taux de 10% au titre de l'IS et de 20% au titre de la TVA. C'est le cas de la rémunération des travaux d'études réalisés par la société Italia au profit de la société marocaine.

1- Détermination de la base de la retenue à la source :

Montant TTC des études réalisées : 1.200.000

Base de la retenue à la source = $1.200.000 / 1,2 = 1.000.000$

2- Détermination de la retenue à la source IS et TVA :

Calcul de la retenue à la source IS :

Retenue à la source IS = $1.000.000 \times 10\% = 100.000$ DH.

Calcul de la taxe sur la valeur ajoutée :

TVA = $1.000.000 \times 20\% = 200.000$ DH.

10. Cas de la société Franciam

La prestation réalisée par la société Franciam est soumise à la retenue à la source au titre de l'impôt sur les sociétés au taux de 10% et de la TVA au taux de 20%.

1^{ère} méthode :

Montant net transférable de l'étude : 1.800.000

Soit X = montant net de l'étude

Y = montant brut TTC (avant calcul de la retenue à la source)

$$\begin{aligned} \text{On a } Y &= X + 0.10Y/1,2 + 0.20Y/1,2 \\ &= X + 0.30Y/1,2 \\ &= X + 0,25Y \\ &= X / 0,75 \end{aligned}$$

Base de calcul de la retenue à la source :

Montant brut TTC = $1.800.000 / 0,75 = 2.400.000$

- Montant de la retenue à la source :

Retenue à la source IS = $2.400.000 / 1,2 \times 10\% = 200.000$ DH.

- Montant de la taxe sur la valeur ajoutée :

TVA = $2.400.000 / 1,2 \times 20\% = 400.000$ DH.

Montant net transférable = $2.400.000 - 200.000 - 400.000 = 1.800.000$ DH.

2^{ème} méthode :

Montant net HT : 1.800.000

Montant brut HT : $1.800.000 / 0,9 = 2.000.000$

Montant brut TTC : $2.000.000 \times 1,2 = 2.400.000$

- Retenue à la source IS = $2.000.000 - 1.800.000 = 200.000$ DH.

Où retenue à la source IS = $2.000.000 \times 10\% = 200.000$ DH.

- Montant de la TVA = $2.400.000 - 2.000.000 = 400.000$

Où montant de la TVA = $2.000.000 \times 20\% = 400.000$

Montant net transférable = $2.400.000 - 200.000 - 400.000 = 1.800.000$ DH.

11. Cas de la société Jardina

1. Exercice de rattachement

Pour la société Jardina qui réalise une opération étalée sur deux exercices fiscaux, c'est la livraison du jardin qui entraîne l'imputation dans les comptes des produits et des charges de l'exercice 2016. Les produits et charges doivent concerner uniquement l'exercice 2016.

2. Impact sur le résultat fiscal et sur la TVA

Les avances et acomptes versés au cours de 2015 ne doivent avoir aucune influence sur les produits de l'entreprise sur l'exercice 2015.

Le coût des travaux pour ce jardin soit 250.000 DH au 31/12/2015 doit être imputé au compte de stock approprié : produits en cours, afin de ne pas influencer le résultat dudit exercice.

En matière de TVA, et quelque soit le fait générateur, l'avance et l'acompte encaissés en 2015 seront déclarés au titre des périodes appropriées dudit exercice.

III. Corrections des applications de calcul et régularisation de l'IS

12. Cas de la société Beta

1. Exercice 2015

Le résultat correspondant au chiffre d'affaires export est exonéré de l'IS. De même ce chiffre d'affaires n'entre pas dans la base de calcul de la cotisation minimale.

a. Impôt exigible sous forme d'acomptes

- Base imposable à l'IS :

L'exercice de référence (2014) est un exercice déficitaire.

Base CM = 6.250.000 - 1.450.000 + 100.000 = 4.900.000

CM = 4.900.000 x 0,5% = 24.500

Acomptes à verser = 24.500 / 4 = 6.125 par acompte.

Les acomptes sont à verser au plus tard le 31 mars, le 30 juin, le 30 septembre et le 31 décembre.

b. Impôt dû au titre de 2015

- Calcul de l'IS :

Résultat fiscal brut : 390.480

Déficit sur 2013 : - 312.320 à imputer totalement

Déficit sur 2014 : 120.160 à imputer à hauteur du résultat positif restant soit 78.160

Résultat fiscal net = 390.480 - 312.320 - 78.160 = 0

Reliquat du déficit 2014 à reporter = 120.160 - 78.160 = 42.000

- Calcul de la CM :

Base CM = 8.000.000 - 4.000.000 + 120.000 + 88.000 = 4.208.000

CM = 4.208.000 x 0,5% = 21.040

Régularisation

- Excédent de versement ou complément de paiement ?

Acomptes provisionnels : 24.500

Impôt dû : 21.040

Excédent de versement : 24.500 - 21.040 = 3.460

Cet excédent sera imputé sur les acomptes des exercices suivants.

- Crédit d'impôt :

Cotisation minimale : 21.040

Impôt sur les sociétés : 0

Crédit d'impôt = 21.040

A rappeler que l'entreprise dispose d'un crédit d'impôt au titre de 2014 de l'ordre de 24.500

Total crédit d'impôt : 21.040 + 24.500 = 45.540

Exercice 2016

Le résultat correspondant au chiffre d'affaires export est assujéti à l'IS aux taux de 17,5%. Mais ce chiffre d'affaire entre dans la base de calcul de la cotisation minimale.

a. Impôt exigible sous forme d'acomptes

- Calcul de l'IS :

Résultat fiscal net 2015 = 0

- Calcul de la CM :

Base de la CM : 8.000.000 + 120.000 + 88.000 = 8.208.000

CM = 8.208.000 x 0,5% = 41.040

Acomptes à verser = 41.040 / 4 = 10.260 par acompte.

Or, on a un excédent de versement de 3.460

Les acomptes sont à payer de la manière suivante :

1^{er} acompte : 10.260 à imputer sur l'excédent à hauteur de : 3.460 et à payer à hauteur de 6.800 au plus tard le 31 mars 2016.

2^{ème} acompte : 10.260 à payer au plus tard le 30 juin 2016.

3^{ème} acompte : 10.260 à payer au plus tard le 30 septembre 2016.

4^{ème} acompte : 10.260 à payer au plus tard le 31 décembre 2016.

b. Impôt dû au titre de 2016

- Calcul de l'IS :

Résultat fiscal net = 539.400 (après imputation du reliquat du déficit de 2014 puisque c'est un résultat net).

Résultat fiscal correspondant au CA export = 539.400 x 4.160.000 / (10.000.000 + 120.000 + 240.000)

Résultat fiscal correspondant au CA export = 216.593

Résultat fiscal correspondant à l'activité locale = 539.400 - 216.593 = 322.807

IS = 322.807 x 30% + 216.593 x 17,5% = 134.746

- Calcul de la CM :

Base de la cotisation minimale = 10.000.000 + 120.000 + 240.000 = 10.360.000

CM = 10.360.000 x 0,5% = 51.800

L'IS est supérieur à la CM.

Régularisation

- Crédit d'impôt

Cotisation minimale : 51.800

Impôt sur les sociétés : 134.746

Excédent IS/CM : 134.746 - 51.800 = 82.946

Cet excédent IS/CM va servir à l'imputation du crédit d'impôt des exercices passés.

Excédent IS/CM = 82.946

Crédit d'impôt 2014 : 24.500

Crédit d'impôt 2015 : 21.040

Impôt dû en sus de la cotisation minimale = $82.946 - 24.500 - 21.040 = 37.406$

Impôt dû = $51.800 + 37.406 = 89.206$

Ou impôt dû = $134.746 - 24.500 - 21.040 = 89.206$

Acomptes provisionnels = 41.040

Complément de paiement : $89.206 - 41.040 = 48.166$

Exercice 2017

a. Impôt exigible sous forme d'acomptes

Données de l'exercice de référence :

Cotisation minimale : 51.800

Impôt sur les sociétés : 134.746

Acomptes à verser = $134.746 / 4 = 33.687$ par acompte.

Les acomptes sont à payer de la manière suivante :

1^{er} acompte : 33.687 à payer au plus tard le 31 mars 2017.

2^{ème} acompte : 33.687 à payer au plus tard le 30 juin 2017.

3^{ème} acompte : 33.687 à payer au plus tard le 30 septembre 2017.

4^{ème} acompte : 33.687 à payer au plus tard le 31 décembre 2017.

b. Impôt dû au titre de 2017

- Calcul de l'IS :

Résultat net fiscal = 682.600

Résultat fiscal correspondant au CA export = $682.600 \times 8.400.000 / (11.600.000 + 1.000.000)$

Résultat fiscal correspondant au CA export = 455.067

Résultat fiscal correspondant à l'activité locale = $682.600 - 455.067 = 227.533$

IS = $227.533 \times 30\% + 455.067 \times 17,5\% = 147.897$

- Calcul de la CM :

Base de la CM = $11.600.000 + 1.000.000 = 12.600.000$

CM = $12.600.000 \times 0,5\% = 63.000$

L'IS est supérieur à la CM.

Régularisation : Excédent de versement ou complément de paiement ?

Impôt dû = 147.897

Acomptes provisionnels = 134.746

Complément de paiement : $147.897 - 134.746 = 13.151$ DH.

Ce complément sera payé au plus tard le 31/03/2018.

13. Cas du groupement Food

- Liquidation de l'IS de la société Huilerie Maroc au titre de 2015

Part de la société Huilerie Maroc dans le groupe : $500.000 \times 40\% = 200.000$ (incluse dans les produits d'exploitation).

- Impôt sur les sociétés = $1.050.000 \times 30\% = 315.000$

- Cotisation minimale = $4.500.000 \times 0,5\% = 22.500$

- Impôt dû = 315.000 DH.

- Liquidation de l'IS de la société Conserves du Sous au titre de 2015

Part de la société Conserves du Sous : $500.000 \times 60\% = 300.000$ (non incluse dans les produits d'exploitation).

Résultat fiscal = $[(4.000.000 + 300.000 + 250.000) - (2.400.000 + 210.000)]$
= 1.940.000

Calcul des droits dus :

- Impôt sur les sociétés = $1.940.000 \times 30\% = 582.000$

Cotisation minimale = $(4.000.000 + 300.000) \times 0,5\% = 21.500$

- Impôt dû = 582.000 DH.

14. Cas du groupement Food : suite

Le résultat n'est comptabilisé que chez le groupement d'intérêt économique dans le compte des reports à nouveau.

Au niveau des membres, sociétés Huilerie Maroc et Conserves du Sous, aucune écriture comptable n'est constatée au cours de l'exercice 2016.

La perte constatée au titre de l'exercice 2016 est obligatoirement imputable sur le premier bénéfice du groupement réalisé au titre des exercices suivants, avant répartition.

15. Cas de la société Atlantic

Le calcul de l'IS dû doit tenir compte du régime dérogatoire des entreprises installées dans les zones franches de Tanger, savoir :

- Exonération totale pendant les cinq premiers exercices (de 2015 à 2019) ;

- Imposition au taux réduit de 8,75% pendant les 20 exercices consécutifs suivant le 5^{ème} exercice de l'exonération totale.

Ce régime dérogatoire donne lieu à ce qui suit :

Exercice	Chiffre d'affaires	Résultat Fiscal	Taux IS	IS dû
2015	20.000.000	1.000.000	0%	0
2020	30.000.000	2.000.000	8.75%	175.000

16. Cas de la société Globe

Données des déclarations :

Données	2015	2016
Chiffre d'affaire HT	20.000.000	32.000.000
Résultat fiscal net	- 500.000	1.050.000
Cotisation minimale	100.000	160.000
Impôt sur les sociétés	0	315.000

La société Globe a dégagé en 2015 un crédit d'impôt de l'ordre de 100 000 DH.

Au titre de 2016, la société procède à l'imputation du crédit d'impôt de 2015 et acquitte au receveur de l'administration fiscale un impôt calculé comme suit :

IS de l'exercice 2016 = 315.000

CM de l'exercice 2016 = 160.000

Excédent de l'IS /CM = 155.000

Crédit d'impôt de 2015 : 100.000

Impôt à payer en sus de la CM : $155.000 - 100.000 = 55.000$.

Impôt dû : $315.000 - 100.000 = 215.000$.

Ou bien : Impôt dû : $160.000 + 55.000 = 215.000$.

Dans cette application, le résultat fiscal de l'exercice 2016 permet l'imputation totale du crédit d'impôt constitué par la CM de l'exercice 2015.

17. Cas de la société Détente

1. Régularisation de la situation fiscale au 31/03/2015

- IS dû : 472.500 DH

- Cotisation minimale : 80.000 DH

Au titre de 2014, l'IS est supérieur à la cotisation minimale.

Acomptes provisionnels versés : $140.400 \times 2 = 280.800$ DH

Reliquat de l'IS à payer : $472.500 - 280.800 = 191.700$

Ce reliquat est à payer au plus tard le 31/03/2015.

2. Acomptes provisionnels à acquitter au titre de 2015

L'exercice 2015 va correspondre à l'exercice civil.

Pour le calcul des acomptes à acquitter, on se réfère au résultat de l'exercice 2014.

Mais s'agissant d'un exercice de 6 mois seulement, on doit porter ce résultat à un résultat de 12 mois.

Résultat fiscal du 01/07/2014 au 31/12/2014 : 1.575.000

Résultat fiscal ramené à l'année = $1.575.000 \times 12/6 = 3.150.000$

IS de référence : $3.150.000 \times 30\% = 945.000$

Le montant de chaque acompte à payer au cours de 2015 est de :

Acompte = $945.000 / 4 = 236.250$

18. Cas de la société Alphabi

Produits d'exploitation HT = 3.350.000

Résultat fiscal = 143.500

Acomptes provisionnels 2015 = 83.400

Crédit d'impôt = 12.230

Impôt retenu à la source au taux de 20% = 11.050

1. Régularisation de la situation fiscale au titre de 2015

IS = $143.500 \times 30\% = 43.050$

Cotisation minimale = $3.350.000 \times 0,5\% = 16.750$

Impôt dû = 43.050

Excédent IS/CM = $43.050 - 16.750 = 26.300$

Imputation du crédit d'impôt = - 12.230

Imputation de l'impôt retenu à la source au taux de 20% = - 11.050

Reliquat de l'excédent après imputation = $26.300 - 12.230 - 11.050 = 3.020$

Ce reliquat est à payer en sus de la cotisation minimale

Impôt à payer = $43.050 - 12.230 - 11.050 = 19.770$

Ou bien :

Impôt à payer = $16.750 + 3.020 = 19.770$

Acomptes versés = 83.400

Excédent de paiement = $83.400 - 19.770 = 63.630$

Cet excédent va faire l'objet d'une imputation sur les acomptes des exercices suivants et éventuellement sur l'impôt dû au titre desdits exercices.

2. Calcul des acomptes en 2016 (avec prévision de déficit)

Résultat fiscal de l'exercice de référence = 143.500

IS correspondant = 43.050

Montant des acomptes trimestriels = $43.050 / 4 = 10.763$

Chiffre d'affaires de l'exercice de référence = 3.350.000

CM correspondante = 16.750

Or les prévisions de la société sont telles que :

IS prévisionnel = 0

CM prévisionnelle = $(3.350.000 / 2) \times 0.5\% = 8.375$

- 1^{er} acompte provisionnel : 10.763.

Cet acompte sera imputé sur l'excédent de versement de 63.630.

Avec cette imputation, la société aura « versé » une somme de 10.763 soit un montant plus élevé que celui dont elle sera définitivement redevable d'après les prévisions c'est à dire 8.375 DH.

Cette société peut alors surseoir au paiement des 2^{ème}, 3^{ème} et 4^{ème} acomptes à condition d'en avertir l'administration fiscale 15 jours au moins avant le délai du 2^{ème} acompte.

IV. Corrections des applications de synthèse

19. Cas de la société Alpha

1. Calcul de résultat Fiscal

- Passage du résultat net comptable au résultat net fiscal

Eléments	Réintégrations	Déductions
- Résultat net comptable	108.540	
- Impôt sur le résultat	13.460	
- Achat de Marchandises: on réintègre la TVA	10.000	
- Matériel informatique: à réintégrer puisqu'il s'agit d'une immobilisation.	15.000	
- Facture d'hôtel TTC : RAS		
- Produits de participation : Abattement de 100%		14.000
- Dotation aux provisions: la décision du juge n'est pas obligatoire : RAS		
- Pénalités et majorations. Exclusion du droit de déduction.	1.600	
Total	148.600	14.000

Résultat Fiscal = 148.600 - 14.000 = 134.600

2 : Régularisation de la situation vis à vis de l'IS

- Calcul de l'impôt dû :

IS = 134.600 x 10% = 13.460

Base CM = 1.300.000 + 18.000 - 14.000 + 0

CM = 1.304.000 x 0,5% = 6.520

La CM est inférieure à l'IS.

Impôt dû : 13.460

- Régularisation

Acomptes versés = 8.000

Impôt dû : 13.460

Complément de l'IS à payer = 13.460 - 8.000 = 5.460

Ce complément de l'IS est à payer au plus tard le 31.03.2016

3. Acomptes à verser en cours de 2016

- Exercice de référence : 2015

- Résultat fiscal 2015 = 134.600

- IS 2015 = 13.460

Acomptes de 2016 = 13.460 / 4 = 3.365

A payer respectivement au plus tard le 31 mars, le 30 juin, le 30 septembre et le 31 décembre 2016.

20. Cas de la société Twarga

Passage du résultat net comptable au résultat net fiscal

Eléments	Réintégration	Déduction
- Résultat net	233.000	
- Cotisation minimale	17.000	
1- Trois ordinateurs : Montant à réintégrer et à immobiliser : 30.000 x 3 = 90.000.	90.000	
2- Paiement en espèces pour plus de 10.000 DH. On réintègre 50.000 x 50% = 25.000	25.000	
3- Paiement espèces : facture HT de 9.000 DH. On réintègre 9.000 x 50% = 4.500 car le montant TTC dépasse 10.000	4.500	
4- Loyer des locaux d'exploitation : RAS		
5- Loyer donné sous forme de garantie : Montant à réintégrer et à immobiliser	67.000	
6 - Leasing : RAS		
7 - Assurance incendie : RAS		
8 - Assurance accident de travail : RAS		
9 - Assurance responsabilisé civile : RAS		
10 - Assurance au profit des salariés : RAS		
11- Assurance au profit du dirigeant et non de l'entreprise : non déductible	13.000	
12- Aménagement du dépôt. Montant à immobiliser.	190.000	
13- Achat de 300 cartables : RAS car cartables portant sigle avec prix unitaire ne dépassant pas 100 DH. - Cadeaux à valeur unitaire dépassant 100 DH	40.000	
14 - Salaires bruts : RAS		
15 - Cotisations patronale de CNSS : RAS		
16- IR sur salaire : n'est pas à la charge de l'entreprise	15.000	
17 - Taxe professionnelle 2015 : RAS		
18 - Taxe de services communaux 2014 : RAS		
19- Acomptes IS 2015 : les acomptes ne sont pas déductibles	240.000	
20- Dotation sur exercice antérieur : à réintégrer Dotation de la voiture du dirigeant limitée à 300.000 x 20% = 60.000. On réintègre la différence : 125.000 - 60.000 = 65.000	65.000	
21- Provision pour litiges en cours : RAS Provision pour propre assureur : non déductible	50.000	
22- Agios bancaires : RAS		
23- Intérêt : Relation avec l'exploitation non démontrée	30.000	
24- Perte : le montant à comptabiliser est celui de la VNA, soit VNA : 200.000 - (200.000 x 25% x 2) = 100.000. On réintègre 150.000 - 100.000 = 50.000	50.000	
25- Intérêts créditeurs bruts : RAS		
26- Dividendes : Abattement de 100%		145.500
27- Dons reçus : RAS		
28- Pénalités reçues sur marchés : RAS		
29- Rentrées sur créances soldées : RAS		
30- Dégrèvement de l'IS : Produis en imposable car l'IS n'est pas déductible.		64.000
Total	1.237.500	237.500

Résultat fiscal brut = 1.237.500 - 237.500 = 1.000.000

Résultat fiscal après report des déficits

Situation des déficits :

Année	Déficit total	Sur exploitations	Sur amortissements
2010	180.000	70.000	110.000
2011	623.000	503.000	120.000
2012	450.000	320.000	130.000
2013	310.000	185.000	125.000
2014	140.000	140.000	0
Total	1.703.000	1.218.000	485.000

Le résultat fiscal brut ne permet pas l'imputation de la totalité des déficits.

De même, le déficit hors amortissements de l'exercice 2010 n'est plus imputable au titre de l'exercice 2015.

Déficits reportables : 1.703.000 - 70.000 = 1.633.000

Au titre de 2015, la société a intérêt à déduire d'abord :

- le déficit hors amortissements des exercices 2011 et 2012 soit :
503.000 + 320.000 = 823.000 ;
- et une partie du déficit hors amortissements de l'exercice 2013 soit :
1.000.000 - 823.000 = 177.000.

Résultat fiscal brut = 1.000.000

Imputation des déficits : 503.000 + 320.000 + 177.000 = 1.000.000

Résultat fiscal net : 1.000.000 - 1.000.000 = 0

Reliquat des déficits à reporter

- Hors amortissements :

Exercice 2013 : 185.000 - 177.000 = 8.000

Exercice 2014 : 140.000

Total déficits hors amortissements à reporter = 148.000

Amortissements différés reportables :

- Exercice 2010 : 110.000
- Exercice 2011 : 120.000
- Exercice 2012 : 130.000
- Exercice 2013 : 125.000
- Exercice 2014 : 0

Total des amortissements différés reportables = 485.000

21. Cas de la société Somag

Passage du résultat net comptable au résultat fiscal

Éléments	Réintégration	Déduction
- Résultat net comptable		35.000
- Cotisation minimale	31.838	
1- Pièces de rechange : Montant à réintégrer et à immobiliser.	120.000	
2- Redevances crédit bail véhicule 1 : RAS.		
- Redevances crédit bail véhicule 2 *	6.666,66	
3- Prime assurance - vie : Indemnité imposable avec déduction des primes des exercices antérieures non déduites	700.000	300.000
4- Paiement des commissions en espèces pour plus de 10.000 DH. On réintègre 150.000 x ¼ x 50%	56.250	
5- Cadeaux divers : ne comportant aucun identifiant de la société - Cadeaux portant sigle : valeur unitaire dépassant 100 DH	10.939,34 125.000	
6- Timbres postaux : déductibles malgré la mauvaise imputation comptable : RAS - Taxe professionnelle : déductible même à défaut du paiement		
7 - Cotisation au club : ne sert pas l'intérêt de l'ensemble du personnel. - Cotisation à une association d'utilité publique : déductible sans plafond : RAS.	24.000	
8- Don aux œuvres sociales limité à 2 ‰ du CA HT On réintègre : 70.000 - (3.400.000 + 2.000.000) x 2 ‰	59.200	
9- Provision pour stocks : Evaluation forfaitaire - Provision pour dépréciation créances : Non déductible car évaluation forfaitaire	45.000 140.000	
10- Pénalités sur marchés 2014 : non rattachée à l'exercice - Majoration IR source : non déductible : exclusion expresse	130.000 23.640	
11- Dividendes : Abattement de 100% - Produits de placement à revenu fixe : imposable. Le taux de 20% n'étant pas libératoire.		132.500
Total	1.472.534	467.500

* - Redevance comptabilisée : 33.333,33

- Dotation aux amortissements présumée avoir été constatée chez la société de leasing au taux limité à 20% = 400.000 x 20% x 4/12 = 26.666,66

- La dotation aux amortissements n'est déductible qu'à hauteur de :

Dotation déductible = 300.000 x 20% x 4/12 = 20.000.

D'où une réintégration de la différence, soit :

Réintégration = 26.666,66 - 20.000 = 6.666,66 DH.

1. Calcul du résultat fiscal

Résultat fiscal brut = 1.478.534 - 473.500 = 1.005.034 DH.

Résultat fiscal après report des déficits

Déficit 2013 : 138.521

Déficit 2014 : 90.640

Déficits cumulés : 229.161

Résultat fiscal net : $1.005.034 - 229.161 = 775.873$ DH.

On a déduit même les amortissements différés puisque le résultat fiscal brut permet de déduire l'intégralité des déficits reportables.

2. Liquidation de l'IS de 2015

- Calcul de l'impôt dû

- Calcul de l'IS :

Pour le calcul de l'IS, on prend en considération l'imposition au taux réduit de 17,5% relative à l'activité de l'exportation de la société.

Résultat fiscal = 775.873 DH.

Résultat fiscal correspondant au CA export = $775.873 \times 2.000.000 / (5.400.000 + 160.000 + 240.000)$

Résultat fiscal correspondant au CA export = 267.543

Résultat fiscal correspondant à l'activité locale = $775.873 - 267.543 = 508.330$

IS = $508.330 \times 30\% + 267.543 \times 17,5\% = 199.319$

- Calcul de la CM :

Base de calcul de la CM :

On retient en plus du chiffre d'affaires, les autres produits d'exploitation, les produits financiers à leur montant brut déduction faite es produits de participation. On retient aussi l'indemnité d'assurance.

Base de la CM = $5.400.000 + 160.000 + 240.000 - 132500 + 700.000 = 6.367.500$

CM = $6.367.500 \times 0,5\% = 31.837,5$

L'IS est supérieur à la CM.

Excédent IS/CM = $199.319 - 31.837,5 = 167.481,5$

Régularisation :

Excédent IS/CM = 167.481,5

Imputation du crédit de la cotisation minimale de 2014 : 24.000

Imputation de la retenue à la source non imputée sur les acomptes soit :

$16.000 - (6.000 + 6.000) = 4.000$

IS avant imputation des acomptes = $199.319 - 24.000 - 4.000 = 171.319$

Imputation des acomptes payés au titre de 2015 : $6.000 \times 4 = 24.000$ (imputation vaut paiement).

Impôt à payer en mars 2016 = $171.319 - 24.000 = 147.319$

3. Acomptes à payer au titre de 2016

Résultat de l'exercice de référence = 775.873

IS net correspondant = 199.319

Montant de l'acompte trimestriel = $199.319 / 4 = 49.830$ DH.

22. Cas de la société Avenir

1. Calcul du résultat fiscal pour l'année 2015

Passage du résultat net comptable au résultat net

Eléments	Réintégration	Déduction
1- Résultat comptable avant impôt	209.242,47	
2- Dividendes reçus : Abattement de 100% - Intérêts sur compte à terme. Figurent bien parmi les produits pour leur montant brut. RAS		82.300
3- Produit sur cession : Produit totalement imposable. RAS		
4- Fournitures d'entretien : on réintègre la TVA	10.000	
5- Prime d'assurance - vie : on n'assure pas l'ensemble du personnel ou un actif de la société : Montant à réintégrer	12.000	
6- Facture d'hôtel payée en espèce : on réintègre 50%	5.994,70	
7- Acomptes provisionnels de l'IS : non déductibles	90.420	
8- Dotation d'amortissement : on réintègre la dotation en double de 2014	40.000	
9- Dotation pour dépréciation clients locaux : estimée de manière non individualisée	230.000	
Total	597.657,17	82.300

Résultat fiscal = $597.657.17 - 82.300 = 515.357.17$ arrondi à 515.360

2 - Régularisation de la situation fiscale

Calcul de l'IS :

Pour le calcul de l'IS, on écarte le chiffre d'affaires à l'export encore exonéré à 100%.

Résultat fiscal = 515.358

Résultat fiscal correspondant au CA export = $515.358 \times 2.200.000 / (7.800.000 + 184.000)$

Résultat fiscal correspondant au CA export = 142.008

Résultat fiscal correspondant à l'activité locale = $515.358 - 142.008 = 373.350$

IS = $373.350 \times 30\% = 112.005$

Calcul de la CM :

On retient en plus du chiffre d'affaires les produits financiers de l'ordre 184.000 (dont 82.300 de produits de participation). Mais, pour le calcul de la CM, on écarte les produits de participation exonérés de l'IS et le chiffre d'affaires à l'export.

Base de la CM = $5.600.000 + 184.000 - 82.300 = 5.701.700$

CM = $5.701.700 \times 0,5\% = 28.509$

L'IS est supérieur à la CM.

IS dû = 112.005

Imputation de la retenue à la source :

Retenue à la source = $22.500 \times 20\% = 4.500$

Acomptes versés en 2015 = 90.420

Complément de paiement = $112.005 - 4.500 - 90.420 = 17.085$

Le paiement de ce complément doit avoir lieu au plus tard le 31 mars 2016.

3 - Calcul des acomptes provisionnels au titre de l'exercice 2016

Résultat fiscal de l'exercice de référence = 515.358

Pour le calcul de l'IS, et s'agissant de la 6^{ème} année d'exportation, on doit prendre en considération l'imposition au taux réduit du résultat fiscal correspondant au chiffre d'affaires réalisé à l'exportation.

Résultat fiscal correspondant au CA export = $515.358 \times 2.200.000 / (7.800.000 + 184.000)$

Résultat fiscal correspondant au CA export = 142.008

Résultat fiscal correspondant à l'activité locale = $515.358 - 142.008 = 373.350$

IS = $373.350 \times 30\% + 142.008 \times 17,5\% = 136.857$

Comme au niveau de la régularisation, la cotisation minimale sera inférieure à l'IS net.

Montant des acomptes provisionnels = $136.857 / 4 = 34.215$ DH par acompte.

23. Cas de la société Mondial

1. Calcul du résultat fiscal net de l'exercice 2015

Eléments	Réintégration	Déduction
- Résultat comptable avant impôt	940.177,42	
- Intérêts versés aux actionnaires (1)	83.000	
Total	1.023.177,42	0,00

Résultat fiscal = $1.023.177,42 - 0 = 1.023.177,42$

Résultat fiscal 2014 = - 147.177,42

Résultat fiscal net = $1.023.177,42 - 147.177,42 = 876.000$

- Calcul de l'impôt dû :

Pour le calcul de l'IS net, on prend en considération l'imposition au taux réduit de 17,5% relative à l'activité de l'exportation de la société.

Résultat fiscal = 876.000

IS = $876.000 \times 17,5\% = 153.300$

Calcul de la CM :

Base de calcul de la CM = $22.000.000 + 1.200.000 + 300.000 = 117.500$

Excédent IS/CM : $153.300 - 117.500 = 35.800$

- Crédit d'impôt 2014 : 97.400.

Imputation du crédit d'impôt de 2014 à hauteur de 35.800

Impôt dû = $153.300 - 35.800 = 117.500$

Reliquat du crédit d'impôt de 2014 = $97.400 - 35.800 = 61.600$ DH imputable sur les exercices 2016 et 2017.

(1) Réintégration des intérêts versés aux actionnaires :

Situation des comptes courants des actionnaires :

Actionnaires	Capital	Comptes courants créditeurs	Intérêts au taux de 11%
Monsieur A	1.000.000	1.200.000	110.000
Monsieur B	500.000	400.000	44.000
Monsieur C	300.000	300.000	33.000
Autres actionnaires	200.000	0	0
Total	2.000.000	1.900.000	187.000

Pour Monsieur A :

- Première méthode :

On réintègre d'abord l'intérêt correspondant à la part du compte courant excédant la part dans le capital social et ce à partir de juillet soit :

Réintégration = $(1.200.000 - 1.000.000) \times 11\% \times 6/12 = 11.000$

On réintègre en suite l'intérêt correspondant à la différence du taux d'intérêt pratiqué par la société et du taux d'intérêt admis soit :

Réintégration = $800.000 \times (11\% - 6,5\%) \times 6/12 + 1.000.000 \times (11\% - 6,5\%) \times 6/12 = 40.500$

Montant à réintégrer pour Monsieur A = $11.000 + 40.500 = 51.500$ DH.

- Deuxième méthode :

Intérêts comptabilisés = 110.000

Intérêt admis = $(800.000 \times 6,5\% \times 6/12) + (1.000.000 \times 6,5\% \times 6/12)$

Intérêt admis = 58.500

Montant à réintégrer = $110.000 - 58.500 = 51.500$ DH.

Pour Monsieur B et Monsieur C :

On réintègre l'intérêt excédant le montant des intérêts résultant du taux d'intérêt admis soit :

Intérêts comptabilisés = $44.000 + 33.000 = 77.000$

Intérêt admis = $(400.000 + 300.000) \times 6,5\% = 45.500$

Montant à réintégrer : $77.000 - 45.500 = 31.500$ DH.

Montant total à réintégrer = $51.500 + 31.500 = 83.000$ DH.

2. Régularisation de l'IS de 2015

IS dû = 117.500

Acomptes payés = 97.400

Complément à verser en mars 2016 = $117.500 - 97.400 = 20.100$

3. Acomptes à payer au titre de 2016

IS correspondant = 153.300

Montant de l'acompte trimestriel = $153.300 / 4 = 38.325$ DH.

- 1^{er} acompte : 38.325 : paiement au plus tard le 31/03/2016

- 2^{ème} acompte : 38.325 : paiement au plus tard le 30/06/2016

- 3^{ème} acompte : 38.325 : paiement au plus tard le 30/09/2016

- 4^{ème} acompte : 38.325 : paiement au plus tard le 31/12/2016.

24. Cas de la société Icom

1. Calcul du résultat fiscal net

Eléments	Réintégration	Déduction
- Résultat comptable avant impôt	320.320	
1. Vente de marchandises livrées le 25/12/2015 : RAS		289.760
2. Avances reçues sur commandes à livrer en 2016. La vente n'est pas encore réalisée : à déduire		
3. Transports facturés aux clients : produit imposable : RAS		275.110
4. Produits de participation : abattement de 100%	15.750	
5. Intérêts de bons de caisse comptabilisés pour leur montant net : on réintègre le RS soit $(63.000 / 0,80 - 63.000) = 15.750$		8000
6. Service après vente du 01/09/2015 au 31/08/2016 : on déduit la partie relative à 2016 soit $12.000 \times 8/12 = 8.000$		
7. Jetons de présence : imposable : RAS		
8. Escomptes reçus : produit financier imposable : RAS		
9. Produit de cession de la machine acquise en 2012. Imposable		
10. Achat de marchandises reçues le 30/12/2015 et facturées le 03/01/2016 : achat déductible : RAS		
11. Droits de douane sur matières premières : RAS		
12. Droits de douane sur la machine : à réintégrer ET à immobiliser	42.800	
13. Redevance crédit bail TTC : TVA à réintégrer	8.000	
14. Factures de missions et de réceptions comptabilisées TTC : RAS car TVA non récupérable		
15. Indemnité de rachat de la machine acquise par crédit bail : à réintégrer et à immobiliser	16.000	
16. Avances sur commandes non encore livrées : non déductibles. C'est un compte de situation (actif)	80.000	
17. Dotation de voiture de tourisme : on réintègre $(100.000 - 300.000 \times 20\%)$	40.000	
18. Provision pour créance à abandonner gracieusement	307.000	
Total	829.870	572.870

Résultat fiscal net = $829.870 - 572.870 = 257.000$

2. Liquidation de l'impôt de 2015

Il est à noter que le résultat fiscal net de l'exercice 2015 est inférieur au seuil de 300.000 DH. Le taux de l'IS à appliquer est donc de 10%.

IS = $257.000 \times 10\% = 25.700$

CM = Exonération triennale de 2013 à fin 2015

Acomptes provisionnels 2015 = 0

Retenu à la source à imputer = 15.750

Impôt dû = $25.700 - 15.750 = 9.950$

3. Acomptes provisionnels à verser en 2016

IS de l'exercice de référence = 25.700

CM = $(3.130.000 + 220.000 - 275.110) \times 0,5\% = 15.375$

Montant des acomptes trimestriels = $25.700 / 4 = 6.425$

Ces acomptes sont à payer respectivement au plus tard le 31/03/2016, le 30/06/2016, le 30/09/2016 et le 31/12/2016.

25. Cas de la société Sporta

1. Calcul de résultat Fiscal

Eléments	Réintégration	Déduction
1. Résultat comptable avant impôt		943.000
2. Redevances de la licence : produit imposable. RAS		
3. Dividendes versés par la société sénégalaise : abattement de 100%		208.000
4. - Produit de vente du terrain : imposable, RAS - Vente des actions cotées : déjà imposée au taux libératoire - Vente des actions non cotées : imposable	506.000	690.000
5. Frais de séminaire : dépenses engagées dans l'intérêt de l'entreprise. RAS		
6. Jetons de présence : on réintègre les jetons des 3 administrateurs n'ayant pas marqué leur présence soit $3 \times (180.000/9)$	60.000	
7. Frais financiers sur comptes courants associés. A réintégrer pour faute de libération intégrale du capital.	76.000	
8. Pénalités fiscales d'assiette : Non déductible	38.450	
9. Pénalités pour livraisons tardives de marchandises. Pénalité contractuelle et non légale. RAS		
10. Majorations pour traite non honorée. Contractuelle et non légale.		
11. Subvention à l'organisme qui gère la crèche : dépense à caractère social déductible. RAS		
12. Cotisation au club de Tennis. Il s'agit d'une dépense de parrainage publicitaire déductible.		
13. Rémunération de l'épouse du PDG. Salaire anormalement élevé. On réintègre l'excédent par rapport à la moyenne du secteur soit $444.000 - 300.000 = 144.000$	144.000	
14. Honoraires du consultant. Déductible. Par ailleurs l'entreprise devrait prélever une retenue à la source de 30%.		
15. Provision pour licenciement. A réintégrer puisqu'il s'agit d'une charge non probable mais seulement éventuelle	96.000	
16. Provision de la taxe professionnelle. RAS car cette provision permet de rattacher la charge à l'exercice		
17. Provision pour complément de l'IS. Cette provision ne couvre pas une charge déductible, donc à réintégrer	31.400	
18. Provision pour dépréciation des titres de participation. RAS. Critère d'évaluation valable		
19. Provision pour garanties données aux clients : non déductible	106.500	
20. Dépenses de chasses. Dépenses somptuaires non déductibles	22.150	
21. Provisions pour congé à payer sur 2016 : non déductibles	194.900	
22. Taxes sur véhicules appartenant à la société. RAS		
23. Taxes sur véhicules acquises par crédit bail. RAS		
24. Dotation aux amortissements de la voiture du dirigeant : On réintègre l'excédent par rapport à la dotation admise soit : $(500.000 \times 25\%) - (300.000 \times 20\%) = 65.000$	65.000	
25. Redevance de crédit-bail de la voiture de tourisme : On réintègre : $(400.000 \times 20\%) - (300.000 \times 20\%) = 20.000$	20.000	
Dotations aux amortissements à différer fiscalement	184.000	
Total	1.544.400	1.841.000

Résultat fiscal net = $1.544.400 - 1.841.000 = - 296.600$

2. Liquidation de l'IS

Résultat fiscal net = - 296.600

IS = 0

Calcul de la cotisation minimale :

- Chiffre d'affaires = 14.042.600

- Autres produits d'exploitations = 162.400

- Produits financiers = 403.000 DH.

- Produits de participation = 208.000 DH.

CM = $(14.042.600 + 162.400 + 403.000 - 208.000) \times 0,5\% = 72.000$

Crédit d'impôt = 72.000 à imputer sur l'excédent de l'IS par rapport à la CM des 3 exercices suivants.

- Régularisation

Impôt dû en 2015 = 72.000

Acomptes versés en 2015 = 69.050

Complément à payer = $72.000 - 69.050 = 2.950$ à payer au plus tard le 31/03/2016.

3. Acompte à verser en cours de 2016

- Exercice de référence : 2015

- Impôt dû en 2015 = 72.000

Acomptes de 2016 = $72.000 / 4 = 18.000$ par acompte.

A payer respectivement au plus tard le 31 mars, le 30 juin, le 30 septembre et le 31 décembre 2016.

4. Calculer l'impôt dû au titre de 2016

Résultat fiscal brut : 860.700 DH

Déficits fiscaux non imputés :

Déficit fiscal de l'exercice 2011 = 326.200

Déficit fiscal de l'exercice 2012 = 402.300

Déficit fiscal de l'exercice 2013 = 380.650

Déficit fiscal de l'exercice 2014 = 108.850

Déficit fiscal de l'exercice 2015 = 296.600

Déficits fiscaux imputables sur 2016 à hauteur de 860.700 :

Déficit fiscal de l'exercice 2011 : non imputable pour cause de prescription quadriennale.

Déficit fiscal de l'exercice 2012 à hauteur de 402.300

Déficit fiscal de l'exercice 2013 à hauteur de 380.650

Déficit fiscal de l'exercice 2014 à hauteur de 77.750

Total des déficits fiscaux imputés sur 2016 = 860.700

Résultat fiscal net = $860.700 - 860.700 = 0$

Reliquat des déficits non imputés :

Déficit fiscal de l'exercice 2014 à hauteur de : $108.850 - 77.750 = 31.100$

Déficit fiscal de l'exercice 2015 à hauteur de : 296.600

Cumul du déficit sur amortissement différé = $522.000 + 184.000 = 706.000$

Calcul de l'impôt :

Résultat fiscal net = 0

IS = 0

Base de la CM : 16.000.000 DH.

CM = $16.000.000 \times 0,5\% = 80.000$

Acomptes versés en 2016 = 72.000

Complément à payer = $80.000 - 72.000 = 8.000$ DH à payer au plus tard le 31/03/2017.

5. Calculer l'impôt dû au titre de 2017

Résultat fiscal brut : 1.730.310 DH

Imputation des déficits hors amortissement :

Reliquat des déficits hors amortissement non imputés :

Déficit fiscal de l'exercice 2014 à hauteur de : 31.100

Déficit fiscal de l'exercice 2015 à hauteur de : 296.600

Cumul du déficit sur amortissement différé = 706.000

Résultat fiscal net = $1.730.000 - 31.100 - 296.000 - 706.000 = 696.610$

IS = $696.610 \times 30\% = 208.983$

Base de la CM : 18.000.000 DH.

CM = $18.000.000 \times 0,5\% = 90.000$

Excédent de versement = $208.983 - 90.000 = 118.983$

Acomptes versés en 2015 = 72.000

Complément à payer = $80.000 - 72.000 = 8.000$ DH à payer au plus tard le 31/03/2017.

Crédit d'impôt ouvrant droit à imputation :

Crédit d'impôt 2016 : 80.000

Crédit d'impôt 2015 : 72.000

Crédit d'impôt 2014 : 69.050

Total crédit d'impôt ouvrant droit à imputation = 221.050

L'imputation se fait, à hauteur de l'excédent soit 118.983, comme suit :

Crédit d'impôt 2014 : 69.050

Crédit d'impôt 2015 : 72.000

Crédit d'impôt 2016 : 22.067

Reliquat du crédit d'impôt 2016 = $80.000 - 22.067 = 57.933$ imputable sur 2018 et 2019.

Impôt dû = $208.983 - 118.983 = 90.000$

Acomptes versés en 2017 = 80.000

Complément à payer = $90.000 - 80.000 = 10.000$ DH à payer au plus tard le 31/03/2018.

26. Cas de la société Octam

1. Calcul du résultat fiscal net

Éléments	Réintégration	Déduction
- Résultat comptable avant impôt	700.750	
1. Vente du 30/12/2015 : impossible, la facturation n'est pas une condition.		
2. Vente de produits finis non livrés à déduire.		80.000
3. Avances reçues sur commandes non livrées : non imposables		205.200
4. Location d'immeuble : La partie relative à 2016 n'est pas imposable soit : $160.000 \times \frac{1}{4} = 120.000$ à déduire		120.000
5. Redevance sur brevet utilisé au Maroc : RAS		
6. Jetons de présence reçus : RAS		
7. Subventions d'exploitation reçues : impossible, RAS		
8. Produit des titres de participation : Abattement de 100%		106.000
9. Intérêts bruts reçus sur prêts accordés : RAS		
10. Produits de cession machine : Impossible normalement : RAS		
11. Une indemnité d'assurance : Imposable normalement : RAS		
12. Produit en stock : prix de revient supérieur au cours du jour. Dans ce cas, le stock doit être évalué au cours du jour. On déduit donc la différence soit $830.000 - 514.600$		315.400
13. Matières premières évalué au coût de revient : RAS		
14. Pièce de rechange : augmente la durée de vie de la machine. A immobiliser.	96.000	
15. Le salaire du PDG : normalement déductible		
16. Honoraires de l'avocat. TVA au taux de 10% à réintégrer	1.000	
17. Honoraires du commissaire aux comptes : La partie de 2016 et 2017 à réintégrer soit : $90.000 \times \frac{2}{3}$	60.000	
18. Cotisation annuelle à l'association de plastique : RAS		
19. Don versé l'association à but non lucratif. Non déductible car l'association n'est pas reconnue d'utilité publique.	75.000	
20. Amortissement usine : L'amortissement du terrain n'est pas déductible soit : $800.000 \times 4\% = 32.000$	32.000	
21. Amortissements de la voiture de tourisme : A réintégrer à hauteur de : $480.000 \times 25\% - 300.000 \times 20\% = 60.000$	60.000	
22. Intérêts déductibles PDG (60% du capital) : $600.000 \times 3\% \times \frac{9}{12} = 13.500$. A réintégrer : $67.500 - 13.500 = 54.000$	54.000	
23. Abandon d'une créance : libéralité non déductible	150.000	
24. Provisions pour garantie donnée aux clients : non déductible	212.000	
25. Pénalités sur marché relatives à 2014. A réintégrer	130.900	
Total	1.571.650	826.600

Résultat fiscal brut = $1.571.650 - 826.600 = 745.050$

Déficit fiscal de l'exercice 2014 = 136.850

Déficit fiscal de l'exercice 2013 = 86.500

Résultat fiscal net = $745.050 - 136.850 - 86.500 = 521.700$

2. Calcul de l'IS

- Calcul de l'IS

IS = $521.700 \times 30\% = 156.510$

CM : Exonération de 2013 à 2015

Acomptes versés en 2015 = 0

IS dû = 156.510 à payer au plus tard le 31/03/2016.

3. Calcul des acomptes provisionnels à verser en 2016

IS de l'exercice de référence = 156.510

CM = $(6.200.330 - 106.000) \times 0,5\% = 30.472$

Montant des acomptes trimestriels = $156.510 / 4 = 39.128$ DH par acompte.

27. Cas de la société Valide

1 - Calcul du résultat fiscal

Élément	Réintégration	Déduction
Bénéfice avant impôt	1.354.000	
1. Vente de produits livrés en 2014		68.000
2. Facture à livrer en 2016		57.000
3. Location d'un immeuble nu : cautionnement à déduire		20.000
4. Dividendes: abattement 100%		209.400
5. Intérêts nets : montant de la retenue à la source à réintégrer $120.000 / 0,8 \times 0,2 = 30.000$	30.000	
6. Produits de cession : RAS	-	
7. Matières premières livrés en 2012 : $440.000 \times 50\%$	220.000	
8. Facture imprimante à immobiliser. Consommable déductible. Dotation d'amo. : $3000 \times 33\% = 1.000$	3000	1.000
9. Impôt et taxe : TP : Rien à signaler. on réintègre TVA payée : IR prélevé à la source	260.000 180.000	
10. Amortissement Audi : On réintègre $(500.000 - 300.000) \times 20\% = 40.000$. Amortissement autocar : RAS	40.000	
11. Quittance d'assurance responsabilité civile : RAS	-	
12. Quittance d'assurance au profit de la famille du dirigeant	28.400	
13. Facture d'entretien du jardin : RAS	-	
14. Facture d'entretien de véhicules de tourisme : RAS	-	
15. Facture du traiteur : motifs professionnels : RAS	-	
16. Don au parti politique : non déductible	400.000	
Total	2.515.400	355.400

Résultat fiscal brut = $2.515.400 - 355.400 = 2.160.000$ DH

Déficit reportable : $34.000 + 70.000 + 96.000 + 100.000 = 300.000$

Amortissements différés : $100.000 \times 5 = 500.000$

Résultat fiscal net = $2.160.000 - 300.000 - 500.000 = 1.360.000$

2. Calcul de l'IS

IS = $1.360.000 \times 30\% = 408.000$

Calcul de la CM :

Base de la CM = $(24.000.000 - 209.400) \times 0,5\% = 118.953$

On constate que l'IS est supérieur à la CM. Excédent IS/CM = 289047

Imputation de la RS = 30.000

Imputation du crédit de la cotisation minimale = $214.000 - 14.000 = 200.000$

IS dû = $408.000 - 30.000 - 200.000 = 178.000$

Acomptes versés en 2015 = $38.200 \times 4 = 152.800$

Complément de paiement = $178.000 - 152.800 = 25.200$

Le paiement de ce complément doit avoir lieu au plus tard le 31 mars 2016.

3 - Calcul des acomptes provisionnels au titre de l'exercice 2016

IS de l'exercice de référence = 408.000

Montant des acomptes provisionnels = $408.000 / 4 = 102.000$ DH par acompte.

28. Cas de la société Outilec

1. Calcul du résultat fiscal

Elément	Réintégration	Déduction
1. Résultat avant impôt	860.300	
2. Vente avec période d'essai : imposable. RAS		
3. Vente à réméré : Imposable. Facture obligatoire. RAS		
4. Vente avec clause de réserve de propriété : La vente est conclue après paiement du prix. A déduire		42.000
5. Vente franco de port : A déduire car il s'agit d'une vente « arrivée » non encore livrée		80.000
6. Vente aux conditions départ usine : imposable RAS		
7. Profit de l'opération faite en commun : produit non imposable car imposé chez la SEP qui a opté pour l'IS. A déduire		65.100
8. Rentrées sur créances soldés : imposable, RAS		
9. Profit de cession des actions cotées en bourse : à déduire car soumis à la retenue à la source libératoire		98.000
10. Produit de cession des actions non cotées en bourse : imposable		
11. Bénéfice provenant d'un pays avec qui le Maroc est signataire d'une convention de non double imposition. A déduire.		75.000
12. Boni de liquidation d'une filiale : Abattement 100%		120.000
13. Intérêts sur prêt à une filiale : imposable, RAS		
14. Indemnité de transfert de clientèle : créance acquise imposable, à réintégrer	460.000	
15. Intérêts échus et non versés sur comptes courants associés : Déductible à hauteur du taux de 3.5% au lieu de 7% soit la moitié des 80.000	40.000	
16. La redevance de crédit bail : Amortissements chez la société de leasing = $500.000 \times 20\% = 100.000$. Dotation déductible = $300.000 \times 20\% = 60.000$. Réintégration de : $100.000 - 60.000 = 40.000$ DH	40.000	
17. Location d'une voiture de tourisme pour 80 jours : Pas de limitation car durée inférieure à trois mois : RAS		
18. Location d'une voiture de tourisme pour 6 mois : Amortissements chez la société de location = $400.000 \times 20\% \times 6/12 = 40.000$. Dotation déductible : $300.000 \times 20\% \times 6/12 = 30.000$. Réintégration = $40.000 - 30.000 = 10.000$	10.000	
19. Ecart de conversion-passif : imposables au titre de l'exercice de leur constatation	23.800	
20. Ecart de conversion-actif : déductibles du résultat de l'exercice de leur constatation		66.000
Total	1.434.100	546.100

Résultat fiscal brut = $1.434.100 - 546.100 = 888.000$ DH

2. Calcul de l'impôt dû

Calcul de la CM :

Calcul de la CM = $28.000.000 + 1.800.000 - 120.000 + 320.000 = 30.000.000$

CM = $30.000.000 \times 0,5\% = 150.000$

Calcul de l'IS :

Résultat fiscal net = 888.000

Bénéfice fiscal correspondant au CA à l'export soumis au taux de 17,5% : $888.000 \times (16.000.000/30.000.000) = 473.600$

IS dû correspondant au CA à l'export soumis au taux de 17,5% = $473.600 \times 17,5\% = 82.880$

Bénéfice fiscal soumis au taux de 30% : $880.000 \times (30.000.000 - 16.000.000) / 30.000.000 = 414.400$

Ou Bénéfice fiscal soumis au taux de 30% = $888.000 - 473.600 = 414.400$

IS dû correspondant au bénéfice soumis au taux de 30% = $414.400 \times 30\% = 124.320$

Total de l'IS dû = $82.880 + 124.320 = 207.200$

On constate que l'IS est supérieur à la CM. Excédent IS/CM = $207.200 - 150.000 = 57.200$

Imputation de la RS sur prêt accordé à la filiale = $22.500 \times 20\% = 4.500$

Imputation du crédit de la cotisation minimale 2012 = 23.000

L'excédent IS/CM permet d'imputer la RS et le crédit d'impôt de 2012. Les crédits d'impôt de 2010 et 2011 n'ouvrent pas droit à imputation.

IS dû = $207.200 - 4.500 - 23.000 = 179.700$

Régularisation acomptes :

IS 2014 : 194.000

CM 2014 : 96.000

Acomptes versés en 2015 = 194.000

IS dû 2015 = 179.700

Excédent de versement = $194.000 - 179.700 = 14.300$

Cet excédent est imputable sur les acomptes de 2016.

29. Cas de la société Corplt :

Dossier 1 :

1. Calcul du résultat fiscal

Eléments	Réintégration	Déduction
Résultat comptable avant impôt	1.800.220	
1. Vente avec clause se réserve le droit de rachat (vente à réméré imposable) : RAS		
2. Vente avec clause de réserve de propriété d'un appareil électronique : à déduire car la Vente est à considérer au jour du transfert de la propriété		240.000
3. Engagement de compagnie d'assurance : c'est un produit certain imposable	632.000	
4. Profit de l'opération faite en commun : Produit non imposable car il est imposable au niveau de la société en participation		520.000
5. Rentrées sur créances soldées : Imposable, RAS		
6. Produit de cession des actions cotées : déjà soumis à la RS libératoire : à déduire		66.410
7. Produit de cession des actions non cotées : Imposable, RAS		
8. Dividendes de la société exonérée : Abattement 100% abstraction faite du statut fiscal de la société distributrice		400.800
9. Intérêt de bons de caisse : c'est le montant brut qui doit être comptabilisé : RAS		
10. Bénéfice provenant de l'activité exercée en France : (existence de convention de non double imposition) : à déduire		247.100
11. Dégrèvement de la taxe professionnelle : imposable car la taxe a été déduite en 2014.	32.630	
12. Frais relatif à la construction d'un dépôt en cours : ces frais doivent être immobilisés	402.320	
13. Achats de fleurs pour décoration de la réception : engagés dans l'intérêt de l'exploitation : RAS		
14. Acquisition d'un logiciel de comptabilité et de gestion de stock : à immobiliser	30.500	
15. Charges d'intérêt du 4 ^{ème} trimestre 2014 : déductible au titre de 2014	17.670	
16. Charges d'intérêt versés à Mr BACHIR sur son CCA . On réintègre : - Pour dépassement du capital : $750.000 \times 2/3 = 500.000$ - Pour dépassement du taux : $(250.000/5\%) \times (5\% - 3\%) = 100.000$	600.000	
17. Abandon de la créance sur la filiale. La réalisation des pertes par la filiale n'est pas Suffisante pour la constatation de la perte chez la société mère	98.240	
18. Frais de formation de la fille de Mr BACHIR : charge de nature personnelle.	60.000	
19. Zakat prévue par les statuts : charge non prévue par le CGI	124.000	
20. Location d'une voiture pour une période de 3 mois : durée n'excédant pas 3 mois. RAS		
21. Location d'une voiture pour une période de 6 mois : A réintégrer $(500.000 \times 20\% \times 6/12) - (300.000 \times 20\% \times 6/12) = 20.000$	20.000	

Eléments	Réintégration	Déduction
22. Location d'un véhicule auprès d'une agence de location de voiture : RAS		
22. Location d'un véhicule auprès d'une agence de location de voiture : RAS		
23. Contravention suite à une verbalisation du chauffeur du camion : infraction légale	2.000	
24. Provision sur client ayant remplacé la traite par chèque : non déductible	31.800	
25. Provision sur client en redressement judiciaire : la provision est déductible en HT. On Réintègre la TVA	4.800	
26. Provision sur client ayant fait l'objet d'un recours judiciaire : la provision est déductible En HT . on réintègre la TVA	3.200	
27. Provision pour rabais à accorder à un client : RAS		
28. Provision pour dépréciation exceptionnelle d'un terrain : RAS		
29. Provision pour licenciement en cas d'arrêt d'une chaîne : charge éventuelle et non probable : à réintégrer	204.000	
Total	4.061.380	1.474.310

Résultat fiscal brut 2015 = $4.061.380 - 1.474.310 = 2.587.070$

Déficits fiscaux imputables :

Déficit fiscal de l'exercice 2011 = 250.740

Déficit fiscal de l'exercice 2012 = 300.105

Déficit fiscal de l'exercice 2013 = 100.900

Déficit fiscal de l'exercice 2014 = 201.391

Total déficit reportable = 853.136

Amortissements différés sur les exercices antérieurs : 533.934

Résultat fiscal net = $2.587.070 - 853.136 - 533.934 = 1.200.000$

2. Calcul de l'impôt dû :

IS = $1.200.000 \times 30\% = 360.000$

Calcul de la Cotisation minimale :

Base de la cotisation minimale : 32.600.000

CM = $32.600.000 \times 0,5\% = 163.000$

L'IS supérieur à la CM donc l'impôt dû = 360.000

Imputation des crédits d'impôt :

Excédent de l'IS sur la CM : $360.000 - 163.000 = 197.000$

L'imputation des crédits d'impôt est opérée sur les 3 exercices antérieurs à hauteur de cet excédent et en commençant par les exercices les plus anciens.

Les crédits d'impôt de 2010 et 2011 ne sont pas imputables en 2015.

- Crédit d'impôt 2012 : 70.510 imputable en totalité
- Crédit d'impôt 2013 : 85.390 imputable en totalité
- Crédit d'impôt 2014 : 95.720 imputable à raison de 41.100. Le reliquat soit 54.620 sera imputé s'il y a lieu , sur l'excédent de l'IS sur la CM de 2016 et 2017.

Imputation de la RS sur les bons de caisse :

Montant brut comptabilisé des intérêts : 55.300

Retenue à la source : $55.300 \times 20\% = 16.590$ Impôt dû = $163.000 - 16.590 = 146.410$ **- Régularisation des acomptes :**

Acomptes versés en 2015 = 95.720

Complément à payer : $146.410 - 95.720 = 50.690$ à payer au plus tard le 31/03/2016.**3. Acompte à verser en 2016 :**

Exercice de référence : 2015

Impôt dû en 2015 : 360.000

Acompte de 2016 = $360.000/4 = 90.000$

A payer respectivement au plus tard le 31 mars, le 30 juin, le 30 septembre et le 31 décembre 2016.

4. Procédure à engagerRésultat fiscal prévisionnel de 2016 : $1.200.000 \times 40\% = 480.000$ IS prévisionnel : $480.000 \times 30\% = 144.000$

Ce montant sera dépassé par le versement du deuxième acompte.

La procédure à engager est alors la demande de suspension du versement des acomptes à venir. Le délai de cette procédure est au moins 15 jours avant le délai du 3ème acompte soit le 15/09/2016

Dossier II :**1. Questions relatives à la TVA****a. Ventes de machines**

Sur les cessions envisagées en 2016, les conséquences fiscales au niveau de la TVA seront différentes :

- Pour la première machine acquise le 25 décembre 2008, aucune régularisation de la TVA. Le délai d'expiration de 5 ans est expiré.

- Pour la deuxième machine acquise le 02/01/2013, ce sont les dispositions de la loi de finances 2013 qui seront appliquées.

La conséquence de la TVA sera la taxation du prix de cession selon le régime du droit commun.

TVA exigible = $100.000 \times 20\% = 20.000$ **b. Schéma filiale et TVA**Selon l'article 96, lorsqu'un assujetti vend ses produits à une filiale non assujettie, et que cette dernière vend ces mêmes produits à un autre agent économique, le chiffre d'affaires imposable de l'assujetti en question est constitué par les ventes faites par lui à sa filiale au prix pratiqué par cette dernière et non celui pratiqué par l'assujetti. En ces termes, le chiffre d'affaires taxable de la société Corpit à sa filiale ne sera pas 100.000×10 DH mais 100.000×20 DH. la marge de la filiale sera donc imposée chez la société mère.

Le schéma est constitué donc sans intérêt fiscal.

2. Questions personnelles liées à la société**- Nécessité de la déclaration**

S'agissant des dividendes, ils seront assujettis au taux de 15% libératoire.

Pour ce qui des intérêts sur CCA, ils ont fait l'objet d'un prélèvement au taux de 30% libératoire.

La déclaration est par contre nécessaire pour ce qui du revenu salarial et foncier.

- L'IR dû

- Salaire net imposable = 360.000

- Revenu foncier brut : 240.000

Abattement de 40% = $240.000 \times 40\% = 96.000$

- Revenu foncier imposable : 144.000

Revenu global imposable = $360.000 + 144.000 = 504.000$ IR calculé = $504.000 \times 38\% - 24.400 = 112.400$ IR dû = $167.120 - 112.400 = 54.720$ DH**- Problème au niveau de la déclaration**

Monsieur Bachir devrait déposer cette déclaration au cours du mois de février 2016. Le retard dans le dépôt de la déclaration engendre des pénalités et majorations de retard.

3. Questions personnelles non liées à la société**Profit taxable sur cession du terrain**

Prix de cession : 2.000.000

Prix d'acquisition à considérer ?

L'article 65 du CGI dispose qu'en cas de cession d'immeubles acquis par héritage, le prix d'acquisition à considérer est le prix d'acquisition par le de cujus à titre onéreux du bien hérité par le cédant...

Prix d'acquisition : 300.000

Frais d'acquisition du terrain : $300.000 \times 15\% = 45.000$ Cout d'acquisition = $300.000 + 45.000 = 345.000$ Cout d'acquisition actualisé = $345.000 \times 1.32 = 455.400$ Profit taxable = $2.000.000 - 455.400 = 1.544.600$

Calcul de l'impôt :

Montant des droits :

L'article 73-II-H du CGI dispose que pour les profits nets réalisés ou constatés à l'occasion de la cession d'immeubles urbains non bâtis ..., le taux de l'impôt est fixé à 30% lorsque la durée écoulée entre la date d'acquisition desdits immeubles et celle de leur cession est supérieure ou égale à 6 ans.

IR = $1.544.600 \times 30\% = 463.380$ CM = $2.000.000 \times 3\% = 60.000$

IR dû = 463.380 DH

Profit taxable sur la cession de l'appartement

Prix de cession : 1.000.000

Prix d'acquisition : 900.000

Frais d'acquisition du terrain = $900.000 \times 15\% = 135.000$ Cout d'acquisition = $900.000 + 135.000 = 1.035.000$ Cout d'acquisition actualisé = $1.035.000 \times 1.05 = 1.086.750$ Résultat dégagé = $1.000.000 - 1.086.750 = - 86.750$

Calcul de l'impôt !

CM = $1.000.000 \times 3\% = 30.000$

IR dû = 30.000 DH

30. Cas de la société Pharos

Dossier I :

1. Calcul du résultat fiscal pour l'année 2015

Passage du résultat net comptable au résultat net

Eléments	Réintégration	Déduction
Résultat comptable avant impôt	1.000.000	
1. Indemnités de retard afférentes aux délais de paiement de 2015. A déduire car imposable lors de l'année de leur encaissement.		63.000
2. Gains de change réalisés : RAS		
3. Conservation des palettes d'emballage. La non-restitution constitue une cession. Les palettes conservées sont considérées comme vendues pour le prix de la déconsignation	18.000	
4. Cession des titres de la société GAMA. Plus value implicitement imposable.		
5. Produit de cession TTC d'un camion. TVA exigible sur la cession selon droit commun et non imposable au niveau de l'IS.		50.000
6. Reprise sur provision pour risques et charges initialement réintégrée. Ne constitue pas un produit imposable		50.000
7. Encaissement des indemnités de retard de 2014. Imposable au titre de l'année de l'encaissement.	18.000	
8. Mise à la disposition de la société des intérêts : Imposable car c'est une créance acquise. Le fait générateur correspond à la mise à disposition et non l'encaissement.	260.000	
9. Construction d'usine par l'entreprise. Production faite par l'entreprise pour elle-même imposable.	661.000	
10. Prime d'équipement. Elle doit être répartie et imposée sur 5 ans	5.000	
11. Ecarts de conversion-passif : imposables de manière extracomptable.	75.600	
12. Importation de marchandises enregistrée à son coût TTC. La TVA étant récupérable n'est pas déductible au niveau de l'IS	26.000	
13. Achat dont la facture est égarée. Non déductible faute de justification.	111.300	
14. Achat de fournitures de bureau payé en espèces. Déductible totalement car précédé d'un paiement infructueux par traite. RAS		
15. Achat d'emballages payé en espèces : n'est pas déductible qu'à concurrence de 50%	7.000	
16. Jetons de présence : déductibles normalement.		
17. Tantièmes ordinaires : non déductibles car assimilés à des participations aux bénéfices sociaux.	248.630	
18. Tantièmes spéciaux : déductibles car considérés comme charges salariales. En effet, il s'agit d'un complément de salaire imposable en matière d'IR. RAS.		
19. Intérêts sur compte courant d'associé : Ne deviennent déductibles qu'à compter de la date de la libération du capital soit le 01/07/2015. Intérêts comptabilisés = $5.000.000 \times 6,3\% = 315.000$ Intérêts déductibles = $5.000.000 \times 3,3\% \times 6/12 = 82.500$ Réintégration = $315.000 - 82.500 = 232.500$	232.500	
20. Frais d'acquisition des titres de participation : à réintégrer car ils ont pour résultat l'entrée d'un nouvel élément dans l'actif.	35.000	
21. Frais de réception : RAS.		

Eléments	Réintégration	Déduction
22. Prélèvement sur les stocks pour besoins personnels : A réintégrer	28.000	
23. Provision pour dépréciation des actions cotées : Evaluation justifiée. RAS.		
24. Provision pour dépréciation des actions non cotées : Evaluation non justifiée.	313.480	
25. Provision pour dépréciation de la créance d'un client ayant fait l'objet d'un recours en justice 2016 : Déductible. Mais on réintègre la TVA car la provision doit être constatée en hors taxe.	60.000	
26. Provision pour paiement tardif de la TVA : A réintégrer car la TVA n'est pas déductible.	13.000	
27. Provision pour propre assureur : non déductible car destinée à faire face à un risque purement éventuel.	88.000	
28. Provision pour garantie donnée à un client : Non déductible car destinée à couvrir un risque éventuel et non probable.	205.000	
29. Provision pour perte de change : Non déductible car la perte correspondante est déduite normalement.	62.040	
30. Provision pour gratifications au personnel : RAS car, en la matière, l'usage vaut engagement écrit.		
31. Provision pour taxe professionnelle: La provision de 2015 est déductible car la taxe et elle-même est déductible, se rapporte à l'exercice et non encore mise en recouvrement. La provision de 2014 n'est pas déductible car ne se rapporte pas à l'exercice.	38.000	
32. Dotations aux amortissements de 2014. Non rattachées à l'exercice 2015.	184.600	
33. Pénalité versée pour livraison tardive à un client : Déductible car contractuelle et non légale.		
34. Achat de fournitures payées en espèces : totalement déductible car le montant HT soit $11.760/1,2 = 9.800$ est inférieur à 10.000 DH.		
35. Indemnités de retard afférentes aux délais de paiement de 2015 : Déductible au titre de l'exercice de paiement soit 2016.	95.370	
36. Paiement des indemnités de retard de 2014 : Déductibles au titre de l'année de paiement soit 2015.		226.000
37. Ecarts de conversion-actif : déductibles de manière extracomptable.		141.520
Total	3.785.520	485.520

Résultat fiscal brut = $3.785.520 - 585.520 = 3.300.000$ DH.

Déficit fiscal 2014 : 300.000 DH.

Résultat fiscal net = $3.300.000 - 300.000 = 3.000.000$ DH.

2 - Régularisation de la situation fiscale

Calcul de l'IS :

Résultat fiscal net = 3.000.000

IS = $3.000.000 \times 30\% = 900.000$

Calcul de la CM :

La base de la CM est constituée du chiffre d'affaires, des jetons de présence, du revenus des immeubles appartenant à l'entreprise, des produits financiers autres que les produits des

titres de participation, les subventions d'exploitation, les pénalités reçues, du dégrèvement fiscal au titre de la TSC et des rentrées sur créances soldées.

Par contre, n'entrent donc pas dans cette base, les écarts de conversion passifs, les reprises et transferts de charges, les reprises sur subventions d'investissement et les produits de cession des immobilisations.

- Base de la CM = $27.261.960 + 43.500 + 120.000 + 384.000 - 84.000 + 64.300 + 74.600 + 51.000 + 84.640 = 28.000.000$ DH.

CM = $28.000.000 \times 0,5\% = 140.000$ DH.

L'IS est supérieur à la CM.

IS dû = 900.000

Base de la cotisation minimale 2014 : 16.000.000 DH

CM 2014 : = $16.000.000 \times 0,5\% = 80.000$

Acomptes provisionnels 2015 = $80.000 / 4$ soit 20.000 par acompte.

Retenue à la source sur PPRF = $260.000 \times 20\% = 52.000$

Imputations de la retenue à la source :

Retenue à la source sur PPRF est partiellement imputée sur le 4^{ème} acompte provisionnel de 2015.

Calcul de l'impôt dû :

IS = 900.000

CM = 140.000 DH.

Excédent de l'IS sur CM = $900.000 - 140.000 = 760.000$

Imputation des crédits d'impôt :

- Crédit d'impôt de 2014 : 80.000
- Crédit d'impôt 2013 : 58.000

IS après imputation des crédits d'impôt : $900.000 - 80.000 - 58.000 = 762.000$

Imputation de la retenue à la source sur PPRF :

Montant de la retenue à la source = $260.000 \times 20\% = 52.000$

Retenue à la source imputée sur le 4^{ème} acompte provisionnel = 20.000

Reliquat de la retenue à la source à imputer sur l'IS = $52.000 - 20.000 = 32.000$

Acomptes provisionnels : $20.000 \times 4 = 80.000$

Complément à payer = $762.000 - 32.000 - 80.000 = 650.000$.

Ce complément doit être versé au plus tard le 31/03/2016.

3. Montant des acomptes de 2016

Résultat fiscal de l'exercice de référence = 3.000.000

IS correspondant = $3.000.000 \times 30\% = 900.000$

Résultat fiscal prévisionnel = $3.000.000 \times 50\% = 1.500.000$

IS correspondant = $1.500.000 \times 30\% = 450.000$

Premier acompte : $900.000/4 = 225.000$ à payer au plus tard le 31/03/2016

Deuxième acompte : 225.000 à payer au plus tard le 30/06/2016

Avec le paiement de ces deux acomptes, l'entreprise a déjà atteint l'impôt résultant de ses prévisions soit 450.000 DH.

La société peut se dispenser d'effectuer de nouveaux versements d'acomptes.

Pour cela, elle doit remettre à l'administration fiscale une déclaration dans ce sens, quinze jours avant la date d'exigibilité du 3^{ème} acompte.

4. Régularisation suite à l'augmentation du résultat de 8%

Résultat fiscal de l'exercice de référence = 3.000.000

Résultat fiscal 2016 = $3.000.000 \times 1,08 = 3.240.000$

IS correspondant = $3.240.000 \times 30\% = 972.000$

Dans cette hypothèse, le montant de l'impôt effectivement dû est supérieur de plus de 10% à celui des acomptes versés. Auquel cas, les acomptes provisionnels qui n'ont pas été versés aux échéances prévues doivent être versés avec application de l'amende et des majorations de retard.

Dossier II :

L'opération de livraison à soi-même de l'usine est analysée comme une consommation finale de l'entreprise.

Pour garantir l'égalité devant la taxe au niveau de la consommation finale, cette livraison à soi-même est considérée comme une opération taxable.

La base imposable est constituée par le coût de construction :

- Frais d'études HT : 50.000 DH ;
- Main-d'œuvre de l'entreprise : 221.000 DH ;
- Matériaux de construction HT : 310.000 DH ;
- Frais divers de construction non soumis à la taxe : 80.000 DH.

Coût total : 661.000

- Base imposable = 661.000
- TVA exigible = $661.000 \times 20\% = 132.200$ DH.
- TVA déductible :

TVA sur factures = $(50.000 + 310.000) \times 20\% = 72.000$

Cette taxe sur les factures est déjà déduite au fur et à mesure du paiement des factures.

Le fait générateur coïncidant avec la date de l'achèvement de la construction, soit juin 2015, cette opération devrait être déclarée en juillet 2015.

Une déclaration rectificative de TVA doit donc être déposée mentionnant en plus du chiffre d'affaires taxable de juin, le montant du coût de la construction soit 661.000 et ajoutant à la taxe exigible du même mois celle de la livraison à soi-même soit : 132.000 DH.

Dossier III :

1. Calcul de l'IR

Calcul du revenu global imposable

Salaire net imposable = 242.600

Jetons de présence = $150.000 / 5 = 30.000$

Tantièmes spéciaux = 320.000 DH.

Retenue non prélevée : $(30.000 + 320.000) \times 38\% = 133.000$

Revenus des capitaux mobiliers

Intérêt sur compte courant d'associé = 315.000

Retenue non prélevée : $315.000 \times 30\% = 94.500$

Revenus fonciers

Revenu foncier brut = 350.000

Revenu foncier imposable = $350.000 - (350.000 \times 40\%) = 210.000$

Revenu global imposable

Salaire net imposable = $242.600 + 30.000 + 320.000 = 592.600$

Revenu foncier imposable = 210.000

Revenus des capitaux mobiliers imposable = 315.000

On suppose que suite à votre conseil, Mr Pharis a opté pour le taux libératoire de 30%, ce qui libère l'intérêt sur compte courant d'associé.

Revenu global imposable = $592.600 + 210.000 = 802.600$

Calcul de l'IR

IR calculé = $802.600 \times 38\% - 24.400 = 280.588$

Déductions sur impôts :

Retenue à la source sur salaire déclarée à temps : $242.600 \times 38\% - 24.400 = 67.788$

Retenue à la source sur salaire déclarée en retard : 133.000

IR à payer = $280.588 - 67.788 - 130.000 = 82.800$ DH.

2. Modalités de régularisation en cas de manquements éventuels.

Les retenues sur jetons de présence et tantièmes spéciaux doivent être déclarées et versées par la société au titre des mois des mises à disposition avec application des amendes et majorations de retard.

La retenue sur intérêt sur compte courant d'associé doit être déclarée et versée par la société au titre du mois de la mise à disposition avec application des amendes et majorations de retard.

Chapitre III : L'impôt sur le revenu

L'impôt sur le revenu³¹ est un impôt d'Etat. Il est déterminé annuellement à partir des déclarations des contribuables.

Cet impôt est progressif : son barème est établi de telle sorte que le taux d'imposition est d'autant plus important que les revenus sont élevés.

L'impôt sur le revenu est aussi dit personnel, car il prend en considération la situation personnelle et familiale du contribuable.

Enfin cet impôt est général et global, c'est-à-dire qu'il concerne tous les revenus quelle que soit leur nature et quelles que soient les activités qui les procurent exclusion faite des revenus exonérés.

Dans ce chapitre, on abordera les revenus catégoriaux soumis à l'impôt sur le revenu.

Section I : Règles de détermination et d'imposition

Dans cette section, on passera en revue le champ d'application, les modalités d'imposition, la détermination du revenu global imposable ainsi que le paiement de l'IR.

§ I. Champ d'application

L'impôt sur le revenu (IR) frappe l'ensemble des revenus acquis par les personnes physiques pendant une période de référence qui est l'année civile.

A. Le revenu global

Le revenu auquel s'applique l'impôt est un revenu global. Celui-ci est, en effet, obtenu par la sommation des revenus catégoriels suivants :

- revenus professionnels ;
- revenus salariaux et revenus assimilés ;
- revenus et profits fonciers ;
- revenus et profits de capitaux mobiliers ;
- revenus agricoles.

³¹ - L'impôt sur le revenu est régi par les dispositions du Code Général des impôts, livre 1^{er} : Règles d'Assiette et de Recouvrement (première partie, titre deuxième)

B. Personnes physiques

L'IR ne concerne en principe que les personnes physiques. Mais il peut concerner aussi les groupements de personnes physiques. Il s'agit des sociétés en nom collectif, des sociétés en commandite simple et des sociétés de fait ne comprenant que des personnes physiques et n'ayant pas opté pour l'impôt sur les sociétés.

Le résultat pouvant résulter de l'activité de ces groupements est considéré comme un revenu professionnel du principal associé et doit s'ajouter par conséquent à ses autres revenus.

Les entreprises qui ne relèvent pas de l'IS (entreprises individuelles et sociétés non soumises à l'IS) peuvent avoir ou non la personnalité juridique. Elles n'ont pas de personnalité fiscale propre et ne sont pas imposées en tant que telles. Les profits réalisés ne deviennent imposables qu'entre les mains des personnes physiques qui les possèdent.

En effet, pour l'administration fiscale, l'entreprise individuelle n'est pas un sujet de droit. C'est l'entrepreneur qui est le débiteur de l'impôt et, de plus, la base de son imposition ne dépend pas que des bénéfices de l'entreprise, mais de l'ensemble de ses revenus.

Toutefois, pour la qualification des profits réalisés dans l'entreprise, l'administration fiscale reconnaît l'existence d'un patrimoine professionnel de l'entreprise distinct du patrimoine privé de l'entrepreneur.

La composition de ce patrimoine professionnel résulte de la liberté de décision de l'entrepreneur d'affecter les immobilisations concernées à l'actif du bilan de l'entreprise ou de les maintenir dans son patrimoine privé (cette liberté ne s'étend pas au fond de commerce, qui appartient toujours au patrimoine professionnel).

C. Personnes exonérées

Sont exonérés de l'impôt sur le revenu :

- les ambassadeurs, agents diplomatiques, conseils et agents consulaires de nationalité étrangère en poste au Maroc et, qui ne sont pas assujettis à l'IR, à raison des revenus qu'ils perçoivent de l'étranger, mais sous réserve que la règle de réciprocité soit appliquée par leurs gouvernements à l'égard des diplomates marocains en poste à l'étranger ;
- les personnes résidentes pour les produits qui leur sont versés en contrepartie de l'usage ou du droit à usage de droits d'auteur sur les œuvres littéraires, artistiques ou scientifiques.

D. Territorialité de l'impôt

Eu égard à la notion de territorialité, l'imposition du revenu global à l'IR obéit à un double critère : critère de résidence et critère de source de revenu.

Ainsi sont assujettis à l'IR, quelque soit leur nationalité, les personnes physiques :

- qui ont une résidence habituelle au Maroc, pour tous leurs revenus de source marocaine et de source étrangère.
- qui disposent de revenus de source marocaine, bien que n'ayant pas de résidence habituelle au Maroc.

Les principes territoriaux d'imposition à l'IR sont résumés dans le tableau suivant :

Résidence habituelle	Au Maroc	Hors du Maroc
Revenus de source marocaine	Imposables à l'IR	Imposables à l'IR
Revenus de source étrangère	Imposables à l'IR	Non imposables à l'IR

Un contribuable est réputé avoir sa résidence habituelle au Maroc, lorsqu'il a, au Maroc :

- un foyer permanent d'habitation ;
- le centre de ses intérêts économiques, c'est - à - dire, son activité professionnelle principale ;
- séjourné de manière continue ou de manière discontinue, plus de 183 jours par an au Maroc.

Le champ d'application de l'IR est élargi aux personnes physiques ayant ou non leur résidence habituelle au Maroc qui réalisent des bénéfices ou perçoivent des revenus dont le droit d'imposition est attribué au Maroc en vertu des conventions tendant à éviter la double imposition en matière d'impôt sur le revenu.

§ 2. Modalités d'imposition

Une imposition est établie au titre d'une période donnée et à un lieu déterminé.

A. Période et délai d'imposition

1. Période d'imposition

Le contribuable est imposé chaque année, sur son revenu global de l'année précédente.

Pour les revenus salariaux et les revenus assimilés de source marocaine, l'impôt est établi au cours de l'année de leur acquisition. Toutefois, si le contribuable a disposé d'autres revenus pendant la même année, il devra régulariser sa situation en fonction de l'ensemble de ses revenus.

2. Délai d'imposition

Les contribuables sont tenus de déposer une déclaration de leur revenu global de l'année précédente, et ce :

- avant le 1^{er} mars de chaque année pour les titulaires de revenus professionnels déterminés selon le régime forfaitaire et/ou les titulaires de revenus autres que les revenus professionnels ;
- avant le 1^{er} avril de chaque année, pour les revenus professionnels déterminés selon le régime du résultat net réel ou celui de résultat net simplifié.

B. Lieu d'imposition

L'IR est établi soit au lieu du principal établissement du contribuable soit au lieu de sa résidence habituelle. Pour le contribuable qui n'a au Maroc ni une résidence habituelle ni un établissement principal, l'impôt est établi au lieu du domicile fiscal qu'il est tenu d'élire au Maroc.

Le contribuable est tenu d'informer l'administration fiscale de tout changement de son lieu d'imposition.

§ 3. Détermination du revenu global imposable et calcul de l'IR

Le calcul de l'IR procède nécessairement par le calcul d'abord du revenu global imposable, somme des revenus catégoriels net imposables, et en opérant, par la suite, les déductions prévues en la matière.

A. Les revenus imposables

Le revenu global imposable à déclarer par le contribuable est obtenu en additionnant l'ensemble des revenus nets acquis pendant l'année de référence.

I. Règles générales

Pour chaque catégorie de revenu, le revenu net est déterminé compte tenu des règles qui lui sont propres.

Il n'y a donc pas de définition unique de la notion de revenu imposable, mais plusieurs définitions correspondant aux catégories. Pour les unes, le revenu imposable provient d'une « source » permanente de revenu (propriété d'un bien, d'un capital ou exercice d'une profession ou d'une activité, par exemple). Pour d'autres catégories, l'« enrichissement » est constitué par l'ensemble des gains nets réels réalisés par le contribuable (accroissement de l'actif net ou plus-value réalisée, par exemple).

Les revenus imposables de chaque catégorie sont des revenus nets, c'est à dire que, les dépenses effectuées en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu sont déduites des revenus bruts de chaque catégorie pour déterminer le revenu catégoriel imposable.

2. Revenu global imposable des personnes physiques membres des groupements

Le bénéfice réalisé par les sociétés en nom collectif, les sociétés en commandite simple, les sociétés de fait, est imposé au nom du principal associé, en tant que revenu professionnel, quelle que soit la nature de l'activité de ces groupements.

En cas de déficit, celui-ci est imputé sur les revenus professionnels du principal associé.

Dans le cadre d'une indivision³² ou d'une association en participation³³, chaque associé est personnellement imposé dans la catégorie des revenus professionnels, au titre de sa quote-

³² - L'indivision est une propriété de bien en commun. Une chose, qui peut être un bien déterminé (par exemple un immeuble) ou une universalité (par exemple une succession), est dite en indivision lorsque, appartenant à plusieurs personnes, le droit de chacune d'elles porte sur l'ensemble de cette chose et non pas sur une portion déterminée de celle-ci.

³³ - L'association en participation est une société occulte qui n'existe que dans les rapports entre associés. Elle n'est pas destinée à être connue des tiers. Elle n'a pas la personnalité morale et n'est soumise ni à l'immatriculation au registre de commerce, ni à aucune formalité de publicité. A l'égard des tiers, chaque associé contracte en son nom personnel. Il est seul engagé même dans le cas où il révèle le nom des autres associés sans leur accord.

part dans les bénéfices réalisés par ces groupements, à moins que ces bénéfices ne proviennent d'une activité agricole ou d'un patrimoine foncier, auxquels cas la quote-part revenant à chaque associé dans ces bénéfices est considérée, selon le cas, comme revenu agricole ou comme revenu foncier, entre les mains du bénéficiaire.

3. Détermination du revenu global imposable des personnes qui s'établissent au Maroc ou qui cessent d'y avoir leur domicile fiscal

Le revenu global imposable d'un contribuable qui acquiert un domicile fiscal au Maroc, comprend pour l'année de son installation :

- les revenus de source marocaine acquis entre le 1^{er} janvier et le 31 décembre de ladite année ;
- les revenus de source étrangère acquis entre le jour de son installation au Maroc et le 31 décembre de la même année.

Mais, lorsqu'un contribuable cesse d'avoir au Maroc son domicile fiscal, son revenu global imposable de l'année de la cessation comprend :

- les revenus de source marocaine afférents à la même année ;
- les revenus de source étrangère acquis à la date de la cessation.

4. Déductions sur revenu global

Sont admises en déduction du revenu global :

- les dons octroyés aux habous publics, à l'entraide nationale et aux associations reconnues d'utilité publique ainsi que les dons octroyés à certains établissements publics, fondations et agences³⁴ ;
- les dons octroyés aux œuvres sociales des entreprises publiques et privées dans la limite de 2 pour mille du chiffre d'affaires du donateur ;
- les intérêts normaux des prêts obtenus pour l'acquisition ou la construction³⁵ d'un logement à usage d'habitation principale dans la limite de 10% du revenu

³⁴ - Il s'agit :

- des établissements publics ayant pour mission essentielle de dispenser des soins de santé ou d'assurer des actions dans les domaines culturels, d'enseignement ou de recherche ;
- de la ligue nationale de lutte contre les maladies cardio-vasculaires, de la Fondation Hassan II pour la lutte contre le cancer, de la Fondation Cheikh Zaïd Ibn Soltan, de Fondation Mohammed V pour la solidarité, de la Fondation Mohammed VI de promotion des œuvres sociales de l'éducation-formation, du comité olympique national marocain et aux fédérations sportives régulièrement constituées, du Fonds national pour l'action culturelle ;
- de l'Agence pour la promotion et le développement économique et social des préfectures et provinces du Nord du Royaume, de l'Agence pour la promotion et le développement économique et social des préfectures et provinces du Sud du Royaume, de l'Agence pour la promotion et le développement économique et social de la préfecture et des provinces de la région Orientale du Royaume, de l'Agence spéciale Tanger-Méditerranée, de l'Agence de développement social, de l'Agence nationale de promotion de l'emploi et des compétences ;
- de l'Office national des œuvres universitaires sociales et culturelles, des associations de micro-crédit.

global imposable. Il s'agit des prêts consentis par les organismes de crédits ou encore de prêts accordés à leurs adhérents par lesdites œuvres sociales légalement constituées conformément à la législation en vigueur du secteur public, semi-public ou privé ainsi qu'à ceux accordés par les entreprises à leurs employés³⁶ ;

- la rémunération convenue d'avance entre le contribuable et les établissements de crédits et les organismes assimilés dans le cadre d'un contrat de mourabaha conclu pour l'acquisition d'un logement à usage d'habitation principale dans la limite de 10% du revenu global imposable.
- les primes et cotisations se rapportant aux contrats individuels ou collectifs d'assurance retraite d'une durée égale au moins à 8 ans souscrits auprès des sociétés d'assurances au Maroc et dont les prestations sont servies aux bénéficiaires après l'âge de 50 ans révolus et ce dans la limite de 10 % du revenu global imposable pour les contribuables ne disposant pas de revenus salariaux.
- les primes et cotisations se rapportant aux contrats individuels ou collectifs d'assurance retraite d'une durée égale au moins à 8 ans souscrits auprès des sociétés d'assurances au Maroc et dont les prestations sont servies aux bénéficiaires après l'âge de 50 ans révolus et ce dans la limite de 50 % du salaire net imposable pour les contribuables disposant uniquement de revenus salariaux³⁷.

Exemple 21

Soit un commerçant qui a disposé au cours de l'année 2015 d'un revenu net professionnel de 120.000 DH et qui a souscrit, au cours de la même année, un contrat d'assurance retraite d'une durée égale à 10 ans. La cotisation annuelle s'élève à 15.000 DH.

Revenu net imposable = 120.000 DH

Déduction des primes pour assurance retraite

Cotisation versée = 15.000 DH

Montant déductible = $120.000 \times 10\% = 12.000$ DH

Revenu net imposable = $120.000 - 12.000 = 108.000$ DH

³⁵ - En cas de construction, la déduction des intérêts est accordée au contribuable dans la limite de 7 ans à compter de la date de délivrance de l'autorisation de construire. Mais le contribuable ne perd pas le droit au bénéfice de la déduction pour la période restant à couvrir de la date de l'achèvement de la construction au terme de son contrat de prêt sous réserve de justifier de l'occupation du logement à titre d'habitation principale.

³⁶ - En ce qui concerne les titulaires de revenus salariaux et assimilés imposés par voie de retenue à la source, cette déduction est subordonnée à ce que les montants des remboursements en principal et intérêts des prêts soient retenus et versés mensuellement par l'employeur ou le débirentier aux organismes prêteurs.

Dans le cas où l'employeur accorde le prêt directement à ses salariés, il effectue mensuellement la retenue et le versement desdits montants pour lui-même.

Il faut préciser aussi que pour les logements acquis en indivision, la déductibilité du montant des intérêts dans la limite de 10 % du revenu global imposable susvisée est admise à concurrence de la quote-part du bénéficiaire dans l'habitation principale.

³⁷ - Ces dispositions sont applicables aux contrats conclus à compter du 1er janvier 2015.

Exemple 22

Soit un salarié qui dispose d'un salaire net imposable de 100.000 DH qui a souscrit à un régime de retraite complémentaire. La prime annuelle est de 60.000 DH.

Ce salarié a la possibilité de déduire la prime dans la limite de 50% de son salaire net imposable.

Salaire net imposable 100.000 DH

Déduction calculée sur le revenu global

$100.000 \text{ DH} \times 50\% = 50.000 \text{ DH}$

La déduction se fait à hauteur de 50% du revenu net salarial soit : 50.000 DH

Exemple 23

Soit un salarié qui dispose d'un salaire net imposable de 80.000 DH et d'un revenu foncier net imposable de 120.000 DH. Ce salarié a souscrit à un régime de retraite complémentaire dont la prime annuelle est de 75.000 DH.

Ce salarié a la possibilité de déduire la prime :

- soit dans la limite de 50% de son salaire net imposable ;

- soit dans la limite de 10% du revenu global imposable.

Revenu net global imposable

Salaire net imposable 80.000 DH

Revenu foncier net imposable 120.000 DH

Revenu net global imposable = 200.000 DH

Déduction à hauteur de 50% du revenu net salarial

Déduction = $80.000 \times 50\% = 40.000$ DH

Déduction à hauteur de 10% du revenu global

Déduction = $200.000 \text{ DH} \times 10\% = 20.000$ DH

Pour ce salarié, la déduction calculée à hauteur de 50% du salaire se révèle plus avantageuse que celle pratiquée au niveau du revenu global au taux de 10%.

- les déficits réalisés pendant les quatre dernières années pour la catégorie des revenus professionnels ou agricoles. Mais, il convient de préciser qu'il n'est pas permis d'imputer le déficit d'une catégorie fiscale donnée (en l'occurrence les revenus professionnels et les revenus agricoles) sur le revenu net positif des autres catégories composant le revenu global. En effet, le déficit dégagé par l'activité professionnelle ou l'activité agricole d'un contribuable, ne peut être déduit que des bénéfices réalisés par celui-ci, pendant les quatre années suivantes, au titre de la même activité.

5. Calcul du revenu net global et revenu imposable

Le calcul du revenu net global intervient avant celui du revenu imposable. Le revenu net global de tous les revenus est obtenu comme suit :

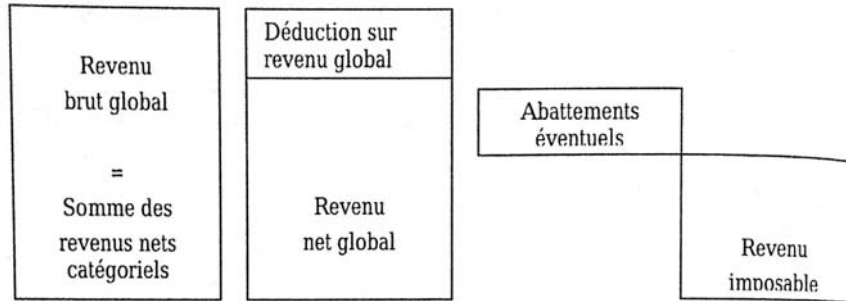
Revenu net global = Revenu brut global - Déductions sur revenu

La détermination du revenu imposable

Le revenu net imposable s'obtient après déduction des abattements accordés en vertu de situations particulières.

Revenu imposable = revenu net global - abattements

Le passage du revenu brut global au revenu imposable peut être schématisé comme suit :



B. Détermination de l'IR

Le calcul de l'IR à payer consiste à appliquer au revenu global imposable un barème d'imposition et à procéder aux déductions sur impôt, s'il y a lieu.

1. Barème de l'IR

Le revenu global, après déduction des charges déductibles, est imposé selon le barème suivant :

Barème de l'IR

Tranche de revenus annuels	Taux
0 - 30.000	0%
30.001 - 50.000	10%
50.001 - 60.000	20%
60.001 - 80.000	30%
80.001 - 180.000	34%
Plus de 180.000	38%

2. Méthode rapide de calcul de l'IR

Le calcul de l'IR peut se faire suivant la méthode rapide qui consiste à multiplier le revenu imposable directement par le taux correspondant à la tranche dans laquelle se situe ledit revenu et déduire une somme calculée pour les besoins du calcul rapide.

Tranches de revenu	Taux	Somme à déduire
0 - 30.000	0%	0
30.001 - 50.000	10%	3.000
50.001 - 60.000	20%	8.000
60.001 - 80.000	30%	14.000
80.001 - 180.000	34%	17.200
Plus de 180.000	38%	24.400

3. Calcul des sommes à déduire

Considérons les variables suivantes :

T_i : Tranche n° i,

D_i : Somme à déduire pour T_i ,

$MinT_i$: Minimum de T_i ,

t_i : Taux de T_i ,

Δ_i : Etendu de T_i .

Nous avons alors

$D_1 = 0$ car la première tranche est exonérée ($t_1 = 0\%$).

$D_2 = MinT_2 \times t_2$,

$D_3 = MinT_3 \times t_3 - (\Delta_2 \times t_2)$,

$D_4 = MinT_4 \times t_4 - (\Delta_3 \times t_3) - (\Delta_2 \times t_2)$,

$D_5 = MinT_5 \times t_5 - (\Delta_4 \times t_4) - (\Delta_3 \times t_3) - (\Delta_2 \times t_2)$,

$D_6 = MinT_6 \times t_6 - (\Delta_5 \times t_5) - (\Delta_4 \times t_4) - (\Delta_3 \times t_3) - (\Delta_2 \times t_2)$.

De manière générale, la formule de calcul de D_n s'écrit comme :

$$D_n = Min T_n \times t_n - \sum_{i=1}^{n-1} (\Delta_i \times t_i), \text{ pour tout } n \geq 2.$$

Ce qui conduit au tableau suivant :

Tranches de revenu T_i	Etendu Δ_i	Taux t_i	$Min T_n \times t_n$	$\Delta_i \times t_i$
0 - 30.000	30.000	0%	0	0
30.001 - 50.000	20.000	10%	3.000	2.000
50.001 - 60.000	10.000	20%	10.000	4.000
60.001 - 80.000	20.000	30%	18.000	6.000
80.001 - 180.000	100.000	34%	27.200	34.000
Plus de 180.000	-	38%	68.400	-

Par conséquent, la somme D_i à déduire pour chaque tranche est :

- la première tranche : $D_1 = 0$
- la 2^{ème} tranche : $D_2 = 30.000 \times 10\% = 3.000$
- la 3^{ème} tranche : $D_3 = 50.000 \times 20\% - 2.000 = 8.000$
- la 4^{ème} tranche : $D_4 = 60.000 \times 30\% - 2.000 - 2.000 = 14.000$
- la 5^{ème} tranche : $D_5 = 80.000 \times 34\% - 2.000 - 2.000 - 6.000 = 17.200$
- la 6^{ème} tranche : $D_6 = 180.000 \times 38\% - 2.000 - 2.000 - 6.000 - 34.000 = 24.400$

Exemple 24

Supposons que le projet de la loi de finances 2017 prévoit une modification du barème de l'IR comme suit :

Tranches de revenu	Taux
0 à 40.000	0%
40.001 à 50.000	10%
50.001 à 70.000	15%
70.001 à 100.000	25%
100.001 à 200.000	30%
Plus de 200.000	35%

Calculer la somme à déduire (SàD) par la méthode rapide de calcul de l'IR. L'intérêt de cet exemple, dont les tranches et les taux ne sont pas réels, est d'apprendre à calculer les sommes à déduire dans la méthode rapide à chaque modification du barème d'imposition dans les lois de finances.

Somme à déduire pour la première tranche = 0
 SàD pour la deuxième tranche : $D2 = 40.000 \times 10\% = 4.000$
 SàD pour la troisième tranche : $D3 = 50.000 \times 15\% - 10.000 \times 10\% = 6.500$
 SàD pour la quatrième tranche : $D4 = 70.000 \times 25\% - 20.000 \times 15\% - 10.000 \times 10\% = 13.500$
 SàD pour la cinquième tranche : $D5 = 100.000 \times 30\% - 30.000 \times 25\% - 20.000 \times 15\% - 10.000 \times 10\% = 18.500$
 SàD pour la sixième tranche : $D6 = 200.000 \times 35\% - 100.000 \times 30\% - 30.000 \times 25\% - 20.000 \times 15\% - 10.000 \times 10\% = 28.500$

Le calcul des éléments de la méthode rapide se présente comme suit :

T_i	Δ_i	Taux t_i	$Min T_n \times t_n$	$\Delta_i \times t_i$	S à D
0 à 40.000		0%	0		
40.001 à 50.000	10.000	10%	4.000	1.000	4.000
50.001 à 70.000	20.000	15%	7.500	3.000	6.500
70.001 à 100.000	30.000	25%	17.500	7.500	13.500
100.001 à 200.000	100.000	30%	30.000	30.000	18.500
Plus de 200.000		35%	70.000		28.500

4. Taux spécifiques

On distingue les taux de 10%, 15%, 17%, 20% et 30%

a. Taux de 10 %

Le taux de 10% est applicable aux produits bruts hors taxe versés par des entreprises marocaines à des sociétés étrangères non résidentes.

b. Taux de 15%

Le taux de 15% est applicable aux :

- produits des actions, parts sociales et revenus assimilés ;
- aux profits nets résultant des cessions d'actions cotées en bourse ;
- aux profits nets résultant des cessions d'actions ou parts d'O.P.C.V.M dont l'actif est investi en permanence à hauteur d'au moins 60% d'actions ;
- aux profits nets résultant du rachat ou du retrait des titres ou de liquidités d'un plan d'épargne en actions ou plan d'épargne entreprise avant la durée de 5 ans ;
- des revenus bruts de capitaux mobiliers de source étrangère.

c. Taux de 17%

Les rémunérations occasionnelles versées à des enseignants ne faisant pas partie du personnel des établissements d'enseignement sont passibles de la retenue à la source au taux de 17%. La retenue de 17% est appliquée au revenu brut global, sans aucune déduction. Elle est libératoire de l'IR.

d. Taux de 20%

Sont soumises aux taux de 20% :

- les profits nets résultant des cessions d'actions non cotées et autres titres de capital ; d'actions ou parts d'O.P.C.V.M non action, des valeurs mobilières émises par les fonds de placement collectif en titrisation, de titres d'O.P.C.R ;
- les profits nets résultant des cessions de capitaux mobiliers de source étrangère ... ;
- les revenus de placements à revenu fixe mis à la disposition ou inscrits en compte des personnes physiques (soumises à l'IR selon le régime du résultat net réel ou celui du résultat net simplifié) ou morales qui n'ont pas opté pour l'impôt sur les sociétés et ayant au Maroc leur domicile fiscal ou leur siège social ;
- les profits nets résultant des cessions d'obligations et autres titres de créance ;
- les rémunérations versées au personnel salarié des sociétés holding offshore ;
- les traitements, émoluments et salaires versés par les banques offshore à leur personnel salarié. Le personnel salarié résident au Maroc peut bénéficier du même régime fiscal à condition de justifier que la contrepartie de sa rémunération en monnaie étrangère convertible a été cédée à une banque marocaine.
- les traitements, émoluments et salaires bruts versés aux salariés qui travaillent pour le compte des sociétés ayant le statut « Casablanca Finance City ». Cette imposition au taux libératoire de 20% est accordée pour une période maximale de 5 ans à compter de la date de prise de fonctions desdits salariés. Toutefois ces salariés peuvent demander à leur employeur, sur option irrévocable, à être imposés d'après les taux du barème progressif.
- les exploitations agricoles pendant les 5 premiers exercices consécutifs, à compter du premier exercice d'imposition.

e. Taux de 30%

Sont soumises aux taux de 30% :

- les produits des placements à revenu fixe à l'exclusion des assujettis qui sont soumis à l'IR selon le régime du résultat net réel ou celui du résultat net simplifié ;
- les rémunérations, les indemnités occasionnelles ou non si elles sont versées à des personnes ne faisant pas partie du personnel permanent de l'employeur ou à des voyageurs représentants et placiers. Ici, le taux de 30% est appliqué au revenu brut global et est imputable avec droit à restitution.
- les honoraires et rémunérations versés aux médecins non soumis à la taxe professionnelle qui effectuent des actes chirurgicaux dans les cliniques et établissements assimilés ;
- le montant brut des cachets octroyés aux artistes exerçant à titre individuel ou constitués en troupes ;
- le montant brut des revenus salariaux perçus par les sportifs professionnels est soumis au taux libératoire de 30% après application d'un abattement forfaitaire de 40%.

C. Déductions opérées sur l'IR

Il s'agit des déductions sociales accordées en fonction des personnes prises en charges et, s'il y a lieu, de l'impôt retenu à la source et de l'impôt acquitté à l'étranger.

1. Charges de famille

L'impôt, calculé d'après le barème est diminué d'une somme de 360 DH par personne à charge, dans la limite de 2.160 DH soit un total de six déductions.

Les personnes considérées à charge sont :

- le conjoint abstraction faite de ses revenus ;
- les enfants propres du contribuable ou les enfants légalement adoptés par lui à la double condition que le revenu global annuel par enfant ne dépasse pas la tranche exonérée du barème de calcul de l'IR et que leur âge n'excède pas 27 ans.
- les mêmes enfants, sans condition d'âge lorsqu'ils sont atteints d'infirmité les mettant dans l'incapacité de subvenir à leurs besoins.

Ces déductions ne peuvent être appliquées dans un foyer que par le conjoint qui a légalement la charge des enfants.

2. L'impôt retenu à la source

L'IR calculé est diminué des différents prélèvements opérés à la source sur les revenus du contribuable lorsque ces prélèvements sont imputables sur l'IR découlant de la déclaration annuelle. Cela signifie que les prélèvements opérés à des taux libératoires ne peuvent donner lieu à aucune déduction sur l'impôt calculé.

3. L'impôt étranger

Lorsque le contribuable qui réside au Maroc perçoit des pensions de source étrangère, il bénéficie d'une réduction égale à 80% du montant de l'impôt dû au titre de sa pension qui correspond aux sommes transférées à titre définitif en dirhams non convertible.

Exemple 25

Un retraité français résidant au Maroc a disposé d'une retraite de source étrangère d'un montant de 13.500 Euro qu'il transfère à titre définitif en dirhams non convertibles, soit un équivalent de 148.500 DH.

Abattement sur la pension = $148.500 \times 55\% = 81.675$ DH

Pension imposable = $148.500 - 81.675 = 66.825$ DH

I R calculé = $66.825 \times 30\% - 14.000 = 6.047,50$ DH

Atténuation fiscale = $6.047,50 \times 80\% = 4.838$ DH

I.R exigible : $6.047,50 - 4.838 = 1.209.50$ DH.

Si les revenus ainsi perçus de l'étranger ont été imposés ou exonérés dans le pays d'origine, l'impôt réel ou théorique correspondant, est déductible de l'IR au Maroc.

L'imputation de l'impôt étranger réel n'est accordée que dans le cas où une convention internationale de non double imposition le prévoit de manière expresse et en vertu du principe de la réciprocité.

De même, l'imputation de l'impôt étranger théorique n'est accordée que dans le cas où une convention internationale de non double imposition prévoit d'accorder un crédit d'impôt de manière expresse au titre de l'impôt qui aurait été dû en l'absence de l'exonération³⁸.

Exemple 26

Soit un contribuable résidant à Marrakech et disposant au titre de l'année 2012 d'un revenu locatif imposable de 94.000 DH. Ce contribuable a aussi disposé au titre de la même année d'une redevance de 72.000 DH opérée par un laboratoire domicilié en France, pays avec lequel le Maroc a conclu une convention de non double imposition. Sur cette redevance, le laboratoire a opéré une retenue à la source au taux de 10 %.

Le calcul de l'impôt se fait comme suit :

Revenu foncier imposable = 94.000

Redevance de source étrangère = 72.000

Revenu global imposable = $94.000 + 72.000 = 166.000$ DH.

IR calculé = $166.000 \times 34\% - 17.200 = 39.240$ DH

³⁸ - Pour bénéficier de cette imputation, le contribuable doit fournir une attestation de l'administration fiscale étrangère donnant les indications sur les références légales de l'exonération, les modalités de calcul de l'impôt étranger et le montant des revenus qui aurait été retenu comme base de l'impôt en l'absence de ladite exonération.

La convention fiscale avec la France est une convention de non double imposition.

Impôt étranger admis en imputation = $39.240 \times 72.000/166.000 = 17.020$ DH

Impôt étranger retenu à la source = $72.000 \times 10 \% = 7.200$

L'impôt payé à l'étranger soit 7.200 est inférieur à l'impôt marocain correspondant aux revenus de source étrangère qui est de 17.020. L'impôt payé à l'étranger sera alors imputé en totalité.

IR dû = $39.240 - 7.200 = 32.040$ DH.

§ 4. Paiement de l'impôt

On distingue la règle générale et des cas particuliers.

A. Règle générale

L'impôt sur le revenu est établi par voie de recouvrement.

Le contribuable doit s'acquitter de sa cotisation dans les 2 mois suivant la date de mise en recouvrement, celle-ci étant indiquée sur l'avis d'imposition.

Le contribuable soumis à l'impôt sur le revenu peut souscrire auprès de l'administration fiscale par procédés électroniques les déclarations prévues par le CGI et effectuer les versements du montant de l'impôt sur le revenu dû chez le receveur de l'administration fiscale.

B. Cas particuliers

- En cas de départ à l'étranger, l'impôt est mis en recouvrement immédiatement et doit être acquitté sans délai.
- En cas de décès du contribuable, l'impôt est établi sur les revenus acquis depuis le 1^{er} janvier de l'année du décès et les revenus de l'année précédente si, au moment du décès, l'impôt dû à ce titre, n'a pas encore été mis en recouvrement.
- Pour les revenus salariaux, l'impôt correspondant est perçu par voie de retenue à la source, opérée mensuellement ou à chaque occasion de paie de la part des employeurs et débirentiers.
- La retenue à la source est aussi utilisée comme technique de paiement de l'IR sur les revenus de capitaux mobiliers et, dans certains cas, sur les produits de cession de valeurs mobilières.

Section 2 : Les revenus professionnels

On traite successivement :

- du champ d'application ;
- du régime du résultat net réel ;
- du régime du résultat net simplifié ;
- du régime du bénéfice forfaitaire ;
- et de la cotisation minimale.

§ 1. Champ d'application

Presque tous les revenus résultant d'une activité professionnelle sont assujettis à l'IR catégorie professionnelle. Certaines exonérations sont néanmoins prévues par le CGI.

A. Les revenus assujettis

De manière générale, sont considérés comme revenus professionnels les revenus qui ne relèvent pas de l'une ou l'autre des catégories suivantes :

- revenus salariaux ;
- revenus et profits fonciers ;
- revenus et profits de capitaux mobiliers ;
- revenus agricoles.

Il s'agit des revenus qui proviennent de l'exercice des :

- professions commerciales ;
- professions industrielles ;
- professions artisanales ;
- professions portant sur l'immobilier ;
- et des professions libérales.

Il convient d'y ajouter les revenus qui ont un caractère répétitif, sans pour autant se rattacher aux professions précitées. On peut citer notamment : les revenus du journaliste non salarié, de l'écrivain, de l'artiste, de l'apiculteur, de l'éleveur de chevaux ou de chiens, de celui du guide pour touristes, etc.

Sont enfin considérés comme revenus professionnels, les produits perçus par des personnes physiques ou morales non résidentes, qui répondent aux critères d'imposition à l'IR en contrepartie de travaux exécutés ou de services rendus pour le compte de personnes physiques ou personnes morales résidentes.

Ces produits s'entendent des :

- rémunérations pour l'assistance technique ou pour les prestations de personnel, mis à la disposition d'entreprises domiciliées ou exerçant leurs activités au Maroc ;
- redevances pour droit d'auteur ;
- redevances pour concession de l'exploitation de brevet, dessins etc. ;

- rémunérations pour l'organisation de tournées artistiques ou sportives ;
- rémunérations pour la fourniture d'informations scientifiques, techniques etc. ;
- droit de location et rémunérations analogues ;
- intérêts de prêts et autres placements à revenus fixes à l'exclusion des intérêts des prêts consentis à l'Etat ou garantis par lui ;
- rémunérations pour le transport routier effectué au Maroc vers l'étranger pour la partie des prix correspondant au trajet parcouru au Maroc ;
- commissions et honoraires.

B. Exonérations prévues en matière d'IR professionnel

Les exonérations³⁹ en matière d'IR professionnel sont, à quelques différences près, similaires à celles traitées au niveau de l'IS. Il s'agit :

- de l'exonération permanente ;
- de l'exonération totale suivie d'une imposition permanente au taux réduit ;
- de l'imposition permanente au taux réduit ;
- de l'exonération et imposition au taux réduit temporaires ;
- et de l'imposition temporaire au taux réduit.

Ce paragraphe ne constitue qu'un résumé de ces exonérations.

I. Exonération permanente

Bénéficiaire de l'exonération permanente les promoteurs immobiliers pour leurs activités et revenus afférents à la réalisation de logements sociaux (superficie couverte⁴⁰ comprise entre 50 et 80 m² et prix de vente n'excédant 250.000 DH hors TVA). L'exonération est accordée au vu d'un engagement, dans le cadre d'une convention à conclure avec l'Etat, assortie d'un cahier des charges, à réaliser un programme de construction intégré de 200 logements en milieu urbain et/ou 50 logements en milieu rural, réalisé dans un délai maximum de 5 ans à partir de la date d'obtention de la première autorisation de construire.

2. Exonération totale suivie d'une imposition permanente au taux réduit

Ces exonérations et impositions au taux réduit sont prévues pour :

- les entreprises exportatrices de biens ou services ;
- les entreprises qui vendent des produits finis aux exportateurs ;
- les entreprises hôtelières.

³⁹ Pour bénéficier de ces exonérations, les contribuables doivent respecter les obligations des déclarations et de paiement des impôts, droits et taxes mises à leur charge.

⁴⁰ Par superficie, on doit entendre les superficies brutes, comprenant outre les murs et les pièces principales, les annexes suivantes : vestibule, salle de bain ou cabinet de toilette, clôtures et dépendances (cave, buanderie et garage) que celles-ci soient ou non comprises dans la construction principale. Lorsqu'il s'agit d'un appartement constituant partie divisée d'un immeuble, les superficies comprennent, outre la superficie des locaux d'habitation telle que définie ci-dessus, la fraction des parties communes affectées à l'appartement considéré, celle-ci étant comptée au minimum à 10 %.

a. Les entreprises exportatrices de biens ou services

Ces entreprises bénéficient :

- de l'exonération totale de l'impôt sur le revenu pendant une période de cinq exercices à compter de celui auquel se rattache la première opération d'exportation ;
- et de l'imposition au taux réduit de 20% au-delà de la période précitée.

b. Les entreprises qui vendent des produits finis aux exportateurs

Les entreprises qui vendent des produits finis à des exportateurs installés dans des plates-formes d'exportation⁴¹ bénéficient :

- de l'exonération totale de l'impôt sur le revenu pendant une période de cinq exercices à compter de celui au cours duquel la première opération de vente de produits finis a été réalisée ;
- et de l'imposition au taux réduit de 20% au-delà de la période précitée.

c. Les entreprises hôtelières

Les entreprises hôtelières bénéficient d'une :

- exonération totale de l'impôt sur le revenu au titre de leurs établissements hôteliers créés à compter du 1^{er} juillet 2000 pour la partie de la base imposable correspondant à leur chiffre d'affaires réalisé en devises, quel qu'en soit le montant et ce, pendant une période de 5 ans consécutifs courant à compter de l'exercice au cours duquel la première opération d'hébergement en devises a été réalisée ;
- et de l'imposition au taux réduit de 20% au-delà de la période précitée.

3. Imposition permanente au taux réduit

L'imposition permanente au taux réduit est accordée aux :

- entreprises minières exportatrices ;
- entreprises ayant leur siège social dans la province de Tanger.

a. Les entreprises minières exportatrices

Les entreprises minières exportatrices bénéficient d'une imposition au taux réduit de 20% à compter de l'exercice au cours duquel la première opération d'exportation a été réalisée.

Bénéficiaire également de cette réduction, les entreprises minières qui vendent leurs produits à des entreprises qui les exportent après leur valorisation.

⁴¹ Par plate-forme d'exportation, il est entendu tout espace, fixé par décret, devant abriter des entreprises dont l'activité exclusive est l'exportation des produits finis. Les produits finis sont des biens qui ont atteint un stade d'achèvement définitif dans le cycle de production des fournisseurs de l'entreprise installée dans la plate-forme d'exportation. Ces produits ne doivent subir aucune transformation au niveau de la société installée dans la plate-forme d'exportation.

b. Les entreprises ayant leur siège social dans la province de Tanger

Les entreprises ayant leur domicile fiscal ou leur siège social dans la province de Tanger et exerçant une activité principale dans le ressort de ladite province bénéficient d'une imposition au taux réduit de 20% au titre de cette activité.

Le taux de 20% sera majoré de 2 points par année durant la période allant du 1er janvier 2011 au 31 décembre 2015⁴². A partir de 2016, c'est le barème de droit commun qui sera applicable.

4. Exonération suivie d'une réduction temporaire

Les entreprises exerçant leurs activités dans les zones franches d'exportation bénéficient :

- de l'exonération totale durant les 5 premiers exercices consécutifs à compter de la date du début de leur exploitation ;
- d'une réduction de l'impôt de 80% pour les 20 années consécutives suivantes.

5. L'imposition temporaire au taux réduit

Bénéficient de l'imposition temporaire au taux réduit de 20% :

- les entreprises implantées dans certaines régions dont le niveau de développement économique nécessite un traitement fiscal préférentiel ;
- les entreprises artisanales ;
- les établissements privés d'enseignement ou de formation professionnelle.

a. Les entreprises implantées dans certaines régions dont le niveau de développement économique nécessite un traitement fiscal préférentiel

Ces entreprises, lorsqu'elles sont installées dans certaines régions dont le niveau de développement économique nécessite un traitement fiscal préférentiel bénéficient d'une imposition temporaire au taux réduit de 20% pendant une période de cinq exercices consécutifs et ce, à compter de la date du début de leur exploitation. Il s'agit des préfectures et provinces suivantes : Al Hoceima, Berkane, Boujdourf, Chefchaouen, Es-Semara, Gelmim, Laâyoune, Larache, Nador, Oued-Ed-Dahab, Oujda-Angad, Tanger-Assilah, Fahs-Bni-Makada, Tan-Tan, Taounate, Taourirt, Tata, Taza et Tétouan.

Le taux de 20% sera majoré de 2 points par année durant la période allant du 1er janvier 2011 au 31 décembre 2015⁴³. A partir de 2016, c'est le barème de droit commun qui sera applicable.

⁴². Le taux réduit de 20% évolue donc de la manière suivante : Exercice 2010 : 20%, exercice 2011 : 22%, exercice 2012 : 24%, exercice 2013 : 26%, exercice 2014 : 28%, exercice 2015 : 30%.

⁴³. Le taux réduit de 20% évolue donc de la manière suivante : Exercice 2010 : 20%, exercice 2011 : 22%, exercice 2012 : 24%, exercice 2013 : 26%, exercice 2014 : 28%, exercice 2015 : 30%.

b. Les entreprises artisanales

Les entreprises artisanales nouvelles dont la production est le résultat d'un travail essentiellement manuel bénéficient d'une imposition temporaire au taux réduit de 20% pendant les cinq premiers exercices consécutifs suivant la date du début de leur exploitation, et ce, quel que soit le lieu de leur implantation.

c. Les établissements privés d'enseignement ou de formation professionnelle

Ces établissements bénéficient d'une imposition temporaire au taux réduit de 20% pendant les 5 premiers exercices consécutifs suivant la date du début de leur exploitation.

C. Les régimes d'imposition à l'IR

Le résultat imposable dans le cadre des revenus professionnels est déterminé sur une base réelle, qui tient compte de produits et de charges effectifs. Ces éléments sont appréhendés selon des principes qui sont considérés comme des règles de droit commun. Il s'agit du régime dit du résultat net réel (RNR).

Toutefois, il est admis que les contribuables titulaires de revenus professionnels puissent déterminer leur bénéfice imposable selon des règles plus simples, dans le cadre d'une approche approximative, en optant soit pour le régime du résultat net simplifié (RNS) ou pour le régime du forfait.

Les seuils des trois régimes d'imposition se présentent comme suit :

Activités	RNR	RNS	Forfait
Professions commerciales, industrielles, artisanales ou armateur pour la pêche	CA > 2.000.000	1 M < CA ≤ 2 M	CA ≤ 1.000.000
Prestation de service ou professions libérales	CA > 500.000	0. 25 M < CA ≤ 0.5 M	CA ≤ 250.000

En plus de ces trois régimes, la loi de finances 2014 a instauré le régime de l'auto-entrepreneur.

§2. Régime du résultat net réel

Le RNR est le régime de droit commun. Il est obligatoire lorsque certains critères sont réunis. Après ces critères, on présentera les modes de déterminations du RNR.

A. Critères d'application du régime du résultat net réel

Ce régime s'applique obligatoirement aux :

- sociétés en nom collectif, sociétés en commandite simple et associations en participation ;
- entreprises individuelles, sociétés de fait et indivisions, dont le chiffre d'affaires annuel ou porté à l'année excède :
 - 2.000.000 de dirhams s'il s'agit de professions commerciales, d'activités industrielles ou artisanales ou d'armateur pour la pêche ;

- 500.000 DH pour les prestataires de service et les professions libérales.

Le régime de résultat net réel s'applique également aux entreprises individuelles, sociétés de fait et indivisions, dont le chiffre d'affaires annuel ou porté à l'année n'excède pas les seuils précités, si elles n'ont pas opté pour le régime du résultat net simplifié ou celui du bénéficiaire forfaitaire.

Le contribuable, dans le cadre de ce régime net réel, détermine son résultat imposable en tenant compte de ses produits, profits et gains divers d'une part, ses charges et pertes diverses d'autre part, tels que ces éléments ressortent de sa comptabilité, mais en tenant compte des limites et contraintes édictées par les règles fiscales.

B. Mode de détermination du résultat

Le résultat net réel est obtenu par différence entre les produits imposables et les charges déductibles.

Les produits imposables sont majorés de la variation des stocks des produits finis, semi-finis et en cours.

Les charges déductibles sont majorées de la variation des stocks des matières et fournitures.

On peut dégager quatre étapes :

1. Calcul du résultat comptable :

Le résultat comptable est la différence entre les produits comptabilisés et les charges comptabilisées.

2. Corrections fiscales :

Ces corrections fiscales proviennent des :

- des réintégrations des charges et des pertes comptabilisées mais non déductibles sur le plan fiscal ;
- des produits dont l'imposition a été différée précédemment et qui deviennent imposables au cours de l'exercice ;
- des déductions des profits non imposables au cours de l'exercice ;
- des déductions des produits définitivement exonérés d'impôts ou non imposables ;
- des déductions des charges réintégréées au cours des exercices précédents et devenues déductibles lors de l'exercice.

Les réintégrations doivent être rajoutées au résultat comptable, alors que les déductions doivent être déduites dudit résultat.

3. Calcul du résultat fiscal :

Le résultat fiscal est égal au résultat comptable augmenté des réintégrations des charges non déductibles et diminué des produits non imposables.

4. Imputation des déficits :

Il y a lieu également de tenir compte des déficits sur exercices antérieurs dans la limite des déficits des quatre exercices précédant l'exercice en cours.

C. Rappels des produits et revenus imposables

L'objet de ce paragraphe est présenter des rappels des produits imposables⁴⁴ et de mettre en évidence, les spécificités de l'IR par rapport à l'IS.

Comme on l'a vu en détail au niveau de l'IS, les produits imposables à l'IR sont constitués des éléments suivants :

1. Produits d'exploitation

Les produits d'exploitation soumis à l'IR sont :

- le chiffre d'affaires : c'est le montant des recettes et créances acquises se rapportant aux produits livrés, aux services rendus et aux travaux ayant fait l'objet d'une réception partielle ou totale ;
- les autres produits d'exploitation : il s'agit de la variation des stocks de produits, des immobilisations produites par l'entreprise pour elle-même, des subventions d'exploitation, des autres produits d'exploitation, des reprises d'exploitation et des transferts de charges.

2. Produits financiers

Ce sont les intérêts et produits assimilés, acquis par le contribuable dans le cadre de son activité professionnelle (produits des titres de participation, des tantièmes ordinaires, des bons de liquidation, gains de change, écarts de conversion-passif, intérêts courus et autres produits financiers, reprises financières et transferts de charges).

Les indemnités de retard afférentes aux délais de paiement sont imposables au titre de l'exercice de leur encaissement.

3. Produits non courants

Sont imposés à ce titre :

- les plus-values réalisées ou constatées par l'entreprise suite à la cession ou au retrait de certains éléments corporels ou incorporels de l'actif immobilisé ;
- les subventions d'équilibre et les subventions d'investissement ;
- les autres produits non courant : Ce sont les profits divers (découlant ou non de l'activité courante, mais se caractérisant par leur aspect accidentel ou inattendu), les produits accessoires (réalisés à l'occasion de la mise en œuvre de l'activité professionnelle courante, mais ne se rattachant pas directement à cette activité : redevances, jetons de présence, tantièmes spéciaux, etc.).

4. Plus-values réalisées suite au décès d'un exploitant

Les plus-values, résultant d'une cessation d'activité suite au décès de l'exploitant sont imposables à l'IR lorsque l'activité en question n'est pas poursuivie par les héritiers.

⁴⁴ - Pour plus de détails, se référer au chapitre de l'IS, Section 2, §1.

5. Revenus ayant un caractère répétitif

Les revenus ayant un caractère répétitif sont imposables à l'IR lorsqu'ils ne peuvent se rattacher aux revenus agricoles, aux revenus salariaux, aux revenus fonciers ou aux revenus de capitaux mobiliers.

D. Rappels des charges et pertes déductibles

L'objet de ce paragraphe est de présenter des rappels des charges déductibles⁴⁵ et de mettre en évidence les spécificités de l'IR par rapport à l'IS.

1. Les conditions de déductibilité des charges

Les conditions que doit remplir une dépense engagée par l'entreprise pour être admise en déduction sont au nombre de cinq :

- Condition de la causalité :

La charge ou la dépense doit se rapporter directement à la gestion et être exposée dans l'intérêt de l'entreprise. Cela implique l'exclusion des charges supportées dans l'intérêt du personnel, de l'exploitant ou des associés.

- Condition de la comptabilisation :

La charge doit être constatée en comptabilité.

- Condition de l'incidence :

La charge doit se traduire par une diminution du patrimoine de l'entreprise ou avoir pour but de couvrir les risques entraînant cette diminution.

- Condition de la réalité :

La charge doit correspondre à une charge effective et être appuyée de justificatifs nécessaires.

- Condition du rattachement des charges à l'exercice :

Les charges déductibles sont celles qui affectent les résultats de l'exercice au cours duquel elles ont été engagées.

Comme on l'a vu en détail au niveau de l'IS, les charges déductibles de la base imposable à l'IR sont constituées des éléments suivants :

2. Les charges d'exploitation

Il s'agit des charges suivantes :

a. Les achats

Ce sont les achats incorporés directement dans le prix d'achat ou le prix de revient, y compris les emballages commerciaux non récupérables, la TVA non déductible, les droits de douane, frais, assurance et transit en cas d'importation.

⁴⁵ - Pour plus de détails, se référer au chapitre de l'IS, Section 2, § 2.

b. Les autres charges externes

Il est notamment question :

- des loyers ;
- des dépenses d'entretien et de réparation ;
- des primes d'assurance autres que celles versées sur contrats d'assurance conclus au profit de la société sur la tête de ses dirigeants ou ses collaborateurs ;
- des autres services et travaux (travaux de sous-traitance, redevances de crédit bail et autres redevances) ;
- des dépenses de transports et déplacements du personnel, déplacements des administrateurs, gérants et associés et des frets et transports sur achats et ventes ;
- des dépenses en cadeaux publicitaires qui sont déductibles si leur valeur unitaire maximale ne dépasse pas 100 DH et portent soit le nom, le sigle de l'entreprise ou la marque de fabrique des produits qu'elle fabrique ou dont elle fait le commerce ;
- des dons en argent ou en nature octroyés aux habous publics, à l'entraide nationale et aux associations reconnues d'utilité publique ainsi que les dons octroyés à certains établissements publics, fondations et agences⁴⁶ ainsi que les dons octroyés aux œuvres sociales des entreprises publiques et privées et aux œuvres sociales des institutions qui sont autorisées par la loi qui les institue à percevoir des dons, dans la limite de 2 % du chiffre d'affaires du donateur.

c. Les autres charges d'exploitation

On peut citer aussi les frais d'annonce et de publicité, les frais de représentation et de voyage lorsqu'ils sont justifiés par la nature ou l'importance de l'exploitation.

d. Les charges du personnel

En plus du cas général, on traite sous ce titre le cas de la rémunération de l'exploitant individuel, celui de la rémunération des dirigeants des sociétés de personnes ainsi que la question des charges sociales.

⁴⁶ - Il s'agit :

- des établissements publics ayant pour mission essentielle de dispenser des soins de santé ou d'assurer des actions dans les domaines culturels, d'enseignement ou de recherche ;
- de la ligue nationale de lutte contre les maladies cardio-vasculaires, de la Fondation Hassan II pour la lutte contre le cancer, de la Fondation Cheikh Zaïd Ibn Soltan, de Fondation Mohammed V pour la solidarité, de la Fondation Mohammed VI de promotion des œuvres sociales de l'éducation, du comité olympique national marocain et aux fédérations sportives régulièrement constituées, du Fonds national pour l'action culturelle ;
- de l'Agence pour la promotion et le développement économique et social des préfectures et provinces du Nord du Royaume, de l'Agence pour la promotion et le développement économique et social des préfectures et provinces du Sud du Royaume, de l'Agence pour la promotion et le développement économique et social de la préfecture et des provinces de la région Orientale du Royaume, de l'Agence spéciale Tanger-Méditerranée, de l'Agence de développement social, de l'Agence nationale de promotion de l'emploi et des compétences ;
- de l'Office national des œuvres universitaires sociales et culturelles et des associations de micro-crédit.

d.1. Cas général

Les rémunérations versées au personnel sont déductibles dès lors qu'elles répondent aux conditions générales de déductibilité et qu'elles ne sont pas jugées anormalement exagérées, eu égard au travail fourni. Aux rémunérations de base peuvent s'ajouter les primes allouées à titre d'encouragement, les indemnités et allocations, l'aide au logement, les indemnités de représentation, les congés payés, les indemnités de licenciement, les avantages en nature (logement, voiture, domesticité ...). Il convient de noter les aspects particuliers suivants :

d.2. Rémunération de l'exploitant individuel

Quoique la rémunération de l'exploitant figure au plan comptable comme une charge d'exploitation, elle n'est pas considérée comme une charge effective de l'entreprise, mais comme un emploi de bénéfice, le travail de l'exploitant individuel étant en effet considéré fiscalement comme devant trouver sa contrepartie dans le bénéfice dégagé en fin de l'exercice.

d.3. Rémunération des sociétés de personnes

La rémunération attribuée aux principaux dirigeants des sociétés en nom collectif, des sociétés en commandite simple, des sociétés de fait ou des associations en participation n'est pas déductible pour les mêmes raisons que la rémunération de l'exploitant individuel.

Mais, la rémunération des associés non dirigeants de ces sociétés et associations peut être comprise dans les charges déductibles lorsqu'elle est attribuée à ces associés en leur qualité de salariés.

d.4. Charges sociales

Elles comprennent :

- la part patronale de sécurité sociale ;
- la part salariale ;

La part incombant au salarié dans les charges sociales est exclue des frais généraux et ne peut donc être prise en charge par l'entreprise.

e. Les impôts et taxes

Pour être déductibles, les impôts et taxes doivent être mis à la charge de l'entreprise et mis en recouvrement au cours de l'exercice.

Ainsi, ne sont pas déductibles du résultat fiscal : l'impôt sur les résultats, l'IR sur salaire et la taxe sur la valeur ajoutée récupérable.

De même ne sont pas déductibles : le montant de la contribution sociale de solidarité sur les bénéfices et revenus, la taxe écologique sur la plasturgie, la taxe spéciale sur le fer à béton et la taxe spéciale sur la vente du sable.

f. Les dotations d'exploitation aux amortissements

Les amortissements sont déductibles dans la limite de ceux qui sont généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou de profession.

Pour être déductibles, les amortissements doivent être effectivement pratiqués. A défaut, l'annuité omise ne peut être déduite du résultat ni de l'exercice en cours, ni des exercices suivants.

L'entreprise qui diffère ses amortissements en période déficitaire, aura la possibilité de les déduire des résultats des premiers exercices suivants qui laissent apparaître un résultat bénéficiaire.

g. Les dotations d'exploitation aux provisions

Pour être déductible, la provision doit être destinée à faire face à une perte ou à une charge déductible. De même, la perte ou la charge doit être probable et non seulement éventuelle et nettement précisée quant à sa nature et susceptible d'être évaluée avec une approximation suffisante quant à son montant. En fin, la probabilité de la perte ou de la charge doit résulter de faits survenus pendant l'exercice.

En cas de cessation d'activité ou de cession de l'entreprise, les provisions antérieurement constituées en franchise d'impôts doivent être rapportées au résultat du dernier exercice d'exploitation.

La provision est régularisée dès que le risque de perte ou de charge pour lequel elle a été constituée a été confirmé ou au contraire écarté. Dans le premier cas, on considère que la provision est définitivement utilisée et on la compense avec la perte ou la charge constatée. Dans le second cas, la provision n'étant pas utilisée, elle devient une provision sans objet et est rapportée aux résultats imposables de l'exercice où le risque peut être considéré comme définitivement écarté.

Pour la provision irrégulièrement constituée, la provision est rapportée aux résultats de l'exercice au cours duquel elle a été constituée si le délai de reprise accordé à l'administration n'est pas expiré. Elle est rapportée aux résultats du plus ancien des exercices non prescrits si ce délai de reprise est expiré.

Les principales provisions déductibles sont les provisions pour dépréciation (des immobilisations non amortissables, des stocks, des créances et des titres) et les provisions pour risque et charge (procès ou litige en cours)

h. Les stocks

Les stocks sont évalués au coût d'achat ou au coût de production selon que l'activité de l'entreprise est commerciale ou industrielle.

Pour les articles ou objets ne pouvant être identifiés par unités après leur entrée en stock, le coût d'entrée du stock à la date d'inventaire est obtenu selon la méthode d'évaluation dite « première entrée - première sortie » ou celle du coût moyen pondéré.

Les stocks sont évalués au cours du jour si le cours du jour est inférieur au coût d'achat ou au coût de production.

3. Les charges financières

En principe, les intérêts et autres frais financiers engagés dans l'intérêt de l'entreprise sont déductibles à condition que la dette ait été contractée pour les besoins et dans l'intérêt de l'entreprise et soit inscrite au bilan.

Pour les cas des sociétés en nom collectif et des sociétés en commandite simple, les intérêts rémunérant les comptes courants des associés, à l'exclusion de l'associé principal, sont déductibles sous réserve que :

- le capital social soit entièrement libéré ;

- le montant total des sommes rémunérées n'excède pas le capital social ;
 - le taux de rémunération ne dépasse pas le taux fixé par l'arrêté du ministre des finances.
- Par ailleurs, ces intérêts (même ceux exclus du droit à déduction) doivent être déclarés par le bénéficiaire pour être imposé en son nom.

Exemple 27

Soit une société en non collectif dont le capital et comptes courants des associés se présentent comme suit :

Associés	Part dans le capital	Compte courant
A	600.000	500.000
B	400.000	700.000
Total	1.000.000	1.200.000

Le capital est entièrement libéré. Les comptes courants, inchangés pendant toute l'année, sont rémunérés au taux de 15%. Le taux de déduction fiscale admissible est de 3%.

Solution : L'associé A étant l'associé principal, la rémunération que la société lui consent ne peut être déductible. A réintégrer intégralement dans les résultats à ce titre : $500.000 \times 15\% = 75.000$

Le capital étant entièrement libéré, la société peut déduire la rémunération les comptes courants de l'associé B dans la limite de sa part dans le capital soit 400.000 et du taux d'intérêt de 3%.

Ainsi il faut réintégrer dans les résultats :

Réintégration pour dépassement du capital = $300.000 \times 15\% = 45.000$

Réintégration pour dépassement du taux = $400.000 \times 12\% = 48.000$

Total réintégration = $75.000 + 45.000 + 48.000 = 168.000$

Sont aussi déductibles :

- les pertes de change (écarts de conversion-actif, relatifs aux diminutions des créances et à l'augmentation des dettes) ;
- les autres charges financières ;
- les dotations financières.

De même, les indemnités de retard afférentes aux délais de paiement sont déductible au titre de l'exercice de leur décaissement.

4. Les charges non courantes

Sont notamment déductibles :

- les valeurs nettes d'amortissement des immobilisations cédées ;
- les autres charges non courantes telles que les dons accordés à certains organismes ;
- les dotations non courantes aux amortissements dégressifs ;
- les pertes diverses ayant un lien direct avec l'exploitation et résultant d'événements ayant entraîné une diminution de l'actif net.

5. Le report déficitaire

Le déficit réalisé par une entreprise à la clôture d'un exercice donné constitue, en principe, une perte définitive que l'entreprise n'est pas en droit de déduire de ses bénéfices futurs. Cependant, dans certaines limites et sous certaines conditions, l'entreprise peut, par dérogation à ce principe, opérer cette déduction. On dit qu'elle a la possibilité de reporter ses déficits ou encore de pratiquer le report déficitaire.

Le déficit réalisé au titre d'une année donnée peut être déduit du bénéfice des exercices suivants dans la limite de 4 ans après l'année où est apparu le déficit.

6. Les charges non déductibles en totalité ou en partie

Certaines charges sont totalement exclues du droit de déduction. D'autres charges ne sont déductibles qu'en partie.

Les charges non déductibles en totalité sont :

- Les amendes, pénalités et majorations : Ne sont pas déductibles du résultat net réel, les amendes, pénalités, et majorations de toute nature mises à la charge des contribuables pour infraction aux dispositions légales ou réglementaires.

- Les charges non justifiées : Ne sont pas déductibles du résultat fiscal, le montant des achats, des travaux et des prestations de services non justifiées par une facture régulière ou toute autre pièce probante établie au nom du contribuable comportant les renseignements prévus en matière de facturation.

- Les achats revêtant un caractère de libéralité.

Les charges non déductibles en partie sont :

- Les dépenses afférentes aux achats de matières et produits, aux autres charges externes, aux autres charges d'exploitation ainsi que les dotations aux amortissements relatives aux acquisitions d'immobilisations dont le montant facturé est égal ou supérieur à 10.000 DH et dont le règlement n'est pas justifié par chèque barré non endossable, effet de commerce, moyen magnétique de paiement, virement bancaire, procédé électronique ou par compensation avec une créance à l'égard d'une même personne.

Ces dépenses ne sont déductibles qu'à concurrence de 50% de leur montant. Cette disposition n'est pas applicable aux opérations sur les animaux vivants et les produits agricoles non transformés, les impôts et taxes et les charges du personnel.

- Les amortissements des véhicules de transport de personnes dont le prix est supérieur à 300.000 DH TTC par véhicule. Ces amortissements ne sont déductibles que dans la limite d'un taux qui ne peut être inférieur à 20% par an. De même la valeur totale fiscalement déductible, répartie sur cinq ans à parts égales, ne peut être supérieure à 300.000 DH TTC par véhicule.

§ 3. Régime du résultat net simplifié

Ce régime peut être envisagé à certaines conditions. De même, la détermination du résultat net simplifié (RNS) présente des particularités importantes par rapport au régime du droit commun.

A. Conditions d'application du RNS

Peuvent opter pour le régime du résultat net simplifié, les entreprises individuelles et les sociétés de fait dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas certaines limites.

1. Seuils limites du RNS

Pour qu'une entreprise individuelle ou une société de fait puisse être placée sous le régime du RNS, son chiffre d'affaires annuel ou porté à l'année ne doit pas excéder :

- 2.000.000 de dirhams, si elle exerce une profession commerciale, industrielle, artisanale ou armateur de pêche ;
- 500.000 dirhams, si elle se livre à d'autres activités. Il s'agit en général des prestations de services et des professions libérales.

2. Pluralité d'activités régies par des seuils différents

Si une entreprise exerce plusieurs activités à la fois, elle reste soumise au régime du résultat net simplifié tant que :

- aucun des seuils correspondant aux activités exercées concurremment n'est atteint ;
- le chiffre d'affaires de l'ensemble des activités exercées concurremment ne dépasse pas le seuil qui correspond à l'activité principale. Le caractère principal d'une activité par rapport à une autre étant déterminé par le rapport respectif de chaque activité à son seuil limite correspondant.

Exemple 28

Soit un commerçant dont le chiffre d'affaires se répartit comme suit :

Salon de thé :	400.000
Vente de tissu :	2.300.000

L'option pour le résultat net simplifié est exclue puisque le seuil de la deuxième activité est dépassé.

Exemple 29

Soit une société de fait dont le chiffre d'affaires se répartit comme suit :

Vente de produits alimentaires en gros :	1.500.000
Service auto :	400.000
Total	1.900.000

Quel est le régime applicable vis-à-vis de l'IR ?

1^{ère} critère : seuils séparés : Eu égard à chacune de ces activités prises séparément, cette société devrait pouvoir demeurer sous le RNS car :

- Activité 1 : $1.500.000 < 2.000.000$
- Activité 2 : $400.000 < 500.000$

2^{ème} critère : activité principale :

- Activité 1 : $1.500.000 / 2.000.000 = 0,75$

- Activité 2 : $400.000 / 500.000 = 0,80$

L'activité principale est donc l'activité 2.

Le chiffre d'affaire total de 1.900.000 est supérieur à 500.000 qui est le seuil de l'activité principale. Cette société serait obligée de se soumettre au RNR si cette situation est maintenue pendant deux années consécutives.

3. Exercice de l'option

Les contribuables qui entendent opter pour le régime du résultat net simplifié doivent en formuler leur option dans les délais suivants :

En cas de début d'activité : Avant le 1^{er} avril de l'année suivant celle du début d'activité lorsque l'option porte sur le régime du résultat net simplifié. L'option prend effet à partir de l'année du début d'activité.

En cours d'activité : Avant le 1^{er} mars de l'année. Dans ces cas, l'option prend effet à partir de l'année suivante.

4. Variation d'activité par rapport aux seuils légaux

L'entreprise demeure sous le régime du résultat net simplifié tant que le chiffre d'affaires n'a pas dépassé les seuils précités pendant 2 années consécutives.

En cas de dépassement de ces seuils pendant 2 années consécutives, l'entreprise est placée sur le régime du résultat net réel à compter du 1^{er} janvier suivant la deuxième année de dépassement.

5. Changement de régimes

Trois cas peuvent se présenter :

a. Passage du RNR au RNS

Les entreprises soumises au RNR ne peuvent opter pour le RNS que lorsque leur chiffre d'affaires a été inférieur à la limite retenue pour leur profession pendant 3 années consécutives. L'option ici, est valable pour la quatrième année.

L'option, pour être valable doit être formulée par lettre écrite et adressée par lettre recommandée avec accusé de réception à l'administration fiscale et ce avant le 1^{er} avril de l'année dont le résultat sera déterminé d'après le RNS.

b. Passage du RNS au RNR

Ici, le délai de 3 ans n'est pas applicable, l'entreprise imposée d'après le régime net simplifié et qui renonce à l'option n'est tenue à aucune obligation particulière autre que la tenue d'une comptabilité régulière et le dépôt des déclarations dans le délai légal.

c. Passage du RNS au Régime forfaitaire

En cas de baisse du chiffre d'affaires au dessous des seuils fixés pour le régime du forfait, l'entreprise ne peut se replacer sous ce régime que lorsque son chiffre d'affaires est resté en dessous desdits seuils pendant 3 années consécutives.

L'option, pour être valable doit être formulée par lettre écrite et adressée par lettre recommandée avec accusé de réception à l'administration fiscale et ce avant le 1^{er} avril de l'année dont le résultat sera déterminé d'après le régime forfaitaire.

B. Détermination du revenu professionnel imposable

I. Calcul du résultat net simplifié

Le résultat net simplifié est établi à l'instar du résultat net réel à partir :

- d'une part, des produits, profits et gains divers, majorés de stocks et travaux en cours à la date de clôture des comptes.
- d'autre part des charges majorées des stocks et travaux en cours à la date d'ouverture des comptes.

Ces éléments sont évalués selon des règles fiscales énoncées pour le régime du résultat net réel.

Exemple 30

Produits :

Ventes encaissées de l'exercice : 1.400.000

Clients débiteurs au 1^{er} janvier de l'exercice : 350.000

Clients débiteurs au 31 décembre de l'exercice : 125.000

Ventes de l'exercice = 1.400.000 - 350.000 + 125.000

Ventes de l'exercice = 1.175.000 DH.

Achats :

Achats payés au cours de l'exercice : 850.000

Fournisseurs au 1^{er} janvier de l'exercice : 110.000

Fournisseurs au 31 décembre de l'exercice : 180.000

Achats de l'exercice = 850.000 - 110.000 + 180.000

Achats de l'exercice = 920.000 DH.

Charges d'exploitation :

- Assurances et téléphone : 23.000

- Frais de l'exercice précédent réglés au cours de l'exercice clos : 16.000

- Frais de l'exercice clos non encore réglés : 14.000

Total des charges = 23.000 - 16.000 + 14.000

Total des charges = 21.000 DH.

Résultat fiscal simplifié

Résultat fiscal simplifié = 1.175.000 - 920.000 - 21.000

Résultat fiscal simplifié = 234.000

Toutefois, l'entreprise ne peut :

- constituer de provisions déductibles dans le cadre du régime du résultat net simplifié et ce quel que soit la nature de ces provisions et leur objet.
- de même, elle ne peut imputer sur ses résultats bénéficiaires les déficits qu'elle a réalisés sur des exercices passés et ce quel que soit le mode de détermination de ces déficits.

2. Abattement aux adhérents des centres de gestion de comptabilité agréés

Les contribuables, qui adhèrent aux centres de gestion de comptabilité agréés bénéficient d'un abattement de la base imposable de 15 %.

§ 4. Régime du bénéfice forfaitaire

Le régime du forfait est applicable pour les contribuables réalisant des chiffres d'affaires modestes. Le calcul du bénéfice imposable résulte d'une approche approximative.

A. Conditions d'application du régime

Peuvent opter pour le régime du bénéfice forfaitaire les entreprises individuelles et les sociétés de fait dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas certaines limites.

I. Seuils limites du forfait

Pour qu'une entreprise individuelle ou une société de fait puisse être placée sous le régime du forfait, son chiffre d'affaires annuel ou rapporté à l'année ne doit pas excéder :

- 1.000.000 de dirhams, si elle exerce une profession commerciale, industrielle, artisanale ou armateur de pêche ;
- 250.000 dirhams, si elle se livre à d'autres activités. Il s'agit en général des prestations de services et des professions libérales.

2. Pluralité d'activités régies par des seuils différents

L'entreprise reste soumise au régime du forfait si :

- aucun des seuils correspondant aux activités exercées n'est atteint ;
- le chiffre d'affaires de l'ensemble des activités exercées concurremment ne dépasse pas le seuil qui correspond à l'activité principale.

Le caractère principal d'une activité par rapport à une autre étant déterminé par le rapport respectif de chaque activité à son seuil correspondant.

Exemple 3 I

Soit une entreprise individuelle qui réalise le chiffre d'affaires suivant :

Fabrication et vente de bouteilles de plastique : 600.000
 Laboratoire d'analyse : 200.000

1^{er} critère : Eu égard à chacune des 2 activités prises séparément, cette entreprise devrait pouvoir demeurer sous le régime du forfait car dans aucune activité, elle n'atteint le seuil correspondant, en effet :

- Activité 1 : $600.000 < 1.000.000$

- Activité 2 : $200.000 < 250.000$

2^{ème} critère :

- Activité 1 : $600.000 / 1.000.000 = 60\%$

- Activité 2 : $200.000 / 250.000 = 80\%$

L'activité 2 est donc l'activité principale puisque le chiffre d'affaires total de 800.000 est supérieur au seuil de cette activité soit 250.000 DH.

L'entreprise sera obligée d'abandonner le régime du forfait, son chiffre d'affaires total étant supérieur au seuil de son activité principale.

3. Exercice de l'option

Les contribuables qui entendent opter pour le régime du bénéfice forfaitaire doivent en formuler leur option dans les délais suivants :

En cas de début d'activité : Avant le 1^{er} mars de l'année suivant celle du début d'activité. L'option prend effet à partir de l'année du début d'activité.

En cours d'activité : Avant le 1^{er} avril de l'année. L'option prend effet à partir de l'année suivante.

4. Variation d'activité par rapport aux seuils

L'entreprise demeure sous le régime du forfait tant que le chiffre d'affaires n'a pas dépassé les seuils précités pendant 2 années consécutives.

En cas de dépassement des seuils, l'entreprise est placée sur le régime du résultat net simplifié à compter du 1^{er} janvier suivant la deuxième année de dépassement.

En cas de baisse du chiffre d'affaires en dessous des seuils fixés pour le régime du forfait, l'entreprise ne peut se replacer sous ce régime que lorsque son chiffre d'affaires est resté en dessous desdits seuils pendant 3 années consécutives.

5. Passage du régime forfaitaire à celui du RNS

Aucune condition n'est exigée pour passer, sur option, du régime forfaitaire au régime net simplifié. L'entreprise doit déposer sa demande d'option avant le 1^{er} mars de l'année dont les résultats seront déterminés d'après ce dernier régime.

6. Professions et activités exclues du régime forfaitaire

Un certain nombre de professions et d'activités ne peuvent opter pour le régime forfaitaire quel que soit leur chiffre d'affaires annuel. Il s'agit des professions et activités suivantes :

- médecin, chirurgien, vétérinaire, chirurgien - dentiste, radiologue, exploitant de clinique, exploitant de laboratoire médicales, kinésithérapeute, pharmacien ;
- architecte, topographe, géomètre, entrepreneur de travaux topographiques ;
- conseil juridique et fiscal, comptable, expert comptable, entrepreneur de travaux informatiques ;
- lotisseur et promoteur immobilier, marchand de biens immobiliers ;
- Assureur, courtier ou intermédiaire d'assurances, transitaire en douane, représentant de commerce indépendant, administrateur de biens ;
- éditeur, libraire, imprimeur ;
- exploitant de cinéma, producteur de films cinématographiques ;
- marchand en gros d'orfèvrerie, bijouterie et joaillerie, marchand en détail d'orfèvrerie, bijouterie et joaillerie ;
- hôtelier, agent de voyages, loueur d'avions ou d'hélicoptères ;
- exploitant d'école d'enseignement privé, exploitant d'auto-école ;
- avocats et notaires.

B. Détermination du revenu professionnel imposable

Le bénéfice imposable est déterminé de manière forfaitaire dans le cadre du régime du forfait. On distingue le bénéfice forfaitaire et le bénéfice minimum.

I. Le bénéfice forfaitaire

Ce bénéfice forfaitaire résulte de l'application au chiffre d'affaires déclaré par l'entreprise d'un coefficient fixé pour chaque branche d'activité ou de profession conformément au tableau prévu par les dispositions régissant l'IR.

Les coefficients sont censés représenter un pourcentage moyen de bénéfice net pour l'activité à laquelle ils correspondent.

Ces coefficients sont également réputés couvrir forfaitairement les charges engagées par l'entreprise pour la réalisation du chiffre d'affaires déclaré.

En cas de pluralité de professions, le bénéfice imposable de l'entreprise est formé de l'ensemble des bénéfices partiels obtenus forfaitairement par application au chiffre d'affaires de chaque profession le coefficient qui lui est propre.

2. La notion du bénéfice minimum

L'administration n'a que très peu de possibilités de contrôler les conditions d'activité de l'entreprise placée sous le régime du forfait et par voie de conséquence, les conditions de réalisation du bénéfice forfaitaire obtenu à partir d'un chiffre d'affaires déclaré par cette entreprise.

Le risque est donc grand pour l'administration de voir l'entreprise sous imposée artificiellement. Aussi a-t-on posé le principe de mettre à la charge de l'entreprise une imposition minimale en considérant qu'en tout état de cause, l'entreprise est présumée réaliser un bénéfice minimum.

Ainsi, le bénéfice annuel réalisé par toute entreprise ne peut être inférieur au montant de la valeur locative annuelle normale et actuelle de chaque établissement du contribuable, retenue pour le calcul de la taxe professionnelle, auquel est appliqué un coefficient allant par fraction d'un demi point de 0,5 à 10 et ce compte tenu de l'importance de l'établissement, de l'achalandage et du niveau d'activité.

La fixation et l'actualisation de ces coefficients sont fonction des circonstances propres à chaque contribuable. Elles tiennent compte de l'importance des moyens techniques et humains déployés, du niveau de l'activité, de l'achalandage, de l'emplacement des locaux ou des établissements de vente et de l'ancienneté des loyers pratiqués.

En cas de pluralité de professions exercées dans des établissements différents, le bénéfice minimum à retenir est le résultat de la somme des valeurs locatives des divers établissements, affectées des coefficients correspondants.

Pour calculer le bénéfice minimum d'une entreprise nouvelle, une entreprise qui assiste à une cession, cessation, décès ou départ de l'exploitant en cours d'année, il faut :

- porter la valeur locative à l'année ;
- déterminer bénéfice minimum en appliquant à la valeur locative ramenée à l'année le coefficient retenu ;
- ramener le résultat ainsi obtenu au montant correspondant à la période d'activité.

Pour les activités non patentables, le bénéfice minimum est supposé correspondre au bénéfice forfaitaire.

Après avoir calculé le bénéfice forfaitaire et le bénéfice minimum, le contribuable est imposé sur le terme le plus élevé sans recourir aux procédures de rectification de la base imposable.

3. Éléments additifs au bénéfice minimum ou au bénéfice forfaitaire

Au bénéfice imposable ainsi retenu, bénéfice forfaitaire ou bénéfice minimum, il faut ajouter, s'il y a lieu, les profits sur la cession des éléments de l'actif immobilisé, les primes, subventions et dons reçus ainsi que le résultat fiscal des sociétés de personnes dans lesquelles le contribuable est associé principal.

a. Profits et plus-values en matière de forfait

Les profits et les plus-values résultant respectivement de la cession ou du retrait d'éléments quelconques de l'actif, en cours ou en fin d'exploitation, s'ajoutent au bénéfice forfaitaire ou au bénéfice minimum.

Les indemnités reçues en contrepartie de la cessation de l'exercice de la profession ou du transfert de la clientèle, reçoivent un traitement fiscal identique.

En ce qui concerne les éléments d'actif, le profit ou la plus-value est égal respectivement à l'excédent du prix de cession ou de la valeur actuelle sur le prix de revient.

Le prix de revient est préalablement diminué :

- de l'amortissement effectivement pratiqué sous le régime de résultat net réel ou celui du résultat net simplifié si l'entreprise s'était trouvée antérieurement placée sous l'un ou l'autre de ces régimes ;
- d'un amortissement calculé pour la période d'imposition d'après le bénéfice forfaitaire ou le bénéfice minimum, aux taux annuels suivants :
 - 10% pour le matériel, l'outillage et le mobilier ;
 - 20% pour les véhicules.

Les profits sur cessions de terrains et constructions sont imposés à l'IR sur les profits immobiliers.

b. Primes, subventions et dons reçus

Ces produits sont ajoutés en totalité au bénéfice forfaitaire ou au bénéfice minimum de l'exercice de leur encaissement.

c. Éléments additifs pour l'associé principal

Au bénéfice forfaitaire ou au bénéfice minimum de l'associé principal qui exerce à titre individuel une activité professionnelle, on doit ajouter, s'il y a lieu :

- le résultat fiscal des sociétés de personnes dans lesquelles il est associé principal et lorsque ces sociétés n'ont pas opté pour l'impôt sur les sociétés.
- le résultat fiscal des sociétés de fait ne comprenant que des personnes physiques ;
- sa part du résultat fiscal des indivisions dans lesquelles il est membre. L'associé concerné doit produire un acte faisant ressortir la part de ses droits dans l'indivision. A défaut de quoi, l'imposition est émise au nom de l'indivision.

Il est sous-entendu que lorsque ces sociétés de personnes, sociétés de fait ou indivision dégagent un déficit fiscal, le bénéfice forfaitaire ou le bénéfice minimum sera réduit des déficits des sociétés ou de la part du déficit pour les indivisions.

Exemple 32

Soit une entreprise qui exerce deux activités appartenant à des professions distinctes. Le chiffre d'affaires de ces activités n'excédant pas les seuils du forfait, cette entreprise est soumise à ce régime pour la détermination de son bénéfice imposable.

	Activité 1	Activité 2
1- Chiffre d'affaires	600.000	120.000
2- Seuil forfait	1.000.000	250.000
3- Coefficient CA	0,20	0,15
4- Valeur locative	20.000	10.000
5- Coefficient VL	4	2

Bases d'imposition de l'entreprise

Bénéfice forfaitaire :	Activité 1	Activité 2
Bénéfice forfaitaire	120.000	18.000
Total bénéfice forfaitaire		138.000

Bénéfice minimum :	Activité 1	Activité 2
Valeur locative	20.000	10.000
Coefficient VL	4	2
Bénéfice minimum	80.000	20.000
Total bénéfice minimum		100.000

On remarque que le bénéfice forfaitaire est supérieur au bénéfice minimum.
L'entreprise sera alors imposée suivant les bases du bénéfice forfaitaire.

4. Conséquences fiscales en cas de changement de régime fiscal

Le changement de régime fiscal peut donner lieu à des régularisations :

a. Passage du RNR au RNS ou au forfait

Dans de tels cas, les provisions constituées en franchises d'impôts, lors de l'exercice dont le résultat est déterminé d'après le RNR, sont réintégréées au résultat dudit exercice.

De même, les déficits reportables sont annulés à compter de l'année de changement de régime de détermination des résultats.

Dans le cas de passage du RNR ou du RNS au régime forfaitaire, les amortissements de constructions constatés en comptabilité sont réintégréés au résultat du dernier exercice relevant du RNR ou du RNS.

b. Passage du forfait au RNR ou au RNS

Dans ce cas, les éléments amortissables affectés à l'exploitation font l'objet d'un inventaire au début de l'exercice et doivent être inscrits au bilan d'ouverture de la première année d'application du RNR ou du RNS. Cette inscription est faite à la valeur résiduelle des éléments amortissables. La valeur résiduelle prend en compte les amortissements présumés avoir été pratiqués sous le régime forfaitaire. Cette règle n'est pas valable aux constructions qui doivent être inscrites au coût historique.

§5. Régime de l'auto-entrepreneur

Le régime de l'auto-entrepreneur est un régime optionnel, en faveur des personnes physiques exerçant leur activité professionnelle en tant qu'auto-entrepreneur.

Les personnes physiques peuvent exercer une activité professionnelle⁴⁷, à titre individuel en tant qu'auto-entrepreneur conformément à la législation en vigueur, sous réserve du respect de certaines conditions de fond et de forme.

⁴⁷ - Sont exclus du régime de l'auto-entrepreneur, les contribuables exerçant des professions libérales ou des activités exclues du régime du bénéfice forfaitaire.

A. Conditions d'application du régime de l'auto-entrepreneur

1. Conditions de fond

L'option pour le régime de l'auto-entrepreneur est subordonnée au respect des conditions suivantes :

- Conditions du chiffre d'affaires :

Le montant du chiffre d'affaires annuel encaissé ne doit pas dépasser les limites de :

- 500 000 DH pour les activités commerciales, industrielles et artisanales ;
- 200 000 DH pour les prestataires de services.

- Conditions d'adhésion à la sécurité sociale et de tenu du registre

De même l'auto-entrepreneur doit :

- adhérer au régime de sécurité sociale ;
- tenir, de manière régulière, un registre des achats et de ventes, visé par l'administration fiscale.

Sur ce registre, doivent être enregistrées :

- toutes les sommes versées au titre des achats, appuyées des pièces justificatives probantes ;
- toutes les sommes perçues au titre des ventes, des travaux et des services effectués.

2. Conditions de forme : Exercice de l'option

Les contribuables qui entendent opter pour le régime de l'auto-entrepreneur doivent formuler leur demande, lors du dépôt de la déclaration d'existence, auprès de « Poste Maroc ».

L'option pour ledit régime reste valable, tant que le chiffre d'affaires encaissé n'a pas dépassé les limites prévues ci-dessus pendant deux années consécutives.

B. Base imposable et taux d'imposition

Les personnes physiques, exerçant en tant qu'auto-entrepreneurs sont soumises à l'I.R., en appliquant au chiffre d'affaires encaissé l'un des taux suivants :

- 1% sur le montant qui ne dépasse pas 500 000 DH pour les activités commerciales, industrielles et artisanales ;
- 2% sur le montant qui ne dépasse pas 200 000 DH pour les prestations de service.

Les taux susvisés sont libératoires de l'IR.

Toutefois, les plus-values nettes résultant de la cession ou du retrait des biens corporels et incorporels affectés à l'exercice de l'activité sont imposables par voie de rôle selon les taux du barème de l'IR.

C. Obligations déclaratives de l'auto entrepreneur

1. Déclaration du chiffre d'affaires de l'auto entrepreneur

Le contribuable dont l'impôt est déterminé selon le régime de l'auto-entrepreneur est tenu de déclarer son chiffre d'affaires encaissé, selon l'option formulée, mensuellement ou trimestriellement.

La déclaration et le versement mensuel ou trimestriel doivent être effectués auprès de « Poste Maroc » dans les délais suivants :

- mensuellement, avant la fin du mois qui suit le mois au cours duquel le chiffre d'affaires a été encaissé ;
- trimestriellement, avant la fin du mois qui suit le trimestre au cours duquel le chiffre d'affaires a été encaissé.

2. Déclaration d'existence

La déclaration d'existence des contribuables soumis à l'impôt sur le revenu selon le régime de l'auto-entrepreneur, doit être souscrite auprès de « Poste Maroc » dans un délai maximum de 30 jours suivant la date du début de leur activité.

Une copie de ladite déclaration doit être envoyée par ledit organisme à l'administration fiscale.

§6. La cotisation minimale

Le montant de l'IR dû ne peut être inférieur à une cotisation minimale quel que soit le résultat fiscal de l'exercice.

Cette cotisation minimale est un droit dû au titre des revenus professionnels déterminés d'après le régime du résultat net réel ou celui du résultat net simplifié. Les personnes imposées d'après le régime forfaitaire ne sont donc pas passibles de ladite cotisation.

A. Base de calcul de la cotisation minimale

Cette cotisation est calculée sur la base des produits d'exploitation hors taxe. Par produits d'exploitation il faut entendre la somme :

- du chiffre d'affaires et des autres produits d'exploitation ;
- des produits financiers ;
- des subventions et dons reçus de l'Etat, des collectivités locales et des tiers figurant parmi les produits d'exploitation ;
- les produits non courants : subventions d'équilibre et autres produits non courants y compris les dégrèvements fiscaux au titre des impôts déductibles.

B. Taux de la cotisation minimale

Le taux de la cotisation minimale est fixé normalement à 0,50%.

Ce taux est de 0,25% pour les activités dont les prix sont réglementés et dont les marges sont faibles. Il s'agit des commerçants effectuant des opérations commerciales portant sur :

- les produits pétroliers et le gaz ;
- le beurre et l'huile ;
- le sucre et la farine ;
- l'eau et l'électricité.

Exemple 33

Soit une entreprise grossiste de produits alimentaires dont les produits d'exploitation et le résultat fiscal se présentent comme suit :

- CA Sucre : 1.500.000 DH
- CA Huile : 2.400.000 DH
- CA Farine : 2.600.000 DH
- CA Beurre : 500.000 DH
- CA des autres produits alimentaires : 6.000.000 DH
- Produits financiers : 100.000 DH
- Résultat fiscal : 300.000 DH

Calcul de l'impôt dû :

$$IR = 300.000 \times 38\% - 24.400 = 89.600 \text{ DH}$$

Calcul de la cotisation minimale :

La cotisation minimale est liquidée en fonction de la nature des produits d'exploitation :

- Produits d'exploitation soumis au taux de 0,25 % :

$$(1.500.000 + 2.400.000 + 2.600.000 + 500.000) \times 0,25\% = 17.500 \text{ DH}$$

- Produits soumis au taux réduit normal de 0,50 % : $(6.000.000 + 100.000) \times 0,5\% = 30.500 \text{ DH}$

$$\text{Montant de la C.M. : } 17.500 + 30.500 = 48.000 \text{ DH.}$$

$$\text{Impôt dû} = 90.000$$

Le troisième taux qui existe en matière de cotisation minimale est de 6 %. Ce taux est applicable lorsqu'il s'agit des personnes exerçant les professions des :

- avocats, interprètes, notaires, adouls, huissiers de justice ;
- architectes, métresseurs, vérificateurs, géomètres, topographes, arpenteurs, ingénieurs, conseils et experts en toute matière ;
- vétérinaires ;
- les médecins, médecins-dentistes, masseurs kinésithérapeutes, orthoptistes, orthophonistes, infirmiers, herboristes, sages-femmes, exploitants de cliniques, maisons de santé ou de traitement et exploitants de laboratoires d'analyses médicales ;

Après application du taux approprié aux produits d'exploitation, le montant de la cotisation minimale ne peut être inférieur à 1.500 DH.

C. Délai de versement de la cotisation minimale

Le montant de la cotisation minimale exigible doit être versé spontanément au percepteur avant le premier février de chaque année au titre des revenus professionnels se rapportant à l'année précédente.

Cette cotisation minimale n'est pas un impôt mais constitue un acompte sur l'IR correspondant aux revenus professionnels. Lorsqu'elle lui est supérieure, elle donne lieu à un crédit de cotisation minimale.

D. Crédit de cotisation minimale

La cotisation minimale payée au titre d'un exercice déficitaire ainsi que la partie de la cotisation qui excède le montant de l'impôt acquitté au titre d'un exercice donné, sont imputées sur le montant de l'impôt qui excède celui de la cotisation exigible au titre de l'exercice suivant.

Faute de cet excédent, ou en cas où ce dernier est insuffisant pour que l'imputation puisse être opérée en totalité ou en partie, le reliquat de la cotisation non imputé peut être déduit du montant de l'impôt sur le revenu dû au titre des 3 exercices suivants l'exercice déficitaire ou celui au titre duquel le montant de la dite cotisation excède celui de l'impôt.

E. Exonération de la cotisation minimale

La cotisation minimale n'est pas due par les contribuables pendant les 3 premiers exercices comptables suivant la date du début de leur activité professionnelle.

Le contribuable qui a déjà bénéficié de l'exonération triennale et qui a repris la même activité après une cession ou cessation partielle ou totale, ne peut prétendre à une nouvelle période d'exonération.

Mais, lorsqu'un contribuable procède à l'extension de son activité impliquant une nouvelle inscription à la taxe professionnelle, l'exonération de la cotisation minimale s'applique au titre de l'extension pendant les 3 premiers exercices comptables suivant la date d'inscription à cette taxe⁴⁸.

Section 3 : Les revenus salariaux et assimilés

Cette deuxième catégorie de revenu regroupe une large variété qu'on passera en revue en traitant le champ d'application. Une autre particularité des revenus salariaux tient aux modalités d'imposition qu'on traitera après la détermination de la base imposable

§ 1. Champ d'application

Dans ce paragraphe, on aborde les revenus imposables et les revenus exemptés.

⁴⁸ - Note circulaire n° 717 relative au CGI, Titre 5, Dispositions communes, p 6.

A. Revenus imposables

Les revenus salariaux et assimilés comprennent les salaires et traitements, les avantages en argent ou en nature, les indemnités et émoluments et les pensions et rentes viagères⁴⁹.

1. Salaires et traitements

Il s'agit des rémunérations perçues à titre principal par les personnes physiques à raison de l'exercice d'une profession salariale publique, c'est à dire les rémunérations payées par l'Etat, les collectivités locales et les établissements publics ou privés c'est à dire les rémunérations versées par les entreprises privées aux personnes physiques qui sont à leur service.

Ces rémunérations sont appelées, dans le langage usuel et suivant la qualité du bénéficiaire: traitements, appointements, salaires, pourboires, soldes, paies, cachets, commissions etc.

Ces rémunérations peuvent être fixes ou proportionnelles. De même, elles sont souvent complétées par des sommes ayant le caractère d'un salaire. Il s'agit des primes allouées à titre d'encouragement, des gratifications accordées à titre de récompense ou de rémunération exceptionnelle, des étrennes données en fin d'année à certains employés et des indemnités diverses.

2. Avantages en argent ou en nature

Il s'agit des rémunérations accessoires payées en numéraires ou accordées sous forme de biens et services par l'employeur au personnel en plus des rémunérations principales.

a. Les avantages en argent

Ce sont des allègements des dépenses personnelles pour l'employé prises en charge en totalité ou en partie par l'employeur.

Les avantages en argent les plus souvent octroyés sont, à titre indicatif :

- le loyer du logement personnel, généralement avancé par le salarié et remboursé par l'employeur ;
- les frais de voyages et de séjours particuliers ;
- les cotisations patronales de sécurité sociale ;
- les remises de dettes accordées par l'entreprise.

b. Les avantages en nature

Il s'agit des fournitures et diverses prestations accordées par l'employeur et représentées entre autres par :

- le logement appartenant à l'employeur ou loué par lui et affecté à titre gratuit à un salarié ;
- les dépenses d'eau, d'électricité, de chauffage et de téléphone ;

⁴⁹ - Pour une description détaillée de ces revenus, se référer à la note circulaire n° 717, tome 1. Le développement de ce paragraphe se base essentiellement sur quelques définitions puisées de cette circulaire.

- les dépenses de domesticité (chauffeur, jardinier, cuisinier, gardien, femme de chambre, nurse ... affectée aux services personnels d'un employé) ;
- les dépenses relatives aux voitures de service affectées à titre permanent à un employé ;
- les dépenses relatives à la nourriture ;
- les dépenses relatives à l'habillement à l'exception des vêtements de travail nécessaires pour l'exercice de la profession (blouses, vêtements uniformes imposés par la profession, etc.) ;
- les dotations en produits fabriqués ou vendus par l'employeur.

c. L'évaluation des avantages nature

Les règles d'évaluation des avantages courants sont énoncées ci-après :

- Le logement : On distingue 3 cas :

1^{er} cas : lorsque le logement affecté gratuitement à un employé appartient à l'employeur, l'avantage est représenté par la valeur locative normale et actuelle dudit logement, qu'il soit ou non appréhendé à la taxe de services communaux.

2^{ème} cas : lorsque le logement, affecté gratuitement à un employé, est pris en location par l'employeur, l'avantage est représenté par le montant du loyer fixé par le contrat de location, sauf cas de concubinage dûment établie.

3^{ème} cas : le logement n'est pas affecté entièrement à titre gratuit : l'avantage est représenté par la différence entre les valeurs visées aux deux premiers cas et le montant des retenues opérées sur le salaire de l'employé au titre de la location concédée.

- L'eau, l'électricité, le chauffage et le téléphone :

L'avantage est représenté par le montant des quittances de paiement et le prix d'achat des produits livrés à l'employé. Les frais de téléphone du domicile du chef de l'entreprise sont considérés comme engagés dans l'intérêt de cette dernière et de ce fait ne doivent pas être retenus comme avantage imposable.

- Les voitures de service :

Les dépenses réelles de carburant, d'assurance, d'entretien, de vignette ainsi que la dotation annuelle d'amortissement, sont considérées comme des avantages imposables à l'exclusion de celles relatives à la voiture affectée à la direction générale.

Sont également exclues les dépenses relatives aux voitures mises à titre permanent à la disposition d'autres membres du personnel lorsque leur affectation est justifiée par les besoins du service.

- Habillement et dotation de produits :

La valeur de l'avantage est constituée par le prix de revient des articles attribués.

3. Indemnités et émoluments

Ils représentent généralement un accessoire à la rémunération principale et sont, à ce titre, passibles de l'IR en tant que compléments de salaires.

a. Les indemnités

Les indemnités sont attribuées à un salarié en réparation d'un dommage ou d'un préjudice, en compensation de certains frais, à titre de sujétions spéciales ou encore pour tenir compte de la valeur ou de la durée des services rendus.

On peut citer à titre indicatif l'indemnité de congé payé, l'indemnité d'habillement, de chaussures, pour travaux salissants, l'indemnité de déplacement, l'indemnité de frais de bureau, l'indemnité pour travaux supplémentaires, l'indemnité de direction, les primes d'ancienneté, les primes de rendement, les primes de technicité, les primes de responsabilité, etc.

Celles parmi ces indemnités qui constituent des compléments de salaire sont soumises intégralement à l'IR, alors que celles qui sont effectivement destinées à couvrir des frais professionnels et sont entièrement absorbées par ces frais sont exonérées dudit impôt.

D'autres indemnités présentent un caractère mixte (complément de salaire et frais professionnels). Dans ces cas d'espèces, c'est la partie non dépensée pour les besoins du service qui constitue un supplément de salaire et est donc imposable.

b. Les émoluments

Sous ce vocable, on désigne le plus souvent l'ensemble des sommes perçues par un employé telles que :

- les honoraires versés en échange de leurs services, aux personnes exerçant une profession libérale à titre salarial, c'est à dire aux personnes n'exerçant pas pour leur compte (non patentables) ;

- les vacations ou honoraires des officiers publics, des experts et, en sus de leur traitement, de certains fonctionnaires (receveurs des finances, percepteurs...) ;

- les allocations et jetons de présence attribués aux membres des conseils de surveillance ou d'administration et aux commissaires aux comptes.

4. Pensions et rentes viagères

Entrent dans cette catégorie de revenus, les allocations périodiques qui ne sont pas la rémunération immédiate de services rendus et dont le paiement est, d'une manière générale, garanti aux bénéficiaires durant le restant de leur vie.

Ces allocations entrent dans la catégorie des salaires lorsqu'elles résultent de l'exécution d'une obligation légale ou contractuelle.

a. Les pensions de retraite et assimilées

Les pensions de retraite recouvrent généralement les allocations publiques ou privées, servies en vertu de dispositions légales, de conventions collectives ou de conventions spécifiques au niveau de l'entreprise, en rémunération de services passés.

Constituent également des pensions, les allocations périodiques servies par un organisme de retraite agréé en vertu d'un contrat d'adhésion individuel du salarié à un régime de retraite complémentaire durant sa vie active⁵⁰.

⁵⁰ - Entrent dans cette catégorie, les pensions civiles ou militaires servies par la caisse marocaine des retraites (CMR), la caisse interprofessionnelle marocaine des retraites (CIMR), la caisse nationale de

Les impôts au Maroc : techniques et procédures

Sont également assimilés à des pensions de retraite, les versements périodiques effectués par les compagnies d'assurances au titre de l'assurance groupe vieillesse et vie-retraite.

b. Les pensions alimentaires

Les pensions alimentaires correspondent, en principe, aux besoins de ceux qui les reçoivent et aux moyens de ceux qui les versent. Elles sont servies en vertu d'obligations résultant du droit civil ou en exécution d'une décision judiciaire.

Ces pensions alimentaires sont exonérées entre les mains de leurs bénéficiaires et ne sont pas déductibles des revenus imposables de leurs débirentiers.

c. Les rentes viagères

La rente viagère est le revenu payé à une date fixe par le débirentier au bénéficiaire, pendant toute la vie de ce dernier, en exécution de dispositions contractuelles entre les intéressés.

Les rentes viagères entrent dans la catégorie des revenus salariaux lorsqu'elles remplissent les deux conditions suivantes :

- être payées à titre obligatoire ;
- et avoir pour terme extinctif normal la mort du bénéficiaire.

La rente est imposable qu'elle soit à capital réservé (capital versé devant revenir aux ayants droit du bénéficiaire de la rente) ou à capital aliéné (capital versé devant rester acquis au débiteur de la rente après le décès du bénéficiaire).

5. Cas particuliers

On s'intéresse aux quatre cas suivants :

- cas des rémunérations des exploitants individuels ;
- cas des services rendus par les œuvres sociales ;
- cas des allocations spéciales, remboursements et autres rémunérations qui sont imposés au titre des revenus salariaux ;
- cas des pourboires.

a. Cas des rémunérations des exploitants individuels

Ces appointements sont généralement considérés comme des charges de l'entreprise et portés en frais généraux. Le plan comptable général prévoit un compte spécialement à cet effet (Compte rémunération de l'exploitant).

Mais ces appointements ne présentent pas le caractère de traitements ou salaires puisque les intéressés ne sauraient être considérés à la fois comme employeurs et employés. C'est ainsi qu'au niveau fiscal, ces appointements ne constituent pas un revenu salarial imposable.

De même, étant directement intéressé à la prospérité de son exploitation, le travail du chef de l'entreprise individuelle ne peut être rémunéré que par le bénéfice net qu'il réalise. Le salaire qu'il peut s'attribuer n'est pas une charge déductible de son revenu professionnel.

sécurité sociale (CNSS), la caisse de dépôt et de gestion (CDG) ainsi que tout autre organisme de retraite agréé, marocain ou étranger.

Ce même principe est à adopter à l'égard de l'associé principal des sociétés de fait, des sociétés en nom collectif et des sociétés en commandite simple et du gérant de l'association en participation.

b. Cas des services rendus par les œuvres sociales

Les services rendus par les œuvres sociales de l'employeur (cantine, soins médicaux, coopérative d'achat, colonie de vacances, prêts sociaux etc.) ne sont pas considérés comme des suppléments de salaire et ne sont pas, à ce titre, soumis à l'impôt.

c. Cas des allocations spéciales, remboursements et autres rémunérations imposés au titre des revenus salariaux

Trois cas de figures peuvent se présenter :

- soit que l'administrateur personne physique est un salarié de la société, auquel cas, il y a lieu d'appliquer sur ces rémunérations la retenue à la source au titre des traitements et salaires aux taux du barème ;
- soit que l'administrateur personne physique n'est pas un salarié de la société, auquel cas, ces rémunérations sont passibles de la retenue à la source au taux de 30% non libérateur prévu pour les rémunérations perçues par les personnes ne faisant pas partie du personnel permanent de la société.

Dans les deux cas précités, il s'agit de revenus salariaux et non pas de revenus de capitaux mobiliers.

- soit que l'administrateur est une personne morale n'ayant pas opté pour l'impôt sur les sociétés, dans ce cas, ces rémunérations sont comprises dans les produits accessoires de ladite personne morale et imposées aux taux du barème progressif.

d. Les pourboires

Les pourboires sont considérés comme un revenu soumis à la retenue à la source. Plusieurs cas sont possibles :

- lorsque les pourboires sont remis par les clients entre les mains de l'employeur ou centralisés par celui-ci, la retenue est opérée par l'employeur sur le montant cumulé des pourboires et du salaire auquel ils s'ajoutent le cas échéant.
- lorsqu'ils sont remis aux bénéficiaires directement et sans aucune intervention de l'employeur, leur montant imposable est forfaitairement évalué à un taux généralement admis suivant les usages du lieu.
- lorsque l'employeur ne paie pas de salaire fixe à son employé, ce dernier est tenu de lui remettre le montant de la retenue afférent aux pourboires reçus.

Si le bénéficiaire des pourboires refuse de remettre le montant de la retenue à l'employeur, celui-ci reste néanmoins personnellement responsable du versement de cette retenue, sauf son recours contre son employé en vue de se faire rembourser le montant des sommes qu'il a dû verser.

B. Revenus exemptés

Les revenus exemptés peuvent être classés dans les catégories suivantes :

- indemnités pour frais engagés ;

- allocations familiales ;
- pensions d'invalidité ;
- rentes temporaires ou viagères d'accident de travail ;
- indemnités de maladie, maternité, accidents de travail et allocations décès ;
- indemnités de licenciement ;
- indemnités de départ volontaire ;
- indemnités ayant le caractère de dommages et intérêts ;
- pensions alimentaires ;
- retraites complémentaires ;
- indemnités d'assurance-vie ;
- cotisations patronales de sécurité sociale ;
- bons de restauration ou d'alimentation ;
- abondement pour souscription ou achat d'actions au profit du personnel ;
- salaires versés par la Banque Islamique de Développement ;
- indemnité de stage ;
- bourses d'études et prix littéraires et artistiques ;
- salaires versés par la Banque Islamique de Développement ;
- salaire versé par les entreprises créées entre le 1^{er} janvier 2015 et 31 décembre 2019.

I. Indemnités pour frais engagés

Ce sont des indemnités allouées en sus du salaire afin de dédommager le salarié de certain frais qu'il est obligé d'engager eu égard à la nature de sa profession ou de son emploi.

Ces indemnités ne sont exemptées que si elles remplissent les deux conditions suivantes :

- être destinées à couvrir des frais engagés dans l'exercice de la fonction ou de l'emploi. Elles doivent par conséquent être employées conformément à l'objet pour lequel elles sont attribuées, et leur montant doit, en principe, être équivalent à celui des frais déboursés par le salarié.

- être justifiées, qu'elles soient remboursées sur états ou attribuées forfaitairement.

Les indemnités doivent correspondre, en tous cas, à l'existence de frais réels et à l'importance réelle de ces frais. Faute de quoi, l'exemption est refusée ou ne peut concerner que la partie de l'indemnité correspondant aux frais réels.

L'exemption n'est accordée qu'au vu de justifications bien établies. Ainsi d'après l'administration fiscale⁵¹, quand les indemnités sont attribuées sur états, la justification portera sur l'état du décompte lui-même (mandat, bulletin, pièce de caisse, etc.), la nature des frais, la période à laquelle ils se rapportent, les montants et les pièces de débours (factures, notes, bons, etc.), ainsi que l'ordre écrit délivré au salarié quand il s'agit de

⁵¹ - Note circulaire formant instruction générale pour l'application des dispositions légales relatives à l'Impôt Générale sur le Revenu (Catégorie des Revenus Salariaux), Direction des Impôts, p 17 et s.

mission ou de fonction n'entrant pas normalement et habituellement dans les obligations professionnelles de l'intéressé.

Quand elles sont attribuées forfaitairement, elles présentent un caractère régulier et normal en rapport direct avec les obligations professionnelles habituelles de l'employé. Dans ce cas, la justification concernera, d'après l'administration fiscale, la nature des frais, la fréquence et la durée des situations motivant l'engagement des frais, les critères retenus pour leur attribution et le mode de leur calcul.

Parmi les indemnités dont l'exonération ne pose pas de problème particulier, on peut citer :

- les indemnités de chaussures, d'habillement pour travaux salissants... ;
- les indemnités de caisse ou de responsabilité pécuniaire ayant pour objet de couvrir les déficits supportés par les caissiers directement responsables de la manipulation des fonds ;
- l'indemnité journalière diplomatique attribuée aux agents civils et militaires en fonction à l'étranger ;
- l'indemnité parlementaire destinée, aux termes des dispositions légales qui l'ont instituée, à couvrir les frais de représentation et les frais de déplacement inhérents à la fonction des membres du parlement ;
- l'indemnité versée aux membres du bureau des conseils communaux et municipaux.

D'autres indemnités, bien que, de par leur nature, sont susceptibles d'ouvrir droit à exonération, restent subordonnées à certaines conditions⁵². On peut citer, à titre d'exemple :

- les indemnités kilométriques ;
- les indemnités pour frais de bureau ;
- les indemnités de représentation ;
- les indemnités de panier attribuées aux salariés exerçant dans des chantiers éloignés de leur domicile ;
- les indemnités forfaitaires de mutation, de rapatriement ou de déménagement destinées à couvrir des frais engagés par le salarié à l'occasion de sa mutation pour nécessité de service ;
- les indemnités de séjour destinées à couvrir les frais de logement et les frais supplémentaires de nourriture supportés à l'occasion des déplacements.

2. Allocations familiales

Sont exonérées :

- les allocations familiales à caractère obligatoire (prestations familiales) ;
- les allocations d'assistance à la famille (prime de naissance, allocation décès, aide exceptionnelle au logement) ;
- les majorations de retraite ou de pension pour charges de famille.

⁵² - Note circulaire formant instruction générale pour l'application des dispositions légales relatives à l'Impôt Générale sur le Revenu (Catégorie des Revenus Salariaux), Direction des Impôts, pp 19-20.

Les impôts au Maroc : techniques et procédures

Pour ouvrir droit à exonération, l'allocation doit consister en une aide sociale apportée à la famille et non d'un avantage couvrant intégralement ou dans une grande proportion la charge pour laquelle elle a été attribuée.

De même, cette allocation doit être allouée à l'ensemble du personnel sans exception et son montant doit être uniforme par personne à charge.

3. Pensions d'invalidité

L'exonération s'applique aux pensions servies aux militaires à la suite soit d'infirmité résultant d'événements de guerre, soit d'accidents survenus ou de maladies contractées par le fait ou à l'occasion du service. Elle s'applique aussi aux pensions attribuées dans les mêmes circonstances aux ayants cause des militaires décédés.

4. Rentes temporaires ou viagères d'accident de travail

Il s'agit des rentes et allocations prévues par la législation du travail et servies en représentation de dommages et intérêts pour la réparation d'un préjudice corporel ayant entraîné pour la victime une incapacité permanente, partielle ou totale.

5. Indemnités de maladie, maternité, accidents de travail et allocations décès

Ces indemnités sont destinées à compenser les pertes de revenus.

Il s'agit des prestations à court terme servies par la caisse nationale de sécurité sociale, aux salariés assurés :

- Les indemnités journalières de maladie ou d'accident sont servies aux assurés qui sont dans l'incapacité physique de reprendre le travail, dûment constatée par un médecin désigné par la caisse nationale de sécurité sociale.
- Les indemnités journalières de maternité sont servies par la caisse aux assurées à la suite d'un arrêt de travail rendu nécessaire par la proximité de l'accouchement, à condition de cesser tout emploi salarié pendant la période d'indemnisation et d'avoir son domicile au Maroc.
- L'allocation décès est une allocation qui est accordée aux ayants droits du travailleur décédé qu'il soit en période d'activité ou à la retraite titulaire d'une pension d'invalidité ou de vieillesse.

6. Indemnités de licenciement

La rupture du contrat de travail signifiée unilatéralement par l'employeur à son employé donne lieu à une indemnité de licenciement ou de congédiement fixée soit d'un commun accord entre les deux parties au contrat, soit par la convention collective, soit enfin par décision judiciaire en cas de désaccord sur le montant.

L'exonération concerne l'indemnité de licenciement dans la limite fixée par la législation et la réglementation en vigueur en la matière et toute indemnité pour dommages et intérêts accordée par les tribunaux en cas de licenciement.

L'indemnité pour dommages et intérêts fixée, en vertu des dispositions de l'article 41 de la loi n° 65-99 relative au code du travail, à un mois et demi de salaires par an dans la limite de 36 mois, est exonérée en totalité de l'IR.

La partie de cette indemnité de licenciement, même conventionnelle, excédant l'indemnité légale, représente un supplément de salaire intégralement taxable⁵³.

Exemple 34

Soit un salarié qui a été licencié après 30 ans de service. Son revenu brut mensuel est de 10.000 DH.

L'indemnité accordée dans le cadre de la procédure de conciliation est calculée comme suit :

Nombre de mois calculés = 30 ans x 1,5 mois = 45 mois

L'indemnité exonérée est limitée à 36 mois

$10.000 \times 36 = 360.000$ DH

L'indemnité imposable est de l'ordre de la différence soit :

$10.000 \times (45-36) = 90.000$ DH.

Il convient de ne pas confondre l'indemnité réglementaire avec le salaire de préavis servi par l'employeur durant la période normale du préavis. Ce salaire de préavis est imposable.

7. Indemnités de départ volontaire

Dans le cas d'une cessation des fonctions au terme d'un contrat à durée limitée ou au moment de la retraite ou encore du plein gré du salarié (départ volontaire, démission), l'indemnité en cause ne pourrait être considérée comme la réparation d'un préjudice résultant d'une rupture de contrat d'engagement mais comme une gratification bénévolement accordée par l'employeur.

Sur le plan fiscal, l'indemnité pour départ volontaire est considérée en principe comme un complément de salaire imposable.

La loi de finances 2004, a exonéré la partie de l'indemnité de départ volontaire dans la limite de l'indemnité de licenciement légale exonérée. Seule l'excédant par rapport à l'indemnité de licenciement légale exonérée, représente un supplément de salaire taxable.

⁵³ - Le montant qui excède l'indemnité exonérée est imposable avec étalement sur quatre années ou sur la durée effective des services si celle-ci est inférieure à quatre ans.

D'après la note circulaire n° 113 relative aux dispositions de la loi de finances 2004, page 27, l'imposition de l'indemnité est effectuée de la manière suivante :

- prendre, pour chacune des quatre années, la rémunération effective annuelle et lui rajouter le quart de la partie de l'indemnité imposable ;
- déterminer le nouveau revenu annuel imposable pour chacune des quatre dernières années en tenant compte des différentes déductions opérées annuellement ;
- calculer l'impôt correspondant à chacune de ces nouvelles bases annuelles ;
- déterminer le reliquat d'impôt à payer, au titre de chacune de ces quatre années, en faisant la différence entre l'impôt obtenu d'après ces nouvelles bases et celui afférent à la rémunération annuelle déjà prélevé à la source.
- L'impôt afférent à la partie de l'indemnité de départ volontaire imposable est égal à l'addition des reliquats d'impôts calculés pour chacune des quatre années.

8. Indemnités ayant le caractère de dommages et intérêts

Ces indemnités sont destinées à réparer un préjudice subi. Elles ne sont pas considérées comme salaires.

9. Pensions alimentaires

Il s'agit des pensions alimentaires perçues par les descendants, les ascendants et le conjoint divorcé en vertu d'obligations du droit civil ou de décisions judiciaires⁵⁴. Ces pensions sont exonérées aux mains des bénéficiaires.

10. Retraites complémentaires

Les retraites complémentaires, constituées par un salarié à titre individuel, parallèlement aux régimes de retraite obligatoire ne sont pas imposables, lorsque les cotisations correspondantes n'ont pas été déduites pour la détermination du revenu net imposable.

11. Indemnités d'assurance-vie

Il s'agit des prestations servies au terme d'un contrat d'assurance sur la vie ou d'un contrat de capitalisation dont la durée est au moins égale à 8 ans.

12. Cotisations patronales de sécurité sociale

Sont exonérés de l'IR, les cotisations patronales de sécurité sociale, de retraite et d'assurance groupe supportées par l'employeur. Cette exonération tient à ce que ces cotisations bénéficient indirectement aux salariés.

Les cotisations patronales de sécurité sociale sont exclues du champ d'application de l'impôt du fait aussi qu'elles revêtent un caractère obligatoire pour l'employeur et qu'elles ne donnent pas lieu à l'attribution d'un revenu immédiat et certain au profit de l'employé.

13. Bons de restauration ou d'alimentation

Les bons de restauration ou d'alimentation accordés par les employeurs à leur salariés sous forme de bons représentatifs de frais de nourriture ou d'alimentation et ce, dans la double limite de 20 DH par salarié et par journée de travail et 20 % du salaire brut imposable du bénéficiaire. Cette exonération, ne peut être cumulée avec l'indemnité alimentaire dite de panier octroyée aux salariés travaillant sur des chantiers éloignés de leur domicile.

Exemple 35

Un salarié célibataire a disposé au titre de juin d'un salaire brut imposable de 12.000 DH et des frais de nourriture pour 26 jours de l'ordre de 1.500 DH.

Les frais de nourriture auront le traitement fiscal suivant :

Le Salaire brut imposable avant déduction des frais de nourriture = 12.000 + 1.500 = 13.500.

⁵⁴ - Les pensions alimentaires et toute somme ayant le caractère de libéralité versées par un contribuable ne sont pas déductibles de la base de l'impôt sur le revenu.

Plafond des frais de nourriture :

- par rapport au salaire brut imposable : $13.500 \times 20\% = 2.700$ DH

- par rapport à la limite de 20 DH par journée travaillée : $20 \text{ DH} \times 26 = 520$ DH

- Frais de nourriture imposables : $1.500 - 520 = 980$ DH

- Salaire brut imposable (après déduction des frais de nourriture) :

Salaire brut = $13.500 - 520 = 12.980$ DH

Les frais de nourriture imposables soit 980 DH sont considérés comme un avantage en argent et viennent en soustraction de la base à retenir pour le calcul des frais professionnels.

Enfin, il faut préciser que chez l'employeur, le montant total de 1.500 DH est admis comme charge déductible.

14. Abondement pour souscription ou achat d'actions au profit du personnel

Il s'agit de l'abondement supporté par les sociétés employeuses dans le cadre de l'attribution de l'option de souscription⁵⁵ ou d'achat d'actions par les dites sociétés à tout ou partie du personnel salarié. L'abondement correspond à la différence entre la valeur de l'action à la date d'attribution de l'option et le prix de l'action payée par le salarié à la levée de l'option⁵⁶.

Les salariés bénéficiaires obtiennent le droit de souscrire au capital ou d'acheter des actions de la société à un prix déterminé (prix d'exercice) pendant un délai fixé par l'assemblée générale extraordinaire des actionnaires.

En cas de hausse de la valeur de l'action, les bénéficiaires de l'option peuvent donc souscrire à l'augmentation de capital ou acquérir les titres à un prix inférieur à la valeur au moment de la levée de l'option.

Pour le salarié bénéficiaire de l'option, l'avantage consenti par la société à ses salariés est constitué par la différence entre la valeur de l'action à la date de la levée de l'option et le prix payé par le salarié.

Ainsi, l'avantage qui aurait dû normalement être considéré comme un complément de salaire, est ventilé, dans le cas d'espèce, en abondement exonéré de l'IR et une plus value d'acquisition⁵⁷ dont l'imposition sera différée jusqu'au moment de la cession des titres sous réserve de deux conditions :

- l'abondement exonéré ne doit pas dépasser 10 % de la valeur de l'action à la date de l'attribution de l'option. Le montant qui excède l'abondement admis en exonération est considéré comme un complément de salaire soumis à l'impôt sur le revenu dans les

⁵⁵ - C'est l'offre faite par la société au salarié d'user du droit et non de l'obligation d'acquérir un nombre précis d'actions de celle-ci à un prix convenu à l'avance. Cette offre est présentée sur décision de l'assemblée générale extraordinaire de la société.

⁵⁶ - Il s'agit de l'acquisition des actions par le bénéficiaire. Cette étape implique pour le salarié le paiement, puisqu'il doit verser le prix des actions sur lesquelles a porté son option.

⁵⁷ - La plus value d'acquisition est l'avantage correspondant à la différence entre la valeur de l'action à la date de la levée de l'option et sa valeur à la date d'attribution de l'option. Par contre la plus value de cession correspond à la différence entre le prix de cession et la valeur de l'action à la date de la levée de l'option.

conditions du droit commun. Cet excédent est à inclure dans le salaire du mois de la levée de l'option sous réserve d'une régularisation en fin d'année.

- la cession des actions acquises par le salarié ne doit pas intervenir au cours d'une période d'indisponibilité de 3 ans⁵⁸ qui court à compter de la date de la levée de l'option.

La société émettrice a le droit, quant à elle de passer comme charges déductibles :

- la totalité des moins-values résultant de la différence entre le prix de rachat par la société de ses propres actions et le prix payé par les bénéficiaires dans le cas d'option d'achat d'actions.
- les frais engagés par la société à l'occasion de rachat de ses propres actions ou de l'augmentation de son capital.

15. Abondement accordé aux salariés dans le cadre d'un plan d'épargne entreprise (PEE)

Est exonéré de l'IR, dans la limite de 10% du montant annuel du revenu salarial net imposable, le montant de l'abondement versé par l'employeur à son salarié dans le cadre d'un PEE. Il s'agit du versement complémentaire de l'entreprise pour le compte d'un salarié lorsque celui-ci achète, dans le cadre d'un PEE, des actions d'une entreprise.

La fraction de l'abondement excédant la limite susvisée, est considérée comme un complément de salaire, soumis à l'impôt sur le revenu dans les conditions du droit commun.

16. Indemnité de stage

Est exonérée de l'impôt sur le revenu, l'indemnité de stage mensuelle brute plafonnée à 6.000 dirhams pour une période allant du 1^{er} janvier 2006 au 31 décembre 2016 versée au stagiaire, lauréat de l'enseignement supérieur ou de la formation professionnelle, recruté par les entreprises du secteur privé.

Cette exonération est accordée, une seule fois, aux stagiaires pour une période de 24 mois. Lorsque le montant de l'indemnité versée est supérieur au plafond visé ci-dessus, l'entreprise et le stagiaire perdent le bénéfice de l'exonération.

Pour bénéficier de cette exonération :

- le stagiaire doit être inscrit depuis au moins 6 mois à l'Agence Nationale de Promotion de l'Emploi et des Compétences ;
- l'employeur doit produire un engagement à procéder au recrutement définitif d'au moins 60% desdits stagiaires.

17. Bourses d'études et prix littéraires et artistiques

Les bourses d'études accordées aux étudiants sont exonérées de l'impôt sur le revenu.

⁵⁸ - La période d'indisponibilité est le délai au cours duquel le salarié ne doit pas céder les actions acquises pour pouvoir bénéficier de l'exonération de l'abondement et de l'imposition au taux réduit de 10 % de la plus-value d'acquisition. Le délai d'indisponibilité ne s'applique pas en cas de décès ou d'invalidité du salarié.

Il en est de même des prix littéraires et artistiques dont le montant ne dépasse pas annuellement la somme de 100.000 DH.

18. Salaires versés par la Banque Islamique de Développement

Les salaires versés par la Banque Islamique de Développement à son personnel sont exonérés l'impôt sur le revenu.

19. Salaire versé par les entreprises créées entre le 1^{er} janvier 2015 et 31 décembre 2019

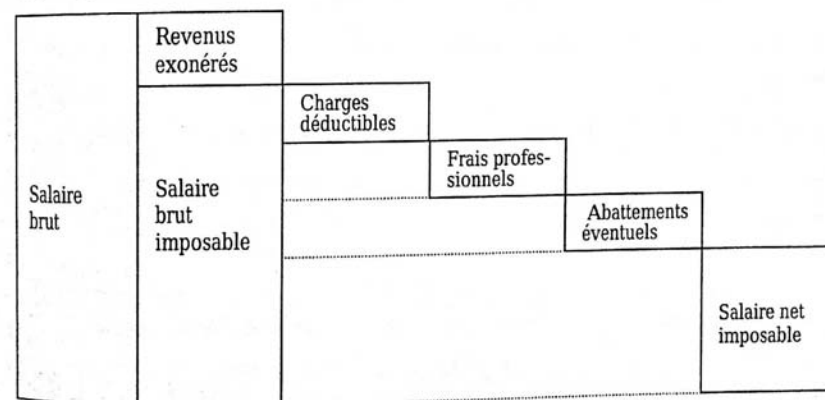
Est exonéré pour une période de 24 mois à compter de la date de recrutement du salarié, le salaire mensuel brut plafonné à 10.000 DH versé par toute entreprise créée entre le 1^{er} janvier 2015 et 31 décembre 2019 et ce dans la limite de 5 salariés.

Pour bénéficier de cette exonération :

- le salarié doit être recruté dans le cadre d'un contrat de travail à durée indéterminée ;
- le recrutement doit être effectué dans les 2 premières années à compter de la date de la création de l'entreprise.

§ 2. Détermination de la base imposable

Le principe de détermination de la base imposable est explicité dans le schéma suivant :



Le revenu net imposable en matière de salaires, est obtenu en déduisant du revenu brut imposable les éléments suivants :

- les frais professionnels ;
- les cotisations sociales ;
- le remboursement en principal et intérêts normaux des prêts ;
- et les abattements forfaitaires s'il y a lieu.

A. Les frais professionnels

Les frais professionnels inhérents à la fonction ou l'emploi qui sont fixés forfaitairement à 20% du revenu brut imposable, non compris les avantages en argent ou en nature, et à des taux spéciaux plus élevés pour certaines professions.

Le plafond de cette déduction est de 30.000 DH par an.

Exemple 36

Un salarié a disposé au cours de mars d'un revenu constitué de :

Salaire de base : 15.000
 Diverses primes : 2.000
 Allocations familiales : 300
 Valeur locative mensuelle d'un logement mis à sa disposition : 5.000
 Prise en charge des dépenses d'eau et d'électricité : 1.000

Le logement mis gratuitement à la disposition du salarié ainsi que la prise en charge des dépenses d'eau et d'électricité sont des avantages en nature imposable mais non pris en compte pour le calcul des frais professionnels.

Les frais professionnels déductibles sont calculés comme suit :

Salaire brut = 15.000 + 2.000 + 300 + 5.000 + 1.000 = 23.300

Salaire brut imposable = 23.300 - 300 = 23.000

Frais professionnels = (23.000 - 5.000 - 1.000) x 20% = 3.400 DH

Limite des frais professionnels déductibles = 2.500 DH.

Les frais inhérents à la fonction ou à l'emploi, sont calculés aux taux forfaitaires suivants :

Activités	Taux
Journalistes, rédacteurs, photographes, directeurs de journaux	45 %
Agents de placement de l'assurance-vie, inspecteurs et contrôleurs des compagnies d'assurances des branche-vie, capitalisation et épargne	45%
Personnel navigant de l'aviation marchande comprenant : pilotes, radios, mécaniciens et personnel de cabine navigant des compagnies de transport aérien ; pilotes et mécaniciens employés par les maisons de construction d'avions et de moteurs pour l'essai de prototypes ; pilotes moniteurs d'aéro-clubs et des écoles d'aviation civile	45%
Voyageurs, représentants et placiers de commerce et d'industrie	45%
Personnel navigant de la marine marchande et de la pêche maritime	40%
Artistes dramatiques, lyriques, cinématographiques ou chorégraphiques, artistes musiciens, chefs d'orchestre	35 %
Ouvriers d'imprimerie de journaux travaillant la nuit, ouvriers mineurs	35%
Personnel des casinos et cercles supportant des frais de représentation et de veillée	25%
Autres activités	20%

B. Les cotisations sociales

Le salarié est en mesure de déduire les cotisations qu'il a versées au titre des :

- régimes de retraite ;
- régimes de prévoyance sociale et de sécurité sociale ;
- régimes d'assurance groupe couvrant les risques de maladie maternité, invalidité et décès.

C. Les primes et cotisations à l'assurance retraite

Les contribuables disposant uniquement de revenus salariaux ont le droit à la déduction des primes et cotisations se rapportant aux contrats individuels ou collectifs d'assurance retraite d'une durée égale au moins à 8 ans souscrits auprès des sociétés d'assurances au Maroc et dont les prestations sont servies aux bénéficiaires après l'âge de 50 ans révolus et ce dans la limite de 50 % du salaire net imposable.

D. Le remboursement en principal et intérêts normaux des prêts

Est déductible du salaire brut imposable, le remboursement en principal et intérêts normaux des prêts obtenus pour l'acquisition ou la construction de logement (superficie couverte comprise entre 50 et 80 m² et prix de vente n'excédant pas 250.000 DH hors TVA) et ce dans la limite de 10% du revenu global imposable (c'est à dire du salaire net imposable avant intérêts).

Lorsque la construction ne respecte pas les conditions du logement, le salarié bénéficie de la déduction des intérêts comme en régime du droit commun.

Exemple 37

Un salarié a bénéficié d'un prêt pour l'acquisition de son habitation principale acquise pour un prix de 400.000 DH. A ce titre, il rembourse des intérêts annuels de l'ordre de 22.000 DH TTC. Ses éléments de salaire se présentent comme suit :

Salaire brut annuel : 200.000

Éléments exonérés : 4.000

Frais professionnels et cotisation sociales = 36.000

Vu le prix d'acquisition du logement, le salarié n'a droit de déduire que les intérêts.

Les intérêts déductibles et le salaire net imposable se calculent comme suit :

Salaire brut imposable : 200.000 - 4.000 = 196.000

Déductions sur le revenu : 36.000

Calcul de la limite de déduction des intérêts :

Limite = (196.000 - 36.000) x 10% = 160.000 x 10% = 16.000

Les intérêts effectivement payés, soit 22.000 DH TTC, sont supérieurs à la limite de 10% du salaire net imposable (avant intérêts).

Intérêts déductibles = 16.000

Total des déductions = 36.000 + 16.000 = 52.000

Revenu net imposable = 196.000 - 52.000 = 144.000 DH

E. Le remboursement du coût d'acquisition et la rémunération convenue d'avance dans le cadre d'un contrat Mourabaha

Peut aussi être déductible du salaire brut imposable, dans la même limite de 10% du revenu global imposable, le coût d'acquisition et la rémunération convenue d'avance entre le

contribuable et les établissements de crédits et les organismes assimilés dans le cadre d'un contrat de mourabaha conclu pour l'acquisition d'un logement social destiné à l'habitation principale.

Lorsque la construction ne respecte pas les conditions du logement social, le salarié ne bénéficie que de la déduction de la rémunération convenue d'avance dans contrat de mourabaha.

Exemple 38

Pour l'acquisition de son habitation principale d'un prix de 950.000 DH, un salarié a bénéficié auprès de sa banque d'un financement Mourabaha. En 2012, il a remboursé 80.000 DH au titre du coût d'acquisition, 30.000 DH au titre de la rémunération convenue d'avance.

Ses éléments de salaire se présentent comme suit :

Salaire brut annuel : 250.000

Éléments exonérés : 5.000

Frais professionnels et cotisation sociales = 40.000

Vu le prix d'acquisition du logement, le salarié n'a droit qu'à la déduction de la rémunération convenue d'avance.

La rémunération convenue d'avance déductible et le salaire net imposable se calculent comme suit :

Salaire brut imposable : $250.000 - 5.000 = 245.000$

Déductions sur le revenu : 40.000

Calcul de la limite de déduction de la rémunération convenue d'avance :

Limite = $(245.000 - 40.000) \times 10\% = 205.000 \times 10\% = 20.500$

La rémunération effectivement payée est supérieure à la limite de 10% du salaire net imposable (avant déduction de la rémunération convenue d'avance).

Rémunération déductible = 20.500

Total des déductions = $40.000 + 20.500 = 60.500$

Revenu net imposable = $245.000 - 60.500 = 184.500$ DH

F. Les abattements forfaitaires

On distingue l'abattement forfaitaire pour les pensions et l'abattement forfaitaire pour les cachets octroyés aux artistes

I. Abattement forfaitaire pour les pensions

En matière de pension et rentes viagères, le revenu net imposable est obtenu en déduisant :

- 55% sur le montant brut annuel inférieur ou égal à 168.000 DH ;
- 40% pour le surplus.

Les contribuables ayant au Maroc leur domicile fiscal et titulaires de pensions de retraite de source étrangère, bénéficient, en plus de l'abattement forfaitaire, d'une réduction égale à 80% du montant de l'impôt dû au titre de leur pension.

Exemple 39

Soit un retraité dont la pension brute mensuelle est de 8.800 DH.

L'IR dû sera calculé comme suit :

Pension mensuelle brute = 8.800

Pension annuelle brute = 105.000

Le taux de l'abattement à retenir est de 55% car le montant brut annuel ne dépasse pas 168 000 DH

Abattement de 55% = $8.800 \times 55\% = 4.840$

Pension nette imposable = $8.800 - 4.840 = 3.960$

IR dû = $3.960 \times 10\% - 3.000/12 = 146$ DH.

Exemple 40

Soit un retraité dont la pension brute annuelle est de 220.000 DH.

Calcul de l'abattement :

Premier abattement = $168.000 \times 55\% = 92.400$

Deuxième abattement $52.000 \times 40\% = 20.800$

Abattement = $92.400 + 20.800 = 113.200$

Pension nette imposable = $220.000 - 113.200 = 106.800$

IR dû = $106.800 \times 34\% - 17.200 = 19.112$ DH.

Exemple 41

Soit un retraité de nationalité française résidant au Maroc.

Sa pension est payée, en dirham non convertible à titre définitif sur un compte bancaire qu'il a ouvert au Maroc (justifications à l'appui).

Pension brute en euro : 12.210

Pension brute en dirhams : 140.415

L'IR dû est calculé comme suit :

Pension brute = 140.415

Abattement de 55% = $140.415 \times 55\% = 77.228$

Pension nette imposable = $140.415 - 77.228 = 63.187$

IR calculé = $63.187 \times 30\% - 14.000 = 4.956$

Réduction de 80% de IR calculé = $4.956 \times 80\% = 3.965$

IR dû = $4.956 - 3.965 = 991$ DH.

Exemple 42

Soit Un contribuable résidant au Maroc, bénéficie d'une pension de retraite de source étrangère d'un montant équivalent à 150.000 DH.

Il a transféré au Maroc la somme de 100.000 DH à titre définitif en dirhams non convertibles au cours de l'année 2015.

Taux de l'abattement à retenir = 55%

Pension nette imposable : $150.000 \times 45\% = 67.500$

IR = $67.500 \times 30\% - 14.000 = 6.250$

IR correspondant au montant transféré = $6.250 \times 100.000/150.000 = 4.167$

Montant de la réduction sur impôt : $4.167 \times 80\% = 3.333$

IR exigible : $6.250 - 3.333 = 2.917$ DH

2. Abattement forfaitaire sur la rente est servie sous forme de capital ou des avances

a. Piement de la rente sous forme de capital

Lorsqu'au terme du contrat d'assurance retraite, la rente est servie au bénéficiaire sous forme de capital, celui-ci est imposé par voie de retenue à la source (au taux du barème progressif), après un abattement de 40 % et avec étalement sur une période maximum de 4 années.

b. Avances accordées au contribuable dans le cadre des contrats d'assurance retraite

Les compagnes d'assurances peuvent accorder des avances au contractant dans le cadre des contrats d'assurance retraite. Sur le plan fiscal, ces avances dont bénéficie l'assuré avant le terme du contrat et/ou avant l'âge de cinquante ans sont considérées comme des rachats imposables comme suit :

- Lorsque l'assuré bénéficie d'une avance avant l'expiration de la durée de 8 ans et / ou avant l'âge de 50 ans, le montant perçu est imposé par voie de retenue à la source, opérée par le débirentier concerné, au taux du barème en vigueur au moment de la perception du montant de ladite avance, sans aucun abattement⁵⁹.
- Lorsque les avances sont accordées après la durée de 8 ans et l'âge de 50 ans révolus, elles ne constituent pas des rachats et bénéficient de l'abattement de 40%.

⁵⁹ - Toutefois et avant son imposition, le montant de l'avance doit être réparti à parts égales sur quatre ans ou sur la période effective de souscription, si celle-ci est inférieure à quatre ans. Cette opération permet d'obtenir le montant de l'impôt annuel. Il convient ensuite de multiplier l'impôt annuel par quatre ou par le nombre d'années effectives de cotisations, si celui-ci est inférieur à quatre ans.

Lorsque chaque part nette du capital est inférieure au seuil imposable, le débirentier ne retient aucun impôt.

3. Abattement forfaitaire pour les cachets octroyés aux artistes

Le montant brut des cachets octroyés aux artistes exerçant à titres individuels ou constitués en troupes est soumis à la retenue à la source au taux de 30% après un abattement forfaitaire de 40 %.

4. Abattement forfaitaire pour les sportifs professionnels

Le montant brut des revenus salariaux perçus par les sportifs professionnels est soumis au taux libératoire de 30% après application d'un abattement forfaitaire de 40%. Cet abattement n'est cumulable avec aucune autre déduction.

Est sportif professionnel tout sportif qui pratique contre rémunération, à titre principal ou exclusif, une activité sportive en vue de participer à des compétitions ou des manifestations sportives.

§ 3. Modalités d'imposition

Ce qui caractérise principalement l'IR sur les salaires et revenus assimilés, c'est qu'il est prélevé par voie de retenue à la source.

A. Mode d'imposition

Bien que l'IR soit un impôt déclaratif, les salaires et revenus assimilés sont imposés par voie de retenue à la source. Celle-ci est opérée par l'employeur pour le compte du percepteur, sur chaque paiement effectué.

Les titulaires des revenus salariaux sont dispensés d'établir la déclaration annuelle de leurs revenus lorsqu'ils disposent d'un seul revenu, à moins qu'ils s'estiment surimposés ou qu'ils entendent bénéficier des déductions praticables sur le revenu global ou de celles praticables sur l'IR.

Les contribuables qui reçoivent des salaires de la part d'employeurs domiciliés ou ayant leur siège hors du Maroc, sont imposés par voie de rôle, d'après la déclaration annuelle de leur revenu global.

B. Taux d'imposition

L'IR est calculé soit d'après le barème progressif soit suivant des taux spécifiques.

1. Barème progressif

La retenue à la source est calculée d'après le barème progressif applicable à l'IR.

Cette retenue à la source est souvent calculée suivant un barème mensuel dont l'établissement, à partir du barème annuel, ne pose aucun problème particulier. Il suffit en effet de ramener les données annuelles (tranches de revenu et sommes à déduire) au mois ou à toute autre période retenue.

Les impôts au Maroc : techniques et procédures

Le revenu mensuel, après déduction des charges déductibles, est imposé selon le barème mensuel suivant :

Revenus mensuels	Taux	Méthode rapide
0 - 2.500	0%	0,00
2.501 - 4.166,67	10%	250,00
4.167 - 5.000	20%	666,67
5.001 - 6.666,67	30%	1.166,67
6.667 - 15.000	34%	1.433,33
Au-delà de 15.000	38%	2.033,33

Exemple 43

Soit un salarié marié qui a deux enfants âgés respectivement de 5 et 8 ans et dont le bulletin de paie mensuel fait ressortir ce qui suit :

Traitement de base :	4.000
Indemnité de fonction :	1.000
Indemnité de déplacement justifié :	500
Indemnité caisse :	200
Allocation familiale :	300
Cotisation CNSS :	214,50

Le calcul de l'IR de ce salarié se déroule comme suit :

Salaire brut imposable = Salaire brut - éléments exonérés

Salaire brut = 4000 + 1000 + 500 + 200 + 300 = 6.000

Éléments exonérés :

- Indemnité de déplacement justifié :	500
- Indemnité de caisse :	200
- Allocation familiale :	300

Éléments exonérés = 500 + 200 + 300 = 1.000

Salaire brut imposable = 6.000 - 1.000 = 5.000

- Salaire net imposable

Déductions :

- Frais professionnels = 20% (SBI - avantage en argent et en nature)

Dans cet exemple on n'a pas d'avantages en argent et en nature.

Frais professionnels = 20% x 5.000 = 850 DH (inférieur 2.500 par mois).

- Charges sociales : 214,50

Salaire net imposable = 5.000 - 850 - 214,5 = 3.935,50

IR à payer :

IR calculé = 3.935,50 x 10% - 250 = 143,55 DH.

IR à payer = IR calculé - Déductions sur impôts

IR à payer = 143,55 - (360/12) x 3 = 53,55 DH.

2. Taux spécifiques**a. Taux de 17%**

Les rémunérations occasionnelles versées à des enseignants ne faisant pas partie du personnel des établissements d'enseignement sont passibles de la retenue à la source au taux de 17%.

La retenue de 17% est appliquée au revenu brut global, sans aucune déduction. Elle est libératoire de l'IR.

b. Taux de 20%

Sont soumises aux taux libératoire de 20% :

- les rémunérations versées au personnel salarié des sociétés holding offshore ;
- les traitements, émoluments et salaires versés par les banques offshore à leur personnel salarié. Le personnel salarié résident au Maroc peut bénéficier du même régime fiscal à condition de justifier que la contrepartie de sa rémunération en monnaie étrangère convertible a été cédée à une banque marocaine.
- les traitements, émoluments et salaires bruts versés aux salariés qui travaillent pour le compte des sociétés ayant le statut « Casablanca Finance City ». Cette imposition au taux libératoire de 20% est accordée pour une période maximale de 5 ans à compter de la date de prise de fonctions desdits salariés.

c. Taux de 30%

Sont soumises aux taux libératoire de 30% :

- les rémunérations des voyageurs représentants et placiers ainsi que les rémunérations occasionnelles versées à des personnels ne faisant pas partie du personnel de l'entreprise. Ici, le taux de 30% est appliqué au revenu brut global et est imputable avec droit à restitution.
- Les revenus salariaux perçus par les sportifs professionnels ainsi que les cachets versés aux artistes sont soumis au taux libératoire de 30% après application de l'abattement forfaitaire de 40%.

C. Déductions pour charges de famille

Les déductions pour charges de famille, viennent en atténuation de l'impôt au moment de la retenue à la source (voir Section 1, § 3, C, 1).

Section 4 : Les revenus et profits fonciers

Il sera question, dans l'ordre, des revenus fonciers et des profits fonciers.

§ 1. Revenus fonciers

Certains revenus fonciers sont imposables, d'autres sont exclus du champ d'application de l'IR. Une troisième catégorie bénéficie d'une exonération temporaire. Après la discussion de ces éléments, nous abordons la détermination de la base imposable et les dégrèvements pour perte de loyer.

A. Revenus fonciers imposables

On entend par revenus fonciers pour les besoins d'application de l'IR :

- les revenus provenant de la location des immeubles bâtis et non bâtis et des constructions de toute nature ;
- les revenus provenant de la location des propriétés agricoles y compris les constructions et le matériel y affectés ;
- la valeur locative des immeubles et constructions mis par leurs propriétaires gratuitement à la disposition des tiers ;
- les indemnités d'éviction versées aux occupants des biens immeubles par les propriétaires desdits biens.

B. Revenus fonciers exclus du champ d'application

Il s'agit de la valeur locative des immeubles mis par leur propriétaire gratuitement à la disposition :

- de leurs ascendants et descendants à titre d'habitation ;
- des administrations de l'Etat, des collectivités locales et des hôpitaux publics ;
- des œuvres privées d'assistance et de bienfaisance et des associations reconnues d'utilité publique.

C. Détermination de la base imposable

La détermination de la base imposable est différente selon qu'il s'agisse de revenu foncier des immeubles et constructions agricoles ou non agricoles.

1. Revenu foncier net des propriétés non agricoles

Le revenu net imposable est obtenu en appliquant un abattement de 40% sur le revenu foncier brut. Celui-ci comprend, en plus du loyer, les dépenses (réparation, impôts...) incombant normalement au propriétaire ou à l'usufruitier et mises à la charge du locataire. Ce revenu est diminué des charges supportées par le propriétaire pour le compte du locataire.

2. Revenu foncier net des propriétés agricoles

Il est déterminé d'après :

- le montant du loyer ou du fermage stipulé en argent dans le contrat ;

- le montant obtenu en multipliant le cours moyen de la culture pratiquée par les quantités prévues dans le contrat, lorsque le propriétaire est rémunéré en nature ;
- la fraction du revenu agricole forfaitaire, convenue entre propriétaire et locataire dans le cas de location à part de fruit.

Exemple 44

Soit un propriétaire d'un appartement et d'un terrain hors du périmètre urbain. Ces biens immobiliers sont affectés, au titre de 2015, à la location :

- l'appartement est donné en location à raison de 2.000 DH par mois.
- le terrain est donné en location pour un loyer annuel de 20.000 DH.

L'IR dû par ce propriétaire est calculé comme suit :

- Revenu imposable :

- Revenu foncier brut des immeubles non agricoles

Loyer de l'appartement = $2.000 \times 12 = 24.000$

Revenu foncier imposable des immeubles non agricoles :

Revenu foncier brut = 24.000

Abattement = $24.000 \times 40\% = 9.600$

Revenu imposable = $24.000 - 9.600$

= 14.400

- Revenu foncier des immeubles agricoles

Revenu foncier du terrain = 20.000

Revenu foncier imposable des immeubles agricoles :

Revenu imposable = 20.000

Revenu global imposable = $14.400 + 20.000 = 34.400$

- Calcul de l'IR

IR calculé = $34.400 \times 0,10 - 3.000 = 440$ DH.

D. Dégrèvements pour perte de loyer

En cas de perte de loyers établie par tout moyen de preuve, le contribuable peut obtenir les réductions ou décharges de l'impôt afférent aux loyers non recouvrés à condition d'adresser sa requête au directeur des impôts avant l'expiration du délai de prescription.

§ 2. Profits fonciers

Les profits immobiliers, même n'ayant pas le caractère de revenu, font partie du champ d'application de l'IR.

A. Personnes et opérations imposables

Après une présentation des personnes et des opérations imposables, il sera question des profits exclus de la catégorie des profits fonciers.

1. Personnes imposables

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

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

2. Opérations imposables

Sont passibles de l'IR les profits constatés ou réalisés sur des opérations suivantes :

a. Cession d'immeubles ou de droits réels immobiliers

Les profits imposables sont ceux qui résultent de la cession à titre onéreux de biens immeubles situés au Maroc, qu'ils soient bâtis ou non bâtis, et quelle que soit la nature de la cession qui peut être amiable, judiciaire ou une expropriation.

Il en est de même pour les profits sur la cession de droits réels portant sur de tels immeubles. Il s'agit essentiellement de l'usufruit, de la nue-propriété et de la servitude.

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

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

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

b. Apport en société d'immeubles ou de droits réels immobiliers

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

c. Cession à titre gratuit ou onéreux ou apport en sociétés immobilières transparentes

Sont aussi imposable les cessions à titre gratuit ou onéreux ou apport en société d'actions ou de parts sociales nominatives émises par les sociétés à objet immobilier réputées fiscalement transparentes.

d. Cession à titre gratuit ou onéreux ou apport en société d'actions ou de parts sociales des sociétés à prépondérance immobilière non cotées en bourse des valeurs

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

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

e. Echange

L'échange est le contrat par lequel une personne cède à une autre personne un bien contre la remise d'un autre bien. L'échange avec ou sans soulte est considéré comme une double vente imposable, puisque chaque partie au contrat a réalisé simultanément une vente et un achat.

Le paiement d'une soulte⁶⁰ ne change rien à la nature de l'opération. La somme encaissée fait partie intégrante de la valeur de l'immeuble cédé par le bénéficiaire de la soulte.

f. Partage d'immeuble en indivision avec soulte

Le partage est un acte juridique et déclaratif de propriété qui met fin à une indivision⁶¹, en substituant aux droits indivis sur l'ensemble des biens des droits privatifs sur ces mêmes biens.

En cas de partage avec soulte, seul le profit résultant de ladite soulte est imposable.

g. Cession à titre gratuit

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

Sont soumis à l'impôt les profits résultant des donations et constatés à l'occasion des cessions des biens immeubles ou droits réels s'y rattachant, quelles que soient leurs formes, sous seing privés ou authentiques, à l'exclusion de celles effectuées entre ascendants et descendants, entre époux et entre frères et sœurs.

3. Exclusions du champ d'application

Sont exclus de la catégorie des profits fonciers les profits immobiliers réalisés par des personnes qui, d'une manière générale, se livrent à titre habituel ou répétitif à des cessions de biens immeubles. Il s'agit :

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

⁶⁰ - La soulte est définie comme étant le paiement d'une somme (en numéraire ou en nature) destinée à rétablir l'égalité des lots en valeurs.

⁶¹ - L'indivision est la situation juridique de deux ou de plusieurs personnes titulaires en commun d'un droit sur un même bien ou un même ensemble de biens, sans qu'il y ait division matérielle de leurs parts.

- des personnes qui acquièrent un terrain et le morcellent en vue de la vente par lots ou y construisent un immeuble destiné à la vente en entier ou par fractions (promoteurs immobiliers).

De même, ne sont pas assujettis à l'IR au titre des profits fonciers :

- l'annulation d'une cession effectuée suite à une décision judiciaire ;
- la résiliation à l'amiable d'une cession d'un bien immeuble, lorsque cette résiliation intervient dans les 24 heures de la cession initiale.

D'un autre côté, il faut préciser que les profits immobiliers réalisés à l'occasion de la cessation d'activité ou de cessions ou de retrait d'éléments de l'actif immobilisé par les contribuables soumis au régime du résultat net réel ou du résultat net simplifié sont à inclure dans la base imposable et sont soumis à l'impôt au taux du barème progressif.

Par contre, les profits immobiliers réalisés par les contribuables soumis au régime du forfait sont imposés au taux de 20%, avec un minimum de 3 % du prix de cession le cas échéant, libératoire de l'impôt sur le revenu.

B. Exonérations

Les exonérations prévues tiennent à l'affectation de l'immeuble, à la nature de l'immeuble, au montant des cessions, ainsi qu'au degré de parenté.

I. Exonération tenant à l'affectation de l'immeuble

On distingue la cession de l'habitation principale dont la durée d'occupation est d'au moins 8 ans et la cession du logement social réservé à l'habitation principale.

a. Cession de l'habitation principale

Le profit réalisé lors de la cession d'un immeuble ou partie d'immeuble est exonéré totalement lorsque la durée d'occupation à titre de résidence principale par le cédant, à la date de la cession, est égale ou supérieure à 6 années consécutives et ce quel que soit le prix de cession.

La durée maximale qui doit s'écouler entre la date de la vacance de l'immeuble et celle de sa cession ne devrait pas excéder 6 mois.

L'exemption s'applique dans les mêmes conditions aux profits réalisés par :

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

b. Cession de logement social réservé à l'habitation principale

Est exonéré le profit réalisé à l'occasion de la cession d'un logement social (superficie couverte comprise en 50 et 80 m² et prix de cession n'excédant pas 250.000 DH hors TVA), occupé par son propriétaire à titre d'habitation principale depuis au moins 4 ans au jour de ladite cession.

2. Exonération liée au montant des cessions

Est exonéré de l'impôt sur le revenu le profit qui résulte d'une ou plusieurs cessions dont la valeur totale n'excède pas 140.000 DH par année civile.

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

3. Exonération liée au degré de parenté

A ce titre, sont exonérées de l'impôt les donations portant sur les biens immeubles ou droits réels immobiliers effectuées entre ascendants, descendants, entre époux et entre frères et sœurs.

C. Liquidation de l'impôt sur les profits fonciers

On détermine d'abord la base, c'est à dire le profit imposable, à laquelle on applique le taux approprié.

I. Détermination du profit imposable

Le profit net imposable est égal à la différence entre :

- d'une part le prix de cession diminué, le cas échéant, des frais de cession ;
- et d'autre part le prix d'acquisition augmenté des frais d'acquisition, des dépenses d'investissements réalisées, ainsi que des intérêts payés par le cédant en rémunération de prêts accordés par des organismes de crédit agréés pour la réalisation des opérations d'acquisition et d'investissement.

Le prix et les frais d'acquisition font l'objet d'une réévaluation.

a. Le prix de cession

Le prix de cession s'entend du prix de vente ou de la valeur estimative déclarée ou reconnue par les ou l'une des parties dans le contrat.

Mais ce prix de cession ainsi défini peut faire l'objet de redressement, lorsqu'il n'est pas conforme à la valeur vénale du bien à la date de la cession dans le cadre de la procédure de rectification prévue par le livre des procédures fiscales.

Les frais de cession s'entendent des charges justifiées et supportées par le vendeur ou le donateur à l'occasion de l'opération de cession et qui sont : les frais d'annonces publicitaires, les frais de courtage, les frais d'acte ainsi que les indemnités d'éviction dûment justifiées.

b. Le prix d'acquisition

b.1. Cas des biens acquis à titre onéreux

Le prix d'acquisition est constitué par le prix ou la valeur d'acquisition pour lequel le bien immeuble a été acquis par le cédant ou par le donateur. C'est en principe le prix effectivement versé par l'intéressé ou stipulé dans l'acte.

b.2. Cas des biens acquis par voie d'héritage

En cas de cession d'un bien acquis par voie d'héritage, le prix d'acquisition à retenir est :

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

Exemple 45

Un appartement a été acquis par un contribuable en 1975 pour un montant de 100.000 DH. Suite au décès du contribuable en 2013, cet appartement a été hérité. La valeur vénale dudit appartement inscrite sur l'inventaire est de 500.000 DH.

En 2014, l'héritier a cédé à titre onéreux ledit appartement au prix de 900.000 DH.

Calcul du profit imposable

Prix d'acquisition à retenir : 100.000

Actualisation du prix d'acquisition (base 1975) : $100.000 \times 5,727 = 572.700$

Frais d'acquisition : $100.000 \times 15\% = 15.000$

Actualisation des frais d'acquisition : $15.000 \times 5,727 = 85.905$

Coût d'acquisition : $572.700 + 85.905 = 658.605$

Profit taxable : $900.000 - 658.605 = 241.395$

Montant IR : $241.395 \times 20\% = 48.279$

Cotisation minimale : $900.000 \times 3\% = 27.000$

Montant de l'impôt dû : 48.278 DH.

Exemple 46

Soit le même exemple en supposant que le de cujus avait acquis l'appartement en question par héritage en 1975.

La valeur vénale déclarée de l'appartement, en 1975, par le de cujus au moment de sa mutation par voie d'héritage est de 200.000 DH.

Suite à son décès en 2013, la valeur vénale dudit appartement inscrite sur l'inventaire est de 500.000 DH.

En 2014, l'héritier a cédé à titre onéreux ledit appartement au prix de 900.000 DH.

Calcul de l'impôt dû :

Prix d'acquisition à retenir = Valeur vénale déclarée par me de cujus : 200.000

Prix d'acquisition actualisé (base 1975) : $200\ 000 \times 5,727 = 1.145.400$
Frais d'acquisition actualisés : $1.145.400 \text{ DH} \times 15\% = 171.810$
Coût d'acquisition : $1.145.400 + 171.810 = 1.317.210$
Prix de cession déclaré : 900.000
Résultat dégagé : $900.000 - 1.317.210 = - 417.210$
Cotisation minimale : $900.000 \times 3\% = 27.000$
Impôt dû = 27.000 DH.

b.3. Cas des biens acquis à titre gratuit

En cas de cession d'un bien acquis à titre gratuit, le prix d'acquisition à retenir est :

- soit le prix d'acquisition de la dernière cession à titre onéreux ayant précédé la donation;
- soit la valeur vénale lors de la dernière mutation par héritage si elle est postérieure à la dernière cession. Ainsi, si entre la donation exonérée et la dernière cession à titre onéreux, les biens immobiliers ont fait l'objet d'un héritage, c'est la valeur vénale du bien au moment de la succession qui constitue le prix d'acquisition à considérer ;
- soit le prix de revient (coût du terrain et coût des constructions TTC) du bien immeuble en cas de livraison à soi-même.

c. Les frais d'acquisition et les dépenses d'investissement

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

- les frais d'acquisition tels que : les frais d'acte, les frais de courtage, les droits d'enregistrement et de timbre, les droits de conservation foncière, etc. Ces frais d'acquisition sont retenus soit forfaitairement pour un montant égal à 15 % du prix d'acquisition, soit pour leur montant réel justifié s'il excède 15 % dudit prix ;
- les dépenses d'investissement : Ces dépenses viennent en augmentation du prix d'acquisition de l'immeuble bâti ou non bâti, dès lors qu'elles procurent une valeur supplémentaire aux biens. Deux cas sont à distinguer :
 - en ce qui concerne les immeubles bâtis, les dépenses d'investissements s'entendent des dépenses de construction, de démolition, de reconstruction, d'agrandissement, de rénovation et d'amélioration⁶².
 - en ce qui concerne les terrains, les dépenses d'investissement s'entendent des équipements, tels que morcellement, défrichage, plantation, viabilité etc. A défaut de pièces justificatives (factures, contrat d'ouvrage), les dépenses d'investissement peuvent faire l'objet de la part de l'intéressé d'une déclaration estimative soumise au contrôle de l'administration.
- les intérêts d'emprunts : Seuls sont déductibles les intérêts payés par le cédant en rémunération de prêts accordés par des établissements de crédit pour la réalisation des opérations d'acquisition ou d'investissement.

⁶². Sont donc exclues, les dépenses d'entretien courantes telles que les dépenses de peinture, de papiers peints, de moquette, et en général toutes les dépenses de réparations.

d. Cas d'un prix d'acquisition redressé

Il est permis au contribuable dont le prix d'acquisition a été redressé par l'administration, au moment de l'achat ou de la livraison à soi-même d'un bien immobilier en matière de droits d'enregistrement ou de TVA et sur lequel il a acquitté les droits dus de retenir le prix redressé comme étant le prix d'acquisition à prendre en compte lors de la cession ultérieure dudit bien immobilier.

D'un autre côté, ce prix redressé sera retenu comme prix de cession chez le cédant en matière d'IS, d'IR et de TVA.

e. Cas de taxation d'office

En cas de taxation d'office, la base d'imposition est égale au prix de cession diminué de 20 %.

f. Coefficients de réévaluation

Pour la détermination du profit taxable, le prix d'acquisition ou la valeur déclarée ainsi que les diverses dépenses précisées ci-dessus, sont réévalués proportionnellement à la variation de l'indice national du coût de la vie depuis l'année de l'acquisition ou de la dépense. Les coefficients de réévaluation sont fixés annuellement par arrêté du Ministre des Finances.

2. Taux de l'impôt**a. Taux de l'impôt pour les biens bâtis**

Le taux de l'impôt des profits fonciers est fixé à 20 %.

Toutefois, le montant de l'impôt ne peut être inférieur à 3 % du prix de cession.

De ce fait, toute cession imposable, qu'elle dégage ou non un profit, donne lieu à la perception d'un montant minimum déterminé par application du taux de 3 % au prix de cession, lorsque le montant de l'impôt calculé au taux de 20 % sur le profit réalisé lui est inférieur.

L'imposition au taux de 20%, avec un minimum de 3% du prix de cession le cas échéant, est libératoire de l'impôt sur le revenu.

Exemple 47

Un propriétaire foncier a cédé en 2015 un lot de terrain pour 500.000 DH. Ce même lot de terrain avait été acquis en 1989 à 300.000 DH.

Par ailleurs les frais d'acquisition sont de l'ordre de 40.000 DH. Le coefficient de réévaluation est de 1,41.

La liquidation de l'IR à payer se déroule comme suit :

- Calcul du profit de cession

Prix de cession = 500.000

Prix d'acquisition = 300.000

Frais d'acquisition engagés = 40.000

Frais d'acquisition autorisés = $300.000 \times 15\% = 45.000$

Coût d'acquisition = 345.000

Coût total actualisé = $345.000 \times 1,41 = 486.450$

Profit imposable = Prix de cession - Coût d'acquisition
 $= 500.000 - 486.450 = 13.550$

- Calcul de l'IR

Profit imposable = 13.550

Taux IR libératoire : 20%

IR = $13.550 \times 20\% = 2.710$

Cotisation minimale :

Prix de cession : 500.000

Taux de la cotisation minimale : 3%

Cotisation minimale : $500.000 \times 3\% = 15.000$

Montant à payer : 15.000 DH.

b. Taux de l'impôt pour les biens non bâtis

A compter du 1er janvier 2013, deux cas sont à distinguer :

- Taux applicable à la première cession de terrains inclus dans le périmètre urbain à compter du 1er janvier 2013 ;
- Taux de l'impôt applicable à la cession de terrains selon la durée de leur détention.

b.1. Taux applicable à la première cession de terrain inclus dans le périmètre urbain à compter du 1er janvier 2013

Pour les profits nets réalisés ou constatés à l'occasion de la première cession à titre onéreux de terrains inclus dans le périmètre urbain, à compter du 1^{er} janvier 2013, le taux de l'impôt est de 30% libératoire.

Après cette première opération, les cessions ultérieures et qui vont porter sur le même bien seront soumises à des taux de l'IR fixés selon la durée de détention du bien cédé.

b.2. Taux applicable à la cession de terrain selon la durée de leur détention

Pour les profits nets réalisés ou constatés à l'occasion de la cession de terrains, le taux de l'impôt libératoire est fixé, selon la durée écoulée entre la date d'acquisition desdits terrains et celle de leur cession, comme suit :

- 20% si cette durée est inférieure à 4 ans ;
- 25% si cette durée est supérieure ou égale à 4 ans et inférieure à 6 ans ;
- 30% si cette durée est supérieure ou égale à 6 ans.

Lorsque l'immeuble concerné fait l'objet d'une action en justice, la période écoulée entre la date de l'introduction de ladite action et celle du jugement définitif n'est pas prise en compte pour la détermination des durées susvisées.

Il est à rappeler que les profits réalisés ou constatés à l'occasion de la cession des immeubles bâtis ou terrains agricoles ainsi que de la cession des actions et parts des sociétés immobilières transparentes ou des sociétés à prépondérance immobilière restent soumis au taux de 20%.

3. Délai de déclaration des cessions de biens immeubles

Les propriétaires, les usufruitiers et les redevables de l'IR sur profits fonciers doivent remettre contre récépissé une déclaration des cessions de biens immeubles ou de droits réels s'y rattachant au receveur de l'administration fiscale dans les 30 jours qui suivent la date de la cession, le cas échéant, en même temps que le versement de l'impôt.

En cas d'expropriation pour cause d'utilité publique, cette déclaration doit être produite dans les 30 jours qui suivent la date de l'encaissement de l'indemnité d'expropriation.

Section 5 : Les revenus et profits des capitaux mobiliers

Par revenus des capitaux mobiliers, on entend les produits, de nature variable, des actions ou parts sociales et revenus assimilés et les produits de placements à revenu fixe.

Ces produits étaient soumis tant à l'IR qu'à la taxe sur les produits des actions ou parts sociales et revenus assimilés pour les revenus de nature variable qu'à la taxe sur les produits de placements à revenu fixe, ce qui n'était pas sans compliquer le traitement fiscal de ces produits.

On traitera dans l'ordre :

- les revenus des capitaux mobiliers ;
- les profits de cession de valeurs mobilières et autres titres de capital et de créances.

§ I. Revenus des capitaux mobiliers

L'IR sur les revenus des capitaux mobiliers est prélevé par retenue à la source. Le champ d'application de cette retenue fera l'objet du premier point dans ce paragraphe. Il sera question par la suite des produits exonérés et du fait générateur de l'impôt.

A. Champ d'application de la retenue à la source

La retenue à la source va s'appliquer aux :

- produits des actions ou parts sociales et revenus assimilés ;
- produits de placements à revenu fixe.

I. Les produits des actions ou parts sociales

Ce sont les produits des actions ou parts sociales et revenus assimilés distribués par les sociétés ayant leur siège au Maroc et relevant de l'impôt sur les sociétés. Il peut s'agir des :

a. Produits relevant de la distribution des bénéfices

Il s'agit des dividendes et produits de participations. Le dividende est la fraction du bénéfice distribué correspondant à chaque action dans le capital de la société. Les produits de participation sont la fraction des bénéfices se rapportant aux parts sociales des sociétés à responsabilité limitée, sociétés en nom collectif, en commandite simple, en commandite par actions ainsi que les sociétés en participation.

b. Dividendes distribués par les organismes de placement collectif en valeur mobilière
Les revenus de placement des fonds gérés par des OPCVM (SICAV ou FCP) constituent pour les porteurs de titres des ces organismes des revenus de capitaux mobiliers. Et à ce titre, ils sont soumis à la retenue à la source au titre de l'IR.

c. Bénéfices utilisés pour l'amortissement du capital

Ce sont des sommes prélevées sur les bénéfices pour l'amortissement du capital. Cet amortissement doit s'effectuer sur les bénéfices ou les réserves disponibles.

L'amortissement du capital est l'opération consistant à rembourser aux actionnaires avant la date normale de liquidation de la société, tout ou partie du montant de leurs actions et ce sans changement du capital social. Les actions amorties deviennent alors des actions de jouissance.

d. Bénéfices utilisés pour le rachat du capital

Le rachat d'action est l'achat par une société de ses propres actions. Ici l'actionnaire dont les actions sont rachetées n'est plus associé. Le rachat se traduit par une réduction du capital.

Cette règle n'est pas applicable aux OPCVM et aux sociétés concessionnaires d'un service public.

e. Boni de liquidation

Le boni de liquidation est l'excédent des capitaux propres subsistant après remboursement du nominal des actions ou parts sociales aux associés, augmenté des réserves constituées depuis moins de 10 ans et diminué de la fraction amortie du capital, ayant déjà donné lieu à la retenue à la source.

f. Distribution occulte

Pour une entreprise qui a fait l'objet d'un contrôle fiscal, les redressements acceptés par elle ou confirmés en dernier ressort constituent des revenus distribués entrant dans le champ d'application de l'IR. Il s'agit notamment des produits dissimulés des rémunérations et charges non justifiées et des avantages consentis aux associés.

Ces redressements sont passibles de la retenue à la source même s'ils ne couvrent pas les déficits déclarés.

Les redressements portant sur les amortissements et les provisions ne donnent pas lieu à la retenue à la source puisque les sommes correspondantes n'ont pas été décaissées. Il en est de même des réintégrations portant sur les paiements en espèces des charges justifiées dont le montant égale ou dépasse 10.000 DH.

L'administration fiscale considère que le montant correspondant aux redressements passibles de la retenue à la source est présumé constituer un montant net après impôt et qu'il y a lieu dans ce cas de reconstituer leur montant brut pour le calcul de la retenue à la source.

2. Les revenus fixes de placements

Ce sont des produits de placements à revenu fixe versés ou inscrits en compte des personnes physiques ou morales qui n'ont pas opté pour l'impôt sur les sociétés et ayant leur résidence habituelle, leur domicile fiscale ou leur siège au Maroc. Il s'agit :

- des intérêts et autres produits des obligations et autres titres d'emprunt émis par les personnes morales ou physiques, des bons de caisse, des bons de Trésor, des certificats de dépôt, des bons de sociétés de financement... ;
- des primes de remboursement payées aux porteurs des mêmes titres ;
- des intérêts des créances hypothécaires, privilégiés ou chirographaires, des cautionnements ou dépôts des sommes d'argent à vue ou à échéance fixe ;
- des intérêts sur prêts consentis par l'intermédiaire d'organismes bancaires et de crédit par des personnes physiques ou morales relevant de l'IR à d'autres personnes ;
- et des intérêts sur prêts et avances consentis par des personnes physiques ou morales.

B. Produits exonérés de la retenue à la source

On distingue les exonérations des produits des actions ou parts sociales et revenus assimilés et les exonérations des produits de placements à revenu fixe.

I. Exonération des produits des actions ou parts sociales et revenus assimilés

Sont exonérés :

- les produits des actions ou parts sociales et revenus assimilés versés à l'Etat et aux collectivités locales ;
- les sommes prélevées sur les bénéfices et versées pour le rachat d'actions par les sociétés concessionnaires de services publics ou communaux ;
- les produits des actions appartenant à la Banque Européenne d'Investissement suite aux financements accordés par cette banque au bénéfice d'investisseurs marocains ou européens à condition qu'il s'agisse de programmes approuvés par le gouvernement du Maroc ;
- les produits des actions versés à des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés et ayant leur siège au Maroc à condition qu'elles délivrent aux parties versantes une attestation de propriété des titres générateurs de ces produits ainsi qu'une attestation d'imposition à l'impôt sur les sociétés comportant l'article d'imposition (identifiant fiscal) ;
- les dividendes distribués par les banques Offshore à leurs actionnaires ;
- les dividendes distribués par les holdings Offshore à leurs actionnaires au prorata du chiffre d'affaires correspondant aux prestations de services exonérées ;
- les dividendes distribués par les sociétés implantées dans les zones franches d'exportation à des non résidents. Il est à rappeler que lorsque ces dividendes sont accordés à des résidents, ces derniers sont soumis au taux libératoire de 15%.
- les revenus de capitaux mobiliers réalisés dans le cadre d'un plan d'épargne en actions constitué par des actions et des certificats d'investissement inscrits à la cote de la bourse de Casablanca, des droits d'attribution et de souscription afférents auxdites actions et des titres d'OPCVM actions et ce à condition que :

- les versements et les produits capitalisés y afférents soient intégralement conservés dans ledit plan pendant une période égale au moins à 5 ans à compter de la date de l'ouverture dudit plan ; le montant des versements⁶³ effectués par le contribuable dans ledit plan ne dépasse pas 600.000 DH ;
 - les versements et les produits capitalisés y afférents soient intégralement conservés dans ledit plan pendant une période égale au moins à 5 ans à compter de la date de l'ouverture dudit plan ;
 - le montant des versements⁶⁴ effectués par le contribuable dans ledit plan ne dépasse pas 600.000 DH.
- les revenus de capitaux mobiliers réalisés dans le cadre d'un plan d'épargne entreprise (PEE)⁶⁵. Le bénéfice de l'exonération susvisée est subordonné aux conditions suivantes :
- les versements et les produits capitalisés dans le cadre du PEE doivent être intégralement conservés dans ledit plan pendant une période égale au moins à 5 ans à compter de la date de l'ouverture du plan ;
 - le montant des versements effectués par le contribuable dans ledit plan ne doit pas dépasser 600.000 DH.

2. Exonération des produits de placements à revenu fixe

Cette exonération concerne :

- les intérêts des livrets de la caisse d'épargne servis à des personnes physiques ;
- les intérêts d'emprunt en devises servis à des non résidents puisqu'ils sont soumis à la retenue sur les produits bruts ;
- les intérêts servis sur les placements effectués en devises convertibles auprès des banques Offshore ;
- les intérêts versés aux organismes bancaires et de crédit dans le cadre de leur activité professionnelle ;
- les intérêts servis au titulaire d'un plan d'épargne logement à condition que :
 - les sommes investies dans ledit plan soient destinées à l'acquisition ou la construction d'un logement à usage d'habitation principale ;
 - le montant des versements et des intérêts y afférents soient intégralement conservés dans ledit plan pour une période égale au moins à 3 ans à compter de la date de l'ouverture dudit plan ;

⁶³- Seuls les versements en numéraire sont autorisés pour constituer un plan d'épargne en actions.

⁶⁴- Seuls les versements en numéraire sont autorisés pour constituer un plan d'épargne en actions.

⁶⁵- Les titres éligibles au PEE sont :

- les actions et les certificats d'investissement, inscrits à la cote de la bourse des valeurs de Casablanca, émis par des sociétés de droit marocain ainsi que les droits d'attribution et de souscription afférents auxdites actions ;
- les titres d'OPCVM actions.

Ne sont pas considérés comme des titres éligibles au PEE les titres acquis dans le cadre d'attribution d'options de souscription ou d'achat d'actions de sociétés au profit de leurs salariés et qui bénéficient des avantages fiscaux prévus à l'article 57-14° du C.G.I.

- le montant des versements effectués par le contribuable dans ledit plan ne dépasse pas 400.000 DH.
- les intérêts servis au titulaire d'un plan d'épargne éducation à condition que :
 - les sommes investies dans ledit plan soient destinées au financement des études des enfants à charge ;
 - le montant des versements et des intérêts y afférents soient intégralement conservés dans ledit plan pour une période égale au moins à 5 ans à compter de la date de l'ouverture dudit plan ;
 - le montant des versements effectués par le contribuable dans ledit plan ne dépasse pas 300.000 DH par enfant.

C. Fait générateur de la retenue à la source

Le fait générateur de la retenue à la source est constitué par l'encaissement des produits, leur mise à disposition ou leur inscription au compte du bénéficiaire.

Le terme encaissement s'identifie au paiement effectif des produits imposables soit sous forme d'argent soit sous forme d'avantage quelconque consenti au bénéficiaire.

La mise à disposition consiste pour la partie versante à tenir à disposition du bénéficiaire, sans possibilité de rétraction le montant des produits à distribuer. Ces revenus sont frappés par présomption de distribution dès lors qu'il n'y a aucun obstacle formel à leur retrait. C'est notamment le cas des dividendes qui deviennent un droit acquis pour leurs titulaires à compter de la date d'arrêté par l'assemblée générale ordinaire en vue de leur distribution.

L'inscription en compte signifie l'acte d'inscrire au crédit du bénéficiaire les produits lui revenant. Cette inscription vaut versement.

D. Liquidation de la retenue à la source

Après la détermination de la base imposable, la retenue à la source est obtenue par l'application du taux approprié. Le contribuable garde toujours la possibilité de procéder, dans certains cas, à l'imputation de cette retenue sur le montant de l'IR annuel. Si la retenue est supérieure à l'IR annuel, le contribuable peut demander la restitution de l'excédent.

I. Base imposable et taux de la retenue à la source

a. Base imposable

La retenue à la source sur les revenus de capitaux mobiliers au titre de l'IR est opérée sur le montant brut des produits assujettis. Les frais d'encaissement, de tenus de compte ou de garde ainsi que les agios sont compris dans les charges d'exploitation.

b. Taux de la retenue à la source

Ces taux seront différents suivant qu'il s'agisse de produits des actions ou parts sociales ou produits de placements à revenu fixe.

b.1. Retenue sur les produits des actions ou parts sociales

En matière d'IR, comme en matière de l'impôt sur les sociétés, la retenue à la source sur les produits des actions ou parts sociales et revenus assimilés est fixée au taux de 15% sous réserve des conventions fiscales internationales de non double imposition.

La retenue de 15% est libératoire de l'IR.

Les revenus bruts de capitaux mobiliers de source étrangère sont également soumis au taux de 15% libératoire.

b.2. Retenue sur les produits de placements à revenu fixe

En matière d'IR, le taux de retenue sur les produits de placements à revenu fixe est fixé à :

- 30% libératoire de l'IR en ce qui concerne les produits versés aux personnes physiques, à l'exception de celles qui sont assujetties à l'IR selon le régime du résultat net réel ou celui du résultat net simplifié ;
- 30% libératoire de l'IR en ce qui concerne les revenus bruts de capitaux mobiliers de source étrangère ;

- 20% imputable sur la cotisation de l'IR avec droit à restitution en ce qui concerne les produits de placements à revenu fixe servis à des personnes soumises à l'IR selon le régime du résultat net réel ou celui du résultat net simplifié. Auquel cas, les bénéficiaires doivent décliner leur identité lors de l'encaissement desdits produits.

Si le bénéficiaire est une personne physique, il doit décliner :

- les nom, prénom, adresse et le numéro de la carte d'identité nationale ou de la carte d'étranger ;
- le numéro d'article d'imposition à l'IR ;
- une attestation de l'administration fiscale attestant que le bénéficiaire est soumis à l'IR selon le régime du résultat net réel ou celui du résultat net simplifié ;

Au cas où la personne bénéficiaire ne produirait pas ces documents, le débiteur des intérêts doit opérer la retenue à la source au taux libératoire de 30%.

Si le bénéficiaire est une personne morale soumise à l'IR, il doit décliner :

- la raison ou la dénomination sociale ;
- l'adresse du siège social ;
- le numéro du registre de commerce ;
- le numéro d'article d'imposition à l'IR.

2. Personnes chargées d'opérer la retenue à la source

La retenue à la source est opérée pour le compte du Trésor public au moment de l'encaissement des produits, leur mise à disposition ou leur inscription au compte du bénéficiaire des produits des actions ou parts sociales et revenus assimilés ou produits de placements à revenu fixe.

Les personnes chargées d'effectuer cette retenue sont, selon les cas :

- les sociétés débitrices ou les établissements bancaires chargés par elles pour assurer le paiement des produits.

- les établissements bancaires chargés d'effectuer le transfert à l'étranger des bénéfices des établissements des sociétés étrangères établis au Maroc.
- les comptables publics, les organismes bancaires et de crédits et les entreprises qui servent les intérêts et autres produits similaires.

3. Imputation et restitution de la retenue à la source des titres des produits de placements à revenu fixe

La retenue à la source des titres des produits de placement à revenu fixe peut donner droit à une imputation sur le montant de l'IR à payer. Au cas où ce droit serait acquis et que le montant de l'IR est inférieur à celui de la retenue à la source, le contribuable a droit à la restitution du reliquat non imputé.

a. Imputation de la retenue à la source

Au niveau de l'IR, l'imputation de la retenue à la source opérée au taux de 20% au titre des intérêts et produits similaires dépend du régime d'imposition des bénéfices des intérêts et produits similaires.

On dégage deux cas :

- Cas des intérêts et produits similaires déclarés dans la catégorie des revenus des capitaux mobiliers :

Dans ce cas la retenue à la source au taux de 20% est imputable sur le montant de l'IR au titre de l'année de l'encaissement ou de l'inscription en compte. Les intérêts et produits similaires doivent être déclarés pour leur montant brut.

Si la retenue à la source a été opérée au taux de 30%, elle est alors libératoire. Le bénéficiaire est dispensé de déclarer ces produits en fin d'année.

- Cas des intérêts et produits similaires déclarés dans le cadre des revenus professionnels :

Lorsque les intérêts et produits similaires rémunèrent des placements figurant à l'actif d'une entreprise relevant du régime du résultat net réel ou celui du résultat net simplifié ou d'une société soumise à l'IR, ces intérêts et produits similaires doivent être compris dans les produits, pour leur montant brut de l'exercice de leur échéance.

La retenue à la source au taux de 20% correspondante est imputable sur le montant de la cotisation minimale due au titre de l'exercice de l'échéance des intérêts. Si un reliquat subsiste, il doit être imputé sur le montant de l'IR restant dû.

b. Restitution de la retenue à la source

Dans le cas où la retenue à la source s'avérerait supérieure au montant de l'IR dû au titre d'une année donnée, le trop perçu est restitué à l'intéressé. La déclaration annuelle de revenu vaut demande de restitution.

§2. Profits de cession de valeurs mobilières et autres titres de capital et de créances

Il sera question dans ce paragraphe du champ d'application de l'impôt, du calcul de l'impôt, des modalités de sa liquidation ainsi que des obligations déclaratives des personnes imposables.

A. Champ d'application

En plus des profits imposables, le texte régissant l'IR prévoit des exonérations sur des opérations ayant un caractère social.

1. Profits imposables

Il s'agit des profits annuels réalisés par les personnes physiques résidentes sur les cessions de valeurs mobilières⁶⁶ et autres titres de capital⁶⁷ ou de créances⁶⁸ émis par les personnes morales de droit public ou privé, ayant leur siège au Maroc ou à l'étranger, les organismes de placement collectif en valeurs mobilières (OPCVM), les fonds de placement collectif en titrisation (FPCT) et les organismes de placement de capital risque (OPCR) à l'exclusion des sociétés à prépondérance immobilière non cotées et des sociétés immobilières transparentes.

2. Personnes imposables

Ne sont soumis à l'impôt sur le revenu que les profits de cession de valeurs mobilières et autres titres de capital et de créance réalisés par les personnes physiques ayant leur résidence au Maroc agissant à titre individuel.

3. Exonérations

Sont exonérés de l'impôt :

- les profits ou la fraction des profits sur cessions de valeurs mobilières et autres titres de capital et de créance correspondant au montant des cessions réalisées au cours d'une année civile, n'excédant pas le seuil de 30.000 DH⁶⁹ ;

⁶⁶ - On entend par valeurs mobilières les titres émis par les personnes morales publiques ou privées, transmissibles par inscription en compte ou par tradition et qui confèrent, par catégorie, des droits identiques de propriété ou de créance générale sur le patrimoine de la personne morale qui les émet.

⁶⁷ - On entend par titres de capital toutes les catégories d'actions formant le capital d'une société ainsi que toutes autres valeurs émanant de ces actions sous une quelconque forme ou appellation et conférant un droit de propriété sur le patrimoine de la société notamment les actions, parts sociales, certificats d'investissements...etc.

⁶⁸ - On entend par titres de créances toutes les catégories de titres représentatifs d'emprunts obligataires notamment les obligations, les bons de caisse et autres titres d'emprunts y compris les titres de créances négociables, régis par la loi n° 35-94 du 26 janvier 1995 et qui comprennent les certificats de dépôts, les bons de sociétés de financement et les billets de trésorerie.

⁶⁹ - Lorsque le montant des cessions excède le seuil de 30.000 DH susvisé, le contribuable ne bénéficie pas de l'exonération au titre dudit seuil.

- la donation des valeurs mobilières et autres titres de capital et de créance effectuée entre ascendants et descendants, entre époux et entre frères et sœurs ;
- les profits de capitaux mobiliers réalisés dans le cadre d'un plan d'épargne en actions sus-indiqué ;
- les profits de capitaux mobiliers réalisés dans le cadre d'un plan d'épargne entreprise (PEE) sus-indiqué.

B. Calcul de l'impôt sur profits de cession de valeurs mobilières et autres titres

Au profit imposable qu'il faut déterminer suivant des règles précises, il faut appliquer le taux de l'impôt qui est fonction de la nature du titre vendu.

1. Détermination du profit imposable

Le profit net de cession est constitué par la différence entre :

- d'une part, le prix de cession diminué, le cas échéant, des frais supportés à l'occasion de cette cession, notamment les frais de courtage et de commission ;
- et d'autre part, le prix d'acquisition majoré, le cas échéant, des frais supportés à l'occasion de ladite acquisition, tels que les frais de courtage et de commission.

En ce qui concerne les obligations et autres titres de créance détenus par les personnes physiques, les prix de cession et d'acquisition s'entendent du capital du titre et des intérêts courus et non encore échus aux dates desdites cession et acquisition.

Pour les cessions d'actions ou parts d'OPCVM diversifiés ou obligataires qui capitalisent leurs revenus, le calcul du profit imposable tient compte des valeurs liquidatives totales à la souscription et au moment du rachat, étant remarqué que les intérêts courus ne supportent pas l'impôt du fait du principe de la transparence.

En cas de cession de titres de même nature acquis à des prix différents, le prix d'acquisition à retenir est le coût moyen pondéré desdits titres.

Mais en cas de taxation d'office, l'imposition est égale à 15% du prix de cession.

Exemple 48

Un investisseur a acquis en janvier 2014 une quantité de 1.000 actions d'une société non cotée à 200 DH chacune. En mars 2011, il a acquis une quantité de 800 actions à 180 DH chacune de la même société.

En juin 2015, il cède 1.500 actions de la même société à 250 DH chacune.

Les commissions d'acquisition et de cession sont de 0,3 % TTC chacune.

La retenue à la source calculée comme suit :

- Prix de cession

Prix de cession = 1.500 actions x 250 DH = 375.000

Frais d de cession = 375.000 x 0,3% = 1.125

- Coût d'acquisition

Prix d'acquisition = 1.000 x 200 + 800 x 180 = 344.000

Frais d'acquisition = 344.000 x 0,3% = 1.032

Coût d'acquisition = 344.000 + 1.032 = 345.032

Coût moyen pondéré des actions acquises :

Coût moyen = 345.032 / (1.000 + 800) = 191,68

- Profit imposable

Profit imposable = Prix de cession - Frais - Coût moyen pondéré des actions cédées

Prix net de cession = (375.000 - 1.125) = 373.875

Coût d'acquisition des actions cédées : 1.500 x 191,68 = 287.520

Profit imposable = 373.875 - 287.520 = 86.355

2. Taux de l'impôt

Les profits de cessions de valeurs mobilières et autres titres de capital et de créance sont soumis aux taux libératoires suivants :

- 15 % pour les profits nets résultant des cessions :

- d'actions cotées en bourse ;
- d'actions ou parts d'OPCVM dont l'actif est investi en permanence à hauteur d'au moins 60% d'actions ;
- le rachat ou le retrait des titres ou de liquidités d'un plan d'épargne en actions avant la durée 5 ans.

- 20 % pour les profits nets résultant :

- des cessions d'obligations et autres titres de créance ;
- d'actions non cotées en bourse et autres titres de capital ;
- des cessions d'actions ou parts d'OPCVM autres que ceux dont l'actif est investi en permanence à hauteur d'au moins 60% d'actions ;
- des cessions des valeurs mobilières émises par les fonds de placement collectif en titrisation (FPCT) ;
- des cessions des titres d'organismes de placements en capital risque (OPCR) ;

Le taux de 20% s'applique également pour les profits bruts de capitaux mobiliers de source étrangère.

Exemple 49

Reprenons les données de l'exemple précédant donnant lieu à un profit imposable de 86.355 DH.

La retenue à la source est calculée comme suit :

Taux libératoire de la retenue à la source des actions non cotées : 20%

IR retenu à la source = 86.355 x 20% = 17.271 DH.

3. Fait générateur de l'impôt

Le fait générateur de l'impôt est constitué par la réalisation des opérations ci-après portant sur les valeurs mobilières et autres titres de capital et de créance :

- la cession, à titre onéreux ou gratuit à l'exclusion de la donation entre ascendants et descendants et entre époux, frères et sœurs ;
- l'échange, considéré comme une double vente sauf en cas de fusion ;
- l'apport en société d'actions ou de parts sociales.

4. Report des moins values

Les moins values subies au cours d'une année sont imputables sur les plus-values de même nature réalisées au cours de la même année. Pour les moins-values qui subsistent en fin d'année elles sont reportables sur l'année suivante.

A défaut de plus-value ou en cas de plus-value insuffisante pour que l'imputation puisse être opérée en totalité, la moins-value ou le reliquat de la moins value peut être imputée sur les plus-values des années suivantes jusqu'à l'expiration de la quatrième année qui suit la réalisation de la moins value.

C. Modalités de paiement de l'impôt

La liquidation de l'IR se fait selon les cas soit par voie de déclaration soit par voie de retenue à la source.

1. Par voie de déclaration

L'IR est dû par le cédant lorsqu'il s'agit de profits nets résultant de cessions de titres non inscrits en compte auprès d'un intermédiaire financier habilité à tenir des comptes de titres.

Le cédant est dans ce cas tenu de verser spontanément à la caisse du receveur de l'enregistrement de son lieu de résidence, le montant de l'impôt en même temps que le dépôt de la déclaration annuelle récapitulant toutes les cessions réalisées au plus tard le 31 mars de l'année qui suit celle au cours de laquelle les cessions ont été effectuées.

2. Par voie de retenue à la source

Pour les profits nets résultant des cessions de titres inscrits en compte auprès des intermédiaires financiers l'IR est payé par voie de retenue à la source. Les intermédiaires financiers habilités à tenir des comptes titres doivent dans ce cas opérer la retenue à la source de l'impôt⁷⁹. Ces intermédiaires financiers doivent aussi verser cet impôt à la caisse du receveur de l'administration fiscale dans le mois qui suit celui de la cession.

Le calcul de la plus-value est effectué au vu d'un document valant ordre de cession, communiqué par le cédant ou pour son compte lorsqu'il s'agit de porteurs d'OPCVM., comportant par nature de titre cédé, le prix et la date d'acquisition ainsi que les frais y afférents ou le coût moyen pondéré desdits titres en cas d'acquisition à des prix différents.

⁷⁹- Ces intermédiaires financiers sont Bank Al-Maghrib, la Trésorerie Générale du Royaume, les banques agréées conformément à la législation qui les régit, les sociétés de financement agréées conformément à la législation qui les régit, la société gestionnaire de la bourse des valeurs, la caisse de dépôt et de gestion, les établissements dépositaires des OPCVM ainsi que les organismes ayant pour objet le dépôt, le crédit, la garantie ou la gestion de fonds et figurant sur une liste arrêtée par le Ministre chargé des Finances.

A défaut de remise de ce document par le cédant, l'intermédiaire financier teneur de compte procède à une retenue à la source au taux de 20% du prix de cession.

Les sociétés de bourse doivent aussi opérer la retenue à la source même si elles ne sont que des sous-affiliées des intermédiaires financiers habilités tant qu'elles tiennent des comptes titres à leur clientèle.

Pour le calcul de l'impôt retenu à la source, le seuil d'exonération de 30.000 DH n'est pas pris en considération et l'impôt est calculé au premier dirham. Toutefois, le cédant peut bénéficier du seuil d'exonération précité au prorata des cessions effectuées au cours de l'année lors de la souscription de sa déclaration annuelle valant demande de régularisation.

Dans le cas où le total des cessions effectuées au cours d'une année serait inférieur au seuil exonéré de 30.000 DH ou lorsque le solde annuel par catégorie de titres est une moins value, le cédant, ayant subi la retenue à la source, bénéficie du droit de restitution des sommes ayant fait l'objet de ladite retenue.

D. Obligations déclaratives des personnes imposables

Ces obligations concernent aussi bien les contribuables qui gèrent directement leur portefeuille de valeurs que ceux qui confient la gestion de leur portefeuille à des intermédiaires financiers habilités.

Concernant la première catégorie des contribuables, ces derniers sont tenus de remettre contre récépissé, en même temps que le versement de l'impôt, une déclaration annuelle récapitulant toutes les cessions effectuées au cours d'une année déterminée au receveur de l'enregistrement du lieu de leur résidence, au plus tard le 31 mars de l'année qui suit celle au cours de laquelle les cessions ont été effectuées.

Par contre, les contribuables ayant subi la retenue à la source sont tenus de récapituler annuellement toutes les cessions effectuées pendant une année déterminée sur une déclaration valant demande de régularisation et, le cas échéant, de restitution. Cette déclaration doit être adressée par lettre recommandée avec accusé de réception ou remise contre récépissé, au plus tard le 31 mars de l'année suivante à l'inspecteur des impôts du lieu de leur résidence.

Cette déclaration est rédigée sur ou d'après un modèle fourni par l'administration.

E. Déclaration des revenus et profits de capitaux mobiliers de source étrangère

1. Déclaration des produits des actions, parts sociales et revenus assimilés

Lorsque le versement, la mise à la disposition ou l'inscription en compte des produits des actions, parts sociales et revenus assimilés de source étrangère est opéré par le biais des intermédiaires financiers habilités, ces derniers doivent adresser à l'inspecteur des impôts du lieu de leur siège social, de leur principal établissement au Maroc avant le 1^{er} avril de chaque année, la déclaration des produits susvisés.

Cette déclaration est effectuée dans les mêmes conditions visées ci-dessus par les banques, lorsqu'elles procèdent à la retenue à la source.

2. Déclaration des produits de placements à revenu fixe

Lorsque le versement, la mise à la disposition ou l'inscription en compte des produits de placements à revenu fixe de source étrangère est opéré par le biais des intermédiaires financiers habilités, la déclaration susvisée doit être souscrite par ces intermédiaires.

3. Déclaration des profits de capitaux mobiliers

Les intermédiaires financiers habilités teneurs de comptes titres et les banques, doivent récapituler pour chaque titulaire de titres, les cessions effectuées chaque année, au titre de capitaux mobiliers de source étrangère, sur une déclaration qu'ils sont tenus d'adresser avant le 1^{er} avril de l'année qui suit celle desdites cessions, à l'inspecteur des impôts.

F. Recouvrement des revenus et profits de capitaux mobiliers de source étrangère

1. Revenus et profits de capitaux mobiliers de source étrangère, générés par des titres non inscrits en compte

L'impôt dû au titre desdits revenus et profits est versé spontanément avant le 1^{er} avril de l'année suivant celle au cours de laquelle lesdits revenus et profits ont été perçus, mis à disposition ou inscrits en compte du bénéficiaire, auprès du receveur de l'administration fiscale du lieu du domicile fiscal du cédant ou bénéficiaire des valeurs mobilières et autres titres de capital et de créance.

2. Revenus et profits de capitaux mobiliers de source étrangère, générés par des titres inscrits en compte

L'impôt dû au titre desdits revenus et profits est versé par voie de retenue à la source par lesdits intermédiaires et banques avant le 1^{er} avril de l'année suivant celle au cours de laquelle lesdits revenus et profits ont été perçus, mis à disposition ou inscrits en compte du bénéficiaire ou sur présentation par le contribuable concerné.

Synthèse des taux de retenue à la source en matière de capitaux mobiliers :

Revenus / Profits	Taux	Observations
Revenus des actions ou parts sociales	15%	Retenue à la source libératoire
Produits de placements à revenu fixe (identité déclinée)	20%	Retenue à la source non libératoire. Imputable avec droit à restitution
Actions non cotées en bourse et autres titres de capital	20%	Sur déclaration et non par RS
Produits de placements à revenu fixe (anonymat)	30%	Retenue à la source libératoire
Profits sur cession d'actions cotées	15%	Retenue à la source libératoire
Revenus de capitaux mobiliers de source étrangère	15%	Qu'ils soient fixes ou variables
Profits bruts de capitaux mobiliers de source étrangère	20%	Sur déclaration spontanée
Profits sur cession d'obligations et autres titres de créance	20%	Y compris les OPCVM obligations. Taux libératoire.
Profits sur cession d'actions ou d'OPCVM diversifiés	20%	Taux libératoire de l'IR

Section 6 : Les revenus agricoles : prorogation de la durée d'exonération du secteur agricole

Sont exonérés de l'impôt sur le revenu de manière permanente les contribuables disposant des revenus agricoles et réalisant un chiffre d'affaires annuel inférieur à 5.000.000 DH au titre desdits revenus agricoles. A titre transitoire sont exonérées de l'I.R. :

- du 1^{er} janvier 2014 jusqu'au 31 décembre 2015, les exploitants agricoles qui réalisent un chiffre d'affaires inférieur à 35.000.000 DH ;
- du 1^{er} janvier 2016 jusqu'au 31 décembre 2017, les exploitants agricoles qui réalisent un chiffre d'affaires inférieur à 20.000.000 DH ;
- du 1^{er} janvier 2018 jusqu'au 31 décembre 2019, les exploitants agricoles qui réalisent un chiffre d'affaires inférieur à 10.000.000 DH.

Section 7 : Applications et corrections de l'IR

§ I. Applications de l'IR

- I. Applications d'ordre général
- II. Applications de l'IR Professionnel
- III. Applications de l'IR sur salaire
- IV. Applications de l'IR sur revenus et profits fonciers
- V. Applications de l'IR sur revenus et profits des valeurs mobilières
- VI. Applications de l'IR sur le revenu global

I. Applications d'ordre général

31. A quel taux paie-t-on l'IR ?
32. Comment paie-t-on l'IR ?

31. A quel taux paie-t-on l'IR ?

Quel est le taux de l'IR applicable aux personnes et aux opérations suivantes :

1. Encaissement de dividendes ;
2. Intérêts des obligations (identité déclinée) ;
3. Guide pour touristes ;
4. Profit sur cession d'un lot de terrain acquis il y a 3 ans ;
5. Profit sur cession d'un lot de terrain acquis il y a 5 ans ;
6. Profit sur cession d'un lot de terrain acquis il y a 7 ans ;
7. Journaliste salarié ;
8. Profits sur cession OPCVM actions ;
9. Promoteur immobilier ;
10. Profits sur cession d'obligations ;
11. Lotisseur ;
12. Profits sur cession d'actions ;
13. Apiculteur ;
14. Encaissement des intérêts des bons de Trésor (identité non déclinée) ;
15. Profits sur cession OPCVM obligations ;
16. Enseignant vacataire dans une école privée ;
17. Journaliste non salarié ;
18. Enseignant salarié d'une école privée ;
19. Honoraires pour étude réalisée par un étranger ;
20. Profits sur cession d'actions non cotées ;

21. Redevances pour droit d'auteur ;
22. Rémunération du personnel salarié des sociétés holding offshore.

32. Comment paie-t-on l'IR ?

Comment paie-t-on l'IR sur les revenus et profits suivants : paiement spontané, par voie de rôle ou retenue à la source ?

1. Dividendes ;
2. Intérêts des obligations ;
3. Intérêts sur comptes à terme ;
4. Redevances pour droit d'un auteur étranger ;
5. Médecin intervenant à titre occasionnel dans une clinique ;
6. Médecin exerçant dans son cabinet ;
7. Journaliste salarié ;
8. Journaliste non salarié ;
9. Promoteur immobilier
10. Profit sur cession d'un lot de terrain ;
11. Profits sur cession d'obligations ;
12. Profits sur cession d'actions cotées ;
13. Profits sur cession d'actions non cotées ;
14. Profits sur cession OPCVM actions ;
15. Profits sur cession OPCVM obligations ;
16. Enseignant vacataire ;
17. Marché d'étude réalisé par un étranger ;
18. Profits sur cession d'actions d'OPCVM diversifiés.

II. Applications de l'IR professionnel

33. Cas de l'entreprise Silam : Amortissements déductibles et profit de cession imposable
34. Cas de l'entreprise Tizir : Location fiscalement déductible
35. Cas de l'entreprise Orbit : Redevances de leasing fiscalement déductibles
36. Cas de la société Somaki : Intérêts fiscalement déductibles
37. Cas de Monsieur Hassan : Relation entre déclaration et avis d'imposition
38. Cas de l'entreprise Négocia : Régime applicable vis-à-vis de l'IR
39. Cas de l'entreprise Rayon : Base imposable à l'IR
40. Cas de Monsieur Ayad : Régime fiscal et calcul de l'IR
41. Cas de l'entreprise Zaki : Détermination du résultat fiscal et calcul de l'impôt
42. Cas de la société Usinage : Détermination du résultat fiscal

33. Cas de l'entreprise Silam

L'entreprise individuelle Silam a acquis en début 2015 une voiture de tourisme à 350.000 DH TTC qu'elle amortit à 20%.

Le 30 juin 2018, l'entreprise Silam cède cette voiture au prix de 180.000 DH.

Travail à faire :

- 1- Calculer le montant de la dotation aux amortissements fiscalement déductible au titre de l'exercice 2015.
- 2- Calculer, s'il y a lieu, le montant du profit imposable sur la cession intervenue en 2018.

34. Cas de l'entreprise Tizir

Au cours de l'exercice 2015, l'entreprise Tizir, soumise à l'IR, a pris en location :

- une voiture de type Peugeot pour une période de 4 mois. Le montant de la location est de 50.000 DH.
- une voiture de type Mercedes pour une période de 2 mois. Le montant de la location est de 20.000 DH.

La société de location avait acquis ces véhicules en 2011 à 400.000 HT pour la Peugeot et 600.000 pour la Mercedes. Le taux d'amortissement retenu par cette société est de 25%.

Travail à faire :

Calculer le montant de location fiscalement déductible pour l'entreprise Tizir au titre de l'exercice 2015.

35. Cas l'entreprise Orbit

Pour financer une partie de ses investissements, l'entreprise Orbit recourt à la formule du crédit bail. En 2015, les charges locatives comptabilisées contiennent notamment les redevances de leasing relatives aux véhicules de transport et se répartissent comme suit :

Type de véhicule	Prix d'achat HT	Prix d'achat TTC	Durée utilisation	Montant redevances
Camion	400.000	480.000	12 mois	90.000
Renault	350.000	420.000	12 mois	80.000

Le taux d'amortissement pratiqué par la société de leasing est de 25%.

Travail à faire :

Calculer le montant des redevances de leasing fiscalement déductibles au titre de l'exercice 2015.

36. Cas la société Somaki

La société en nom collectif Somaki, au capital de 2.000.000 DH entièrement libéré, a versé à ses associés des intérêts au cours de l'exercice 2015 pour un montant total de 360.000 DH inscrit en charges financières.

Les comptes du capital et des comptes courants créditeurs se présentent comme suit :

Associés	Quote-part capital	Compte courant
Monsieur Nabil	800.000	400.000
Monsieur Fadil	600.000	800.000
Monsieur Adil	600.000	1200.000
Total	2003.000	2.400.000

Les comptes courants sont inchangés pendant toute l'année.

Le taux de déduction fiscale admis par le ministère des finances est de 3%.

Travail à faire :

Calculer le montant des intérêts fiscalement déductibles au titre de l'exercice 2015.

37. Cas de Monsieur Hassan

Le 25 février 2015, un commerçant du bois à brûler a souscrit sa déclaration forfaitaire de revenu au titre de l'exercice 2014. La déclaration, dont il vous montre une copie, fait ressortir un chiffre d'affaires de 600.000 DH.

Le 29 mai 2015, il reçoit l'avis d'imposition comportant les indications suivantes :

Revenus professionnels	120.000
Revenu global imposable	120.000
Montant de l'impôt en principal	23.600
Déductions sur impôt	720
Montant des droits à payer	22.880

Vous apprenez par ailleurs que :

- le pourcentage applicable à cette activité pour le calcul du bénéfice forfaitaire est 12% ;
- le commerçant paie un loyer mensuel de 2.500 DH en contre partie de l'exploitation du local commercial.

Travail à faire :

Le commerçant vous demande de lui expliquer la relation qu'il n'a pas pu établir entre sa déclaration et l'avis d'imposition et de calculer chacune des indications de cet avis.

38. Cas de l'entreprise Négocia

L'entreprise Négocia est une société de fait dont le chiffre d'affaires est le suivant :

1- Vente de combustible	1.500.000
2- Service auto	400.000
Total	1.900.000

Travail à faire :

Quel est le régime applicable vis-à-vis de l'IR ?

39. Cas de l'entreprise Rayon

L'entreprise Rayon est une entreprise individuelle qui exerce deux activités distinctes. Le chiffre d'affaires de ces activités n'excédant pas les seuils du forfait, cette entreprise est soumise à ce régime pour la détermination de son bénéfice imposable.

1- Bases de la taxe professionnelle :

	Activité I	Activité II
Valeur locative	60.000	40.000
Coef. Revenu minimum	6	4

	Activité I	Activité II
2- Chiffre d'affaires	800.000	150.000
3- Seuil forfait	1.000.000	250.000
4- Coefficient	0,30	0,20

5- Résultat de cession du matériel

	Activité I	Activité II
Prix d'acquisition	200.000	100.000
Durée de détention	9 ans	4 ans
Taux amortissement	10%	20%
Prix de cession	40.000	27.500

6- Subventions d'exploitation

	Activité I	Activité II
Subventions		20.000

Travail à faire :

Calculer la base imposable de l'entreprise Rayon.

40. Cas de Monsieur Ayad

Monsieur Ayad exerce, en 2015, les deux activités suivantes :

- commerce de farine : chiffre d'affaires = 650.000
- lavage auto : chiffre d'affaires = 120.000

Les pourcentages de bénéfice applicables au chiffre d'affaires sont de 4% pour le commerce de farine et de 30% pour le lavage auto.

La valeur locative retenue pour l'imposition à la taxe professionnelle de ce commerçant est de 20.000 DH. Le coefficient applicable à la valeur locative est de 9.

Travail à faire :

- 1 - Déterminer le régime fiscal de Monsieur Ayad pour l'exercice 2015 sachant qu'il a été imposé en 2014 sous le régime forfaitaire.
- 2 - Calculer l'IR dû au titre de 2015 pour ce commerçant célibataire.

41. Cas de l'entreprise Zaki

Vous êtes le conseil fiscal chargé d'établir la déclaration fiscale annuelle de Monsieur Zaki, promoteur immobilier. Dans la comptabilité de Monsieur Zaki, vous avez relevé au titre de 2015, ce qui suit :

1. Résultat net comptable : 98.960 DH.

Parmi les charges, vous soulevez :

2. Impôt sur les résultats : 51.040 DH.

3. Frais de déplacement : 10.000 DH. Il s'agit d'une partie de chasse organisée pour ses principaux clients.

4. Salaire prélevé par Monsieur Zaki : 80.000 DH et comptabilisé comme charge de l'exploitant.

5. Location d'une résidence secondaire au profit de sa famille. Le loyer, d'un montant de 60.000 DH, a été comptabilisé dans les charges de l'entreprise.

6. Facture d'honoraire de l'avocat de l'entreprise à hauteur de 8.000 DH TTC correspondant au dossier de divorce de sa fille.

7. Un appartement d'un montant de 400.000 DH acquis en janvier 2015 et porté en compte de charges. Monsieur Zaki vous précise et vous apporte la preuve que cet appartement est d'usage professionnel (logement du personnel nouvellement recruté).

8. Un prélèvement sur le stock de l'entreprise d'un appartement pour les besoins de la famille. Coût de l'appartement : 230.000 DH. Le comptable n'a enregistré aucune écriture à cet effet.

9. Facture du mécanicien en date du 02/01/2015 d'un montant de 45.000 DH pour rénovation totale du moteur d'une voiture totalement amortie et mise en rebus. Cette charge est de nature à prolonger de manière significative la durée de vie de la voiture.

Parmi les produits, vous constatez :

10. Un stock évalué au prix de vente HT, soit un montant de 2.400.000 DH dont 400.000 DH de marge commerciale.

11. Encaissement d'arrhes relatives à une promesse de vente d'un appartement. Montant en compte de produits : 110.000 DH. Le contrat définitif n'a pas encore été conclu au 31/12/2015.

12. Intérêts reçus sur prêts accordés au personnel de l'entreprise : 14.000 DH.

Travail à faire :

1. Calculer le résultat fiscal net de l'entreprise Zaki au titre de 2015 sachant que le déficit de 2014 a été de 84.000 DH;

2. Calculer l'IR à payer sachant que Monsieur Zaki :

- a acquitté une cotisation minimale le 30/01/2016 d'un montant de 26.000 DH.

- dispose d'un crédit d'impôt de 2013 de l'ordre de 37.920 DH.

42. Cas de la société Usinage

Monsieur C, gérant de la société en nom collectif Usinage, vous communique les données suivantes de l'exercice clôturé au 31/12/2015 pour en faire l'analyse :

Le capital de la société Usinage est de 1.000.000 DH, divisé en 10.000 parts comme suit :

Monsieur A : 5.000 parts, Monsieur B : 2.500 parts, Monsieur C : 2.500 parts.

Le résultat comptable de la société Usinage est une perte de 635.500 DH.

L'analyse du grand livre de la société fait ressortir les constatations suivantes :

Compte 612 : Achats consommés de matières et fournitures : parmi les factures relevées :

1. Facture d'achat de matériel d'emballage datée de janvier 2015 : 80.000
2. Facture de matières datée du 31/05/2014 non comptabilisée en 2014. Montant H.T 13.000
3. Facture de matières datée du 25/04/2014 non comptabilisée. Montant H.T 10.000 payé en espèces.

Comptes 613/614 : Autres charges externes :

6131 : Locations :

4. 24.000 : la quittance est établie au nom de Monsieur A qui a signé le contrat de bail.
5. 18.000 pour appartement mis à la disposition de Monsieur B.
6. 15.000 pour appartement mis à la disposition de Monsieur C, considéré comme supplément de salaire et figurant dans son bulletin de paie.

6133 : Entretien et réparation :

7. Montant de : 35.925 dont 4.000 pour l'entretien du véhicule de Monsieur A.

6142 : Transports : Le montant de ce compte est expliqué notamment par :

8. Frais de pèlerinage de Monsieur A : 45.000
9. Frais de déplacement de Monsieur C pour stage de perfectionnement : 15.000

6143 : Mission et réception :

10. Montant : 140.500 justifié entre autres par une facture d'hôtel d'un montant TTC de 18.000 payée en espèces.

6144 : Publicité : Parmi les frais de publicité vous relevez :

11. Frais de catalogues et d'échantillons : 18.000. La moitié seulement des catalogues et échantillons a été utilisée en cours de l'exercice clôturé mais aucune écriture de stock n'a été constatée.
12. Cadeaux : Il s'agit de 60 cadeaux à la clientèle sélectionnée : Montant 7.000 et de 200 cadeaux portant le sigle de la société à la clientèle tout genre : 16.500.

6145 : Frais postaux :

13. Dans ce compte figure les frais du téléphone GSM, d'un montant de 38.000 dont l'abonnement a été fait au nom de Monsieur C et les quittances établies au même nom. Monsieur C vous précise que ce téléphone n'est utilisé que pour les besoins de la société.

Compte 616 : Impôts et taxes :

14. Taxe professionnelle exercice 2013 : 17.000, avis d'imposition reçu en 2015 ;

15. Droit d'enregistrement : 1.000 ;

16. TVA : 13.600 résultant d'un redressement de l'inspecteur des impôts suite à une vérification fiscale.

17. Amende de la CNSS pour production tardive des bordereaux de salaires : 2.500.

18. IR payé par l'associé principal : 37.200.

Compte 617 : Charges de personnel : Vous relevez entre autres :

19. Salaire de Monsieur A : 80.000

20. Salaire de Monsieur C : 70.000

21. Salaire de la fille de Monsieur A (secrétaire) : 45.000

Compte 619 : Dotations d'exploitation

6193 : Dotations d'exploitation aux amortissements des immobilisations corporelles :

22. Un montant de 120.000 correspondant à un double de la dotation suite à l'omission de la dotation de l'exercice 2014.

23. Une dotation de 135.000 correspondant à un matériel non utilisé dans la production de la société. Ce matériel est inscrit dans un compte d'immobilisations et est donné en location.

24. Une dotation de 105.000 correspondant à une voiture de tourisme acquise le 01/01/2015.

6195 : Dotations aux provisions : Le comptable a enregistré dans ce compte :

25. Une provision pour dépréciation du compte client évaluée forfaitairement à 190.000 dont 60.000 sur un client qui a été attaqué en justice.

26. Une provision de 56.000 pour paiement des impôts de l'exercice 2016.

27. Une provision pour acquisition du matériel de remplacement pour un montant de 152.000.

Compte 631 : Charges d'intérêt : Ce compte a reçu les écritures suivantes :

28. Majoration de retard sur paiement tardif de la taxe professionnelle : 450

29. Intérêts sur renouvellement d'un effet de commerce : 2.300

30. Intérêt sur compte courant de Mr A : 8.230

31. Intérêts sur compte courant de Mr C : 8.050. Mr C a versé le 01/04/2015 une avance de 100.000 DH et a retiré une somme de 40.000 DH le 30/09/2015. On suppose que l'arrêté du ministre des finances stipule que le taux maximum des intérêts déductibles servis aux associés, en raison des sommes avancées par eux à la société pour les besoins de l'exploitation est fixé à 3% pour l'année 2015.

Travail à faire :

Il vous est demandé de déterminer le résultat fiscal de la société Usinage.

III. Applications de l'IR sur salaire

43. Cas de Monsieur Saïd : Calcul de l'IR source
 44. Cas de Monsieur Nabil : Calcul de l'IR source
 45. Cas de Monsieur Fadil : Calcul de l'IR source
 46. Cas de Monsieur Azzeddine : Calcul de l'IR source
 47. Cas de Monsieur Nasser : Calcul de l'IR source et de l'IR annuel
 48. Cas de Monsieur Khalil : Calcul de l'IR sur indemnité de licenciement
 49. Cas de Monsieur Anas : Calcul de l'IR avec frais de nourriture

43. Cas de Monsieur Saïd

Monsieur Saïd est un salarié marié. Il a trois enfants âgés respectivement de 18, 24 et 27 ans. Le bulletin de paie de Monsieur Saïd de janvier 2015 fait ressortir ce qui suit :

Traitement de base :	7.000
Indemnité de fonction :	2.000
Indemnité de déplacement justifié :	1.000
Indemnité caisse :	350
Allocation familiale :	400
Participation aux frais scolaires :	500
Cotisations sociales :	474,40

Travail à faire :

On vous demande de calculer l'IR de Monsieur Saïd.

44. Cas de Monsieur Nabil

Monsieur Nabil est un salarié dont le conjoint est aussi salarié. Le revenu annuel du conjoint est de 52.000 DH. Il a trois enfants âgés respectivement de 13, 15 et 28 ans. L'enfant le plus âgé est dans l'incapacité à subvenir à ses besoins personnels.

Monsieur Nabil vous communique les composantes de son salaire au titre de décembre 2015 :

Traitement de base :	5.000
Indemnité de panier :	500
Indemnité de poste :	800
Prime de rendement :	1.000
Allocation familiale :	600
Indemnité de déplacement non justifié :	1.000
Logement :	2.000
Tél., eau et électricité :	400
Cotisation CNSS :	461,40
Cotisation assurance groupe :	242,60

Travail à faire :

Il vous est demandé de calculer l'IR de Monsieur Nabil.

45. Cas de Monsieur Fadil

Monsieur Fadil vient d'être recruté par la société Usinage comme directeur technique. Il est né en 1955 et est marié depuis 1975. Il a 5 enfants âgés de moins de 27 ans et dont les deux plus grands sont salariés et touchent respectivement 2.000 et 4.500 DH par mois. Les trois petits sont des étudiants.

Les données du salaire de Monsieur Fadil, au titre de juin 2015, sont :

- Traitement de base :	3.000
- Prime d'ancienneté :	500
- Indemnité de responsabilité :	1.000
- Frais de déplacement justifié :	1.800
- Voiture de service : utilisation privée estimée à :	1.000

Monsieur Fadil verse :

- une cotisation pour retraite complémentaire : 240 DH ;
- une cotisation sociale : 345,95 DH ;
- une cotisation pour assurance groupe : 160 DH.

Monsieur Fadil rembourse par prélèvement mensuel un prêt qu'il a contracté auprès d'un organisme bancaire pour l'acquisition d'un logement d'une superficie couverte de 90 m². Le prélèvement mensuel est de 1.300 DH dont 400 DH d'intérêt.

Travail à faire :

Calculer l'IR sur salaire de Monsieur Fadil (avec un taux des frais professionnels de 25%).

46. Cas de Monsieur Azzeddine

Monsieur Azzeddine est un enseignant salarié dans une école d'enseignement privé. Il est marié et a un enfant à charge. Il a disposé en juin 2015 d'un revenu constitué de :

Salaire de base :	7.000
Prime d'assiduité :	700
Heures supplémentaires :	1.500
Allocations familiales :	200
Prime d'ancienneté :	650

Il bénéficie d'un appartement mis gratuitement à sa disposition par l'école. La valeur locative mensuelle de cet appartement est de 3.000 DH. Il bénéficie aussi d'une voiture de service acquise à 300.000 DH et mise à sa disposition pour les besoins de l'exploitation.

Monsieur Azzeddine a aussi disposé d'intérêts de bons du Trésor d'un montant de 14.600 DH ayant supporté une retenue à la source de 30% et de 22.800 DH de dividendes d'une société cotée à la bourse des valeurs de Casablanca.

Monsieur Azzeddine verse les cotisations mensuelles suivantes :

- Cotisations sociales : 514,40 DH ;
- Cotisation pour retraite complémentaire : 250 DH ;
- Cotisation pour assurance groupe 150 DH.

Travail à faire :

Calculer l'IR à payer par Monsieur Azzeddine au titre de juin 2015.

47. Cas de Monsieur Nasser

Monsieur Nasser, célibataire, vous présente les données du mois de décembre de l'année en cours :

Salaire de base :	6.000
Indemnité de fonction :	1.000
Indemnité de logement :	500
Bonification personnelle :	2.000
Frais de déplacement justifié :	300
Allocation familiale :	400

Monsieur Nasser verse les cotisations mensuelles suivantes :

Cotisation pour retraite complémentaire : 240 DH ;

Cotisation de sécurité sociale : 447,40 DH ;

Cotisation pour assurance groupe 130 DH.

Le taux des frais professionnels est de 20%.

Monsieur Nasser dispose d'un revenu locatif de 2.000 DH par mois provenant d'un appartement qui lui appartient depuis 2003.

Travail à faire :

- Calculer la retenue à la source mensuelle au titre du mois de décembre.
- Calculer l'IR annuel à payer par Monsieur Nasser au titre de l'année en question.

48. Cas de Monsieur Khalil

Monsieur Khalil a été licencié après 34 ans de service. Son revenu brut mensuel est de 8.000 DH.

On suppose que son salaire a été inchangé pendant les 4 dernières années et qu'il faisait l'objet d'un prélèvement de l'IR à la source de l'ordre de 629 DH par mois. Monsieur Khalil faisait aussi l'objet du prélèvement des cotisations de la CNSS et de l'AMO.

Travail à faire :

1. Calculer le montant de l'indemnité imposable.
2. Déterminer le montant de l'IR dû sur cette indemnité.

49. Cas de Monsieur Anas

Monsieur Anas est un salarié célibataire. Il vous communique les composantes de son salaire au titre de juin 2015 :

- Salaire de base : 8.000 DH
- Diverses primes : 2.000 DH
- Frais de déplacement justifiés : 1.000 DH
- Frais de nourriture sur 26 jours : 910 DH
- Cotisations sociales et assurance groupe : 660 DH

Travail à faire :

Il vous est demandé de calculer l'IR de Monsieur Anas.

IV. Applications de l'IR sur revenus et profits fonciers

50. Cas de Monsieur Hakim : Calcul de l'IR sur profits immobiliers
51. Cas de Monsieur Hakim (suite) : Calcul de l'IR sur profits immobiliers
52. Cas de Monsieur Houssam : Calcul de l'IR sur profits immobiliers
53. Cas de Monsieur Farid : Calcul de l'IR sur revenus immobiliers
54. Cas de Monsieur Zaid : Calcul de l'IR sur revenus et profits immobiliers
55. Cas de Monsieur Salah : Calcul de l'IR sur profits immobiliers
56. Cas de Monsieur Rida : Calcul de l'IR sur profits immobiliers suite au redressement du prix d'acquisition
57. Cas de la société Imotra : Calcul de l'impôt sur cession de parts sociales des sociétés immobilières
58. Cas de la société Sopim : Calcul de l'impôt sur cession de parts sociales des sociétés immobilières

50. Cas de Monsieur Hakim

Monsieur Hakim a décidé de rejoindre sa famille au Canada. Il décide et liquider les biens qu'il possède au Maroc et a procédé en 2015 aux cessions suivantes :

- Une première cession d'un terrain pour le prix de 1.000.000 DH. Ledit terrain avait été acquis en 2012 à 600.000 DH.
- Une deuxième cession d'un terrain pour le prix de 2.000.000 DH. Ledit terrain avait été acquis en 2010 à 1.200.000 DH.

Le coefficient de réévaluation est de 1,2 pour 2010 et 1,1 pour 2012.

Travail à faire :

Calculer le montant de l'IR à payer.

51. Cas de Monsieur Hakim (suite)

En 2016, Monsieur Hakim a procédé aux cessions suivantes :

- Une première cession d'un terrain pour le prix de 3.000.000 DH. Ledit terrain avait été acquis en 2008 à 1.000.000 DH.
- Une deuxième cession d'un terrain pour le prix de 30.000.000 DH. Ledit terrain avait été acquis en 2012 à 2.000.000 DH dans le périmètre rural et vient d'intégrer le périmètre urbain en 2014.

Le coefficient de réévaluation est de 1,3 pour 2008 et 1,1 pour 2012.

Travail à faire :

Calculer le montant de l'IR à payer.

52. Cas de Monsieur Houssam

Monsieur Houssam a fait donation en 2015 de deux appartements : l'un à une tierce personne avec qui il n'a aucune relation de parenté. L'autre à sa fille âgée de 22 ans.

Pour les besoins de l'enregistrement, les donations sont estimées à 200.000 DH chacune.

Monsieur Houssam avait acquis ces appartements par héritage en date de 2010 et ne peut justifier les frais d'acquisition.

La valeur déclarée dans l'acte d'héritage est de 180.000 DH l'appartement. Le défunt, père de Monsieur Houssam, avait acquis ces appartements à titre onéreux à 30.000 DH l'appartement.

Le coefficient de réévaluation est de 3,5 pour 1985 et 1,2 pour 2010.

Travail à faire :

Calculer l'IR à payer par Monsieur Houssam.

53. Cas de Monsieur Farid

Monsieur Farid est propriétaire d'un immeuble et d'un terrain agricole hors du périmètre urbain qu'il affecte à la location.

- L'immeuble, constitué de 8 appartements, se trouve à Rabat et est donné en location à raison mensuelle de 3.000 DH par appartement. Un appartement est resté vacant pendant 6 mois. Un locataire d'un autre appartement est attaqué en justice par Mr Farid pour non paiement de loyer pendant 18 mois.

- Le terrain agricole est donné en location pour un loyer annuel forfaitaire de 30.000 DH.

Travail à faire :

Calculer pour 2015 l'IR à payer par Monsieur Farid qui bénéficie de 4 déductions sociales.

54. Cas de Monsieur Zaid

Monsieur Farid cède en fin 2016 pour 600.000 DH un de ses appartements qu'il a acquis en 2007 et qu'il occupait à titre de résidence secondaire et sa villa personnelle qu'il occupait depuis 2007 pour 3.000.000 DH.

Le prix d'acquisition de l'appartement est de 400.000 DH. Le coefficient de réévaluation de 2007 est de 1,25.

Il avait acquis la villa en 2006 pour 1.500.000 DH. Le coefficient de réévaluation de 2006 est de 1,29.

Travail à faire :

Calculer l'IR à payer par Monsieur Farid pour 2016 sachant que sa situation familiale et son revenu locatif n'ont pas connu de changement.

55. Cas de Monsieur Salah

Monsieur Salah a vendu un appartement en 2015 pour 900.000 DH. Cet appartement a été acquis en 1970 pour 110.000 DH.

Monsieur Salah qui louait l'appartement a justifié les frais d'acquisition qui s'élevaient à 18.000 DH.

Par ailleurs, en 1987, le contribuable avait agrandi son appartement en procédant à une addition de construction s'élevant à 100.000 DH, dont 30.000 DH empruntés auprès d'un organisme bancaire, moyennant 4.500 DH d'intérêts payables en trois annuités égales à compter de 1988.

Travail à faire :

Calculer l'IR à payer par Monsieur Salah en supposant que le coefficient d'actualisation de l'année 1970 est de 5,5, ceux des années de 1987 à 1990 sont respectivement de 1,8 ; 1,65 ; 1,4 et 1,25.

56. Cas de Monsieur Rida

Monsieur Rida a cédé en 2015 un lot de terrain pour le prix de 1000.000 DH.

Ce même lot de terrain avait été acheté en 2002 à 400.000 DH. Suite à cette acquisition, l'administration fiscale avait redressé le prix déclaré à 600.000 DH. Monsieur Rida avait payé les droits d'enregistrement supplémentaires demandés.

Par ailleurs, il n'a pas pu produire les frais d'acquisition. Le coefficient de réévaluation est de 1,38.

Travail à faire :

Calculer l'IR à payer par Monsieur Rida.

57. Cas de la société Imotra

La société Imotra est, de par ses statuts, fiscalement transparente. Son capital de 600.000 DH est réparti entre 4 associés à parts égales à raison de 1.500 parts sociales chacun.

La société Imotra a procédé à la construction d'un immeuble de 4 étages affectés à raison d'un étage par associé.

En mars 2015, Monsieur Faical cède la totalité de ses parts sociales et de son compte courant créateur à Monsieur Omar, non associé, pour une somme totale de 900.000 DH.

La comptabilité fait apparaître, pour Monsieur Faical, un compte courant associé créateur de l'ordre de 400.000 DH.

Coefficient de réévaluation : 1,21

Travail à faire :

1. Quel type d'impôt doit-on payer sur la cession des parts sociales de la société Imotra ?
2. Calculer le montant de l'impôt dû.

58. Cas de la société Sopim

Monsieur Taoufik est associé à raison de 30% dans le capital de la Sarl Sopim spécialisée dans la promotion immobilière. Il détient, à cet effet, 3.000 parts sociales évaluées à 500 DH chacune sur un total de 10.000 parts émises par la société Sopim le 15/04/2004.

Le 31/12/2015, Monsieur Taoufik cède la totalité de ses parts sociales à un nouvel associé pour une valeur de 2.400.000 DH.

Les états de synthèse font apparaître l'actif suivant :

Désignations	Montant brut
Terrains	3.500.000
Constructions	4.500.000
Matériel et outillage	500.000
Mobilier de bureau	700.000
Titre de participation	800.000
Actif circulant hors trésorerie	1.300.000
Trésorerie Actif	700.000
Total brut	12.000.000

Le détail des immobilisations est donné comme suit :

- Le poste « Terrains » comprend, entre autres, un terrain nu pour de 2.500.000 DH.

- Le poste « Constructions » est composé :
 - d'un immeuble d'apport d'une valeur brute de 3.500.000 DH destiné à la location ;
 - d'une villa affectée à l'habitation d'un associé non gérant et dont le coût total est de 1.000.000 DH.
- Les titres de participation comportent notamment 3.000 parts sociales émises par une société à objet immobilier à raison de 200 DH chacune.

Coefficient de réévaluation : 1,20

Travail à faire :

1. Quel type d'impôt doit-on payer sur la cession des parts sociales de la société Sopim ?
2. Calculer le montant de l'impôt dû.

V. Applications de l'IR sur revenus et profits des valeurs mobilières

59. Cas de Monsieur Hamid : Retenue à la source sur cession d'actions
60. Cas de Monsieur M'jid : Retenue à la source sur cession de certificats de dépôt
61. Cas de Monsieur Youness : Retenue à la source sur cession d'actions et d'obligations

59. Cas de Monsieur Hamid

Monsieur Hamid a acquis en juillet 2015, 800 actions d'une société cotée en bourse à 140 DH chacune et 200 actions à 120 DH chacune. En janvier 2016, il cède 500 actions à 220 DH chacune. Les commissions d'acquisition et de cession sont de 0,3 % TTC chacune.

Travail à faire :

Calculer, pour Mr Hamid, la retenue à la source au titre de l'IR.

60. Cas de Monsieur M'jid

Monsieur M'jid décide d'acquérir, le 1^{er} janvier 2015, 4 certificats de dépôt d'un montant total de 800.000 DH.

Ces certificats de dépôt ont les caractéristiques suivantes :

- Date d'émission : le 1^{er} janvier 2015 ;
- Date d'échéance : le 31 décembre 2015 ;
- Nominal : 200.000 DH ;
- Taux d'intérêt : 6 %.

La banque auprès de laquelle les certificats sont inscrits prélève des commissions de 0,2% TTC lors des acquisitions et de 0,2% TTC lors des cessions.

Monsieur M'jid cède le 30 juin 2015 les quatre certificats.

Le cours affiché est de 210.000 DH

Travail à faire :

Calculer la retenue à la source au titre de l'IR sur cette cession (Identité non déclarée).

61. Cas de Monsieur Youness

Monsieur Youness, particulier n'exerçant aucune activité professionnelle, a acquis en janvier 2014 une quantité de 150 actions à 600 DH chacune, d'une société cotée à la bourse de valeurs de Casablanca.

Il a aussi acheté, le 1^{er} juillet 2015, 20 obligations à 45.000 DH chacune dont 1.575 DH de coupon couru, placées au taux d'intérêt de 7% à date d'échéance du 31 décembre 2018. Les commissions d'acquisition sont de 7.000 DH pour les 20 titres. Les frais de cession sont de 1%.

En outre, il a acquis en août 2015, 100 actions d'une SICAV "actions" à 1.350 DH chacune, les frais d'acquisition y afférents sont de 2 % TTC.

Le 1^{er} janvier 2016, Monsieur Youness cède :

- 120 actions à 450 DH chacune ;
- 10 obligations à 48.000 DH chacune ;
- 100 actions de la SICAV à 1.430 DH chacune.

Travail à faire :

Calculer pour Mr Youness, les retenues à la source.

VI. Applications de l'IR sur le revenu global

62. Cas de Monsieur Rachid : Calcul de l'IR sur revenu global
63. Cas de Monsieur Yahya : Calcul de l'IR sur revenu global
64. Cas de Monsieur Driss : Calcul de l'IR source et de l'IR annuel
65. Cas de Monsieur Fouad : Calcul du revenu net global et de l'IR
66. Cas de Monsieur Ali : Régime IR, bénéfice imposable et calcul de l'IR
67. Cas de Monsieur Zahir : Imputation permettant d'éviter la double imposition
68. Cas de Monsieur Adam : Exemption avec progressivité du taux effectif

62. Cas de Monsieur Rachid

Monsieur Rachid vous communique les données se rapportant à ses revenus et placements réalisés au titre de l'exercice 2015.

D'après ces données et les calculs préalables vous avez trouvé :

- Revenu net professionnel imposable : 230.000
- Dividendes des actions cotées à la bourse : 7.000

Travail à faire :

Calculer l'IR à payer par Monsieur Rachid sachant qu'il a quatre personnes à charge.

63. Cas de Monsieur Yahya

Monsieur Yahya a entendu parler en février 2016 d'une déclaration de l'IR qu'il doit établir au titre de ses revenus de 2015. Monsieur Yahya est salarié, marié à une femme dont le revenu salarial annuel est de 66.000 DH. Il a trois enfants dont le plus grand est âgé de 18 ans.

L'exploitation de son bulletin de paie fait ressortir un salaire net imposable annuel de 48.000 DH et un impôt retenu à la source de 1.710 DH. Monsieur Yahya est par ailleurs copropriétaire avec sa femme à raison de 50% chacun d'un immeuble donné en location. Le montant total du loyer de l'immeuble en 2015 est de 124.000 DH.

Travail à faire :

Calculer le montant de l'IR qui résulterait de la déclaration de son revenu global.

64. Cas de Monsieur Driss

Monsieur Driss est salarié dans une société de confection. Il a disposé en 2015 d'un revenu annuel constitué des éléments suivants :

Salaire de base :	112.000
Indemnité de responsabilité :	6.000
Prime d'ancienneté :	4.500
Indemnité de déplacement justifié :	12.350
Allocations familiales :	6.240

Monsieur Driss avait acquit, à crédit, un appartement de 84 m² pour 240.000 DH. Il rembourse mensuellement le prêt qu'il avait contracté de sa banque à raison de 1.500 DH retenu à la source de son salaire dont 300 DH d'intérêts.

En plus des cotisations de sécurité sociale de 377,40 DH par mois, il verse des cotisations mensuelles d'assurance retraite complémentaire de l'ordre 200 DH. De même, la société de confection lui prélève 96 DH par mois à titre d'assurance groupe qu'elle a contractée au profit de ses salariés.

Par ailleurs, Monsieur Driss dispose d'un appartement qui lui procure un revenu locatif de l'ordre de 2.300 DH par mois.

Travail à faire :

1. Calculer l'IR retenu à la source pour Monsieur Driss au titre de 2015 sachant qu'il est marié et père de quatre enfants dont le plus grand est inscrit en 1^{ère} année de la faculté de médecine.
2. Calculer le revenu global imposable et l'IR qui en résulte.

65. Cas de Monsieur Fouad

Monsieur Fouad, commerçant, est marié et père de trois filles dans la plus grande est étudiante en première année de la faculté de droit de Meknès. Il a aussi sous sa responsabilité un garçon âgé de 10 ans qu'il a recueilli légalement.

Il a acquis en 2015 des revenus provenant de plusieurs activités qu'il dirige lui-même à Meknès.

Monsieur Fouad vous communique les informations suivantes en vue de lui préparer sa déclaration fiscale au titre de 2015.

- Il est associé principal, à raison de 49%, dans une société en nom collectif dont le résultat fiscal est de 65.200 DH ;
- Il est propriétaire d'une entreprise de vente de matériaux de construction dont le résultat fiscal dégagé est 110.350 DH ;
- Monsieur Fouad est propriétaire d'un immeuble d'apport à Meknès, composé de 4 appartements donnés en location durant l'année entière à raison d'un loyer mensuel de 2.000 DH par appartement ;
- Il est aussi propriétaire de deux terrains agricoles dans la région de Meknès. Le premier terrain est exploité et a donné lieu à un chiffre d'affaires de 2.000.000 DH et un revenu de 480.000 DH. Le deuxième est loué contre 20.000 DH l'année.

Il a par ailleurs encaissé les produits suivants :

- Un montant de 135.000 d'intérêt provenant d'un compte bloqué chez la banque pour laquelle Monsieur Fouad a décliné son identité pour paiement de l'IR source ;
- Un montant de 23.500 d'intérêt des bons de Trésor et sur lesquels une retenue à la source de 30% a été opérée ;
- Un montant de 63.400 de dividendes provenant de sociétés cotées en Bourse des Valeurs de Casablanca.

De même, il a vendu 200 actions non cotées en bourse à 320 DH l'action qu'il avait acquises à 300 DH l'action et qu'il avait inscrites dans son actif professionnel de l'entreprise de vente de matériaux de construction.

Monsieur Fouad a versé 61.275 DH d'intérêt au Crédit Immobilier et Hôtelier au titre d'un prêt pour la construction de sa villa habitée à titre principal.

Travail à faire :

1. Déterminer le revenu net global de Monsieur Fouad au titre de l'exercice 2015.
2. Déterminer l'IR dû par Monsieur Fouad au titre de l'année 2015.

66. Cas de Monsieur Ali

Etape 1 : Monsieur Ali, ex-responsable technique au PTT est retraité, marié ayant 5 enfants dont le plus grand est âgé de 28 ans.

Monsieur Ali bénéficie d'une pension mensuelle de 10.674 DH. Chaque mois il paie 144 d'IR retenue à la source.

Etape 2 : Déçu par le montant de la pension de retraite, Monsieur Ali, crée le 01.04.2015 une affaire de commerce d'articles électroniques et de télécommunication ainsi que de la réparation et la maintenance des systèmes de communications.

Monsieur Ali, conseillé par des amis, a déposé auprès de l'administration sa déclaration forfaitaire de chiffre d'affaires le 30 avril 2016.

Cette déclaration fait ressortir les chiffres d'affaires suivants :

- Articles électroniques et télécommunication : 300.000
- Réparation et maintenance : 150.000

Etape 3 : Supposons que monsieur Ali avait opté pour le régime forfaitaire avant le 1er mars 2015. Supposons aussi que :

Les coefficients prévus pour ses activités sont de :

- 30 % pour le C.A des articles électroniques et de télécommunication ;
- 40 % pour le C.A de réparation et maintenance.
- La valeur locative annuelle de son local : 12.000 répartie à part égale entre les deux activités.

Les coefficients applicables à la valeur locative sont de :

- 6 pour l'activité commerciale ;
- 10 pour l'activité de service.

Etape 4 : Supposons qu'au titre du même exercice 2015, Monsieur Ali dispose :

- d'un appartement qu'il donne en location contre contrat prévoyant que les charges locatives seront à la charge du propriétaire. Loyer annuel : 36.000 DH. La taxe de services communaux est payée par le locataire pour : 3.600 DH.
- de cinq hectares dont deux donnés en location à un agriculteur pendant l'année 2015 : fermage contractuel annuel : 10.000 DH. Les trois autres hectares qu'il a exploités lui ont rapporté un chiffre d'affaires de 800.000 DH et un résultat bénéficiaire de 95.000 DH.

Etape 5 : Monsieur Ali, étonné par le montant de l'impôt à payer, vous justifie que le bénéfice réel qu'il a réalisé au titre de son activité professionnelle n'est que de 55.000 DH au titre de l'exercice concerné.

Il vous rapporte aussi qu'il a lancé des poursuites juridiques contre des clients insolvables. Ces investissements prévus pour 2016 et 2017 vont probablement entraîner des pertes pendant les cinq années suivantes.

Travail à faire :

Etape 1 : Montrer la méthode de calcul de sa retenue à la source.

Etape 2 : Monsieur Ali déclare-t- suivant le régime approprié tout en vous signalant que la déclaration du chiffre d'affaires a été son premier contact avec l'administration fiscale.

Etape 3 : Calculer le bénéfice imposable et l'IR qui en découle.

Etape 4 : Etablir la déclaration de Monsieur Ali pour 2015 et calculer l'impôt à payer.

Etape 5 : Monsieur Ali a-t- intérêt à rester sous le forfait ? Si oui pourquoi ? Si non quel est le régime approprié ?

67. Cas de Monsieur Zahir

Au titre de 2015, Monsieur Zahir, résidant à Casablanca a disposé d'un revenu locatif brut de 200.000 DH et des redevances de 100.000 DH d'un Etat avec lequel le Maroc a conclu une convention de non double imposition. Sur ces redevances, Monsieur Zahir a fait l'objet d'une retenue à la source au taux de 10 % dans cet Etat (Etat de la source).

Travail à faire :

Calculer le montant de l'impôt dû par Monsieur Zahir sur ses revenus de l'exercice 2015.

68. Cas de Monsieur Adam

Monsieur Adam a disposé en 2015 d'un revenu professionnel imposable de 300.000 DH et d'un revenu foncier de source étrangère de l'ordre de 100.000 DH. Ledit revenu a été soumis à l'impôt dans l'Etat de la source.

La convention fiscale avec l'Etat de la source accorde l'imposition du revenu foncier exclusivement à l'Etat où est situé le bien immobilier.

Travail à faire :

Calculer l'impôt dû par Monsieur Adam sur ses revenus de l'exercice 2015.

§ 2. Corrections des applications de l'IR

I. Corrections des applications d'ordre général

31. A quel taux paie-t- on l'IR ?

Les taux de l'IR applicable aux personnes et aux opérations énoncées sont :

Personnes et opérations	Taux de l'IR
1. Dividendes	15% libératoire
2. Intérêts des obligations (identité déclinée)	20% avec droit d'imp.
3. Guide pour touristes	Suivant barème
4. Profit sur cession d'un lot de terrain acquis il y a 3 ans	20% libératoire
5. Profit sur cession d'un lot de terrain acquis il y a 5 ans	25% libératoire
6. Profit sur cession d'un lot de terrain acquis il y a 7 ans	30% libératoire
7. Journaliste salarié	Suivant barème
8. Profits sur cession OPCVM actions	15% libératoire
9. Promoteur immobilier	Suivant barème
10. Profits sur cession d'obligations	20%
11. Lotisseur	Suivant barème
12. Profits sur cession d'actions cotées	15% libératoire
13. Apiculteur	Suivant barème
14. Intérêts des bons de Trésor (identité non déclinée)	30% libératoire
15. Profits sur cession OPCVM obligations	20%
16. Enseignant vacataire dans une école privée	17%
17. Journaliste non salarié	Suivant barème
18. Enseignant salarié d'une école privée	Suivant barème
19. Honoraires pour étude réalisée par un étranger	10%
20. Profits sur cession d'actions non cotées	20% libératoire
21. Redevances pour droit d'auteur	Suivant barème
22. Rémunération du personnel des Stés holding offshore	20%

32. Comment paie-t-on l'IR ?

Revenus et profits	Paiement spontané	Par voie de rôle	Retenue à la source
1. Dividendes			X
2. Intérêts des obligations			X
3. Intérêts sur comptes à terme			X
4. Redevances pour droit d'un auteur étranger			X
5. Honoraire du médecin occasionnel dans la clinique			X
6. Honoraire du médecin dans son cabinet		X	
7. Journaliste salarié			X
8. Journaliste non salarié		X	
9. Promoteur immobilier		X	
10. Profit sur cession d'un lot de terrain	X		
11. Profits sur cession d'obligations			X
12. Profits sur cession d'actions cotées			X
13. Profits sur cession d'actions non cotées	X		
14. Profits sur cession OPCVM actions			X
15. Profits sur cession OPCVM obligations			X
16. Enseignant vacataire			X
17. Marché d'étude réalisée par un étranger			X
18. Profits sur cession d'actions d'OPCVM diversifié			X

II. Corrections des applications de l'IR Professionnel

33. Cas de l'entreprise Silam

1. Montant de la dotation aux amortissements fiscalement déductibles

Annuité d'amortissement comptable : $350.000 \times 20\% = 70.000$

Annuité d'amortissement déductible : $300.000 \times 20\% = 60.000$

La réintégration fiscale à opérer annuellement de manière extra-comptable est de :

Réintégration = $70.000 - 60.000 = 10.000$ DH.

2. Montant du profit imposable sur la cession intervenue en 2018

- Prix d'acquisition TTC = 350.000

- Total des amortissements comptables pratiqués : $70.000 \times 3,5 = 245.000$

- Valeur nette comptable du véhicule au 30.06.2018 :

Valeur nette comptable = $350.000 - 245.000 = 105.000$

- Prix de cession = 180.000

- Profit réalisé = $180.000 - 105.000 = 75.000$

- Profit imposable = 75.000 DH.

Pour le calcul du profit réalisé, on considère l'amortissement comptable et non la limite fiscale.

34. Cas de l'entreprise Tizir

Pour la voiture Peugeot, l'entreprise Tizir doit réintégrer, d'une manière extra-comptable, la charge non déductible correspondant à la part des amortissements présumés avoir été pratiqués par l'entreprise de location sur les véhicules loués au taux de 20%, soit :

Amortissement comptable présumée chez l'entreprise de location pour la période d'utilisation :

Amortissement comptable = $400.000 \times 20\% \times 4/12 = 26.666$

Dotation réputée déductible = $300.000 \times 20\% \times 4/12 = 20.000$

Location à réintégrer, d'une manière extra-comptable = $26.666 - 20.000 = 6.666$.

Location déductible = $50.000 - 6.666 = 43.334$ DH.

Pour la voiture Mercedes, aucune régularisation fiscale n'est exigée, le durée de location étant inférieur à 3 mois.

Location déductible = 20.000 DH.

35. Cas de l'entreprise Orbit

1. Redevance déductible pour le camion :

Pour ce qui est du camion, aucune limitation de déduction n'est prévue par le CGI. Le montant des redevances de ce camion, de l'ordre de 90.000 DH, est ainsi entièrement déductible.

2. Redevance déductible pour la Renault :

- Première méthode de calcul de la réintégration :

Les redevances comptabilisées sont de l'ordre de 80.000 DH.

La dotation aux amortissements de ce véhicule présumé avoir été constatée chez la société de leasing au taux limité à 20% est de l'ordre de :

Dotation = $350.000 \times 20\% = 70.000$

La dotation aux amortissements n'est déductible qu'à hauteur de :

Dotation déductible = $300.000 \times 20\% = 60.000$

D'où une réintégration de la différence, soit :

Réintégration = $70.000 - 60.000 = 10.000$

Montant déductible des redevances = $80.000 - 10.000 = 70.000$ DH.

- Deuxième méthode de calcul de la réintégration :

Réintégration = $(350.000 - 300.000) \times 20\% = 10.000$ DH.

36. Cas de la société Somaki

Le taux de rémunération pratiqué par la société est de $360.000 / 2.400.000 = 15\%$

1. L'associé Nabil :

Monsieur Nabil, étant l'associé principal, la rémunération que la société lui consent ne peut être déductible. Et cela même si sa part dans les comptes courants créditeurs est la plus faible. A ce titre, on réintègre dans les résultats : $400.000 \times 15\% = 60.000$

2. Les associés Fadil et Adil :

Le capital étant entièrement libéré, la société peut déduire fiscalement les intérêts relatifs aux comptes courants de Messieurs Fadil et Adil dans la limite de leur part dans le capital égale à 1.200.000 DH ($600.000 + 600.000$) et d'un taux d'intérêt de 3%.

Ainsi il faut réintégrer dans les résultats :

- Par rapport au capital : $[(800.000 + 1.200.000) - (600.000 + 600.000)] \times 15\% = 120.000$

- Par rapport au taux d'intérêt : $(600.000 + 600.000) \times (15\% - 3\%) = 144.000$

La somme totale à réintégrer aux résultats de la société est donc de :

Réintégration = $60.000 + 120.000 + 144.000 = 324.000$ DH.

Intérêts déductibles : $360.000 - 324.000 = 36.000$ DH.

Ou encore : Intérêts déductibles : $(600.000 + 600.000) \times 3\% = 36.000$ DH.

37. Cas de Monsieur Hassan

Relation entre la déclaration et l'avis d'imposition

- Calcul du bénéfice forfaitaire :

Chiffre d'affaires = 600.000

Bénéfice forfaitaire = $600.000 \times 12\% = 72.000$

C'est donc le revenu minimum qui a été retenu.

- Calcul revenu minimum :

Valeur locative = $2.500 \times 12 = 30.000$

Le coefficient applicable à la valeur locative est de $120.000/30.000$.

Revenu minimum = $30.000 \times 4 = 120.000$

Revenu global imposable = 120.000 car on n'a pas d'autres revenus imposables.

- Calcul de l'IR à payer

IR = $120.000 \times 34\% - 17.200 = 23.600$

Déduction sur impôt = 720 soit 2 déductions ($720 / 360 = 2$)

IR à payer = $23.600 - 720 = 22.880$

38. Cas de l'entreprise Négocia

Pour déterminer le régime approprié, on vérifie les deux critères suivants :

- 1ère critère : seuils séparés

Eu égard à chacune de ces activités prises séparément, cette entreprise devrait pouvoir demeurer sous le Régime Net Simplifié car :

- CA Activité 1 : $1.500.000 < 2.000.000$

- CA Activité 2 : $400.000 < 500.000$

- 2ème critère : Seuil de l'activité principale

L'activité principale est déterminée par le rapport le plus élevé entre le chiffre d'affaires et le seuil correspondant :

- CA / Seuil de l'activité 1 : $1.500.000 / 2.000.000 = 0,75$

- CA / Seuil de l'activité 2 : $400.000 / 500.000 = 0,80$

L'activité principale est donc l'activité 2 qui dégage le rapport le plus élevé.

Le chiffre d'affaires total soit 1.900.000 est supérieur au seuil de l'activité principale qui est de 500.000.

Cette entreprise serait obligée de déclarer son résultat suivant le Régime Net Réel si cette situation reste pendant deux années consécutives.

39. Cas de l'entreprise Rayon

Base imposable de l'entreprise :

Pour calculer cette base imposable, il faut calculer le bénéfice forfaitaire et le revenu minimum :

1. Bénéfice forfaitaire

	Activité I	Activité II	Total
Chiffres d'affaires	800.000	150.000	950.000
Coefficients	0,30	0,20	
Bénéfice	240.000	30.000	270.000

	Activité I	Activité II	Total
Prix de cession	40.000	27.500	67.500
Valeur nette comptable	20.000	20.000	40.000
Plus-value	20.000	7.500	27.500
Plus values imposable	20.000	7.500	27.500
Subv. d'exploitation	-	20.000	20.000

Bénéfice forfaitaire	260.000	57.500	317.500
-----------------------------	---------	--------	---------

2. Bénéfice minimum

	Activité I	Activité II
Valeur locative	60.000	40.000
Coef. Rev. Min	6	4
Bénéfice minimum	360.000	160.000

Bénéfice minimum = $360.000 + 160.000 = 520.000$

On remarque que le bénéfice forfaitaire de 317.500 est inférieur au bénéfice minimum qui est de 520.000.

L'entreprise serait imposée donc suivant les bases du bénéfice minimum soit 520.000.

40. Cas de Mr Ayad

1. Régime fiscal applicable

Le régime applicable pour Mr Ayad est à déterminer en fonction des deux critères suivants :

- 1^{er} critère : seuils séparés :

Eu égard à chacune de ses activités prises séparément et à leurs seuils respectifs, Mr Ayad devrait pouvoir demeurer sous le régime du forfait car :

CA Commerce de farine : 650.000 < 1.000.000

CA Lavage auto : 120.000 < 250.000

- 2^{ème} critère : Seuil de l'activité principale

L'activité principale est déterminée par le rapport le plus élevé entre le chiffre d'affaires et le seuil correspondant :

- CA / Seuil Commerce de farine : 650.000 / 1.000.000 = 0,65

- CA / Seuil Lavage auto : 120.000 / 250.000 = 0,48

L'activité principale est donc le commerce de farine qui dégage le rapport le plus élevé.

Le chiffre d'affaires total soit 770.000 est inférieur au seuil de l'activité principale qui est de 1.000.000 DH.

Eu égard aux deux critères, Mr Ayad pourra demeurer sous le régime du forfait.

2. Calcul de l'IR

a. Bénéfice forfaitaire

	Commerce de farine	Lavage auto	Total
Chiffres d'affaires	650.000	120.000	770.000
Coefficients	4%	30%	
Bénéfice forfaitaire	26.000	36.000	62.000

b. Bénéfice minimum

Valeur locative : 20.000

Coefficient : 9

Bénéfice minimum = 180.000

On remarque que le bénéfice minimum de 180.000 est supérieur au bénéfice forfaitaire qui n'est que de 62.000.

Mr Ayad serait alors imposé suivant les bases du bénéfice minimum soit 180.000.

c : Calcul de l'IR

IR calculé = 180.000 x 34% - 17.200 = 44.000

Déductions sociales : néant

IR dû = 44.000 DH.

41. Cas de l'entreprise Zaki

1. Calcul du résultat fiscal

Eléments	Réintégration	Déduction
1. Résultat net comptable	98.960	
2. Impôt sur les résultats	51.040	
3. Frais de chasse : considérés comme dépenses somptuaires	10.000	
4. Salaire de l'exploitant : non déductible	80.000	
5. Location résidence secondaire : non déductible	60.000	
6. Honoraire avocat : se rapporte à une dépense personnelle	8.000	
7. Appartement : à immobiliser. Dotation amortissement à 4%	400.000	16.000
8. Prélèvement sur stock : cela doit diminuer les achats déductibles de l'entreprise, d'où son réintégration.	230.000	
9. Rénovation du moteur d'une voiture : prolonge sa durée vie, elle doit être immobilisée. Dotation d'amortissement à 20%	45.000	9.000
10. Stock évalué au prix de vente. Déduction de la marge car le stock doit être évalué au coût de revient		400.000
11. Arrhes : non imposables car c'est une garantie à imputer aux dépôt et cautionnement et non aux produits		110.000
12. Intérêts sur prêts : Produits financiers imposables		
Total	983.000	535.000

Résultat fiscal brut = 983.000 - 535.000 = 448.000.

Résultat fiscal net = 448.000 - 84.000 = 364.000.

2. Calcul de l'IR dû

IR calculé : 364.000 x 38% - 24.400 = 113.920

Cotisation minimale payée en janvier 2016 : 26.000

Excédent de l'IR sur CM = 113.920 - 26.000 = 87.920

Crédit d'impôt = 37.920

IR après imputation du crédit d'impôt = 87.920 - 37.920 = 50.000

IR dû = 50.000 - 26.000 = 24.000 DH.

42. Cas de la société Usinage

Calcul du résultat fiscal net de l'exercice 2015 :

Eléments	Réintégration	Déduction
- Résultat comptable		635.500
1. Matériel d'emballage : à immobiliser	80.000	
2. Facture d'achat 31.05.2014 : non rattachée à l'exercice	13.000	
3. Facture du 25.04.2014 : non rattachée à l'exercice	10.000	
4. Location au nom de Mr A : associé principal	24.000	
5. Apt. pour Mr B : dans l'intérêt de l'associé	18.000	
6. Loyer pour Mr C : complément de salaire: RAS		
7. Entretien et rép. voiture de Mr. A, associé principal	4.000	
8. Frais de pèlerinage Mr A : dans l'intérêt de l'associé	45.000	
9. Frais de stage du gérant Mr. C : RAS		
10. Mission et réception payée en espèces : Réintégrer 50%	9.000	
11. Catalogue et échantillon : on réintègre la quantité non utilisée	9.000	
12. Cadeaux pour Clients : PU supérieur à 100 DH	7.000	
Cadeaux portant sigle : PU inférieur à 100 DH : RAS		

Eléments	Réintégration	Déduction
13. Frais postaux : quittance au nom de l'associé et non la société	38.000	
14. Taxe professionnelle 2014 : mise en recouvrement 2015 : RAS		
15. Droit d'enregistrement : RAS		
16. TVA : non déductible	13.600	
17. Amende CNSS : non déductible	2.500	
18. IR de l'associé principal : non déductible	37.200	
19. Salaire de Mr A, associé principal : non déductible	80.000	
20. Salaire de Mr C, gérant : RAS		
21. Salaire secrétaire : contrepartie de travail fourni : RAS		
22. Dotation aux amortissements en double	60.000	
23. Dotation du matériel loué : RAS		
24. Dotation sur voiture de tourisme : à réintégrer : 105.000 - 300.000 x 20% = 45.000	45.000	
25. Provision sur créances : on réintègre la partie non individualisée soit 190.000 - 60.000	130.000	
26. Provision pour impôt 2016 : non déductible	56.000	
27. Provision pour acquisition du matériel : non déductible	152.000	
28. Intérêt sur paiement tardif de la TP : non déductible	450	
29. Intérêt sur renouvellement effet de commerce : RAS		
30. Intérêt sur compte courant de Mr A (associé principal)	8.230	
31. Intérêt pour Mr C : on réintègre 8.050 - (100.000 x 3% x 6/12) - (60.000 x 3% x 3/12) = 6.100	6.100	
Total	848.080	635.500

Résultat fiscal = Réintégrations - Déductions

Résultat fiscal = 848.080 - 635.500

Résultat fiscal = 212.580 DH.

III. Correction des applications de l'IR sur salaire

43. Cas de Monsieur Saïd

Calcul du salaire net imposable

- Salaire brut imposable

Salaire brut imposable = Salaire brut - éléments exonérés

Salaire brut = 7000 + 2003 + 1000 + 350 + 400 + 500 = 11.250

Eléments exonérés :

- Indemnité de déplacement justifié : 1.000

- Indemnité de caisse : 350

- Allocation familiale : 400

Eléments exonérés = 1.000 + 350 + 400 = 1.750

Salaire brut imposable = 11.250 - 1.750 = 9.500

- Salaire net imposable

Salaire net imposable = Salaire brut imposable - Déductions

Déductions :

- Frais professionnels = 20% (SBI - avantage en argent et en nature)

Avantages en argent et en nature :

Participation aux frais scolaires : 500

Frais professionnels = 20% x (9.500 - 500)

= 1.800 DH inférieurs à la limite de 2.500 DH par mois.

- Charges sociales = 474,40

Salaire net imposable = 9.500 - 1.800 - 474,40 = 7.225,60

Calcul de l'IR à payer

IR calculé = 7.225,60 x 34% - (17.200/12) = 1.024 DH

IR à payer = IR calculé - Déductions sur impôts

IR à payer = 1.024 - (360/12) x 4 = 904 DH.

44. Cas de Monsieur Nabli

Calcul du salaire net imposable

Salaire brut imposable = Salaire brut - éléments exonérés

Salaire brut = 5000 + 500 + 800 + 1.000 + 600 + 1.000 + 2.000 + 400 = 11.300

Eléments exonérés :

- Indemnité de panier : 500

- Allocation familiale : 600

Eléments exonérés = 500 + 600 = 1.100

Salaire brut imposable = 11.300 - 1.100 = 10.200

- Salaire net imposable

Salaire net imposable = Salaire brut imposable - Déductions

Déductions :

- Frais professionnels = 20% (Salaire brut imposable - avantage en argent et en nature)

Avantages en argent et en nature :

Logement : 2.000

Tél., eau, électricité : 400

Frais professionnels = 20% x (10.200 - 2.000 - 400)

= 1.560 DH inférieurs à la limite de 2.500 DH par mois.

- Charges sociales :

Cotisation CNSS : 461,40

Cotisation assurance groupe : 242,60

Charges sociales = 461,40 + 242,60 = 704

Salaire net imposable = 10.200 - 1.560 - 704 = 7.936

Calcul de l'IR à payer

IR calculé = 7.936 x 34% - (17.200/12) = 1.265

IR à payer = IR calculé - déductions sur impôts

Le conjoint de Monsieur Nabil donne lieu à la déduction sociale quel que soit son salaire.
L'enfant de 28 donne lieu à la déduction sociale malgré son âge puisqu'il souffre l'incapacité à subvenir à ses besoins personnels.

IR à payer = $1.265 - (360/12) \times 4 = 1.145$ DH.

45. Cas de Monsieur Fadil

Calcul du salaire net imposable

Salaire brut imposable = Salaire brut - éléments exonérés

Salaire brut = $3.000 + 500 + 1.000 + 1.800 + 1.000 = 7.300$

Éléments exonérés :

- Frais de déplacement justifié = 1.800

Salaire brut imposable = $7.300 - 1.800 = 5.500$

- Salaire net imposable :

Salaire net imposable = Salaire brut imposable - Déductions

Déductions :

- Frais professionnels = 25% (Salaire brut imposable - avantage en argent et en nature)

Avantages en argent et en nature :

Utilisation de la voiture de service = 1.000

Frais professionnels = $25\% \times (5.500 - 1.000)$

= 1.125 DH inférieurs à la limite de 2.500 DH par mois.

- Cotisations :

Cotisation pour retraite complémentaire : 240

Cotisation de sécurité sociale : 345,95

Cotisation pour assurance groupe : 160

Total cotisations : 745,95

- Intérêts du prêt pour logement principal

Limite de déduction des intérêts : 10% du salaire net imposable (avant intérêts).

Limite = $(5.500 - 1.125 - 745,95) \times 10\% = 3.629,05 \times 10\% = 363$

- Intérêts du prêt pour logement principal = 400 DH limité à 363 DH.

Le principal du crédit n'est pas déductible puisque le logement financé ne respecte pas les conditions du logement social. La superficie couverte dépasse le seuil de 80 m² prévue par l'article 92-I-28 du CGI.

Salaire net imposable = $5.500 - 1.125 - 745,95 - 363 = 3.266,05$

Calcul de l'IR à payer

IR calculé = $3.266,05 \times 10\% - (3.000/12) = 76$

IR à payer = IR calculé - déductions sur impôt

L'enfant dont le salaire dépasse 30.000 DH par an soit 2.500 par mois ne donne pas lieu à la déduction sociale.

Déductions sur impôt = $30 \times 5 = 150$

IR à payer = 0 DH.

46. Cas de Monsieur Azzeddine

IR à payer au titre de juin 2015

Salaire brut = $7.000 + 700 + 1.500 + 200 + 650 + 3.000 = 13.050$

Éléments exonérés :

- Allocation familiale : 200

Salaire brut imposable

Il est à rappeler que le logement mis gratuitement à sa disposition de Monsieur Azzeddine par l'école est un avantage en nature imposable.

Par contre la voiture de service mise à sa disposition pour les besoins de l'exploitation ne constitue pas un avantage en nature imposable car elle est considérée comme un outil de travail et non une mise à disposition à titre personnel.

Salaire brut imposable = $13.050 - 200 = 12.850$

- Salaire net imposable

Salaire net imposable = Salaire brut imposable - Déductions

- Frais professionnels = $20\% \times (12.850 - 3000)$

= 1.970 DH inférieurs à la limite de 2.500 DH par mois.

- Cotisation de sécurité sociale : 514,40

- Cotisation pour retraite complémentaire : 250

- Cotisation pour assurance groupe : 150

Salaire net imposable = $12.850 - 1.970 - 514,40 - 250 - 150 = 9.965,60$

Pour ce qui des revenus des valeurs mobilières, il faut préciser que :

- le revenu fixe de placement a fait l'objet d'une retenue à la source au taux libératoire de 30% ;

- les dividendes ont fait aussi l'objet d'une retenue à la source au taux libératoire de 15%.

Ces revenus n'ont donc aucun impact sur le revenu imposable mensuel ni même annuel de Monsieur Azzeddine.

Calcul l'IR à payer

IR calculé = $9.965,60 \times 34\% - (17.200/12) = 1.955$

IR à payer = IR calculé - déductions sur impôts

IR à payer au titre de juin 2015 = $1.955 - (30 \times 2) = 1.895$ DH.

47. Cas de Monsieur Nasser

- IR à payer au titre de décembre

Salaire brut = $6.000 + 1.000 + 500 + 2.000 + 300 + 400 = 10.200$

Éléments exonérés :

- Frais de déplacement justifié : 300

- Allocation familiale : 400
- Eléments exonérés = $300 + 400 = 700$
- Salaire brut imposable = $10.200 - 700 = 9.500$
- Salaire net imposable
- Salaire net imposable = Salaire brut imposable - Déductions
- Frais professionnels = $20\% \times 9.500$
= 1.900 DH inférieurs à la limite de 2.500 DH par mois.
- Cotisation pour retraite complémentaire : 240
- Cotisation de sécurité sociale : 447,40
- Cotisation pour assurance groupe : 130
- Salaire net imposable = $9.500 - 1.900 - 240 - 447,40 - 130 = 6.782,60$

Calcul l'IR à payer

- IR calculé = $6.782,60 \times 34\% - (17.200/12) = 873$
- IR à payer = IR calculé - déductions sur impôts
- IR à payer au titre de décembre 2015 = $873 - (30 \times 3) = 783$ DH.

- IR à payer au titre de l'année

- Salaire net imposable = $6.782,60 \times 12 = 81.391,20$
- Revenu foncier imposable :
- Revenu foncier brut : = $2.000 \times 12 = 24.000$
- Revenu foncier imposable = Revenu foncier brut - Abattement de 40%
= $24.000 - (24.000 \times 40\%) = 14.400$
- Revenu global imposable = Salaire net imposable + Revenu foncier imposable
= $81.391,20 + 14.400 = 95.791,20$

IR à payer :

- IR calculé = $95.791,20 \times 34\% - 17.200$
= 15.369
- IR à payer = $15.369 - (783 \times 12)$
= 5.973 DH.

48. Cas de Mr Khalil

1. Calcul de l'indemnité imposable

L'indemnité accordée dans le cadre de la procédure de conciliation est calculée comme suit :

- Nombre de mois calculés : $34 \text{ ans} \times 1,5 \text{ mois} = 51 \text{ mois}$
- L'indemnité exonérée est limitée à 36 mois
- Indemnité exonérée = $8.000 \times 36 = 288.000$ DH
- L'indemnité imposable est de l'ordre de la différence soit :
- Indemnité imposable = $8.000 \times (51-36) = 120.000$ DH.

2. Détermination du montant de l'IR

Il est rappelé que le montant qui excède l'indemnité exonérée est imposable avec étalement sur quatre années ou sur la durée effective des services si celle-ci est inférieure à quatre ans.

Calcul du revenu brut total

- Salaire brut annuel = $8.000 \times 12 \text{ mois} = 96.000$ DH
- Indemnité imposable par année = $120.000 / 4 = 30.000$ DH
- Total brut = $96.000 + 30.000 = 126.000$ DH

Calcul des déductions :

- Frais professionnels
- FP = $126.000 \times 20\% = 25.200$ DH (inférieurs au plafond annuel de 30.000 DH)
- Cotisations sociales
- Cotisation CNSS = $126.000 \times 4,29\% = 5.405,40$
- Plafonnée à $(6.000 \times 12 \text{ mois}) \times 4,29\% = 3.089$
- Cotisation AMO = $126.000 \times 2\% = 2.520$
- Total des déductions = $25.200 + 3.089 + 2.520 = 30.809$
- Revenu net imposable = $126.000 - 30.809 = 95.191$ DH

Calcul de l'IR

- IR calculé = $95.191 \times 34\% - 17.200 = 15.165$ DH
- IR source = $629 \times 12 \text{ mois} = 7.548$ DH
- IR dû par année = $15.165 - 7.548 = 7.617$ DH
- IR à payer sur l'indemnité imposable :
- IR sur indemnité = $7.617 \times 4 = 30.468$ DH.

49. Cas de Monsieur Anas

- Calcul du Salaire brut imposable

Salaire brut = $8.000 + 2.000 + 1.000 + 910 = 11.910$

Eléments exonérés :

- Frais de déplacement justifié : 1.000
- Salaire brut imposable avant déduction des frais de nourriture = $11.910 - 1.000 = 10.910$
- Plafond des frais de nourriture :
- par rapport au salaire brut imposable : $10.910 \times 20\% = 2.182$
- par rapport à la limite de 20 DH par journée travaillée : $20 \text{ DH} \times 26 = 520$
- Frais de nourriture déductible = 520
- Frais de nourriture imposables : $910 - 520 = 390$
- Salaire brut imposable après déduction des frais de nourriture = $10.910 - 520 = 10.390$ DH
- Les frais de nourriture imposables soit 390 DH sont considérés comme un avantage en argent et viennent en déduction de la base à retenir pour le calcul des frais professionnels.

- Calcul du Salaire net imposable

- Frais professionnels = $(10.390 - 390) \times 20\% = 2.000$ inférieurs à la limite de 2.500 DH par mois.

- Cotisations sociales et assurance groupe : 660 DH

- Salaire net imposable = $10.390 - 2.000 - 660 = 7.730$

IR à payer

IR calculé = $7.730 \times 34\% - (17.200/12) = 1.195$ DH.

IV. Correction des applications de l'IR sur revenus et profits fonciers

50. Cas de Monsieur Hakim

- Première cession

a. Calcul du profit de cession

- Prix de cession = 1.000.000

- Coût d'acquisition

Prix d'acquisition = 600.000

Frais d'acquisition à 15% = 90.000

Coût d'acquisition = 690.000

Coefficient de réévaluation de 2012 = 1,1

Coût total actualisé = $690.000 \times 1,1 = 759.000$

Profit imposable = $1.000.000 - 759.000 = 241.000$

b. Calcul de l'IR

Profit imposable = 241.000

Taux IR libératoire : 20%, car la durée de conservation est inférieur à 4 ans.

IR = $241.000 \times 20\% = 48.200$

Cotisation minimale :

Prix de cession : 1.000.000

Taux de la cotisation minimale : 3%

Cotisation minimale : $1.000.000 \times 3\% = 30.000$

Montant à payer : 48.200 DH.

- Deuxième cession

a. Calcul du profit de cession

- Prix de cession = 2.000.000

- Coût d'acquisition

Prix d'acquisition = 1.200.000

Frais d'acquisition à 15% = 180.000

Coût d'acquisition = 1.380.000

Coefficient de réévaluation de 2010 = 1,2

Coût total actualisé = $1.380.000 \times 1,2 = 1.656.000$

Profit imposable = $2.000.000 - 1.656.000 = 344.000$

b. Calcul de l'IR

Profit imposable = 344.000

Taux IR libératoire : 25%, car la durée de conservation est comprise entre 4 et 6 ans.

IR = $344.000 \times 25\% = 86.000$

Cotisation minimale :

Prix de cession : 2.000.000

Taux de la cotisation minimale : 3%

Cotisation minimale : $2.000.000 \times 3\% = 60.000$

Montant à payer : 86.000 DH.

51. Cas de Monsieur Hakim (suite)

- Première cession

a. Calcul du profit de cession

- Prix de cession = 3.000.000

- Coût d'acquisition

Prix d'acquisition = 1.000.000

Frais d'acquisition à 15% = 150.000

Coût d'acquisition = 1.150.000

Coefficient de réévaluation de 2008 = 1,3

Coût total actualisé = $1.150.000 \times 1,3 = 1.495.000$

Profit imposable = $3.000.000 - 1.495.000 = 1.505.000$

b. Calcul de l'IR

Profit imposable = 1.505.000

Taux IR libératoire : 30%, car la durée de conservation a dépassé 6 ans.

L'IR = $1.505.000 \times 30\% = 451.500$

Cotisation minimale :

Prix de cession : 3.000.000

Cotisation minimale : $3.000.000 \times 3\% = 90.000$

Montant à payer : 451.500 DH.

- Deuxième cession

a. Calcul du profit de cession

- Prix de cession = 30.000.000

- Coût d'acquisition

Prix d'acquisition = 2.000.000

Frais d'acquisition à 15% = 300.000

Coût d'acquisition = 2.300.000

Coefficient de réévaluation de 2012 = 1,1

Coût total actualisé = 2.300.000 x 1,1 = 2.530.000

Profit imposable = 30.000.000 - 2.530.000 = 2.747.000

b. Calcul de l'IR

Profit imposable = 2.747.000

Taux IR libératoire : 30%, dans la mesure où il s'agit de la première cession à titre onéreux dans le périmètre urbain et ce nonobstant la durée de conservation qui est inférieure 4 ans.

L'IR = 2747.000 x 30% = 8.241.000

Cotisation minimale = 30.000.000 x 3% = 900.000

Montant à payer : 8.241.000 DH.

52. Cas de Monsieur Houssam

Les deux donations réalisées par Mr Houssam auront un traitement fiscal différent :

1. Donation à la tierce personne

a. Calcul du profit imposable

- Valeur estimée de la donation : 200.000

- Coût d'acquisition

S'agissant d'une acquisition par voie d'héritage, le prix d'acquisition à retenir est le prix d'acquisition par le de cujus à titre onéreux et non la valeur déclarée dans l'acte d'héritage.

Prix d'acquisition par le de cujus = 30.000

Frais d'acquisition autorisés : 30.000 x 15 % = 4.500

Coût d'acquisition : 34.500

Coût d'acquisition actualisé : 34.500 x 3,5 = 120.750

- Profit imposable = 200.000 - 120.750 = 79.250

b. Calcul de l'IR

IR calculé : 79.250 x 20 % = 15.850

Cotisation minimale : 200.000 x 3 % = 6.000

Montant à payer : 15.850 DH.

2. Donation à la fille de Monsieur Houssam

S'agissant d'une donation à un descendant direct, l'opération est exonérée de l'IR.

53. Cas de Monsieur Farid

1. Calcul du revenu imposable

a. Revenu foncier brut des immeubles non agricoles

Revenu foncier brut de l'immeuble = 3.000 x 8 x 12 - 3.000 x 6 - 3.000 x 12
= 234.000

Abattement = 234.000 x 40% = 93.600

Revenu imposable = 234.000 - 93.600 = 140.400

b. Revenu foncier des immeubles agricoles

Revenu foncier du terrain = 30.000

Revenu imposable = 30.000

Revenu global imposable = 140.400 + 30.000 = 170.400

2. Calcul de l'IR

IR calculé = 170.400 x 0,34 - 17.200 = 40.736

IR à payer = IR calculé - déductions sociales

Déductions sociales = 4 x 360 = 1.440

IR à payer = 40.736 - 1.440

IR à payer = 39.296

54. Cas de Monsieur Zaid

Calcul de l'IR au titre des profits fonciers

1. IR au titre du profit foncier sur la cession de l'appartement

- Prix de cession = 600.000

- Coût d'acquisition :

Prix d'acquisition = 400.000

Frais d'acquisition = 15% x 400.000 = 60.000

Coût d'acquisition = 460.000

Coût d'acquisition réévalué = 460.000 x 1,25 = 575.000

Profit de cession = 600.000 - 575.000 = 25.000

IR calculé = 25.000 x 20% = 5.000

Cotisation minimale = 600.000 x 3% = 18.000

IR à payer = 18.000

2. IR au titre du profit foncier sur la cession de la villa

La durée d'occupation de la villa ayant dépassé 6 ans, le profit foncier serait exonéré de l'IR sur profits fonciers.

En effet, à compter de 2013, le profit réalisé lors de la cession d'un immeuble ou partie d'immeuble est exonéré totalement lorsque la durée d'occupation à titre de résidence principale par le cédant, à la date de la cession, est égale ou supérieure à 6 années consécutives et ce quel que soit le prix de cession.

55. Cas de Monsieur Salah

1- Prix de cession : 900.000

2- Coût d'acquisition actualisé :

a. Coût d'acquisition

Prix d'acquisition : 110.000

Frais d'acquisition justifiés : 18.000

Coût d'acquisition : 128.000

Coût d'acquisition actualisé :

Application en 2015 du coefficient de l'année 1970

$128.000 \times 5,5 = 704.000$

b. Travaux d'aménagement

Coût d'aménagement engagé = 100.000

Coût d'aménagement actualisé = $100.000 \times 1,8 = 180.000$

c. Intérêts d'emprunt

Application des coefficients relatifs aux exercices 1988, 1989 et 1990

$1.500 \text{ DH} \times 1,65 = 2.475$

$1.500 \text{ DH} \times 1,4 = 2.100$

$1.500 \text{ DH} \times 1,25 = 1.875 \text{ DH}$

Total des intérêts actualisés : 6.450

Coût total actualisé = Coût d'acquisition + coût d'aménagement + intérêts d'emprunt

Coût total actualisé = $704.000 + 180.000 + 6.450 = 890.450$

3. Profit taxable

Prix de cession = 900.000

Coût total actualisé = 890.450

Profit taxable : $900.000 - 890.450 = 9.550$

4. Calcul de l'IR

IR calculé = $9.550 \times 20\% = 1.910$

Cotisation minimale = $900.000 \times 3\% = 27.000$

Montant à payer = 27.000 DH.

56. Cas de Monsieur Rida

a. Calcul du profit de cession

- Prix de cession = 1.000.000

- Coût d'acquisition

Dont notre cas, il est permis à Monsieur Rida, dont le prix d'acquisition a été redressé en matière de droits d'enregistrement par l'administration, de retenir le prix redressé comme étant le prix d'acquisition à prendre en compte lors de la déclaration de cession du bien immobilier.

Prix d'acquisition déclaré = 400.000

Prix d'acquisition redressé = 600.000

Frais d'acquisition = $600.000 \times 15\% = 90.000$

Coût d'acquisition = 690.000

Coefficient de réévaluation = 1,38

Prix de revient actualisé = $690.000 \times 1,38 = 952.200$

Profit imposable = $1.000.000 - 952.200 = 47.800$

b. Calcul de l'IR

Profit imposable = 47.800

Taux de l'IR libératoire : 20%

IR calculé = $47.800 \times 20\% = 9.560$

Cotisation minimale :

Prix de cession : 1.000.000

Taux de la cotisation minimale = 3%

Cotisation minimale = $1.000.000 \times 3\% = 30.000$

Montant à payer = 30.000 DH.

57. Cas de la société Imotra

1. Type d'impôt à payer sur la cession des parts sociales de la société Imotra

La société Imotra est, de par ses statuts, une société immobilière transparente. Or, le CGI exclue expressément du champ d'application de l'IS les sociétés à objet immobilier, quelle que soit leur forme :

a) 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 ;

b) 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.

La cession de parts sociales est assimilée, dans ce cas, à la cession des biens immobiliers représentés par les parts sociales.

L'impôt à payer est alors l'IR sur profits fonciers à payer par Monsieur Faical et non par la société Imotra.

2. Calcul de l'impôt à payer

a. Calcul du profit de cession

- Prix de cession = 900.000

- Coût de revient :

Valeur nominale des parts sociales = 150.000

Compte courant associé créateur = 400.000

Coût de revient total = 550.000
 Frais d'acquisition = $550.000 \times 15\% = 82.500$
 Coût d'acquisition = 632.500
 Coefficient de réévaluation = 1,21
 Prix de revient actualisé = $632.500 \times 1,21 = 765.325$

Profit imposable = $900.000 - 765.325 = 134.675$

b. Calcul de l'IR

Profit imposable = 134.675

IR calculé = $134.675 \times 20\% = 26.935$

Cotisation minimale :

Prix de cession : 900.000

Cotisation minimale = $900.000 \times 3\% = 27.000$

Montant à payer = 27.000 DH.

58. Cas de la société Sopim

S'agissant de cession de parts sociales, on doit payer, en principe, l'IR sur profits de cession de valeurs mobilières sauf s'il s'agit de parts sociales d'une société à prépondérance immobilière. Chose qu'il faut préalablement vérifier.

On rappelle que les sociétés à prépondérance immobilière sont celles dont l'actif brut immobilisé est constitué pour 75 % au moins de sa valeur, par des immeubles ou par des titres sociaux émis par les sociétés à objet immobilier, dites transparentes ou par d'autres sociétés à prépondérance immobilière.

1. Type d'impôt à payer sur la cession des parts sociales

Valeur de l'actif brut immobilisé : 10.000.000 DH

Valeur des actifs bruts immobilisés non affectés à l'activité de la société :

- Terrain nu : 2.500.000 DH.

- Immeuble d'apport : 3.500.000 DH

- Villa affectée à l'habitation d'un associé : 1.000.000 DH

- Titres de participation = $3.000 \times 200 = 600.000$ DH.

Total valeur des actifs bruts immobilisés non affectés à l'activité : 7.600.000 DH

Pourcentage des actifs bruts immobilisés non affectés à l'activité par rapport à l'actif brut immobilisé = $7.600.000/10.000.000 = 76\%$.

On est dans une situation où l'actif brut immobilisé est constitué pour 75 % au moins de sa valeur, par des immeubles ou par des titres sociaux émis par les sociétés à objet immobilier⁷¹.

⁷¹ - On remarque que pour la détermination de la fraction de 75 %, on n'a pas pris en considération les immeubles affectés par la société à sa propre exploitation.

On est alors en présence d'une société à prépondérance immobilière.

Dans pareil cas, la cession de parts sociales est assimilée à la cession des biens immobiliers représentés par ces parts sociales.

L'impôt à payer est alors l'IR sur profits fonciers à payer par Monsieur Taoufik et non par la société Sopim.

2. Calcul de l'impôt dû

a. Calcul du profit de cession

- Prix de cession = 2.400.000

- Coût de revient :

Valeur nominal des parts = $3.000 \times 500 = 1.500.000$

Frais d'acquisition = $1.500.000 \times 15\% = 225.000$

Coût d'acquisition = 1.725.000

Coefficient de réévaluation = 1,20

Prix de revient actualisé = $1.725.000 \times 1,20 = 2.070.000$

Profit imposable = $2.400.000 - 2.070.000 = 330.000$ DH.

b. Calcul de l'IR sur profits fonciers

Profit imposable = 330.000

IR calculé = $330.000 \times 20\%^{72} = 66.000$

Cotisation minimale :

Prix de cession : 2.400.000

Cotisation minimale = $2.400.000 \times 3\% = 72.000$

Montant à payer = 72.000 DH.

V. Correction des applications de l'IR sur revenus et profits des valeurs mobilières

59. Cas de Monsieur Hamid

a. Prix de cession

- Prix de cession = 500 actions \times 220 DH = 110.000

- Frais de cession = $110.000 \times 0,3\% = 330$

b. Coût d'acquisition

- Prix d'acquisition = $800 \times 140 + 200 \times 120 = 136.000$

- Frais d'acquisition = $136.000 \times 0,3\% = 408$

- Coût d'acquisition = $136.000 + 408 = 136.408$

Coût moyen pondéré des actions acquises :

⁷² - Le taux sur le profit des cessions des parts sociales des sociétés transparentes ou des sociétés à prépondérance immobilière est 20% quelque soit la durée de leur détention.

Coût moyen = $136.408 / (800 + 200) = 136,40$

c. Profit imposable

Profit imposable = Prix de cession - Frais - Coût moyen pondéré des actions cédées.

Prix net de cession = $(110.000 - 330) = 109.670$

Coût d'acquisition des actions cédées : $500 \times 136,40 = 68.200$

Profit imposable = $109.670 - 68.200 = 41.470$

d. Calcul de l'IR retenu à la source

Profit imposable = 41.470

Taux de la retenue à la source libératoire : 15%

IR retenu à la source = $41.470 \times 15\% = 6.220,50$ DH.

60. Cas de Monsieur M'jid**a. Prix de cession**

- Prix de cession = $4 \times 210.000 = 840.000$

- Frais de cession = $840.000 \times 0,2\% = 1.680$

b. Coût d'acquisition

- Prix d'acquisition = 800.000

- Frais d'acquisition = $800.000 \times 0,2\% = 1.600$

- Coût d'acquisition = $800.000 + 1.600 = 801.600$

c. Profit imposable

Pour calculer le profit imposable dans ce cas, le prix de cession à considérer s'entend du capital du titre et des intérêts courus et non encore échus à la date de cession :

Profit imposable = $840.000 - 1.680 - 801.600 = 38.400$

d. Calcul de l'IR retenu à la source

Profit imposable = 38.400

Taux de la retenue à la source : 30% (Identité non déclarée)

IR = $38.400 \times 30\% = 11.016$ DH.

61. Cas de Monsieur Youness

La liquidation de l'impôt à retenir dépendra de la nature des titres cédés.

1. Actions cotées

- Prix de cession : $120 \times 450 = 54.000$

- Prix d'acquisition : $120 \times 600 = 72.000$

- Profit imposable : $54.000 - 72.000 = -18.000$ (moins-value)

Cette moins-value ne peut être imputée sur la plus value réalisée sur les obligations. Elle peut être imputée sur les plus-values des actions des années suivantes jusqu'à l'expiration de la quatrième année qui suit celle de sa réalisation soit le 31/03/2020.

2. Obligations**a. Prix de cession**

- Prix de cession = $48.000 \times 10 = 480.000$

- Coupon couru = 0

- Frais de cession = $480.000 \times 1\% = 4.800$

b. Coût d'acquisition

- Prix d'acquisition = $(45.000 - 1.575) \times 10 = 434.250$

- Frais d'acquisition = $7.000 / 2 = 3.500$

- Coût d'acquisition = 437.750

c. Profit imposable

Profit imposable = $(480.000 - 4.800) - 437.750 = 37.450$

d. Calcul de l'IR

IR = $37.450 \times 20\% = 7.490$

3. Actions de SICAV « actions »**a. Prix de cession**

Prix de cession = $100 \times 1.430 = 143.000$

b. Coût d'acquisition

Prix d'acquisition = $100 \times 1.350 = 135.000$

Frais d'acquisition = $135.000 \times 2\% = 2.700$

Coût d'acquisition : $135.000 + 2.700 = 137.700$

c. Profit imposable

Profit imposable = $143.000 - 137.700 = 5.300$

d. Calcul de l'IR retenu à la source

IR retenu à la source = $5.300 \times 15\% = 795$

VI. Correction des applications de l'IR sur le revenu global**62. Cas de Monsieur Rachid****a. Revenu net imposable**

Revenu net professionnel imposable = 230.000

Les dividendes ont supporté une retenue à la source au taux de 15% libératoire de l'IR.

b. IR à payer

IR = $230.000 \times 38\% - 24.400 = 63.000$

Déductions sociales :

Personnes à charge : 4

Déductions sociales = $360 \times 4 = 1.440$

IR à payer = $63.000 - 1.440 = 61.560$ DH.

63. Cas de Monsieur Yahya

Au titre de ses revenus de 2015, Monsieur Yahya doit déposer, avant le 01/03/2016, une déclaration annuelle sur son revenu global : foncier et salarial.

1. Calcul du revenu global imposable

a. Salaire net imposable

Salaire net imposable = 48.000

b. Revenu foncier imposable

Revenu foncier brut = $124.000/2 = 62.000$

Abattement = $62.000 \times 40\% = 24.800$

Revenu foncier imposable = $62.000 - 24.800 = 37.200$

Revenu global imposable = $48.000 + 37.200 = 85.200$

2. Calcul de l'IR

IR calculé = $85.200 \times 0,34 - 17.200 = 11.768$

Impôt retenu à la source = 1.710

IR à payer = $11.768 - 1.710 = 10.058$ DH.

64. Cas de Monsieur Driss

1. Calcul l'IR retenu à la source

- IR à payer au titre de 2015

Salaire brut = $112.000 + 6.000 + 4.500 + 12.350 + 6.240 = 141.090$

Éléments exonérés :

- Frais de déplacement justifié : 12.350

- Allocation familiale : 6.240

Total des éléments exonérés = $12.350 + 6.240 = 18.590$

Salaire brut imposable = $141.090 - 18.590 = 122.500$

- Salaire net imposable

Salaire net imposable = Salaire brut imposable - Déductions

- Frais professionnels = $20\% \times 122.500$

= 24.500 inférieurs à la limite de 30.000 DH par an.

- Cotisations de sécurité sociale : $377,40 \times 12 = 4.528,80$

- Cotisations pour retraite complémentaire : $200 \times 12 = 2.400$

- Cotisations pour assurance groupe : $96 \times 12 = 1.152$

Total cotisations = 8.080,80

- Intérêts sur prêt :

Salaire brut imposable = 122.500

Déductions sur le revenu = $24.500 + 8.080,80 = 32.580,80$

Calcul de la limite de déduction des intérêts :

Limite = $(122.500 - 32.580,80) \times 10\% = 89.919,80 \times 10\% = 8.992$

Les intérêts effectivement payés, soit $300 \times 12 = 3.600$, sont inférieurs à la limite de 10% du salaire net imposable (avant intérêts).

Intérêts déductibles = 3.600

Total des déductions = $32.580,80 + 3.600 = 36.180,80$

Revenu net imposable = $122.500 - 36.180,80 = 86.319,20$ DH

Calcul de l'IR

IR calculé = $86.319,2 \times 34\% - 17.200 = 12.149$

Déduction sociale = $5 \times 360 = 1.800$

IR retenu à la source : $12.149 - 1.800 = 10.349$

2. Calcul du revenu global imposable

a. Salaire net imposable

Salaire net imposable = 86.319,20

b. Revenu foncier imposable

Revenu foncier brut = $2.300 \times 12 = 27.600$

Abattement = $27.600 \times 40\% = 11.040$

Revenu foncier imposable = $27.600 - 11.040 = 16.560$

Revenu global imposable = $86.319,20 + 16.560 = 102.880$

Calcul de l'IR

IR calculé = $102.880 \times 34\% - 17.200 = 17.779$

Impôt retenu à la source = 10.349

IR à payer = $17.779 - 10.349 = 7.430$ DH.

65. Cas de Monsieur Fouad

1. Calcul du revenu global imposable

Dans le cas de Monsieur Fouad, le revenu global comprend :

- le revenu professionnel ;

- le revenu foncier ;

- le revenu de capitaux mobiliers ;

- et le revenu agricole.

a. Revenus professionnels

- Revenu professionnel de la SNC : 65.200

- Revenu professionnel de l'activité commerciale = 110.350

- Revenu professionnel imposable = $65.200 + 110.350 = 175.550$

b. Revenus fonciers

- Revenu foncier brut des 4 appartements = $2.000 \times 4 \times 12 = 96.000$

- Revenu foncier brut du terrain agricole = 20.000

- Revenu foncier imposable = $96.000 - (96.000 \times 40\%) + 20.000$

= 77.600

c. Revenus des capitaux mobiliers

- Intérêt du compte bancaire bloqué :
- Intérêt net du compte bancaire bloqué = 135.000
- Intérêt avant la retenue à la source = $135.000 / 0,80 = 168.750$
- Intérêt des bons de Trésor :
- Intérêt net des bons de Trésor : 23.500
- Intérêt avant la retenue à la source : $23.500 / 0,70 = 33.571$
- Ces intérêts ont supporté l'IR source libératoire au taux de 30%.
- Dividendes des sociétés cotées à la BVC :
- Ces dividendes ont supporté l'IR source libératoire au taux de 15%.
- Profits sur cessions d'actions :

Les profits réalisés sur les cessions d'actions sont inscrits au compte des produits et des charges de l'activité professionnelle de Monsieur Fouad. Ils ont été pris en compte dans le calcul du résultat fiscal de cette activité.

d. Revenu agricole

Le revenu agricole est exonéré dans la mesure où le chiffre d'affaires annuel réalisé est inférieur à 5.000.000 DH.

Revenu global imposable

- Revenu professionnel imposable = 175.550
- Revenu foncier imposable = 77.600
- Revenus des capitaux mobiliers imposable = 168.750
- Revenu global imposable = $175.550 + 77.600 + 168.750 = 421.900$

Déductions

- Intérêts CIH sur prêt pour la construction de l'habitation principale = 61.275
- Cette déduction est limitée à 10% de 421.900 soit 42.190.
- Déduction admise = 42.190
- Revenu net imposable = $421.900 - 42.190 = 379.710$

2. Calcul de l'IR

- IR calculé = $379.710 \times 38\% - 24.400 = 119.890$
- Déductions sur impôts :
- Déduction sociale = $360 \times 5 = 1.800$
- IR retenu à la source :
- Retenu à la source sur compte bloqué = $168.750 \times 20\% = 33.750$
- IR à payer = $119.890 - 1.800 - 33.750 = 84.340$ DH.

66. Cas de Monsieur Ali

Etape 1 : Méthode de calcul de l'IR retenu à la source

- Revenu brut = 10.674
- Revenu exonéré = 0
- Revenu brut imposable = $8.000 - 0 = 8.000$
- Abattement sur pension = $10.674 \times 55\% = 5.870,70$
- Revenu net imposable = $10.674 - 5.870,70 = 4.803,30$
- IR = $4.803,30 \times 20\% - 8.000/12 = 294$
- IR retenu à la source = IR - déductions sur impôt
- Déductions sociales = $30 \times 5 = 150$
- IR retenu à la source = $294 - 150 = 144$ DH.

Etape 2 : Régime approprié

Pour prétendre au régime forfaitaire, Monsieur Ali devrait préalablement présenter son option pour ce régime avant le 1^{er} mars 2015.

Vu l'absence de la demande d'option, le régime approprié est le régime de droit commun, c'est à dire le régime du résultat net réel.

De même, Monsieur Ali devrait déposer la déclaration d'existence et la déclaration d'identité fiscale dans les 30 jours qui suivent le début de son activité.

Ajouter à cela que Monsieur Ali a déposé sa déclaration annuelle du revenu hors délai. La dite déclaration devrait être déposée avant le premier mars 2016.

Etape 3 : Calcul du bénéfice imposable et de l'IR

On suppose que Monsieur Ali avait opté pour le régime forfaitaire avant le 1^{er} mars 2015.

1- Calcul du bénéfice imposable :

- CA des articles électroniques = 300.000
- CA de la réparation et maintenance = 150.000

- Bénéfice forfaitaire

Bénéfice forfaitaire = $(300.000 \times 30\%) + (150.000 \times 40\%) = 150.000$

Ce bénéfice forfaitaire correspond à une période de 9 mois.

D'où la nécessité de le convertir en bénéfice forfaitaire annuel.

- Bénéfice forfaitaire ramené à l'année = $150.000 \times 12 / 9$
- Bénéfice forfaitaire à retenir = 200.000

- Revenu Minimum

Valeur locative = Valeur locative de l'activité commerciale + Valeur locative de l'activité de service.

Valeur locative = 12.000

Revenu Minimum = Valeur locative x coefficient correspondant
 = $(12.000/2 \times 6) + (12.000/2 \times 10) = 96.000$

On constate que le bénéfice forfaitaire de 200.000 est supérieur au revenu minimum de 96.000.

Le revenu professionnel imposable = 200.000 DH.

2. Calcul l'IR

- Pension de retraite imposable = $4.803,30 \times 12 = 57.639,60$

- IR calculé = $(200.000 + 57.639,60) \times 38\% - 24.400 = 73.503$

L'IR calculé correspond, entre autres, à un revenu professionnel de 12 mois soit 200.000 DH. Or, l'activité professionnelle n'a été exercée que pour 9 mois (à compter du 01/04/2015). D'où la nécessité de calculer l'IR effectif.

- IR effectif = $73.503 \times ((200.000 \times 9/12) + 57.639,60) / 257.639,60 = 59.238$

- Retenue à la source = $144 \times 12 = 1.728$

IR à payer = $59.238 - 1.728 = 57.510$ DH.

Etape 4 : Déclaration et calcul de l'IR

Déclaration de Monsieur Ali pour l'exercice 2015

Calcul du revenu foncier :

- Revenu foncier des immeubles non agricoles :

Revenu foncier brut = $36.000 + 3.600 = 39.600$

A ce revenu brut, il faut appliquer l'abattement de 40%

Revenu net imposable = $39.600 - (39.600 \times 40\%) = 23.760$

- Revenu foncier des immeubles agricoles :

Revenu foncier brut = 10.000

Revenu net imposable = 10.000

Revenu foncier imposable : $23.760 + 10.000 = 33.760$

Déclaration annuelle :

- Pension nette imposable = 57.639,60

- Bénéfice forfaitaire = 200.000

- Revenu foncier imposable = 33.760

- Revenu agricole = 95.000

Le revenu agricole est exonéré dans la mesure où le chiffre d'affaires annuel réalisé est inférieur à 5.000.000 DH.

Revenu annuel imposable = 291.400

IR calculé = $291.400 \times 38\% - 24.400 = 86.332$

IR effectif = $86.332 \times (291.400 - 50.000) / 291.400 = 71.519$

Retenue à la source = $144 \times 12 = 1.728$

IR à payer = $71.519 - 1.728 = 69.691$ DH.

Etape 5 : Régime approprié

Le régime forfaitaire est un régime préjudiciable à Monsieur Ali, car sous le régime comptable, il aurait pu justifier d'un bénéfice de 55.000 et non de 150.000.

Donc Monsieur Ali a à choisir entre le régime net réel et régime net simplifié.

En fait, il a intérêt à rejeter le régime net simplifié car les dotations aux provisions ne seront pas déductibles alors qu'il a des créances douteuses à provisionner.

De même, sous le régime net simplifié, les déficits ne seront pas reportables alors que le programme d'investissement envisagé va entraîner des pertes sur plusieurs exercices.

Monsieur Ali peut déclarer suivant le Régime Net Réel en 2016 sans aucune procédure spéciale à engager envers les services fiscaux.

67. Cas de Monsieur Zahir

Monsieur Zahir dispose d'un revenu locatif brut de 200.000 DH et des redevances étrangères de 100.000 DH.

1. Calcul du revenu global imposable

Revenu foncier brut = 200.000

Abattement = $200.000 \times 40\% = 80.000$

Revenu foncier imposable = 120.000

Redevances = 100.000

Revenu global imposable = $120.000 + 100.000 = 220.000$ DH.

2. Calcul de l'IR

La convention fiscale avec l'Etat de la source est une convention de non double imposition.

IR calculé = $220.000 \times 38\% - 24.400 = 59.200$ DH

Impôt étranger retenu à la source = $100.000 \times 10\% = 10.000$

Impôt étranger admis en imputation = $59.200 \times 100.000/220.000 = 26.910$ DH

Le rapport de $(100.000/220.000)$ correspond à la fraction de l'impôt marocain correspondant aux revenus de source étrangère.

On constate que l'impôt payé à l'étranger soit 10.000 est inférieur à l'impôt marocain correspondant aux revenus de source étrangère qui est de 26.910. L'impôt payé à l'étranger sera alors imputable en totalité.

IR dû = $59.200 - 10.000 = 49.200$ DH.

Il est à rappeler qu'en cas d'absence de convention fiscale signée avec l'Etat de la source, le contribuable n'aurait pas bénéficié de cette imputation.

68. Cas de Monsieur Adam

Monsieur Adam dispose d'un revenu foncier de l'ordre de 100.000 DH de source étrangère. La convention fiscale avec l'Etat de la source accorde l'imposition du revenu foncier exclusivement à l'Etat où est situé le bien immobilier.

Dans pareil cas, le revenu de source étrangère n'est pas imposé mais sert de calcul de l'impôt théorique sur le revenu global.

Revenu professionnel = 300.000

Revenu foncier = 100.000

Revenu global = 300.000 + 100.000 = 400.000

Impôt théorique sur le revenu global = 400 000 x 38% - 24.400 = 127.600

Impôt dû sur le revenu de source marocaine = 300.000 x 127.600 / 400.000
= 95.700 DH.

Le rapport (127.600 / 400.000) correspond au taux effectif d'imposition.

Chapitre IV : La taxe sur la valeur ajoutée

Comme son nom l'indique, la taxe sur la valeur ajoutée frappe la valeur ajoutée dégagée à chaque stade de la production ou de la commercialisation d'un produit de telle sorte qu'à la fin de chaque cycle, la charge fiscale totale grevant finalement ce produit correspond à la taxe calculée sur le prix de vente au consommateur.

Le mécanisme de déduction permet d'atteindre cet objectif. Il s'agit ici d'un principe dit des paiements fractionnés. Ce principe s'énonce en ces termes : « à chaque stade, le producteur paie la TVA sur le montant total des affaires taxables qu'il réalise, mais il a le droit de déduire la TVA ayant grevé les matières premières qui s'incorporent physiquement au produit (déduction physique) et les biens d'investissement ou frais généraux qui s'incorporent financièrement au produit par le biais du prix de revient (déduction financière⁷³).

En effet, à chaque stade de production ou de distribution, le redevable calcule et facture à son client une taxe (taxe d'aval) correspondant au prix de vente qu'il pratique. Mais lors du règlement au percepteur, l'intéressé impute sur cet impôt le montant de la taxe (taxe d'amont) qui a grevé les éléments de son prix de revient et ne verse que la différence entre la taxe facturée et la taxe déductible.

Ainsi conçu, ce mécanisme veut que l'entreprise joue le rôle d'intermédiaire entre le consommateur et le percepteur. D'où la neutralité souvent évoquée de cette taxe. La TVA se veut être neutre du fait aussi que c'est un impôt qui respecte la concurrence entre les entreprises.

Les sections qui suivent traitent :

- du champ d'application de la TVA ;
- des règles d'assiette de la TVA ;
- des déductions de la TVA ;
- et du paiement de la TVA ;

Section I : Champ d'application de la TVA

En principe, la TVA frappe les opérations de nature industrielle, commerciale, artisanale ou relevant de l'exercice d'une profession libérale, accomplies au Maroc. Elle s'applique aussi aux opérations d'importation.

⁷³ - P. Fontaneau : Fiscalité et investissement, Dossiers Thémis, PUF, 1972, p. 24.

La plupart des opérations économiques et commerciales sont aujourd'hui soumises à la TVA. Cependant, certaines opérations économiques n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA. De plus des opérations entrant dans le champ d'application de la TVA sont exonérées par des dispositions législatives.

Ces distinctions sont exprimées dans le schéma ci-après :

Schéma du champ d'application de la TVA

Opérations économiques	Opérations hors champ	Op. exonérées de la TVA
	Op. entrant dans le champ d'application de la TVA	Op. imposables à la TVA

§ 1. Généralités sur la TVA

La définition du champ d'application de la TVA se veut large en intégrant deux notions :

- la notion d'opération imposable ;
- la notion de personne assujettie.

A. Notion d'opération imposable

La TVA vise en premier lieu les opérations de nature commerciale, industrielle, ou relevant de profession libérale.

Est ainsi située hors du champ d'application toute opération exécutée dans des conditions ne lui conférant pas un caractère commercial. Il en est ainsi des activités agricoles et des activités civiles.

En pratique, la distinction entre un acte commercial et un acte non commercial est souvent difficile à établir. En outre, l'activité d'un contribuable peut comprendre des opérations commerciales et des opérations civiles par nature. La question est alors de savoir quel traitement fiscal appliquer. S'appuyer sur la théorie des actes de commerce par accessoire, qui consiste à soumettre à la TVA des opérations civiles par nature, dès lors qu'elles sont réalisées dans le cadre d'une entreprise commerciale ? Exclure du champ d'application de la TVA des opérations commerciales par nature, lorsqu'elles sont effectuées de manière accessoire avec une activité non commerciale ?

Le législateur n'a pas précisé ces notions de manière rigoureuse. Mais des critères ont été énoncés pour permettre de qualifier certaines situations. De même, certaines situations sont expressément réglementées par la loi.

A titre d'illustration, les transformations apportées à leurs produits par les agriculteurs ne constituent pas des opérations taxables, s'il est établi qu'elles s'inscrivent dans le prolongement normal de l'activité agricole, opération non commerciale par nature.

A l'inverse, les mêmes transformations exécutées pour des produits agricoles achetés par l'agriculteur, et/ou au moyen de procédés industriels poussés, tombent dans le champ d'application de la TVA.

Pour ce qui est des opérations imposables par la loi, on peut noter le cas des intérêts de prêts qui sont soumis à la TVA nonobstant le caractère civil de cette activité.

B. Notion de personne assujettie

La TVA vise en second lieu toutes les personnes qui se livrent aux activités imposables :

- qu'elles soient personnes physiques ou personnes morales (privées ou publiques, ayant une activité à but lucratif ou non) ;
- qu'elles le fassent de manière permanente ou occasionnelle (le caractère professionnel n'est pas requis) ;
- quel que soit la forme ou la nature de l'intervention de la personne assujettie (vente, échange, livraison à soi-même) ;
- que les opérations soient bénéficiaires ou déficitaires.

C. Limitation du champ d'application

La définition générale de la taxe sur la valeur ajoutée implique que la taxe soit exigée, pour l'ensemble d'un circuit économique, depuis la production jusqu'à la distribution, dès lors que les activités relevant de ce circuit tombent dans le champ d'application de l'impôt.

L'application de la TVA au Maroc a été cependant limitée au stade du commerce en gros, la valeur ajoutée conférée au produit au stade de la distribution n'a été assujettie à la TVA qu'en 1992.

§ 2. Les opérations imposables

Il convient de distinguer :

- les opérations entrant obligatoirement dans le champ d'application de la TVA ;
- et les opérations soumises volontairement à la taxe.

A. Opérations obligatoirement imposables

Sous réserve des restrictions prévues par la loi, les opérations imposables comprennent les livraisons des biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux.

I. Livraison de biens

Par livraison de biens, il convient d'entendre toute opération comportant transfert de propriété, dont la plus courante est la vente. Il peut s'agir de :

- biens meubles corporels neufs ou d'occasion ;
- biens meubles incorporels (cession de droits, brevets, marques de fabrique...) ;
- biens immeubles.

La notion de livraison de biens meubles corporels permet d'atteindre la valeur ajoutée conférée au produit tant au niveau du stade de production qu'à celui de la distribution.

De façon à toucher toutes les situations susceptibles de s'analyser comme un acte de livraison, le CGI fait appel à la notion d'entrepreneur de manufacture. Celle-ci recouvre toutes les opérations pouvant influencer sur la valeur d'un produit, telles que extraction, fabrication, transformation, modification de la consistance ou de l'aspect extérieur.

S'analyse également en livraison imposable la vente réalisée par le commerçant grossiste et la vente réalisée par le commerçant de détail dont le chiffre d'affaires de l'exercice précédent est supérieur ou égal à 2.000.000 DH. Est réputé commerçant grossiste au sens de la loi, le commerçant qui répond à l'une des deux conditions suivantes :

- être inscrit à la taxe professionnelle en tant que marchand en gros. Dans ce cas, il est assujéti pour la totalité de son chiffre d'affaires, y compris celui réalisé au détail ;
- faire du négoce avec d'autres commerçants revendeurs, sans avoir la qualité fiscale de commerçant en gros, et avoir réalisé un chiffre d'affaires supérieur à 1.000.000 DH au titre de l'année précédente.

De même, on entend fiscalement par commerçant toute personne qui achète pour vendre en l'état des biens et marchandises et ce, quels que soient :

- sa qualité ou son statut juridique ;
- le caractère occasionnel ou habituel de l'opération ;
- le résultat de l'opération de vente (bénéfice ou perte) ;
- le mode d'écoulement de sa marchandise (en gros ou en détail).

Le seuil de 2.000.000 DH à prendre en considération est le chiffre d'affaires global à la facturation comprenant :

- les produits taxables ;
- les produits exonérés sans droit à déduction en vertu de l'article 91 du CGI ;
- les produits exonérés avec droit à déduction en vertu de l'article 92 du CGI ;
- les produits vendus en suspension de taxe, prévus à l'article 94 du CGI ;
- les produits situés hors champ d'application de la TVA.

Par extension, est considéré comme une livraison taxable :

- l'échange d'un bien contre un autre, qui s'analyse comme une double vente ;
- l'apport en société, sous réserve des dispositions propres au droit d'enregistrement.

Les commerçants en question ne peuvent remettre en cause leur assujettissement à la TVA que lorsqu'ils réalisent un chiffre d'affaires inférieur audit montant pendant 3 années consécutives.

Le seuil de 2.000.000 DH concerne aussi les négociants en biens d'occasion qui, dans le cadre de leurs activités économiques, acquièrent des biens d'occasion en vue de les revendre.

2. Prestation de services

Par prestations de services, il convient d'entendre, d'une façon générale, toute opération autre que la livraison de biens, meubles ou immeubles, corporels ou incorporels. Il s'agit en particulier :

- des opérations d'hébergement (hôtels, pensions, logements, meublés) ;
- des ventes de denrées ou de boissons à consommer sur place, quel que soit le lieu de consommation, et même si elles portent sur des produits exonérés ou situés en dehors du champ d'application de la TVA ;
- des opérations d'installation ou de pose, de réparation ou de façon ;
- des locations portant sur des locaux meublés ou garnis ;
- des opérations de louage de choses ou d'industrie (location de matériel, machines, véhicules, perception de rémunérations diverses) ;
- des opérations de banque, de crédit et de change ;
- des opérations effectuées, dans le cadre de leur profession, par toute personne physique ou morale au titre des professions des :
 - avocats, interprètes, notaires, adels, huissiers de justice ;
 - architectes, métreurs-vérificateurs, géomètres, topographes, arpenteurs, ingénieurs, conseils et experts en toute matière ;
 - vétérinaires.

3. Cas particuliers

On traite ici les cas des livraisons à soi-même, des opérations sur biens immeubles, des ventes par les importateurs, des échanges et des biens d'occasion.

a. Livraisons à soi-même

La livraison à soi-même est l'opération par laquelle une personne obtient avec ou sans le concours de tiers, un bien à partir d'autres biens ou de moyens lui appartenant.

Les livraisons à soi-même de biens ou services peuvent être effectuées pour des besoins autres que ceux de l'entreprise. L'opération étant analysée alors comme une consommation finale par opposition à une consommation intermédiaire (prélèvements effectués sur les stocks par un commerçant pour ses besoins privés).

Les livraisons à soi-même peuvent également être effectuées pour les besoins d'une activité non imposable ou porter sur des biens et services pour lesquels le droit à déduction peut faire l'objet d'une exclusion, d'une limitation ou d'une régularisation.

L'imposition des livraisons à soi-même est dictée par le souci de rétablir la neutralité fiscale, en garantissant, au niveau de la consommation finale, l'égalité devant la taxe. Toutefois, des règles de droit ou des circonstances de fait permettent, dans certains cas, de soustraire les opérations de livraison à soi-même à l'obligation de payer la taxe.

b. Opérations sur biens immeubles

Les opérations sur biens immeubles recouvrent diverses situations qui relèvent toutes de la TVA immobilière :

- Travaux immobiliers : Les travaux immobiliers s'entendent de l'ensemble des opérations de construction, entretien, réparation et transformation d'immeubles. C'est l'acte matériel de production qui est visé et partant tous les corps de métier qui concourent à cet acte.
- Les opérations de lotissement : Il s'agit des travaux d'aménagement et de viabilisation des terrains à bâtir. Ces opérations sont imposables, qu'elles soient réalisées directement par le propriétaire ou sous-traitées à des entrepreneurs, que le terrain soit destiné à la vente, ou utilisé par le lotisseur pour des opérations de construction.
- Les opérations de promotion immobilière : La promotion immobilière recouvre les opérations d'édification d'immeubles. Le promoteur immobilier peut agir en qualité d'entrepreneur immobilier, en procédant lui-même aux travaux de construction, ou se comporter en maître de l'ouvrage, en confiant ces travaux à des entrepreneurs indépendants.

c. Opérations effectuées par les importateurs

Les ventes par les importateurs des produits qu'ils ont importés sont imposables à la TVA sans qu'il y ait lieu de distinguer si l'importateur est un grossiste ou un détaillant. Dans ce cas, la marge du détaillant importateur se trouve soumise à la taxe quel que soit son chiffre d'affaires.

d. Echanges

L'échange est considéré comme une double vente dont le prix est payé en nature.

L'assiette d'imposition est constituée par la valeur des biens reçus en paiement, éventuellement majorée du montant d'une soulte.

e. Vente de biens d'occasion par les assujettis utilisateurs

La taxation concerne les opérations de vente de biens immobilisés d'occasion faites par les personnes qui les ont utilisés pour les besoins de leurs exploitations⁷⁴.

Elle doit être appliquée aux cessions de tous biens immobilisés qui ont ouvert droit à une déduction, totale ou partielle, de la taxe ayant grevé leur achat.

Mais ne sont pas taxables, les cessions de biens immobilisés n'ayant pas ouvert droit à déduction, en raison de leur exclusion du droit à déduction.

La taxation en question est basée sur le prix de vente du bien d'occasion cédé.

⁷⁴ - Le bien d'occasion est un bien qui a déjà fait l'objet d'une utilisation, mais est encore propre à être réemployé en l'état ou après réparation éventuelle. Il se différencie d'un matériel de récupération pour lequel une remise en l'état n'est plus concevable et qui est destiné à la casse ou à la ferraille.

B. Opérations imposables par option

Les personnes exerçant certaines activités qui sont soit exonérées par une disposition expresse de la loi, soit situées en dehors du champ d'application de la TVA, peuvent opter pour leur assujettissement à la taxe. Cette option a des avantages et des inconvénients.

1. Le droit à l'option

La demande d'option doit être adressée sous pli recommandé au service local des impôts dont le redevable dépend et prend effet à l'expiration d'un délai de 30 jours suivant la date de son envoi. Elle peut porter sur tout ou partie des ventes ou des prestations. Elle est maintenue pour une période d'au moins 3 années consécutives.

Cette option n'est possible que dans des cas limitativement fixés par la loi. Il s'agit :

- des commerçants exportateurs ;
- des petits producteurs et des petits prestataires bénéficiant d'une exonération lorsque leur chiffre d'affaires annuel est inférieur à 500.000 DH ;
- des revendeurs détaillants de produits autres que ceux de consommation courante (pain, lait, beurre, sucre raffiné, produits pharmaceutiques, dattes conditionnées, bougies et paraffines autres que celles de décoration) lorsque leur chiffre d'affaires est inférieur à 2.000.000 DH.

Les revendeurs détaillants nouvellement assujettis à la TVA doivent déposer avant le 1^{er} mars de l'année d'assujettissement à l'administration fiscale, l'inventaire des stocks des produits, matières premières et emballages au 31 décembre de l'année écoulée. La taxe ayant grevé les dits stocks est déductible de la taxe exigible.

L'option pour la TVA a des avantages et des inconvénients :

2. Avantages de l'option pour la TVA

L'intérêt de l'imposition volontaire est de faire bénéficier les assujettis du droit à déduction de la taxe ayant grevé les éléments du coût des biens vendus ou des services rendus.

Dans le cas des exportateurs, l'option permet même de s'approvisionner en franchise de taxe.

En outre, l'imposition volontaire permet de transmettre la taxe acquittée en amont, au client assujetti.

De même, l'imposition volontaire permet, de déduire la taxe grevant les investissements et les acquisitions d'autres biens et services. La trésorerie de l'entreprise s'en trouve allégée d'autant.

Et puisque ce sont les opérations d'investissements qui entraînent les déductions les plus importantes, l'option sera d'autant plus avantageuse que ces opérations seront fréquentes et onéreuses.

3. Inconvénients de l'option pour la TVA

On peut noter que :

- les investissements lorsqu'ils existent, sont peu importants pour les personnes qui ont droit à l'option pour la TVA. Ce qui peut réduire d'autant la portée de l'option ;

- l'option pour la TVA nécessite la tenue d'une comptabilité plus rigoureuse et l'établissement de nouvelles déclarations et expose l'entreprise à des contrôles fiscaux ;
- l'option pour la TVA aura une incidence directe sur les prix pratiqués par le redevable. Cette incidence sera d'autant plus forte que la clientèle sera composée en majorité de non redevables de la TVA (particuliers, administrations, activités exonérées).

On peut ainsi avancer qu'une décision d'option pour la TVA nécessite une analyse de la clientèle. Si l'ensemble des clients est soumis à la TVA, l'accroissement des prix dû à l'option sera sans conséquences négatives sur le chiffre d'affaires de l'entreprise.

L'option pour la TVA nécessite donc la prise en compte :

- du coût de perte de la clientèle ;
- du coût entraîné par les nouvelles exigences comptables ;
- de l'avantage que représentent les déductions surtout en ce qui concerne les investissements.

§ 3. Les opérations exonérées

Certaines opérations, normalement situées dans le champ d'application de la taxe, sont exonérées par disposition expresse de la loi soit en tant que telles, soit lorsqu'elles sont effectuées par certaines personnes.

L'exonération⁷⁵ trouve sa justification dans des considérations d'ordre social ou économique, comme elle peut s'expliquer par la nécessité d'éliminer le cumul d'imposition. Les dispositions édictant une exonération sont appliquées de manière restrictive. Elles ne peuvent s'étendre à des cas non prévus par la loi.

De même, les exonérations ont un caractère obligatoire. Les opérations exonérées ne peuvent être volontairement assujetties à la TVA que dans des cas prévus par la loi.

En général, les exonérations portent sur les produits de consommation courante, notamment alimentaires, les produits faisant l'objet d'un monopole de l'Etat, les produits ou services des secteurs aidés par l'Etat, et les produits soumis à des taxes spécifiques.

A. Opérations exonérées sans droit à déduction

En vertu de l'article 91 du CGI, sont exonérées de la TVA, sans droit à déduction :

- les produits de première nécessité autrement qu'à consommer sur place ;
- les journaux, publications et films ;
- les petits prestataires ;
- les opérations financières de l'Etat ;
- les actes médicaux ;
- les opérations réalisées par certains organismes ;
- et autres produits.

⁷⁵ - Pour bénéficier de ces exonérations, les redevables doivent respecter les obligations des déclarations et de paiement des impôts, droits et taxes mises à leur charge.

1. Produits de première nécessité autrement qu'à consommer sur place

Les produits de première nécessité autrement qu'à consommer sur place exonérés de la TVA sans droit à déduction sont :

- le pain⁷⁶, le couscous, les semoules et les farines servant à l'alimentation humaine ainsi que les céréales servant à la fabrication de ces farines et les levures utilisées dans la panification ;
- le lait et crèmes de lait frais, laits spéciaux pour nourrissons, beurre de fabrication artisanale ;
- le sucre brut, c'est à dire le sucre de betterave, de canne et le sucre analogue ;
- les dattes conditionnées produites au Maroc ;
- les produits de la pêche à l'état frais, congelés, entiers ou découpés ;
- la viande fraîche ou congelée ;
- l'huile d'olive et les sous-produits de la trituration des olives fabriqués par les unités artisanales⁷⁷ ;

2. Journaux, publications et films documentaires ou éducatifs

Sont exonérés, à ce titre, les opérations de vente portant sur :

- les journaux, les publications, les livres⁷⁸ ainsi que les travaux de composition, d'impression et de livraison y afférents et la musique imprimée ainsi que les CD-ROM reproduisant les publications et les livres ;
- les papiers destinés à l'impression des journaux et publications périodiques ainsi qu'à l'édition ;
- les films documentaires ou éducatifs.

3. Petits prestataires

Sont exonérées, dans cette catégorie, les opérations de vente réalisées par :

- les petits fabricants et les petits prestataires⁷⁹ qui réalisent un chiffre d'affaires annuel égal ou inférieur à 500.000 dirhams. Sont considérés comme « petit fabricant » ou « petit prestataire » toute personne dont la profession consiste dans l'exercice d'une industrie principalement manuelle, qui travaille des matières premières, et qui tire son gain de son travail manuel, lequel doit demeurer prédominant par rapport à celui des

⁷⁶ - Par pain, il est entendu le produit qui ne renferme pas d'autres matières que la farine, la levure, l'eau et le sel, à l'exclusion des biscottes, bretzels, biscuits et autres produits similaires.

⁷⁷ - L'exonération s'applique également à l'huile extraite des olives et des grignons livrée à l'état naturel sans mélange ni coupage avec des huiles d'autres espèces botaniques et aux tourteaux et grignons, déshuilés ou non, et aux huiles de fond de pile.

⁷⁸ - L'exonération s'applique également aux ventes de déchets provenant de l'impression des journaux, publications et livres. Le produit de la publicité n'est pas compris dans l'exonération.

⁷⁹ - On cite à titre d'exemple les façonniers qui opèrent pour le compte de tiers sur des matières premières fournies par ce dernier, les exploitants de taxis ainsi que toute personne qui, dans un local sommairement agencé vend des produits ou denrées de faible valeur ou exécute de menues prestations de services.

machines éventuellement utilisées. Une fois assujettis, ces petits fabricants et les petits prestataires ne peuvent remettre en cause leur assujettissement à la TVA que lorsqu'ils réalisent un chiffre d'affaires inférieur au seuil de 500.000 pendant 3 années consécutives.

- les façonniers qui opèrent pour le compte de tiers sur des matières premières fournies par ce dernier ;
- les exploitants de taxis ;
- toute personne qui, dans un local sommairement agencé vend des produits ou denrées de faible valeur ou exécute de menues prestations de services ;
- les exploitants de « hammam », de douches publiques et de fours traditionnels. Les exploitants d'établissements de bains dotés d'équipements et matériels modernes et qui fournissent des prestations (sauna, massages, thalasso-thérapie...) sont imposables à la TVA au taux normal.

4. Opérations financières de l'Etat

Sont exonérés à ce titre :

- les opérations d'escompte, de réescompte et les intérêts des valeurs de l'Etat et des titres d'emprunt garantis par lui ainsi que les diverses commissions allouées pour le placement des mêmes valeurs ;
- les opérations et les intérêts afférents aux avances et aux prêts consentis à l'Etat par les organismes autorisés à cet effet.

5. Actes médicaux

L'exonération de la TVA porte sur :

- les actes médicaux réalisés dans le cadre légal de la médecine par les médecins, médecin-dentistes, masseurs kinésithérapeutes, orthoptistes, orthophonistes, infirmiers, herboristes et sage-femme ... Cette exonération est étendue aux exploitants de clinique, maison de santé ou de traitement et exploitants de laboratoires d'analyses médicales.
- les ventes portant sur les appareillages spécialisés destinés exclusivement aux handicapés. Il en est de même des opérations de contrôle de la vue effectuées au profit des déficients visuels par des associations reconnues d'utilité publique.

6. Opérations réalisées par certains organismes

Sont exonérées dans ce cadre :

- les prestations réalisées par les sociétés ou compagnies d'assurances et qui relèvent de la taxe sur les contrats d'assurances ;
- les opérations de crédit que les associations de micro-crédit effectuent au profit de leur clientèle. Cette exonération est applicable jusqu'au 31 décembre 2016 ;

- les prestations fournies par les associations à but non lucratif reconnues d'utilité publique, les sociétés mutualistes ainsi que les institutions sociales des salariés⁸⁰ ;
- les coopératives dont le chiffre d'affaires annuel n'atteint pas 10 millions de dirhams hors TVA ;
- les intérêts des prêts accordés par les établissements de crédit ou par les sociétés de financement aux étudiants et destinés à financer leurs études ;
- les prestations fournies par la fondation Cheikh Zaid Ibn Soltan ;
- les opérations nécessaires à la réalisation du programme de travaux objet des associations d'usagers des eaux agricoles ;
- l'ensemble des actes, activités ou opérations réalisés par l'Office National des Œuvres Universitaires, Sociales et Culturelles ;
- les opérations réalisées par les centres de gestion de comptabilité agréés pendant un délai de quatre ans courant à compter de la date d'agrément.

7. Autres produits

Les autres produits exonérés de la TVA, sans droit à déductions sont :

- les bougies et paraffines entrant dans leur fabrication, à l'exclusion de celles à usage décoratif et des paraffines utilisées dans leur fabrication ;
- le crin végétal ;
- les tapis d'origine artisanale de production locale ;
- les métaux de récupération ;
- les ouvrages en métaux précieux fabriqués au Maroc ;
- les timbres fiscaux, papiers et impressions timbrés, émis par l'Etat ;
- le produit de toute taxe quelle qu'en soit la nature perçue à l'occasion de l'inspection à l'exportation des produits soumis au contrôle technique ou à l'occasion des opérations de fourniture de logement réalisées par les hôtels à voyageurs, le produit des taxes spéciales sur le poisson industriel, le produit de la taxe de halle, le produit de la taxe de péage ainsi que la redevance sur les ventes dans les halles aux poissons.

B. Opérations exonérées avec droit à déduction

Sont exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée avec bénéfice du droit à déduction :

- les opérations d'exportation de biens et services et opérations assimilées ;
- les marchandises ou objets placés sous les régimes suspensifs en douane ;
- les biens d'équipement ;
- les opérations de constructions de logements sociaux ;
- les dons ;
- les opérations effectuées par les banques et des sociétés holding offshore ;

⁸⁰ - L'exonération est limitée aux seules opérations effectuées conformément à l'objet défini dans les statuts de ces organismes à l'exclusion des opérations revêtant un caractère industriel, commercial ou de prestations de services.

- les opérations réalisées par certains organismes ;
- les achats des missions diplomatiques ;
- et autres biens exonérés avec droit à déduction.

1. Les opérations d'exportation de biens et services et opérations assimilées

a. Les opérations d'exportation de biens et services

Les produits livrés et les prestations de services rendues à l'exportation par les assujettis sont exonérés de la TVA. L'exonération s'applique à la dernière vente effectuée et à la dernière prestation de service rendue sur le territoire du Maroc et ayant pour effet direct et immédiat de réaliser l'exportation elle-même.

Par prestations de services à l'exportation, il est entendu :

- les prestations de services destinées à être exploitées ou utilisées en dehors du territoire marocain ;
- les prestations de services portant sur des marchandises exportées effectuées pour le compte d'entreprises établies à l'étranger.

En cas d'exportation de produits par l'intermédiaire de commissionnaire, le vendeur doit délivrer à celui-ci une facture contenant le détail et le prix des objets ou marchandises livrés, ainsi que l'indication, soit des nom et adresse de la personne pour le compte de laquelle la livraison a été faite au commissionnaire, soit de la contremarque ou de tout autre signe analogue servant au commissionnaire à désigner cette personne.

b. Les opérations assimilées aux exportations

Sont assimilés aux exportations :

- les produits livrés et les prestations de services rendues aux zones franches d'exportation et provenant du territoire assujetti. Les opérations effectuées à l'intérieur et entre les zones franches d'exportation sont considérées hors champ d'application de la TVA.
- les biens et marchandises acquis à l'intérieur par les personnes physiques non résidentes au moment de quitter le territoire marocain et ce pour tout achat égal ou supérieur à 2.000 DH TTC⁸¹ ;
- les biens et services acquis ou loués par les entreprises étrangères de productions audiovisuelles, cinématographiques et télévisuelles, à l'occasion de tournage de films au Maroc lorsque le montant de la dépense égale ou dépasse 5.000 DH et payée sur un compte bancaire en devises convertibles ouvert au nom desdites entreprises.

⁸¹- Sont exclus de cette exonération les produits alimentaires, les tabacs, les médicaments, les pierres précieuses non montées et les armes ainsi que les moyens de transports à usage privé, leurs biens d'équipement et d'avitaillement et les biens culturels.

2. Les marchandises ou objets placés sous les régimes suspensifs en douane

Les marchandises ou objets placés sous les régimes suspensifs en douane sont exonérés de la TVA. Mais, en cas de mise à la consommation par les bénéficiaires de ces régimes, les ventes et livraisons des produits fabriqués ou transformés ainsi que des déchets, sont passibles de la taxe. L'exonération couvre également les travaux à façon.

3. Les biens d'équipement

a. Les biens exonérés

Sont exonérés de la TVA :

- les biens d'équipement à inscrire dans un compte d'immobilisation et ouvrant droit à la déduction acquis par les entreprises assujetties à la TVA pendant une durée de 36 mois à compter du début d'activité ;
- les biens d'équipement, matériels et outillages nécessaires à la réalisation des projets d'investissement portant sur un montant supérieur à 100 millions de dirhams, dans le cadre d'une convention conclue avec l'Etat acquis par les entreprises assujetties pendant une durée de 36 mois à compter du début d'activité ;
- les produits et équipements agricoles lorsqu'ils sont destinés à usage exclusivement agricole⁸² ;
- les opérations de vente, de réparation et de transformation portant sur les bâtiments de mer. Par bâtiments de mer, il faut comprendre les navires, bâtiments, bateaux et embarcations capables par leurs propres moyens de tenir la mer comme moyen de transport et effectuant une navigation principalement maritime ;
- les ventes aux compagnies de navigation, aux pêcheurs professionnels et aux armateurs de la pêche de produits destinés à être incorporés dans les bâtiments de mer ;
- les biens d'équipement destinés à l'enseignement privé ou à la formation professionnelle, à inscrire dans un compte d'immobilisation, acquis par les établissements privés à l'exclusion des véhicules automobiles autres que ceux réservés au transport scolaire collectif. Cette exonération s'applique aux biens acquis pendant une durée de 36 mois à compter du début d'activité.
- les biens d'équipement, outillages et matériels acquis par les diplômés de la formation professionnelle pendant une durée de 36 mois à compter du début d'activité.

⁸²- Il s'agit des articles suivants : les produits phytosanitaires, les tracteurs, les abri-serres et les éléments entrant dans leur fabrication, les moteurs à combustion interne stationnaire, les pompes à axe vertical et les motopompes dites pompes immergées ou pompes submersibles, le semoir simple ou combiné, le scarificateur, l'épandeur d'engrais, le plantoir et les repiqueurs pour tubercules et plants, les ramasseuses presses, les tracteurs à roues et à chenilles, les motoculteurs, les appareils mécaniques à projeter des produits insecticides, fongicides, herbicides et similaires, les matériels à génétique animal et végétal, les chisels, les cultivateurs à dents, les herse, les billonneurs, les boteuses et bineuses, les batteuses à poste fixe, les moissonneuses lieuses, les faucheuses rotatives ou alternatives et les girofaucheuses, les ensileuses, les faucheuses conditionneuses, les débroussailliers, les arracheuses de légumes, le matériel de traite : pots et chariots trayeurs, les salles de traite tractées et les équipements pour salles de traite fixes, les barattes, les écrémeuses, les tanks réfrigérants, le matériel apicole : machines à gaufre, extracteurs de miel et maturateurs et le matériel de micro-irrigation par goutte à goutte ou matériel d'irrigation par aspersion.

- les véhicules neufs acquis par les personnes physiques et destinés exclusivement à être exploités en tant que voiture de location (taxi) ;
- les autocars, les camions et les biens d'équipement y afférents à inscrire dans un compte d'immobilisation, acquis par les entreprises de transport international routier. Cette exonération s'applique aux biens acquis pendant une durée de 36 mois à compter du début d'activité.
- les biens d'équipement, matériels et outillages acquis par « le Croissant Rouge Marocain », destinés à être utilisés par lui dans le cadre de son objet statutaire ;
- les matériels éducatifs, scientifiques ou culturels importés en franchise des droits et taxes applicables à l'importation conformément aux accords de l'UNESCO.

b. La notion du début d'activité

Pour élucider la notion de début d'activité, la circulaire n° 717 prévoit deux cas :

- Cas des redevables ne procédant pas à la construction de leur unité d'exploitation ;
- Cas des redevables procédant à la construction de leur unité d'exploitation.

b.1. Cas des redevables ne procédant pas à la construction de leur unité d'exploitation

Par début d'activité, il faut entendre la date du premier acte commercial qui coïncide avec la première opération d'acquisition de biens et services à l'exclusion :

- des frais de constitution des entreprises ;
- et des premiers frais nécessaires à l'installation des entreprises dans la limite de 3 mois commençant à courir à partir du premier acte commercial lié à l'installation de l'entreprise.

L'entreprise peut bénéficier de l'achat en exonération de TVA des biens d'investissement liés à l'installation de l'entreprise durant ces 3 premiers mois.

Exemple 50

Soit une entreprise créée le 01/03/2015.

Elle a procédé à l'acquisition d'un bien d'équipement le 15/08/2015, date correspondant à son 1^{er} acte commercial.

Cette entreprise bénéficie d'un délai supplémentaire de 3 mois pour son installation à partir de la date de ce premier acte commercial. Pour ses acquisitions, ladite entreprise a le droit d'acheter en exonération de la TVA le matériel nécessaire à son installation, à l'intérieur du délai de 3 mois précité. Le début d'activité de cette entreprise commence donc à partir du 15/11/2015, soit une période d'exonération de 39 mois à partir du premier acte commercial.

b.2. Cas des redevables procédant à la construction de leur unité d'exploitation

Pour les entreprises qui procèdent aux constructions de leurs unités d'exploitation, le délai de 36 mois commence à courir à partir de la date de délivrance de l'autorisation de construire.

Les biens d'investissement sont exonérés durant toute la durée d'acquisition ou de construction à condition que les demandes d'achat en exonération soient déposées, auprès du service local des impôts dont dépend le contribuable, dans le délai de 36 mois.

Les actes liés à l'installation de l'entreprise intervenant avant l'obtention de l'autorisation de construire, comme l'achat du terrain par exemple, ne constitue plus un acte déclenchant le début d'activité.

Exemple 51

Soit une entreprise créée le 01/06/2015. Elle a effectué les actes suivants :

- le 15/06/2015 : location d'un appartement pour la domiciliation de son siège ;
- le 02/11/2015 : acquisition d'un terrain ;
- le 15/03/2016, elle a obtenu l'autorisation de construire de son usine.

Dans le cas d'espèce, le début d'activité commence à partir du 15/03/2016.

Les biens d'investissement acquis à l'intérieur par les entreprises assujetties à la TVA, sont exonérés durant toute la durée d'acquisition ou de construction à condition que les demandes d'achat en exonération soient déposées, dans le délai légal de 36 mois ainsi que le délai supplémentaire de 3 mois précité.

Il faut préciser que les attestations d'exonération délivrées suite aux demandes d'achat en exonération de TVA déposées par les contribuables à la veille de l'expiration du délai de 36 mois, sont valables quoique portant une date postérieure audit délai.

4. Les opérations de constructions de logements sociaux

Sont exonérées à ce titre les opérations de construction de locaux à usage exclusif d'habitation principale dont la superficie couverte⁸³ est comprise entre 50 et 80 m² et le prix de vente n'excède 250.000 DH hors TVA.

L'exonération est accordée au vue d'un engagement, dans le cadre d'une convention à conclure avec l'Etat, assortie d'un cahier des charges, à réaliser un programme de construction intégré de 500 logements, réalisé dans un délai maximum de 5 ans à partir de la date d'obtention de la première autorisation de construire.

5. Les dons

Sont exonérées comme dons :

- les biens, marchandises, travaux et prestations de services destinés à être livrés à titre de don par les personnes physiques ou morales marocaines ou étrangères à l'Etat, aux collectivités locales, aux établissements publics et aux associations reconnues d'utilité

⁸³. Par superficie, on doit entendre les superficies brutes, comprenant outre les murs et les pièces principales, les annexes suivantes : vestibule, salle de bain ou cabinet de toilette, clôtures et dépendances (cave, buanderie et garage) que celles-ci soient ou non comprises dans la construction principale. Lorsqu'il s'agit d'un appartement constituant partie divisée d'un immeuble, les superficies comprennent, outre la superficie des locaux d'habitation telle que définie ci-dessus, la fraction des parties communes affectées à l'appartement considéré, celle-ci étant comptée au minimum à 10 %.

publique s'occupant des conditions sociales et sanitaires des personnes handicapées ou en situation précaire sont exonérés de la TVA aussi bien à l'intérieur qu'à l'importation ;

- les biens, marchandises, travaux et prestations de services destinés à être livrés à titre de don dans le cadre de la coopération internationale à l'Etat, aux collectivités locales, aux établissements publics et aux associations reconnues d'utilité publique, par les gouvernements étrangers ou par les organisations internationales ;
- les biens, marchandises, travaux et prestations de services destinés à être livrés à titre de don aux gouvernements étrangers, par le gouvernement du Royaume du Maroc ;
- les biens, marchandises, travaux et prestations de services financés par des dons de l'Union Européenne.

6. Les opérations effectuées par les banques et des sociétés holding offshore

Sont exonérés à ce titre :

- les intérêts et commissions sur les opérations de prêt et de toutes autres prestations de service effectuées par les banques offshore ;
- les intérêts servis par les dépôts et autres placements effectués en monnaies étrangères convertibles auprès des banques offshore ;
- les biens d'équipement à l'état neuf et les fournitures de bureau nécessaires à l'exploitation acquis localement par les banques offshore ;
- les opérations faites par les sociétés holding offshore et effectuées au profit des banques offshore ou de personnes physiques ou morales non résidentes et payées en monnaies étrangères convertibles ;
- les opérations effectuées par les sociétés holding offshore bénéficient du droit à déduction au prorata du chiffre d'affaires exonéré.

7. Opérations réalisées par certains organismes

Il s'agit des opérations suivantes :

- les opérations et activités de Banque Al-Maghrib se rapportant à l'émission monétaire et à la fabrication des billets, monnaies et autres valeurs et documents de sécurité, aux services rendus à l'Etat et de manière générale, à toute activité à caractère non lucratif se rapportant aux missions qui lui sont dévolues par les lois et règlements en vigueur ;
- les biens d'équipement, matériels et outillages, acquis par la fondation Cheikh Zaïd Ibn Soltan ;
- les biens d'équipement, matériels et outillages, acquis par la fondation Cheikh Khalifa Ibn Zaïd ;
- les biens mobiliers ou immobiliers acquis par l'Agence Baït Mal Al Qods Acharif ;
- l'ensemble des actes, activités, ou opérations réalisées par la société dénommée « Agence spéciale Tanger méditerranée » ;
- les opérations de réalisation de logements sociaux afférents au projet « Annassim » situé dans les communes de Dar Bouazza et Lissasfa par la société nationale d'aménagement collectif (SO.NA.D.A.C) ;

- les opérations réalisées par la société « Sala Al Jadida » dans le cadre de son activité ;
- les biens matériels, marchandises et services acquis ainsi que les services effectués par la fondation Mohamed VI de promotion des œuvres sociales de l'éducation formation ;
- les opérations d'acquisition de biens et services nécessaires à l'activité des titulaires d'autorisations de reconnaissances, de permis de recherches ou de concessionnaires d'exploitation, ainsi que leurs contractants et sous-contractants ;
- les prestations fournies par la fondation Hassan II pour la lutte contre le cancer ;
- les prestations de services fournies par la ligue nationale de lutte contre les maladies cardio-vasculaires ;
- les opérations réalisées par la Banque Islamique de Développement ;
- les biens matériels, marchandises et services acquis ainsi que les services effectués par la Fondation Mohammed VI pour la promotion des œuvres sociales des préposés religieux.
- les biens matériels, marchandises et services acquis ainsi que les services effectués par la Fondation Mohammed VI pour l'Édition du Saint Coran.

8. Les achats des missions diplomatiques

Sont exonérés de la TVA, et sous réserve de la réciprocité, les marchandises, travaux ou prestations qu'acquiert ou dont bénéficient, auprès d'assujettis à la taxe, les missions diplomatiques ou consulaires et leurs membres accrédités au Maroc, ayant le statut diplomatique.

Cette exonération profite également aux organisations internationales et régionales ainsi qu'à leurs membres accrédités au Maroc qui bénéficient du statut diplomatique.

9. Autres biens exonérés avec droit à déduction

Les autres biens exonérés avec droit à déduction sont :

- les engrais, c'est à dire les matières d'origine minérale, chimique, végétale ou animale, simples ou mélangées entre elles, utilisées pour fertiliser le sol⁸⁴ ;
- les prestations de restauration fournies directement par l'entreprise à son personnel salarié ;
- les opérations de restauration des monuments historiques classés et des équipements de base d'utilité publique effectuées par des personnes physiques ou morales ;
- les produits et équipements pour hémodialyse ;
- les ventes des médicaments anticancéreux et des médicaments antiviraux des hépatites B et C les médicaments destinés au traitement du diabète, de l'asthme, des maladies cardio-vasculaires et de la maladie du syndrome immunodéficient acquis (SIDA) ;
- les opérations de transport international, les prestations de services qui leur sont liées ainsi que les opérations de réparation, d'entretien, de maintenance, de transformation, d'affrètement et de location portant sur les différents moyens dudit transport ;
- les opérations de construction de mosquées ;

⁸⁴ L'exonération s'applique également aux mélanges composés de produits antiparasitaires, de micro-éléments et d'engrais, dans lesquels ces derniers sont prédominants.

C. Opérations bénéficiant du régime suspensif

Les entreprises exportatrices de produits et de services peuvent, sur la base de commandes confirmées par leurs clients étrangers et dûment justifiées et sans limite à aucun plafond⁸⁵, être autorisées à recevoir en suspension de la taxe sur la valeur ajoutée à l'intérieur, les marchandises, les matières premières, les emballages irrécupérables et les services nécessaires à leurs opérations.

Ce régime suspensif est donc réservé exclusivement aux entreprises exportatrices de produits et de services. Ces entreprises doivent, pour bénéficier de ce régime, présenter les garanties nécessaires en matière de transparence et catégorisées conformément aux critères prévus par le décret d'application de la TVA.

§ 4. La territorialité de la TVA

La détermination des opérations imposables fait appel à la notion de territoire en tant que cadre spatial servant de référence à l'appréhension des opérations réputées taxables.

A. Limites du territoire fiscal

Elles sont fixées par les frontières terrestres et les eaux territoriales. Toute opération remplissant les critères de taxation définis par ailleurs sera taxable dès lors qu'elle est exécutée à l'intérieur de ces limites géographiques.

Il convient de distinguer toutefois les opérations de livraison de biens des opérations de prestation de services.

B. Livraison de biens

Un bien est réputé taxable, au regard de la règle de la territorialité, dès lors qu'il est livré, c'est-à-dire remis effectivement à l'acheteur, dans les limites géographiques définies plus haut.

C. Prestations de services et opérations assimilées

Le principe fondamental qui détermine l'imposition des opérations autres que la livraison de biens est constitué par le lieu d'utilisation ou d'exploitation : prestations fournies, services rendus, droits cédés, objets loués.

⁸⁵ La limite du plafond (chiffre d'affaires de l'exercice écoulé) pour les entreprises nouvellement exportatrices a été supprimée par la loi de finances pour l'année 1998-1999. Mais les entreprises bénéficiaires doivent fournir tout document pouvant justifier le montant des commandes passées avec des clients étrangers. L'année suivante, les entreprises bénéficiaires doivent fournir toute pièce justificative de l'exportation effective tel que l'avis d'exportation. Dans le cas où les matières et produits acquis en suspension n'ont pas été affectés à la réalisation d'opérations d'exportation, les redevables concernés sont tenus de reverser spontanément le montant de la taxe dont le paiement n'a pas eu lieu lors de l'achat, sans préjudice de l'application des pénalités, amendes et majorations en vigueur.

Le lieu d'utilisation ou d'exploitation ne se confond pas obligatoirement avec le lieu où le service est rendu. Celui-ci n'est pas déterminant à lui seul. La taxation n'est concevable qu'à la condition que le service y soit effectivement utilisé ou exploité.

D. Dérogations au principe de territorialité

Ces dérogations sont constituées par les dispositions du régime du commerce extérieur en matière de TVA qui aboutissent à l'imposition des importations et à l'exonération des exportations.

En effet, s'agissant des importations, les biens importés sont assujettis à la TVA, bien qu'ils soient réputés être livrés aux nationaux, hors du territoire fiscal.

A l'inverse, s'agissant des exportations, les biens exportés sont exempts de la TVA bien qu'ils puissent être considérés comme ayant fait l'objet d'une livraison à l'intérieur du territoire fiscal.

Section 2 : Les règles d'assiette de la TVA

Le calcul de la TVA met en œuvre des règles qui se résument dans les paramètres suivants :

- le fait générateur de la TVA ;
- les taux de la TVA ;
- les règles d'assiette de la TVA.

§ 1. Le fait générateur de la TVA

Le fait générateur de l'imposition est l'événement qui donne naissance à la dette fiscale envers le receveur de l'administration fiscale et rend l'impôt immédiatement exigible.

L'exigibilité est définie comme le droit que le receveur de l'administration fiscale peut faire valoir, à partir d'un moment donné, auprès du redevable pour obtenir le paiement de la taxe.

On distingue le régime de droit commun et le régime optionnel.

A. Régime de droit commun

En matière de TVA, le fait générateur est constitué par l'encaissement du prix, sans considération de la date d'établissement de la facture ou la date de livraison de biens et de prestation de services.

Donnent lieu au paiement de TVA, en vertu de ce régime :

- les encaissements partiels sur factures ;
- les avances, acomptes et arrhes reçus à raison d'opérations taxables ;
- les retenues de garantie ;
- le règlement pour solde.

Le fait générateur se situe à la date :

- du versement pour les règlements en espèces ;
- de l'encaissement effectif du chèque pour ce mode de règlement ;
- d'échéance de l'effet de commerce en cas d'émission de traite.

Détermination du fait générateur

Règlement par	Fait générateur
Chèque	Encaissement effectif du chèque
Virement bancaire	Inscription au compte du fournisseur
Effet de commerce	Echéance de l'effet et non la date de remise à l'escompte
Société d'affacturage	Au paiement effectif du client entre les mains de la société d'affacturage.

B. Option pour le régime des débits

Les redevables de la TVA sont autorisés à acquitter la taxe d'après les débits ou la facturation. La taxe est exigible en cas d'option, lorsque le compte du client est débité de la somme due à raison de la livraison de la marchandise ou de l'exécution de la prestation, sans considération du moment auquel intervient l'encaissement de ladite somme.

Toutefois, si l'encaissement ou la facturation interviennent, au titre d'une affaire, avant l'inscription de la créance y afférente au débit du compte client, la TVA devient exigible à la date desdits encaissement ou facturation.

Lorsqu'une affaire reste impayée par le client et que l'exigibilité de la TVA est antérieure à son encaissement (cas d'entreprise ayant opté pour les débits), la TVA déclarée et payée au Trésor peut être récupérée par l'entreprise.

Pour que cette déduction puisse être possible, il faut :

- que la créance soit irrécouvrable ;
- que l'entreprise ait effectué toutes les diligences normales pour récupérer cette créance : protestation d'un effet de commerce, envoi de lettre recommandée ou assignation par exemple...

C. Cas des importations

Le fait générateur du paiement de la TVA pour les importations est constitué par l'opération matérielle de dédouanement en vue de la mise à la consommation des marchandises importées.

Toutefois, les importations peuvent être faites en franchise de TVA lorsqu'elles sont faites dans le cadre des régimes économiques en douane :

- régime de transit : les marchandises importées sont destinées à être réexportées ;
- régime de l'admission temporaire : les marchandises sont destinées à être incorporées dans des produits devant être exportés.

D. Cas particuliers

On se limite aux échanges et règlements par compensation, aux opérations en compte courant, à la livraison à soi-même et aux ventes de biens d'occasion selon le régime de la marge.

- Echanges et règlements par compensation :

Faute de règlement financier par les parties, le fait générateur est constitué par la livraison des biens ou l'exécution des services.

- Opérations en compte courant :

L'inscription de la créance par le vendeur au débit du compte client vaut encaissement, entraînant, en conséquence, exigibilité de la taxe.

- Livraison à soi-même :

Le fait générateur se situe à la date de la livraison pour les biens meubles. Pour les biens immeubles, la taxe est exigible lorsque les conditions d'utilisation sont réunies (mise en service pour les équipements industriels, et achèvement de travaux pour les immeubles à usage d'habitation ou à usage professionnel).

- Vente de biens d'occasion selon le régime de la marge

Selon le régime de la marge, la détermination de la base d'imposition est constituée par la différence entre le prix d'achat et le prix de vente. Il en découle que, le fait générateur est nécessairement constitué par le débit.

Si le commerçant revendeur de biens d'occasion est au régime normal, le fait générateur de droit commun est constitué par l'encaissement.

§ 2. Les taux de la TVA

Le régime de TVA constitue un progrès par rapport au régime précédent de la taxe sur les produits et services, en ce qu'il a réduit l'éventail des taux.

A. Présentation des taux

Les taux actuellement en vigueur sont les suivants :

- taux normal de : 20% ;
- taux réduit de : 14% ;
- taux réduit de : 10% ;
- taux réduit de : 7%.

B. Domaine d'application des taux

Les taux réduits, comme les exonérations, sont appliquées à des opérations ou services limités par la loi. Ce qui n'est pas le cas pour le taux normal de 20%.

1. Taux normal de 20 %

Ce taux est appliqué à tous les biens et services non expressément soumis aux autres taux.

Dans la mesure où les taux, autres que le taux normal, s'appliquent à des biens ou services faisant l'objet d'une liste limitative, le taux de 20% s'applique, par voie de conséquence, à la généralité des biens et services imposables à la TVA.

2. Taux réduit de 14%

On distingue le taux de 14% avec droit à déduction et celui sans droit à déduction.

a. Taux réduit de 14% avec droit à déduction

Ce taux s'applique aux biens et services suivants :

- le beurre à l'exclusion du beurre de fabrication artisanale ;
- les opérations de transports de voyageurs et de marchandises ;
- l'énergie électrique⁸⁶.

b. Taux réduit de 14% sans droit à déduction

Il est appliqué aux services rendus par les agents démarcheurs ou courtiers à raison des contrats apportés aux entreprises d'assurances.

3. Taux réduit de 10%

Le taux de 10% est appliqué, avec droit à déduction, aux :

- opérations de vente de denrées ou de boissons à consommer sur place et les opérations de fourniture de logements réalisées par les hôtels à voyageurs, les restaurants exploités dans les hôtels à voyageurs et les ensembles immobiliers à destination touristique ;
- opérations de vente de denrées ou de boissons à consommer sur place, réalisées dans les restaurants ;
- opérations de restauration fournies par les prestataires de services au personnel salarié des entreprises ;
- opérations de restauration fournies directement par l'entreprise à son personnel salarié ;
- opérations de location d'immeubles à usage d'hôtels, de motels, de villages de vacances ou d'ensembles immobiliers à destination touristique, équipés totalement ou partiellement, y compris les locaux qui font partie intégrante de l'ensemble touristique ;
- huiles fluides alimentaires⁸⁷;

⁸⁶ - La location des compteurs électriques reste soumise à 7%.

⁸⁷ - Il faut noter que l'huile d'olive ainsi que les sous produits issus de la trituration des olives tels que les tourteaux fabriqués par les unités artisanales demeurent exonérés de la TVA. La note circulaire n° 715 relative aux dispositions de la loi de finances 2005 précise que l'usage de l'électricité par lesdites huileries artisanales n'est pas déterminant pour leur conférer le caractère industriel. Par unités artisanales, il est entendu celles qui procèdent à la fabrication d'huile par des moyens traditionnels différents de ceux utilisés par les unités industrielles.

- sel de cuisine ;
- riz usiné⁸⁸ ;
- pâtes alimentaires ;
- le gaz de pétrole et autres hydrocarbures gazeux ;
- les huiles de pétrole ou de schistes, brutes ou raffinées ;
- opérations de banque, de crédit et de change ;
- transactions relatives aux valeurs mobilières effectuées par les sociétés de bourse ;
- opérations de crédit foncier, de crédit à la construction et de crédit à l'hôtellerie effectuées par le crédit immobilier et hôtelier ;
- transactions portant sur les actions et parts sociales émises par les organismes de placement collectif en valeurs mobilières ;
- opérations de crédit agricole effectuées par la Caisse Nationale de Crédit Agricole ;
- opérations effectuées, dans le cadre de leur profession, par toute personne physique ou morale au titre des professions d'avocat, interprète, notaire, adel, huissier de justice et de vétérinaire ;
- les bois en grumes, écorcés ou simplement équarris, le liège à l'état naturel, les bois de feu en fagots ou sciés à petite longueur et le charbon de bois ;
- les aliments destinés à l'alimentation du bétail et des animaux de basse-cour autres que les aliments simples tels que céréales, issues, pulpes, drèches et pailles ;
- les chauffe-eau solaires ;
- les oeuvres et objets d'art⁸⁹ ;
- les engins et filets de pêche⁹⁰ ;
- les équipements agricoles suivants lorsqu'ils sont destinés à usage exclusivement agricole : le retarvator (fraise rotative), le sweep, le rodweeder, les moissonneuses-batteuses, les ramasseuses de graines, les ramasseuses chargeuses de canne à sucre et de betterave, les pivots mobiles, le cover crop, les moissonneuses, les poudreuses à semences, les ventilateurs anti-gelée, les canons anti-grêle, les appareils à jet de vapeur utilisés comme matériel de désinfection des sols, les conteneurs pour le stockage d'azote liquide et le transport de semences congelées d'animaux, les sous-soleurs, les stuble-plow, les rouleaux agricoles tractés, les râteaux faneurs et les giroandaineurs, les hacheuses de paille, les tailleuses de haies, les effeuilleuses, les épandeurs de fumier, les épandeurs de lisier, les ramasseuses ou andaineuses de pierres, les abreuvoirs automatiques, les tarières et les polymères liquides, pâteux ou sous des formes solides utilisés dans la rétention de l'eau dans les sols.

⁸⁸ - Les farines et semoules de riz et des farines de féculents sont taxées à 20%.

⁸⁹ - A titre indicatif, sont considérés comme des oeuvres et objets d'art : les tableaux, peintures, collages et dessins, entièrement exécutés à la main par l'artiste ; les gravures artistiques, estampes et lithographies originales ; les productions originales de l'art statuaire ou de la sculpture en toutes matières, exécutées entièrement par l'artiste ainsi que les émaux sur cuivre, entièrement exécutés à la main.

⁹⁰ - Par engins et filets de pêche, il faut entendre tout instrument ou produit servant à attirer, à appâter, à capturer ou à conserver le poisson.

4. Taux réduit de 7%

Ce taux est applicable, avec droit à déduction, aux ventes et livraisons portant sur :

- l'eau livrée aux réseaux de distribution publique ainsi que les prestations d'assainissement fournies aux abonnés.
- la location de compteurs d'eau et d'électricité ;
- les produits pharmaceutiques, les matières premières, les emballages non récupérables et les produits entrant intégralement ou pour une partie de leurs éléments dans la composition des produits pharmaceutiques ;
- les fournitures scolaires, les produits et matières entrant dans leur composition ;
- le sucre⁹¹ ;
- les conserves de sardines ;
- le lait en poudre destiné à l'alimentation animale ou humaine ;
- le savon de ménage en morceaux ou en pain ;
- la voiture automobile de tourisme dite « voiture économique » ainsi que tous les produits et matières entrant dans sa fabrication ainsi que les prestations de montage de ladite voiture économique.
- les tourteaux servant à la fabrication des aliments destinés à l'alimentation du bétail et des animaux de basse-cour.

§ 3. Les règles d'assiette de la TVA

En plus des règles générales d'assiette, des cas particuliers divers sont prévus par le CGI.

A. Règles générales de la base imposable

Les règles d'assiette de la TVA définissent la base imposable comme étant constituée du prix total, tous frais compris, du produit ou du service taxable, à l'exclusion de la taxe sur la valeur ajoutée elle-même.

La base imposable comprend en particulier :

- les frais relatifs aux ventes qui incombent normalement au vendeur, lorsqu'ils sont facturés à l'acheteur. Il s'agit :
- des frais de transport, lorsque la vente est conclue « franco » ou lorsque, s'agissant de vente départ, le transport est stipulé être à la charge de l'acheteur ;
- des frais d'emballage, pour les cas d'emballage perdu.
- les intérêts pour règlement à terme, lorsque le vendeur consent à l'acheteur des délais de règlement, moyennant rémunération ;

⁹¹- Sont concernés par cette mesure, le sucre raffiné ou aggloméré, les candis et les sirops de sucre pur non aromatisés, ni colorés, à l'exclusion de tous autres produits sucrés ne répondant pas à cette définition, lesquels produits demeurent passibles à la TVA au taux normal.

En revanche, le sucre brut, à savoir le sucre de betterave, de canne et les sucres analogues demeurent exonérés en vertu des dispositions de l'article 91 du CGI.

- les révisions des prix qui s'analysent comme un complément de prix ;
- les droits et taxes autres que la TVA : droits de douane, taxe spéciale, taxes intérieures de consommation, taxes spécifiques à certaines activités.

En revanche, ne font pas partie de la base imposable les débours, qui sont des frais avancés par le fournisseur pour le compte du client.

De même, les rabais, remises, escomptes, ristournes et autres réductions viennent en diminution du chiffre d'affaires imposable.

B. Cas des frais accessoires

On se limite à deux cas souvent rencontrés dans la pratique commerciale : celui des frais de transport et celui des emballages.

1. Cas des frais de transport

Les frais de transport facturés par le fournisseur à son client constituent, en principe, un élément du prix de vente imposable.

Il est néanmoins possible d'exclure de la base imposable le prix du transport et de l'imposer selon son propre régime.

Le régime applicable dépend des conditions commerciales et des clauses contractuelles de la vente.

a. La vente est franco de port

Une vente est franco de port lorsque le destinataire n'a pas à payer les frais de transport. Il s'agit d'une vente « arrivée ».

Les frais de transport sont intégrés au prix de vente et sont soumis à la TVA au taux applicable pour la marchandise.

Que le transport soit réalisé par le fournisseur ou par un tiers ne change rien au traitement fiscal.

Lorsqu'il s'agit de vente franco de marchandises exonérées, l'exonération de la TVA concerne la totalité du prix de vente y compris la part de ce prix constituée par le montant des frais de transport à la charge du vendeur.

b. La vente n'est pas franco de port

Une vente n'est pas franco de port lorsque le destinataire est tenu de payer les frais de transport. Deux cas sont alors envisageables :

- Le transport est réalisé aux conditions « arrivée » : Il est aux risques du vendeur et constitue un élément du prix de vente, taxable à la TVA au même taux que les marchandises ou produits transportés.

- Le transport est réalisé aux conditions « départ » : Le prix des marchandises est fixé « marchandises prises dans le magasin du vendeur ». Ici, le transfert de propriété est effectué à l'enlèvement des marchandises, qui sont transportées aux risques et périls de l'acheteur.

Le transport ayant eu lieu après le transfert de propriété, il constitue une opération distincte de la vente. Mais pour que les frais de transport ne soient pas inclus dans la base imposable

de la vente et puissent donc faire l'objet d'une facturation et d'une taxation séparée, il faut que le transport soit distinct de la vente.

Le tableau suivant récapitule les différentes situations :

	Franco de port	Non franco de port
Transport aux conditions arrivées	Pas de refacturation	Elément du prix de vente : TVA au même taux que les marchandises
Transport aux conditions départ	Pas de refacturation	Si le prix du transport n'est pas dissocié du montant de la vente : TVA au même taux que les marchandises. Sinon TVA aux taux de 14%

Exemple 52

La société A vend des marchandises au taux de TVA de 20% à son client B. Valeur HT des marchandises : 9.600 DH.

Le transport est effectué par un transporteur indépendant qui le facture 400 DH HT à la société A.

La vente est stipulée « franco de port » pour un montant HT de 10.000

La facture à établir se présente comme suit :

Montant HT	10.000 DH
TVA à 20%	2.000 DH
TTC à payer	12.000 DH

Dans ce cas de vente « franco port », le transport est intégré au prix de la marchandise et est taxé au même taux que celle ci.

Exemple 53

La société A vend des marchandises au taux de TVA de 20% à son client B. Valeur HT des marchandises : 9.600 DH.

Le transport est effectué par un transporteur indépendant qui le facture 400 DH HT à la société A.

La vente est stipulée aux conditions « départ ».

La société A impute 600 DH de port à son client B. Deux factures sont à établir :

Facture de vente de marchandises		Facture de transport :	
Montant HT	9.600 DH	Port forfaitaire	600 DH
TVA à 20%	1.920 DH	TVA à 14%	84 DH
TTC à payer	11.520 DH	TTC à payer	684 DH

Dans ce cas de vente « franco départ », le transport n'est pas intégré au prix de la marchandise. Il est facturé à part et est taxé au taux du transport.

2. Cas des emballages

Les emballages commerciaux sont livrés aux clients avec les marchandises. On peut envisager plusieurs cas.

a. Facturation d'emballages aux clients

On distingue trois situations :

- première situation : Les emballages sont vendus perdus avec la marchandise : dans ce cas, leur valeur est incluse dans le prix de vente soumis à la TVA. Si l'emballage et le contenu sont soumis à des taux différents, c'est le taux correspondant à la marchandise qui s'applique à l'ensemble.
- deuxième situation : Les emballages sont prêtés. Dans ce cas, il n'y a pas de transfert de propriété. Le prêt d'emballage n'est pas soumis à la TVA.
- troisième situation : Les emballages sont consignés. La consignation d'emballages ne constitue pas, à priori, une vente. Cette opération n'est donc pas soumise à la TVA.

b. Retour et déconsignation d'emballage

Si la déconsignation est effectuée à un prix égal à la consignation, l'opération n'a aucune incidence sur la TVA.

Mais dans le cas où la déconsignation interviendrait à un prix inférieur à la consignation, la différence s'interprète comme une location soumise à la TVA. Une facture doit alors être établie dans ce sens.

c. Non restitution des emballages consignés

Si les emballages consignés ne sont pas restitués dans les délais en usage, on envisage deux hypothèses :

- l'emballage consigné est une immobilisation (cas des emballages récupérables identifiables) : La non-restitution constitue une cession. Cette cession est intégralement soumise à la TVA quelle que soit la date de cession.
- l'emballage consigné est récupérable et non identifiable : Il s'agit alors d'une vente. Cette dernière est imposable sur le prix de la consignation et doit être facturée si la TVA n'a pas été facturée lors de la livraison.

Si la TVA a été facturée lors de la livraison, il n'y a alors aucune opération à effectuer.

La synthèse de ces dispositions est reprise dans le tableau suivant :

	Consignation et déconsignation	Déconsignation à un prix inférieur	Non restitution dans les délais
Emballages récupérables identifiables (immobilisés)	Non imposables à la TVA	Différence soumise à la TVA	Cession soumise à la TVA
Emballages récupérables non identifiables (stocks)	Non imposables à la TVA	Différence soumise à la TVA	Vente soumise à la TVA

Un autre cas particulier se pose lors de la vente avec emballage. C'est celui de la caution et le dépôt de garantie. Certains contrats prévoient, en effet, le versement d'une somme en dépôt de garantie. Bien que cette somme soit entre les mains du créancier pendant la durée du contrat, elle est réputée rester la propriété du débiteur. La TVA n'est pas exigible lors du

dépôt. Mais si en fin de contrat, le créancier garde la totalité ou une partie de ce dépôt de garantie, la TVA devient exigible.

C. Base imposable des entreprises dépendantes

L'article 96-1° du CGI prévoit que lorsqu'une entreprise vendeuse assujettie et une entreprise acheteuse non assujettie ou exonérée sont, quelle que soit leur forme juridique, dans la dépendance l'une de l'autre, la taxe due par la première doit être assise, non sur la valeur des livraisons qu'elle a effectuées à la seconde mais sur le prix de vente pratiqué par cette dernière, ou à défaut de vente, sur la valeur normale du bien.

L'objectif est de faire échec à la création d'entreprises intermédiaires entre l'assujetti et le revendeur.

Ainsi, lorsqu'une entreprise A assujettie vend ses produits à une entreprise B qui lui est dépendante et non assujettie, et lorsque cette dernière revend ces mêmes produits à une entreprise C (qui n'a pas de lien de dépendance avec les deux autres entreprises), le chiffre d'affaires imposable de l'entreprise A est constitué par les ventes faites par elle à l'entreprise B au prix pratiqué par cette dernière à l'entreprise C.

Exemple 54

L'entreprise A assujettie vend ses produits à sa filiale l'entreprise B, qui n'est pas assujettie, 1000 ordinateurs au prix de 1.500 DH l'unité. L'entreprise B opérant dans le commerce du détail revend lesdits ordinateurs à 4.000 DH l'unité.

Vu le lien de dépendance, le chiffre d'affaires imposable de l'entreprise A n'est plus $1.000 \times 1.500 = 1.500.000$ DH.

Il sera de l'ordre de $1.000 \times 4.000 = 4.000.000$ DH.

En termes de modalités, l'article 20 du décret d'application de la taxe sur la valeur ajoutée, prévoit deux cas :

1. Les entreprises assujetties à la taxe vendant à une entreprise dépendante ou dont elles dépendent doivent, lorsque l'entreprise acheteuse n'est pas assujettie à la taxe ou en est exonérée et si leur comptabilité ne permet pas de dégager nettement les éléments désignés ci-dessous, tenir un livre spécial, dans lequel elles inscrivent :

- dans une première partie : le montant de leurs ventes directes ou indirectes, à l'entreprise acheteuse, avec la désignation sommaire des produits vendus ;
- dans une deuxième partie : le montant des prix de vente des mêmes produits, pratiqués par l'entreprise acheteuse.

2. Les entreprises non assujetties à la taxe ou qui en sont exonérées achetant, directement ou indirectement, à une entreprise dépendante ou dont elles dépendent doivent, si leur comptabilité ne permet pas d'obtenir directement les éléments désignés ci-dessous, tenir un livre spécial dans lequel elles inscrivent :

- dans une première partie : le montant de leurs achats, directs ou indirects, à l'entreprise vendeuse, avec la désignation sommaire des produits achetés ;
- dans la deuxième partie : le montant de leurs ventes desdits produits.

D. Régime de la marge : Assujettis revendeurs de biens d'occasion acquis auprès des personnes non autorisées à facturer la TVA

Lorsque les biens d'occasion sont acquis auprès des personnes non autorisées à facturer la TVA, la taxation de la cession desdits biens est faite selon le régime de la marge.

Selon ce régime, les opérations de vente de biens d'occasion réalisées par des assujettis revendeurs, sont soumises à la TVA selon la marge déterminée par la différence entre le prix de vente et le prix d'achat.

Ainsi, la base d'imposition est constituée par la marge ainsi déterminée.

Cette règle est appliquée lorsque lesdits biens soient acquis auprès :

- des particuliers ;
- des utilisateurs assujettis cédant des biens exclus du droit à déduction ;
- des utilisateurs exerçant une activité hors champ d'application de la TVA ;
- et des commerçants de biens d'occasion imposés selon le régime de la marge.

1. Détermination de la marge selon la méthode opération par opération

Lorsque le prix unitaire du bien vendu est connu, la base d'imposition est déterminée par la différence entre le prix de vente et le prix d'achat. Cette différence est considérée toute taxe comprise.

Exemple 55

Soit un bien d'occasion acheté auprès d'un particulier à 10.000 DH et revendu à 16.000 DH.

- Base d'imposition = $16.000 - 10.000 = 60.000$ TTC
- Base d'imposition HT = $6000 / 1,20 = 5.000$ HT
- Taxe due : $5.000 \times 20 \% = 1.000$ DH.

2. Détermination de la marge selon la méthode de la globalisation

Dans le cas où le commerçant de biens d'occasion ne peut pas individualiser sa base d'imposition opération par opération à cause d'une méconnaissance du prix d'achat par unité des biens vendus, il peut choisir la globalisation qui consiste à calculer, chaque mois ou trimestre, la base imposable en retenant la différence entre le montant total des ventes et celui des achats des biens d'occasion réalisés au cours de la période considérée. La base d'imposition est considérée toute taxe comprise.

Mais lorsqu'au cours d'une période, le montant des achats dépasse celui des ventes, l'excédent est ajouté aux achats de la période suivante.

De même, lorsque la marge brute est négative, l'assujetti revendeur ne dispose d'aucun droit à restitution de la TVA au titre de la période concernée.

La marge négative d'une année ne peut être reportée sur l'année suivante. Cette marge négative est considérée comme perdue.

Exemple 56

Soit un assujetti revendeur de biens d'occasion qui déclare au cours de 2015 par trimestre et qui choisit d'être soumis à la TVA, selon la méthode de la globalisation.

Stock au 1er janvier = 30.000

Les achats et ventes se présentent comme suit :

Données	Trimestre 1	Trimestre 2	Trimestre 3	Trimestre 4	Trimestre 1
Achats	100.000	200.000	154.000	100.000	150.000
Ventes	250.000	150.000	300.000	250.000	214.000

Stock fin décembre = 50.000

Les déclarations de TVA se préparent comme suit :

Déclaration du premier trimestre.

La marge brute taxable est déterminée comme suit :

Marge brute TTC = 250.000 - 100.000 - 30.000 = 120.000

Marge brute HT = 120.000 / 1,20 = 100.000

Taxe due = 100.000 x 20% = 20.000 DH

Déclaration du deuxième trimestre

Marge brute TTC = 150.000 - 200.000 = - 50.000 DH

La marge brute est négative. La déclaration du 2^{ème} trimestre doit être déposée avec la mention « Néant ».

Déclaration du troisième trimestre

Excédent des achats du trimestre précédant = 50.000

Marge brute TTC = 300.000 - 154.000 - 50.000 = 96.000

Marge brute HT = 96.000 / 1,20 = 80.000

Taxe due = 80.000 x 20% = 16.000 DH

Déclaration du quatrième trimestre

Marge brute TTC = 250.000 - 100.000 = 150.000

Marge brute HT = 150.000 / 1,20 = 125.000

Taxe due = 125.000 x 20% = 25.000 DH

Régularisations de fin d'année

Stock initial = 30.000 DH

Stock final = 50.000 DH

Variation positive du stock = 20.000 DH

Cette variation positive représente la valeur des marchandises achetées en cours de l'année et mises en stock. Elle doit venir en soustraction des achats du premier trimestre de l'année suivante.

Déclaration du premier trimestre de l'année n+1

Variation positive du stock = 20.000

Achats du 1^{er} trimestre = 150.000

Total achats suite à régularisation = 150.000 - 20.000 = 130.000

Ventes = 214.000

Marge brute TTC = 214.000 - 130.000 = 84.000

Marge brute HT = 84.000 / 1,20 = 70.000

Taxe due: 70.000 x 20% = 14.000 DH.

E. Cas particuliers de chiffre d'affaires imposable

Outre le chiffre d'affaires issu de la vente des biens ou services, constituant l'activité normale de l'entreprise, celle-ci sera soumise à la TVA au titre :

- des recettes accessoires provenant, par exemple, de la vente de déchets neufs ou d'emballages non restituables au fournisseur ;
- des subventions ayant pour but d'équilibrer les opérations d'exploitation ;
- des produits financiers tels que les intérêts sur dépôt en compte courant ou compte bloqué.

Section 3 : Les déductions de la TVA

Après la détermination de la base imposable et le choix du taux approprié, le calcul de la TVA due nécessite d'opérer les déductions autorisées sur la taxe ainsi calculée. On traitera du principe des déductions et de leur étendue. La question de l'exercice du droit à déduction nous amènera aux limitations et aux régularisations éventuelles des déductions.

§ I. Le principe du droit à déduction

La taxe sur la valeur ajoutée est, par définition, une taxe qui frappe la seule valeur ajoutée au bien par un agent économique.

Cette taxe peut-être déterminée de deux manières :

- soit en déterminant la valeur ajoutée et en lui appliquant ensuite le taux d'imposition ;
- soit encore en faisant la différence entre la taxe afférente à la production (ventes) et celle afférente aux consommations intermédiaires (achats).

C'est la deuxième méthode qui est retenue en tant que règle de détermination de la taxe.

Cette règle implique, par voie de conséquence, que la TVA qui a grevé les éléments du prix d'une opération imposable, soit déductible de la TVA applicable à cette opération.

Exemple 57

Pour fabriquer un produit P, une entreprise a engagé les dépenses suivantes :

Achat de matières et fournitures : 1.000

Salaires payés : 500

Prix de vente du produit P : 2.000

La valeur ajoutée au titre de cette opération est égale à :

$2.000 - 1.000 = 1.000$, ce qui correspond à la rémunération du travail (500) et à celle de l'entreprise (500).

En supposant un taux de TVA de 20%, la liquidation sera la suivante en fonction des deux méthodes :

1^{ère} méthode :

Vente (production) : 2.000

Achat (consommation intermédiaire) : 1.000

Valeur ajoutée : 1.000

TVA = $1.000 \times 20\%$: 200

2^{ème} méthode :

TVA sur vente = $2.000 \times 20\%$: 400

TVA sur achats = $1.000 \times 20\%$: 200

TVA due = $400 - 200$: 200

Le montant de la TVA est identique pour les deux méthodes.

§ 2. L'étendue du droit à déduction

L'étendue des déductions recouvre deux aspects :

- les personnes autorisées à pratiquer les déductions ;
- les éléments du prix de revient d'une opération imposable, donnant lieu à déduction.

A. Les personnes bénéficiaires de la déduction

Ce sont, en général, les assujettis qui réalisent :

- des opérations imposables ;
- des opérations exonérées, assimilées à des opérations taxables, pour l'exercice du droit à déduction (voir supra) ;
- des opérations effectuées en suspension de la taxe (voir supra).

B. Les éléments du prix concernés

Le droit à déduction est généralisé à l'ensemble des dépenses engagées par les personnes citées au paragraphe précédant, dès lors que ces dépenses soient faites pour les besoins de l'entreprise. Il s'agit, en général, des dépenses engagées en :

- immobilisations ;
- valeurs d'exploitation ;
- frais généraux d'exploitation.

Les dépenses doivent répondre aux critères suivants :

- elles doivent être nécessaires à l'activité imposable ;
- elles doivent être affectées exclusivement à l'activité imposable ;
- les opérations réalisées grâce à ces dépenses doivent être imposables en totalité.

§ 3. L'exercice du droit à déduction

L'exercice du droit à déduction est subordonné à des conditions de forme et de délai. En outre, la déduction est opérée selon des modalités précises.

A. Conditions de forme

Le droit à déduction de la TVA prend naissance dans le mois du paiement total ou partiel des achats locaux ou des importations des biens d'équipement, marchandises ou services.

Pour les opérations d'importation, le droit à déduction prend naissance dans le mois de l'établissement des quittances de la douane.

Ainsi, pour être déductible, la TVA doit être :

- payée ;
- mentionnée sur un document justificatif qui peut être soit une facture (cas des achats à l'intérieur ou des livraisons à soi-même) ou un document douanier.

B. Modalités de déduction

En principe, chaque opération devrait être individualisée au regard de la TVA, c'est-à-dire que la TVA grevant les éléments constitutifs du prix de revient d'une opération ne peut être déduite que de la TVA applicable à cette opération.

En fait, les difficultés de mise en œuvre de cette règle font qu'en pratique, on admet que l'imputation de la TVA, soit faite globalement et par période pour l'ensemble des opérations de la période.

Il convient de recenser et de cumuler la TVA facturée à l'entreprise par ses fournisseurs, sachant que la TVA n'est déductible pour l'entreprise que si elle l'a effectivement payé à son fournisseur.

Pour une entreprise, opérer la déduction d'un montant de taxe déductible consiste à en faire mention sur une déclaration.

Lorsque la masse de la taxe déductible est supérieure à la taxe collectée au titre des opérations imposables, la différence constitue un crédit d'impôt qui ne peut faire l'objet de remboursement (sauf pour les opérations réalisées sous le régime des exonérations ou du régime suspensif prévues aux articles 92 et 94 du CGI), mais simplement reporté sur les périodes suivantes pour être imputé sur la TVA sur opération à venir, jusqu'à épuisement total.

Exemple 58

Soit une entreprise assujettie sur ses opérations au taux de 20% selon le régime mensuel, qui a réalisé le chiffre d'affaires HT (encaissement) suivant :

Janvier 2015 = 300.000
 Février 2015 = 200.000
 Mars 2015 = 600.000

Ses achats payés, soumises au taux de 20% et ouvrant droit à déduction, étaient les suivants :

	Janv 2015	Février 2015	Mars 2015
Biens et services HT	50.000	250.000	100.000
Immobilisations HT	150.000	-	200.000

Le calcul mensuel de la TVA s'effectuera de la manière suivante :

Janvier 2015 :

TVA collectée = $300.000 \times 0,20 = 60.000$
 TVA déductible sur biens et services : $50.000 \times 0,20 = 10.000$
 TVA déductible sur immobilisations : $150.000 \times 0,20 = 30.000$
 Total TVA déductible = $10.000 + 30.000 = 40.000$
 Taxe due = $60.000 - 40.000 = 20.000$ DH.

Février 2015 :

TVA collectée = $200.000 \times 0,20 = 40.000$
 TVA déductible sur biens et services : $250.000 \times 0,20 = 50.000$
 TVA déductible sur immobilisations : Néant
 Crédit de TVA = $40.000 - 50.000 = -10.000$ DH.

Mars 2015 :

TVA collectée : $600.000 \times 0,20 = 120.000$
 TVA déductible sur biens et services : $100.000 \times 0,20 = 20.000$
 TVA déductible sur immobilisations : $200.000 \times 0,20 = 40.000$
 - Crédit de TVA février 2015 = 10.000
 Total TVA déductible = $20.000 + 40.000 + 10.000 = 70.000$
 Taxe due = $120.000 - 70.000 = 50.000$ DH.

Exemple 59

Soit une entreprise assujettie sur ses opérations au taux de 20% selon le régime trimestriel, qui a réalisé le chiffre d'affaires HT (encaissement) suivant :

Janvier 2015 : 80.000
 Février 2015 : 100.000
 Mars 2015 : 120.000

Ses achats payés, soumises au taux de 20% et ouvrant droit à déduction, étaient les suivants :

	Janvier 2015	Février 2015	Mars 2015
Biens et services HT	20.000	60.000	40.000
Immobilisations HT	-	60.000	40.000

Le calcul trimestriel de la TVA s'effectuera de la manière suivante :

TVA collectée = $(80.000 + 100.000 + 120.000) \times 0,20 = 60.000$
 TVA déductible sur biens et services = $(20.000 + 60.000 + 40.000) \times 0,20 = 24.000$
 TVA déductible sur immobilisations = $(60.000 + 40.000) \times 0,20 = 20.000$
 Taxe à verser au titre du 1^{er} trimestre 2015
 Taxe à due = $60.000 - 24.000 - 20.000 = 16.000$ DH.

C. Cas particuliers

Il sera question ici des :

- déductions en cas de marché clefs en main ;
- et déductions en cas de fusion ou transformation de la forme juridique.

1. Déductions en cas de marché clefs en main

Lorsque deux entreprises sont liées par un contrat pour la réalisation d'un marché "clé en mains" et que le maître d'œuvre importe en son nom tout ou partie des fournitures prévues dans le contrat, la taxe sur la valeur ajoutée réglée en douane ouvre droit à déduction chez l'entreprise qui a réalisé l'ouvrage.

2. Déductions en cas de fusion ou transformation de la forme juridique

Dans les cas de concentration, de fusion ou de transformation dans la forme juridique d'un établissement, la taxe sur la valeur ajoutée réglée au titre des valeurs d'exploitation est transférée sur le nouvel établissement assujetti ou sur l'entreprise absorbante à condition que lesdites valeurs soient inscrites dans l'acte de cession pour leurs montants initiaux.

§ 4. Les limitations du droit à déduction

On distingue les exclusions d'ordre général et les exclusions expresses du droit à déduction.

A. Exclusions générales

En vertu de la règle de déductibilité qui veut que seule soit déductible la taxe grevant les biens et services jugés nécessaires à l'exploitation et concourant à la réalisation d'opérations taxables ou assimilées, sont exclues du droit à déduction les dépenses suivantes :

- dépenses engagées pour les besoins propres des tiers, des dirigeants et du personnel de l'entreprise ;
- dépenses engagées pour la réalisation d'opérations exclues du champ d'application de la taxe ;
- dépenses engagées pour la réalisation d'opérations exonérées, sans bénéfice de droit à déduction ;
- dépenses engagées pour la réalisation d'opérations n'ayant pas été soumises à la taxe (cas de disparition des produits imposables, non justifiée par une décision volontaire de destruction).

B. Exclusions expresses

Ce paragraphe traite :

- des exclusions tenant à la nature de bien et services ;
- des exclusions tenant à la non justification du règlement ;
- du gasoil utilisé comme carburant par les transporteurs publics.

I. Exclusions tenant à la nature de bien et services

En raison de leur nature, n'ouvre pas droit à déduction :

- les biens, produits matières et services non utilisés pour les besoins de l'exploitation ;
- les produits pétroliers non utilisés comme combustibles, matières premières ou agents de fabrication à l'exclusion du gasoil utilisé pour les besoins d'exploitation des véhicules de transport collectif routier ou ferroviaire des personnes et des marchandises ainsi que le gasoil utilisé pour les besoins du transport routier des marchandises par les assujettis pour leur compte et par leurs propres moyens ;
- le gasoil et le kérosène utilisés pour les besoins du transport aérien ;
- les véhicules de transport de personnes à l'exclusion des véhicules de transport du personnel et les véhicules du transport public ;
- les achats et prestations revêtant un caractère de libéralité ;
- les frais de mission de réception et représentation ;
- les prestations de services rendues par tout agent démarcheur ou courtier d'assurances à raison de contrats apportés par lui à une entreprise d'assurances ;

- les opérations de vente et de livraison portant sur les vins, les boissons alcoolisées, l'or, le platine et l'argent.

2. Exclusions tenant à la non justification du règlement

A ce titre, n'est déductible qu'à concurrence de 50 % de son montant la taxe ayant grevé les achats, travaux ou services dont le montant est égal ou supérieur à 10.000 DH et dont le règlement n'est pas justifié par chèque barré non endossable, effet de commerce, moyen magnétique, virement bancaire, procédé électronique ou par compensation avec une créance à l'égard d'une même personne.

La compensation doit être effectuée sur la base de documents dûment datés et signés par les parties concernées et portant acceptation du principe de la compensation.

Exemple 60

Le paiement d'une facture de fournitures consommables d'un montant de 18.000 DH a été effectué en espèces.

Le règlement n'étant pas justifié par chèque barré non endossable, effet de commerce, moyen magnétique de paiement, virement bancaire, procédé électronique ou par compensation, le montant de la TVA ne sera déductible qu'à hauteur de :

Montant TTC = 18.000

Montant HT = $18.000 / 1,2 = 15.000$

TVA sur facture = 3.000

TVA déductible = $3.000 \times 50\% = 1.500$ DH.

La note circulaire n° 704 relative aux dispositions de la loi de finances 1997-1998 envisage d'autres cas de figure :

- En cas de retour du chèque ou de l'effet impayé, le vendeur ou le prestataire de services peut se faire payer en espèces sous réserve de conserver tout document, attestation ou avis bancaire justifiant le non paiement du chèque ou de l'effet.
- Dans le cas de personnes interdites de chèque, le règlement de la facture peut se faire par virement bancaire au profit du fournisseur.
- En cas de clôture de compte, l'intéressé peut procéder au versement du prix de la vente ou de la prestation de services au compte bancaire du fournisseur sur la base d'un avis de versement comportant en plus de l'identité de la partie versante ainsi que le numéro de la carte d'identité nationale s'il s'agit d'une personne physique, l'identité du fournisseur et le numéro de la facture ou de tout autre document en tenant lieu et se rapportant à l'opération objet dudit versement.
- Dans le cas d'une vente ou d'une prestation de service réalisée avec un touriste étranger, il est admis que le règlement de la facture correspondante soit effectué en espèces, la référence au mode de règlement porté sur ladite facture étant appuyée par l'identité du client.

3. Gasoil utilisé comme carburant par les transporteurs publics

La déductibilité de la TVA afférente au gasoil utilisé comme carburant est accordée aux personnes exerçant l'activité de transport public routier de voyageurs et/ou de marchandises et inscrites en cette qualité à la taxe professionnelle.

De même, le CGI étend le droit à déduction de la TVA grevant le gasoil aux assujettis effectuant le transport de marchandises pour leur compte et par leurs propres moyens. Mais pour ouvrir droit à déduction, le gasoil doit être affecté exclusivement aux seules opérations de transport de marchandises effectué par l'entreprise pour son compte et par ses propres moyens de transport ouvrant droit à déduction.

A rappeler aussi que les personnes effectuant des opérations de transport international routier sont exonérées de la TVA sans droit à déduction.

Le droit à déduction de la taxe afférente au gasoil utilisé comme carburant est donc conditionné par l'affectation du gasoil bénéficiant de la déduction aux seules opérations de transport public routier de voyageurs et/ou de marchandises effectuées à l'intérieur du Maroc.

Pour bénéficier de la déductibilité du gasoil utilisé comme carburant prévue, les personnes concernées sont tenues de déposer au service local des impôts dont elles dépendent, avant le 1^{er} février de chaque année, un état descriptif établi en double exemplaire qui précise, entre autres, le montant et volume des achats de gasoil effectués au cours de l'année civile écoulée ainsi que le nombre de kilomètres parcourus.

C. Les entreprises partiellement assujetties à la TVA

Il s'agit des entreprises qui sont imposables pour une partie seulement de leur chiffre d'affaires, soit en raison de la nature des produits vendus (produits imposables et produits non imposables) soit encore en raison du statut de l'entreprise (revendeurs ayant la possibilité d'opter pour leur assujettissement à raison d'une partie de leurs opérations).

Selon le principe de l'affectation, la TVA n'est déductible que si le bien ou le service est affecté à des opérations soumises à la TVA ou exonérées avec droit à déduction. Dans le cas contraire, la TVA ayant grevé ces biens ou services n'est pas déductible.

Il en découle que, le redevable réalisant des opérations imposables et des opérations exonérées ou hors champ peut, chaque fois qu'il leur est possible, appliquer la règle de l'affectation directe permettant :

- soit la déduction totale lorsque les biens ou services concourent exclusivement à la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction ou exonérées avec droit à déduction ;
- soit la déduction nulle (exclusion du droit à déduction) lorsque les biens ou services concourent exclusivement à la réalisation d'opérations exonérées sans droit à déduction ou hors champ.

Mais lorsque le redevable utilise concurremment des biens et services à la réalisation d'opérations imposables et d'opérations exonérées sans droit à déduction ou hors champ, il est dans l'obligation d'appliquer la règle du prorata.

Dans des cas particuliers, on applique la règle des secteurs distincts.

I. La règle du prorata de déduction

La règle dite du prorata a pour objet de permettre aux assujettis partiels de bénéficier de la déduction proportionnellement au montant de leurs opérations passibles de la TVA. Elle permet de limiter la TVA déductible à un montant calculé dans le rapport des opérations imposables et assimilées (ouvrant droit à déduction), à l'ensemble des opérations (imposables, non imposables et hors champ).

Ce prorata est calculé sur la base des données de l'année précédente pour être appliqué aux opérations de l'année en cours.

Pour les entreprises nouvelles, un prorata de déduction provisoire est déterminé d'après les prévisions d'exploitation de l'entreprise. Ce prorata est définitivement retenu pour la période écoulée si à la date d'expiration, le prorata dégagé pour la dite période ne marque pas une variation de plus d'un dixième par rapport au prorata provisoire. Dans l'hypothèse inverse, et en ce qui concerne les biens immobilisables, la situation est régularisée sur la base du prorata réel.

Pour le calcul du prorata, sont assimilées à des opérations taxables :

- les opérations exonérées avec droit à déduction en vertu de l'article 92 du CGI, pour lesquelles l'entreprise bénéficie expressément du droit de déduction, bien qu'aucune TVA ne soit due en aval sur les produits vendus ;
- les opérations effectuées sous le régime suspensif de TVA en vertu de l'article 94 du CGI.

$$\text{Prorata} = \frac{\text{CA taxable TTC} + \text{CA Exo avec D.D.TTC (art 92)} + \text{CA régime suspensif TTC (art 94)}}{\text{Numérateur} + \text{CA Exo sans D.D. (art 91)} + \text{CA hors champ de TVA}}$$

De manière simplifiée, on peut donc dire que le prorata est le rapport entre les recettes qui ouvrent droit à déduction et le montant du chiffre d'affaires total.

Exemple 61

Le chiffre d'affaires 2014 d'une entreprise partiellement assujettie se présente comme suit (taux de TVA = 20%) :

	HT	TTC
Ventes soumises à la TVA	1.000.000	1.200.000
Ventes exonérées avec droit à déduction	500.000	-
Ventes faites en suspension de taxe	400.000	-
Ventes exonérées sans droit à déduction	300.000	-
Ventes situées hors champ de la TVA	700.000	-

Pour 2015, le prorata est déterminé, en fonction des données de 2014 :

$$P = \frac{1.200.000 + (500.000 \times 1,20) + (400.000 \times 1,20)}{1.200.000 + (500.000 \times 1,20) + (400.000 \times 1,20) + 300.000 + 700.000}$$

$$\text{Soit : } 2.280.000 / 3.280.000 = 0,70$$

Ce coefficient servira tout au long de l'année 2015, pour déterminer la quote-part déductible de la TVA grevant des dépenses d'immobilisations et celles d'exploitation.

Exemple 62

Faisons suite à l'exemple précédent, et supposons qu'en juin 2015, on a :

Taxe sur ventes de biens et services = 300.000

Taxe sur achats de services communs = 200.000

Taxe sur achats d'immobilisations = 50.000

Prorata de déduction = 70%

TVA déductible = $(200.000 + 50.000) \times 0,70 = 175.000$

TVA due = $300.000 - 175.000 = 125.000$ DH.

Il faut préciser en fin que, selon la note circulaire 717, ne doivent pas être pris en compte ni au numérateur ni au dénominateur du prorata les sommes afférentes aux⁹² :

- débours ;
- cessions d'éléments d'actif ;
- recettes encaissées pour le compte de tiers ;
- indemnités d'assurances ;

2. Régularisations pour variation du prorata annuel de déduction

Cette régularisation concerne exclusivement les biens immobilisés. Elle a lieu lorsque le prorata de déduction varie de plus de 5 centièmes⁹³ au cours des 5 années suivant la date d'acquisition.

La déduction initiale doit être régularisée en plus ou en moins. Le montant de la régularisation est égal au cinquième de la différence constatée entre la déduction initiale et la déduction correspondant au nouveau prorata.

Ainsi lorsque la variation du prorata définitif se révèle supérieure de plus de cinq centièmes au prorata provisoire, le redevable peut opérer une déduction complémentaire égale au cinquième de la différence entre la déduction calculée sur la base du prorata dégagé à la fin de l'année considérée et le montant de la déduction opérée, c'est à dire la déduction initiale.

Dans le cas où la variation du prorata définitif se révélerait inférieure de plus de cinq centièmes au prorata provisoire, le redevable doit opérer un reversement égal au cinquième de la différence entre la déduction opérée et la déduction sur la base du prorata définitif.

L'année d'acquisition et l'année de cession étant comptées chacune pour une année entière.

⁹² - Projet de note circulaire pour l'application des dispositions relatives à la TVA, Direction Générale des Impôts, p 211.

⁹³ - A ne pas confondre avec cinq pour cent (5%).

Exemple 63

Une entreprise achète en 2015 un matériel grevé d'une TVA de 100.000 DH.

Le prorata de l'année 2015, calculé d'après les données de 2014, est de 70%.

Les prorata de déduction varient comme suit :

2016 : 60 % ; 2017 : 73 % ; 2018 : 76% ; 2019 : abandon de l'activité sans droit à déduction.

Régularisations :

- Déduction initiale : $100.000 \times 0,7 = 70.000$

En 2016, baisse du prorata de 10 centièmes. Cette variation dépasse le seuil de 5 centièmes. Sur la base du pourcentage de 2016 la déduction aurait été de : $100.000 \times 60\% = 60.000$

La déduction initiale a été de 70 000, il y a lieu de reverser au receveur de l'administration fiscale : $(70.000 - 60.000) / 5 = 2.000$

En 2017, hausse du prorata de 3 centièmes. Cette variation ne dépasse pas le seuil de 5 centièmes.

Il n'y a donc pas de régularisation à faire.

En 2018, hausse du prorata de 6 centièmes. Cette variation dépasse le seuil de 5 centièmes. L'entreprise bénéficie d'une déduction complémentaire de l'ordre de : $(100.000 \times 76\% - 70.000) / 5 = 1.200$

En 2019 l'entreprise abandonne l'activité sans droit à déduction. De ce fait son pourcentage est de 100%.

Elle bénéficie alors d'une déduction complémentaire de :

Déduction complémentaire = $(100.000 - 70.000) / 5 = 6.000$

3. La règle des secteurs distincts en matière de TVA

Le régime des secteurs distincts se réfère à la notion d'activité, laquelle peut comprendre plusieurs catégories d'opérations.

Lorsqu'un assujetti à des secteurs d'activité qui ne sont pas soumis à des dispositions identiques au regard de la TVA, ces secteurs peuvent faire l'objet, pour l'application du droit à déduction, de traitement fiscaux différents.

La création de secteurs distincts en matière de TVA suppose :

- une pluralité d'activités économiques entreprises par un même assujetti⁹⁴ ;
- que chaque activité n'est pas soumise à des dispositions identiques au regard de la TVA.

Si toutes les activités de l'assujetti comprennent exclusivement des opérations ouvrant droit à déduction, le régime des secteurs distincts n'est pas opposable.

⁹⁴ - Il y a pluralité d'activité selon la jurisprudence du Conseil d'Etat français lorsqu'on a un ensemble de critères tenant à la fois à la nature économique de chaque activité et, surtout à l'utilisation de moyens différents (investissements et personnel distinct), ainsi qu'à la tenue d'une comptabilité séparée.

Si, au contraire, une ou plusieurs activités comprennent des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, l'application du régime des secteurs distincts répond à un souci d'équité et de neutralité fiscale.

Dans ce dernier cas, chaque secteur est considéré comme une entreprise distincte. « Lorsque les secteurs sont organisés de manière indépendante sur les plans technique et comptable au point que toute utilisation mixte de biens ou de services est exclue, le fractionnement par secteurs ne pose aucun problème »⁹⁵.

Il en résulte que dans le secteur d'activité ouvrant droit à déduction, cette dernière est opérée à 100%. Par contre, la TVA ayant grevé le secteur n'ouvrant pas droit à déduction sera supportée par l'activité appartenant à ce secteur et constituera un élément du coût de revient de cette activité.

§ 5. Remboursement de la TVA

Lorsqu'un produit est exonéré au dernier stade d'assujettissement, son prix est allégé à raison de la taxe non payée à ce stade. Il n'en reste pas moins, cependant, que le prix de ce produit demeure grevé de la taxe payée aux stades antérieurs.

Par ailleurs, au niveau de l'entreprise, si ces produits à la vente sont exempts de la taxe, et que ses achats ouvrent droit à déduction, à raison de la taxe acquittée en amont, il lui sera impossible de récupérer celle-ci, faute de pouvoir la déduire de la taxe qu'elle aurait pu percevoir sur ses ventes.

Dès lors, la seule possibilité qui lui reste ouverte est de demander et d'obtenir le remboursement de la taxe non déduite.

Le remboursement répond à un double souci :

- accorder la détaxation complète à un circuit, dans un but d'encouragement ;
- ne pas mettre en difficulté les entreprises dont l'exonération des ventes les mettrait dans une situation structurelle de butoir (impossibilité de déduire la taxe acquittée en amont).

A. Bénéficiaires du droit au remboursement

La liste des cas pour lesquels cette possibilité est admise est limitée aux :

- opérations réalisées sous le bénéfice des exonérations ;
- opérations réalisées sous le régime suspensif ;
- opérations du crédit bail ;
- et en cas de cessation d'activité taxable.

⁹⁵ - Ministère des Finances, Direction des Impôts : Instruction générale de la taxe sur la valeur ajoutée, Sonir, 1986, p 185 bis.

I. Les opérations réalisées sous le bénéfice des exonérations

Il s'agit des opérations suivantes :

- les produits livrés et les prestations de services rendues à l'exportation par les assujettis. Mais sont exclues du droit de remboursement les entreprises exportatrices des métaux de récupération ;
- les marchandises ou objets placés sous les régimes suspensifs en douane ;
- les engrais ;
- les équipements destinés à usage exclusivement agricole ;
- les biens d'investissement à inscrire dans un compte d'immobilisation et ouvrant droit à la déduction, acquis par les assujettis pendant une durée de 36 mois à compter du début d'activité.
- les opérations de vente, de réparation et de transformation portant sur les bâtiments de mer ;
- les ventes aux compagnies de navigation, aux pêcheurs professionnels et aux armateurs de la pêche de produits destinés à être incorporés dans les bâtiments de mer ;
- les opérations de restauration des monuments historiques classés et des équipements de base d'utilité publique ;
- les opérations de construction de logements sociaux ;
- les biens d'équipement destinés à l'enseignement privé ou à la formation professionnelle ;
- les véhicules neufs destinés exclusivement à être exploités en tant que Taxi ;
- les biens, marchandises, travaux et prestations de services destinés à être livrés à titre de don dans le cadre de la coopération internationale à l'Etat, aux collectivités locales, aux établissements publics et aux associations reconnues d'utilité publique, par les gouvernements étrangers ou par les organisations internationales ;
- les biens, marchandises, travaux et prestations de services destinés à être livrés à titre de don aux gouvernements étrangers, par le gouvernement du Royaume du Maroc ;
- les biens, marchandises, travaux et prestations de services financés par des dons de l'Union Européenne ;
- les produits et équipements pour hémodialyse ;
- les autocars, les camions et les biens d'équipement y afférents, acquis par les entreprises de transport international routier ;
- les biens d'équipement, matériels et outillages acquis par les associations à but non lucratif s'occupant des personnes handicapées, destinés à être utilisés par lesdites associations dans le cadre de leur objet statutaire ;
- les biens d'équipement, matériels et outillages acquis par le Croissant Rouge Marocain, destinés à être utilisés par lui dans le cadre de son objet statutaire ;
- les médicaments destinés au traitement du diabète, de l'asthme, des maladies cardiovasculaires et de la maladie du syndrome immunodéficientaire acquis (SIDA) ;
- les biens, marchandises, travaux et prestations de services destinés à être livrés à titre de don par les personnes physiques ou morales marocaines ou étrangères, à l'Etat, aux collectivités locales, aux établissements publics et aux associations reconnues d'utilité

publique s'occupant des conditions sociales et sanitaires des personnes handicapées ou en situation précaire ;

- les matériels éducatifs, scientifiques ou culturels importés en franchise des droits et taxes applicables à l'importation conformément aux accords de l'UNESCO auxquels le Maroc a adhéré ;
- les opérations de transport international, les prestations de services qui leur sont liées ainsi que les opérations de réparation, d'entretien, de maintenance, de transformation, d'affrètement et de location portant sur les différents moyens dudit transport ;
- les biens et les services acquis ou loués par les entreprises étrangères de productions audiovisuelles, cinématographiques et télévisuelles, à l'occasion de tournage de films au Maroc. Cette exonération s'applique à toute dépense égale ou supérieure à 5.000 dirhams et payée sur un compte bancaire en devises convertibles ouvert au nom desdites entreprises.

2. Les opérations réalisées sous le régime suspensif

Il s'agit des opérations portant sur des marchandises, les matières premières, les emballages irrécupérables et les services autorisés à être reçues en suspension de la taxe sur la valeur ajoutée à l'intérieur et qui sont nécessaires aux opérations d'exportation de produits ou de services.

3. Les opérations de crédit bail

A partir du 1^{er} janvier 2012, les entreprises de crédit bail bénéficient du remboursement du crédit de TVA non imputable, né à partir de ladite date.

4. Le cas de cessation d'activité taxable

En plus des opérations réalisées sous le bénéfice des exonérations et des opérations réalisées sous le régime suspensif, le droit de remboursement est aussi accordé en cas de cessation d'activité taxable. En pareil cas, le crédit de taxe non imputé à la date de la cessation ouvre droit au remboursement.

B. Délai de dépôt de la demande de remboursement

Deux délais sont prévus à cet égard :

1. Cas général

Le dépôt de la demande de remboursement doit être effectué à la fin de chaque trimestre de l'année civile au titre des opérations réalisées au cours du ou des trimestres écoulés. Mais le délai de dépôt ne doit pas dépasser l'année suivant le trimestre pour lequel le remboursement est demandé.

Ainsi la demande de remboursement de la TVA au titre du premier trimestre 2012 doit être déposée au plus tard le 31 mars 2013.

2. Cas des promoteurs immobiliers

Pour le cas particulier des promoteurs immobiliers réalisant des logements sociaux, le délai de dépôt de la demande de remboursement est d'une année qui suit la date du permis d'habiter.

De même, afin de permettre aux promoteurs immobiliers de bénéficier du remboursement de la TVA afférente aux dépenses engagées et réglées après l'obtention du permis d'habiter des logements sociaux et qui n'ont pu être présentée dans le délai d'une année, il est admis, d'après la direction générale des impôts, d'accorder le remboursement de ladite taxe sur demande de remboursement présentée à l'expiration du trimestre au cours duquel lesdites dépenses ont été réglées et ce, pour la période de quatre années suivant celle de la délivrance du permis d'habiter.

3. Délai de liquidation de la demande de remboursement

Le délai de liquidation de la demande de remboursement est de 3 mois à partir de la date de dépôt de la demande.

Opérations donnant droit au régime suspensif et au remboursement :

Nature des opérations	Régime suspensif	Droit au remb.
Les produits livrés et les services rendus à l'exportation par les assujettis	x	x
Les marchandises ou objets placés sous les régimes suspensifs en douane		x
Les engrais		x
Matériel agricole lorsqu'il est destiné à usage exclusivement agricole		x
Les biens d'investissement à inscrire dans un compte d'immobilisation		x
Les opérations de vente, de réparation et de transformation portant sur les bâtiments de mer		x
Les ventes aux compagnies de navigation...		x
Les opérations de restauration des monuments historiques classés		x
Les opérations de construction de logements sociaux		x
Les prestations de restauration fournies directement par l'entreprise à son personnel salarié.		x
Equipements de lutte contre l'incendie acquis par l'inspection de la protection civile		x
Equipements destinés à l'enseignement privé		x
Véhicules neufs à usage de taxi		x
Biens M T S pour dons dans le cadre de la coopération internationale		x
Biens M T S pour dons UE		x
Produits et équipements pour hémodialyse		x
Autocars, camions et équipements acquis par les entreprises de TIR		x
Equipements des associations ABNL pour handicapés		x
Médicaments pour diabète, asthme et maladie cardio-vasculaire		x
Assainissement fourni aux abonnés par organismes chargés d'assainissement		x

Il est à rappeler que toutes les opérations citées aux articles 92 et 94 du CGI donnent la possibilité aux assujettis au remboursement si le volume de la taxe due ne permet pas l'imputation intégrale de la taxe déductible.

Section 4 : Déclaration et paiement de la TVA

L'entreprise paie la TVA lorsque la taxe qu'elle a collectée est supérieure à la taxe qu'elle est en droit de déduire. Dans le cas contraire, on assiste à un crédit de taxe dit butoir.

Après avoir déterminé la TVA collectée et la TVA déductible de la période, les entreprises doivent calculer la TVA à payer. Cette opération est effectuée à l'occasion de l'établissement de la déclaration périodique de la TVA. Le règlement est ensuite effectué au receveur de l'administration fiscale.

Deux régimes d'imposition sont prévus pour la TVA : le régime de la déclaration mensuelle et le régime de la déclaration trimestrielle.

§ 1. Régime de la déclaration mensuelle

Sous ce régime, la TVA est exigible au titre des opérations taxables réalisées au cours d'un mois.

A. Personnes soumises au régime de la déclaration mensuelle

Le régime de la déclaration mensuelle est obligatoire pour :

- les entreprises qui ont réalisé, au cours de l'année précédente, un chiffre d'affaires taxable (hors TVA) supérieur ou égal à 1.000.000 DH ;
- les entreprises n'ayant pas d'établissement au Maroc et y effectuant des opérations imposables.

Il faut préciser que les affaires exonérées ou situées hors champ d'application de la taxe ne sont pas à prendre en considération pour l'appréciation du seuil de 1.000.000 DH.

B. Délai de déclaration et de paiement sous le régime mensuel

Les contribuables imposés sous le régime de la déclaration mensuelle doivent déposer avant le 20 de chaque mois auprès du receveur de l'administration fiscale, une déclaration du chiffre d'affaires réalisé au cours du mois précédent et verser, en même temps, la taxe correspondante.

Toutefois, pour les contribuables qui effectuent leur déclaration par procédé électronique, celle-ci doit être souscrite avant l'expiration de chaque mois.

§ 2. Régime de la déclaration trimestrielle

Sous ce régime, la TVA est exigible au titre des opérations taxables réalisées au cours d'un trimestre.

A. Personnes soumises au régime de la déclaration trimestrielle

Ce régime est obligatoire pour :

- les entreprises dont le chiffre d'affaires taxable, réalisé l'année précédente, est inférieur à 1.000.000 DH ;

- les entreprises nouvellement assujetties ;
- les entreprises dont l'activité est saisonnière, périodique ou occasionnelle.

Les entreprises qui déclarent sous le régime de la déclaration trimestrielle sont autorisées à être imposés sous le régime de la déclaration mensuelle si elles en font la demande avant le 31 janvier.

B. Délai de déclaration et de paiement sous le régime de la déclaration trimestrielle

Les contribuables imposés sous le régime de la déclaration trimestrielle doivent déposer avant le 20 du premier mois de chaque trimestre auprès du receveur de l'administration fiscale, une déclaration du chiffre d'affaires réalisé au cours du trimestre précédent et verser, en même temps, la taxe correspondante.

Toutefois, pour les contribuables qui effectuent leur déclaration par procédé électronique, celle-ci doit être souscrite avant l'expiration du premier mois de chaque trimestre.

§ 3. Forme de la déclaration de TVA

A. Déclaration d'après l'imprimé modèle

La déclaration doit être faite sur un imprimé modèle établi par l'administration.

Elle doit être accompagnée d'un relevé détaillé de déductions comportant la référence des factures, la désignation exacte des biens, services ou travaux, leur valeur, le montant de la taxe figurant sur la facture ou mémoire et le mode et références de paiement.

B. Télédéclaration et télépaiement

Les contribuables peuvent souscrire auprès de l'administration fiscale par procédés électroniques les déclarations et effectuer les paiements de TVA.

Toutefois, ces déclarations doivent être souscrites par procédés électroniques auprès de l'administration fiscale par les entreprises dont le chiffre d'affaires est égal ou supérieur à 50 millions de dirhams, hors taxe sur la valeur ajoutée.

Les procédés électroniques de déclaration et de paiement deviennent obligatoires :

- à compter du 1^{er} janvier 2016, lorsque le chiffre d'affaires réalisé est supérieur ou égal à 10 millions de dirhams HT ;
- à compter du 1^{er} janvier 2017, lorsque le chiffre d'affaires réalisé est supérieur ou égal à 3 millions de dirhams HT.

Il en est de même des contribuables exerçant des professions libérales dont la liste est fixée par voie réglementaire.

Ces procédés produisent les mêmes effets juridiques que les déclarations et les versements auprès du receveur de l'administration fiscale.

Section 5 : Applications et corrections de la TVA

§I. Applications de la TVA

- I. Applications d'ordre général
- II. Applications élémentaires
- III. Applications de synthèse

I. Applications d'ordre général

- 69. Quel est le statut fiscal des biens et services ?
- 70. Quel est le statut fiscal des activités et personnes ?
- 71. Quel est le taux de TVA ?
- 72. Quel est le régime de déclaration de TVA ?

69. Quel est le statut fiscal des biens et services ?

Au vu du champ d'application de la TVA, indiquer le statut fiscal des produits et services ci-dessous énoncés selon les catégories suivantes : taxable avec droit à déduction, taxable sans droit à déduction, exonéré sans droit à déduction ou exclu du champ d'application de la TVA.

- 1. L'eau
- 2. Les huiles alimentaires
- 3. Le lait en poudre
- 4. Le courtage d'assurance
- 5. La farine du blé
- 6. Le lait
- 7. Les dattes conditionnées produites au Maroc
- 8. La production du blé
- 9. Les médicaments
- 10. Le savon de ménage
- 11. La prestation de l'architecte
- 12. La prestation de l'avocat
- 13. Les bougies et paraffines
- 14. Les tabacs en feuilles ou fabriqués
- 15. Les produits de pêche à l'état frais
- 16. Un lot de terrain

- 17. Les conserves de sardines
- 18. Les fournitures scolaires
- 19. Les graisses alimentaires
- 20. La prestation du notaire
- 21. L'huile d'olive livrée sans mélange
- 22. Les papiers destinés à l'impression
- 23. Les produits de la pêche congelés
- 24. La location d'un appartement non meulé

70. Quel est le statut fiscal des activités et personnes suivantes ?

Au vu du champ d'application de la TVA, indiquer le statut fiscal des activités et personnes ci-dessous énoncées selon les catégories suivantes : soumises de plein droit, exonérées avec droit à déduction ou exonérées sans droit à déduction :

- 1. La production des graisses alimentaires
- 2. Les opérations d'exportation
- 3. Mécanicien dont le CA annuel est de 450 000
- 4. Les opérations de lotissements de terrains
- 5. La vente des engins et filets de pêche
- 6. Les opérations des compagnies d'assurances
- 7. La vente d'ordinateurs
- 8. La vente de produit phytosanitaire à usage agricole
- 9. Les opérations d'escompte des valeurs de l'Etat
- 10. La production des huiles alimentaires
- 11. La vente d'engrais
- 12. Les prestations des associations à but non lucratif
- 13. Les commerçants en gros de téléviseurs
- 14. La vente des tracteurs à usage agricole
- 15. Les opérations de transport international
- 16. Les entreprises de confection de vêtements
- 17. La restauration des monuments historiques
- 18. Les opérations des exploitants d'auto-écoles
- 19. La vente du thé
- 20. Les biens d'investissement
- 21. Les commerçants en gros de farine
- 22. La production de confitures
- 23. Les ventes de navires et bateaux
- 24. La distribution des films cinématographiques
- 25. Les opérations de transport de voyageurs
- 26. Les équipements destinés à l'enseignement privé
- 27. Les exploitants de taxis

28. Les ventes des véhicules neufs à usage de taxi
29. Les prestations fournies par les médecins
30. Laits spéciaux pour nourrissons

71. Quel est le taux de TVA ?

Quel est le taux de TVA applicable aux biens et services suivants :

1. L'eau
2. L'électricité
3. Les huiles alimentaires
4. Le thé
5. Les graisses alimentaires
6. Les ordinateurs
7. La prestation de l'avocat
8. Les conserves de sardines
9. Les opérations d'hébergement en hôtels
10. Le transport de voyageurs
11. La prestation de l'architecte
12. Les médicaments
13. Les fournitures scolaires
14. Les prestations du traiteur
15. Le véhicule utilitaire léger économique
16. Les ventes de pneus en gros
17. Le lait en poudre pour alimentation humaine
18. Les prestations du restaurant
19. L'entreprise de travaux immobiliers
20. La confection de vêtements
21. La prestation du notaire
22. Les aliments destinés à l'alimentation du bétail
23. La vente de denrées à consommer sur place
24. Le café
25. La production des articles électroménagers
26. Les opérations de crédit
27. Les opérations de crédit-bail
28. La voiture dite "voiture économique"
29. Les opérations de lotissements de terrains
30. La promotion immobilière
31. La confiture
32. La location des compteurs d'eau et d'électricité

72. Quel est le régime de déclaration de TVA ?

Quel est le régime de déclaration de TVA applicable aux entreprises suivantes ?

1. L'entreprise dont CA taxable de l'exercice n-1 est de 800.000 DH
2. L'entreprise dont CA taxable de l'exercice n-1 est de 1.400.000 DH
3. L'entreprise dont CA TTC de l'exercice n-1 est de 1.100.000 DH
4. L'entreprise nouvellement assujettie
5. L'entreprise imposable mais n'ayant pas d'établissement au Maroc
6. L'entreprise dont CA HT de l'exercice n-1 est de 2.000.000 DH dont 1.300.000 relevant de l'activité agricole
7. L'entreprise de location de tente de plage en été
8. L'entreprise dont CA TTC de n-1 est de 1.400.000 DH dont 1.100.000 taxable
9. L'entreprise exportatrice dont CA HT de l'exercice n-1 est de 5.000.000 DH
10. L'entreprise dont l'activité est saisonnière

II. Applications élémentaires

73. Cas de la société Cofima : Calcul du remboursement de TVA
74. Cas de l'entreprise Alimpro : Régularisation fiscale suite au changement du prorata
75. Cas de Monsieur Achraf : Statut fiscal et procédures
76. Cas de l'entreprise Planète Négoce : Calcul de la TVA facturée

73. Cas de la société Cofima

La société de confection Cofima, ayant opté pour la TVA, a réalisé au cours du 1^{er}, 2^{ème} et 3^{ème} trimestre 2015 les opérations suivantes :

1. 1^{er} trimestre : - Exportation d'articles de vêtements : 2.000.000 DH
- Achats de biens et services comportant 560.000 DH de TVA
2. 2^{ème} trimestre : - Exportation d'articles de vêtements : 2.200.000 DH
- Achats de biens et services comportant 380.000 DH de TVA
3. 3^{ème} trimestre : - Exportation d'articles de vêtements : 2.400.000 DH
- Achats de biens et services comportant 260.000 DH de TVA

Travail à faire :

Calculer, s'il y a lieu, le montant de TVA à rembourser au titre de chaque trimestre.

74. Cas de l'entreprise Alimpro

L'entreprise Alimpro est spécialisée dans le commerce de produits alimentaires. Elle réalise à cet effet des opérations taxables avec droit à déduction et des opérations exonérées sans droit à déduction.

En décembre 2012, elle acquiert un camion affecté à l'ensemble de ses opérations pour 360.000 TTC.

Elle opère la déduction en fonction du prorata provisoire de 2012 qui est de 60%.

Les prorata définitifs des exercices suivants sont de l'ordre de : 70% pour 2012, 54% pour 2013, 64% pour 2014.

En 2015, l'entreprise ne réalise que des opérations taxables avec droit à déduction.

Travail à faire :

On vous demande de procéder à la régularisation fiscale de l'entreprise Alimpro au cours des exercices 2012 à 2015.

75. Cas de Monsieur Achraf

Monsieur Achraf est un commerçant en détail exonéré de la TVA au titre de 2015. Au cours du même exercice, il réalise un chiffre d'affaires de l'ordre de 2.300.000 DH.

Les ventes à crédit se sont élevées en 2015 à 230.000 DH.

Le stock de marchandise au 31/12/2015 s'élève à 340.000.

Travail à faire :

1. Quel est le statut fiscal de Monsieur Achraf vis à vis de la TVA lors de l'exercice 2016 ?
2. Quelles sont les diligences que doit effectuer Monsieur Achraf et quel en est l'intérêt ?

76. Cas de l'entreprise Planète Négoce

L'entreprise Planète Négoce est spécialisée dans le commerce en gros des produits alimentaires et le négoce en général. Elle a réalisé en juin 2015 les ventes suivantes :

Marchandises	Montant sans TVA
1. Farines et semoules à des boulangers	145.600
2. Fournitures scolaires (aux revendeurs)	210.000
3. Huiles fluides alimentaires	382.600
4. Thé conditionné	70.000
5. Bicyclettes	46.050
6. Raisins et figues	31.250
7. Conserves de sardines	258.000
8. Sel de cuisine	13.800
9. Beurre conditionné	66.000
10. Brouettes à une entreprise de travaux divers	19.000
11. Huile d'olive	120.600
12. Lait en poudre	51.000
13. Riz usiné	46.000
14. Graisses alimentaires	25.700
15. Ordinateurs à une école privée	168.000
16. Beurre de fabrication artisanale	50.108
17. Savon de ménage	18.500
18. Pâtes alimentaires à un restaurant d'université	108.300
19. Ordinateurs à une administration publique	84.600
20. Fournitures (tenues de travail, balais) à une commune	105.000

Travail à faire :

1. Calculez le montant de la TVA facturée.
2. Cette entreprise opérera-elle les déductions à 100% ou doit-elle pratiquer le prorata de déduction ? Justifier votre réponse.

III. Applications de synthèse

77. Cas de la société Machina : Base imposable et champ d'application de la TVA

78. Cas de la société Equipa : Calcul la TVA d'après le régime des encaissements et des débits

79. Cas de la société Comode : Déclaration mensuelle de la TVA

80. Cas de la société Ima Meubles : Déclaration mensuelle de la TVA

81. Cas de l'entreprise Artisa : Déclaration de la TVA

82. Cas de l'entreprise Négoce général : Déclaration mensuelle de la TVA et régularisation suite à la cession d'un équipement

83. Cas de l'entreprise Genera : Déclaration mensuelle de la TVA

84. Cas de l'entreprise Genera (suite) : Régularisations de la TVA

85. Cas de l'entreprise Carta : Calcul de la TVA déductible, régularisation de la TVA suite au changement du prorata

86. Cas de l'entreprise Resko : Calcul la TVA d'après les encaissements et les débits

87. Cas de l'entreprise Sardisud : Régime de déclaration et calcul de la TVA.

88. Cas de la société Promofil : Calcul et régularisation de la TVA

89. Cas de la société Agro : Calcul et régularisation de la TVA

90. Cas de la société Agro (suite) : Calcul de la TVA sur opérations exceptionnelles

77. Cas de la société Machina

L'entreprise Machina fabrique et vend des machines outils à l'état neuf. En juin 2015, le service comptable vous demande de l'assister pour la préparation de la déclaration de TVA de mai 2015. Il vous interpelle spécialement pour 3 cas :

1^{er} cas : L'entreprise Machina a vendu en mai 2015 une machine neuve à un ancien client. Le prix est composé de la manière suivante :

- Prix de la machine : 840.000
- Frais de transport : 50.000
- Assurance transport-installation : 6.000
- Frais d'emballage : 15.000
- Intérêts pour règlement à terme : 50.000
- Réduction pour erreur sur couleur de peinture : 3.000
- Reprise d'une machine d'occasion : 100.000
- Versement d'un acompte : 200.000
- Frais de montage : 40.000
- Pièces nécessaires au montage : 2.000

Conseil demandé :

- Cette vente peut-elle être exonérée de la TVA ? Justifiez votre réponse.
- Quelle est en tout cas la base imposable à la TVA et le montant net à payer ?

2^{ème} cas : L'entreprise Machina avait fait d'importantes réparations à un client qui s'est avéré douteux. Le total de ses factures s'est élevé à 260.000 DH HT. Ce client a été condamné par le tribunal commercial localement compétent à payer le montant principal de la créance augmenté de 24.000 de dommages et intérêts. La société a reçu, au début de mai, un chèque pour tout le montant total.

Conseil demandé :

Quel est le traitement fiscal approprié (au niveau de la TVA) de cette opération.

3^{ème} cas : Un camion de transport de machine a été complètement détruit à la suite d'un accident. Il avait été acheté en 2013 à 720.000 DH TTC. La société perçoit en mai une indemnité d'assurance couvrant le prix d'achat HT du camion.

Conseil demandé :

Quelles sont les conséquences fiscales éventuelles (au niveau de la TVA) de cette opération ?

78. Cas de la société Equipa

La société Equipa a réalisé au cours du mois de juin 2015 les opérations suivantes :

- 1 - Chiffre d'affaires taxables à 14% : 245.300 TTC, encaissement fin du mois.
 - 2 - Chiffre d'affaires taxables à 20% : 326.400 TTC, encaissement fin du mois.
 - 3- Elle a encaissé le même mois des prestations de services facturées antérieurement pour un montant de 60.000 T.T.C DH.
 - 4- Elle a facturé le même mois une berline et une camionnette aux prix respectifs de 120.000 et 126.000 DH T.T.C. Le paiement est contre traites respectives de 60 et 90 jours.
 - 5- Les achats de matières du mois de juin 2015 comprenaient 29.400 DH de taxes récupérables, ceux de juin en comprenaient 26.400 DH.
- Le règlement de fournisseurs se fait en fin du mois.
- 6- Les frais généraux payés en juin 2015 comprenaient :
 - 6.1- Un montant de TVA de 3.000 DH figurant sur une facture de réparation d'un ancien véhicule de tourisme.
 - 6.2- Un montant de TVA de 1.000 DH figurant sur des factures de fournitures et de prestations de services payées à la fin du mois de juin. On peut noter que parmi ces 1.000 DH, 600 DH figuraient sur une facture d'avocat, 300 DH sur la note de téléphone et 100 DH sur la quittance d'électricité.
 - 7- Une facture d'un ordinateur : 12.300 TTC payée par chèque en juin pour 6.000 DH. Le reste sera payé en espèces en juillet.
 - 8- Une facture de matières payée en espèces au cours du mois de juin : 12.000 TTC. La facture avait fait l'objet d'un chèque retourné impayé.

Travail à faire :

1. Calculer la TVA due au titre de juin 2015 d'après le régime des encaissements.
2. Calculer la TVA due au titre de juin 2015 d'après le régime des débits.

79. Cas de la société Comode

L'entreprise Comode a réalisé en juillet 2015 les opérations suivantes :

1. Opérations du mois de juillet :

Op.	Date	Encaissement	Objet	Modalités de paiement
1	02.07	36.000	Facture n° 1201	Chèque du même jour
2	08.07	45.000	Facture n° 1202	Traite au 15 septembre
3	10.07	52.800	Avance sur commande à livrer en septembre	Virement ayant fait l'objet d'un avis de crédit le 26.07
4	11.07	60.000	Facture n° 1203	50% chèque du même jour. 50% traite de 30 jours
5	15.07	14.400	Avoir sur facture d'achat réglée en mai	Chèque du même jour
6	16.07	24.000	Facture n° 1204	Virement une semaine plus tard
7	18.07	72.000	Encaissement de redevances de brevet d'une société ivoirienne.	Virement bancaire en \$ rétrocédé à 72.000
8	25.07	15.000	Facture n° 1205	Espèces
9	30.07	120.000	Facture n° 1206	Chèque remis à la banque le même jour. Encaissement prévu le 02.08
10	30.07	100.000	Versement en compte bancaire	Versement effectué par un associé et inscrit dans son compte courant
11	30.07	65.000	Loyer de juin d'un appartement à usage d'habitation	Virement portant date de valeur le 31.07
12	31.07	44.108	Escompte bancaire	Escompte de la traite à échéance du 15.09

2. Pour calculer la TVA déductible, on vous communique le dossier comportant les paiements suivants :

Op.	Date	Montant HT	Objet	Modalités de paiement
13	01.07	150.000	Marchandises	Chèque du 15.07
14	03.07	2.000	Honoraires Avocat	Chèque du 25.07
15	06.07	9.800	Fournitures de bureau	En espèces le même jour
16	10.07	7.500	Frais de mission	Chèque du même jour
17	15.07	2.657	Facture d'eau	En espèces le même jour
18	15.07	8.700	Facture d'électricité	Chèque du même jour
19	20.07	66.000	Redevance leasing machine	Prélèvement bancaire du 20.07
20	20.07	33.120	Redevance leasing voiture de tourisme	Prélèvement bancaire du 21.07
21	22.07	660	Intérêts bancaires	Prélèvement bancaire du 22.07
22	23.07	47.230	Avance sur commande non facturée	Par chèque du 28.07
23	23.07	126.600	TVA due du mois de mai	Par chèque du 23.07
24	25.07	100.000	Emballage récupérable identifiable	Chèque de 60.000 du même jour. Le reliquat : traite au 25.08

Travail à faire :

On vous demande d'établir la déclaration de TVA, au titre du mois de juillet 2015.

80. Cas de la société Ima Meubles

La société Ima Meubles, fabricant de meubles, a réalisé les affaires suivantes au cours du mois de décembre 2015.

- Le 3 décembre : Livraison de meubles à un grossiste, facture TTC : 180.000 DH payée le même jour par chèque.
- Le 4 décembre : Livraison de meubles à un grossiste pour : 116.000 DH. Le client verse 66.000 DH à la réception et pour le règlement du solde, accepte deux traites de 25.000 DH à 30 et 60 jours.
- Le 6 décembre : Revente d'une machine d'occasion à une entreprise similaire au prix de 48.000 DH. La machine a été achetée pour 100.000 DH en janvier 2013.
- Le 10 décembre : Expédition de 250.000 DH de marchandises à un client espagnol.
- Le 14 décembre : Livraison de meubles à un grossiste. Facture du même jour 14.000 DH TTC. Le client avait déjà versé 2.000 DH à la commande en novembre 2015, le reste devrait être réglé à la livraison.
- Le 18 décembre : Encaissement d'un chèque de 4.500 DH pour solde d'une facture de meuble du 20 novembre 2015 sur laquelle 30.000 DH avaient été encaissés à la livraison.
- Le 20 décembre : Livraison de différents meubles pour le compte du ministère de l'Éducation Nationale pour un montant de 450.000 DH, payée par virement bancaire le 12/01/2016.
- Le 25 décembre : Vente de 150.000 DH HT de meuble à un exportateur ayant bénéficié du régime suspensif pour cette opération.

Enfin, les encaissements au titre de réparations de meubles du mois de novembre se sont élevés en décembre à 48.000 DH. Il est précisé que les facturations correspondantes avaient été faites au cours du mois de novembre 2015.

Au cours du mois de décembre, l'entreprise a payé :

- 1- Une facture de traiteur pour réception organisée à l'occasion de la signature d'un contrat important Montant TTC : 36.000 DH.
- 2 - Une voiture Fiat utilisée pour les besoins de l'exploitation : prix HT 80.000 DH.
- 3 - Une BMW pour le P.D.G : prix HT 600.000 DH.
- 4 - Un ordinateur utilisé par le service comptable : 20.000 DH HT.
- 5 - Des matières premières au prix HT de 120.000 DH.
- 6 - Une facture d'une réception organisée aux profits des clients de l'entreprise d'un montant de 21.400 DH TTC.
- 7 - Une facture de topographe pour un montant de 12.000 DH TTC.
- 8 - Des frais de déplacement du directeur technique : facture 8.000 DH HT.

Travail à faire :

Etablir la déclaration de décembre 2015 suivant le régime de droit commun.

81. Cas de l'entreprise Artisa

L'entreprise Artisa a réalisé au cours de l'exercice 2014 le chiffre d'affaires suivant :

- Chiffre d'affaires local taxable à 20 % : 600.000 DH
- Chiffre d'affaires à l'export : 2.500.000 DH.

En janvier, février et mars 2015, cette entreprise a effectué les opérations suivantes :

- Le 15/01 : Vente en contre partie d'un effet à recevoir 15.000 HT, échéance le 15/03/2015.
- Le 01/02 : L'entreprise reçoit de la banque un avis de crédit de 24.000 correspondant à un règlement client sur l'exercice 2014.
- Le 10/02 : L'entreprise remet à l'escompte l'effet du 15/01 à la banque qui accepte et facture des intérêts de 800 DH HT.
- Le 10/03 : Vente d'une machine d'occasion pour 42.000 DH. Cette machine est acquise le 01/07/2013.
- Le 10/03 : Vente d'une voiture de tourisme d'occasion pour 66.000 DH. Cette voiture est acquise le 30/04/2013.
- Le 31/03/2015 : Vente au comptant pour 72.000 TTC.
- Le 01/01 : Achat de marchandises pour 80.000 DH H.T payé le 02/03 par traite.
- Le 02/02 : Règlement du fournisseur : facture HT 60.000 DH payée en espèces.
- Le 05/02 : Paiement facture d'hôtel : 1.070 DH TTC en espèces.
- Le 10/03 : Acquisition d'un matériel pour 100.000 DH HT payée le 31/03/2015 par virement bancaire.
- Le 21/03 : Acquisition d'une voiture de service pour 80.000 HT payée le 24/03/2015 par chèque.

Travail à faire :

Etablir la déclaration de la TVA au titre de la première période de l'exercice 2015, sachant que la dernière période a donné lieu à un crédit de TVA de 18.920 DH.

82. Cas de l'entreprise Négoce général

Le chiffre d'affaires de l'entreprise Négoce général au titre de l'exercice 2014 se présente comme suit :

- Ventes taxables :	1.000.000
- Ventes exonérées avec droit à déduction :	700.000
- Ventes faites en suspension de taxe :	300.000
- Ventes exonérées sans droit à déductions :	500.000
- Ventes hors champ d'application de la TVA :	100.000

Au cours de janvier 2015, l'entreprise a effectué les opérations suivantes :

- Ventes taxables encaissées du mois : 240.000

Au cours de janvier 2015, cette entreprise a payé par chèque :

- des matières premières acquises en décembre 2014 et utilisées pour les besoins exclusifs de l'activité taxable, montant : 180.000 DH.
- une machine de production acquise en septembre 2014 pour un montant TTC de 120.000 DH.

Le chiffre d'affaires au titre 2015 est :

- Ventes taxables :	800.000
- Ventes exonérées avec droit à déduction :	600.000
- Ventes faites en suspension de taxe :	200.000
- Ventes exonérées sans droit à déductions :	900.000
- Ventes hors champ d'application de la TVA :	600.000

Le taux de TVA est de 20 %.

Travail à faire :

1. Etablir la déclaration de janvier 2015.
2. Doit-on procéder en janvier 2016 à une régularisation sur la machine acquise en septembre 2014 ?
3. Doit-on procéder en janvier 2017 à une régularisation sur la même machine si le prorata définitif de 2016 est de 100% ?

83. Cas de l'entreprise Genera

L'entreprise Genera a réalisé, en 2014, le chiffre d'affaires suivant :

- Ventes taxables (TTC) : 4.800.000
- Ventes exonérées avec droit à déduction : 600.000

En janvier 2015, elle a réalisé les opérations suivantes :

- Le 01/01 : Vente contre traite de 60 jours, montant TTC 18.000.
- Le 02/01 : Encaissement d'un chèque de 48.000 remis à la banque pour encaissement le 31/12/2014.
- Le 15/01 : Vente au comptant pour 24.000 TTC.
- Le 26/01 : Vente pour 80.000 en suspension de taxe à un client exportateur qui a apporté l'attestation d'exonération de la TVA.
- Le 27/01 : Vente d'un matériel de production pour une somme de 120.000 acquis en janvier 2013 en exonération de TVA pour une valeur de 400.000.
- Le 28/01 : Escompte de la traite du 01/01/2015.
- Le 29/01 : Vente d'une voiture de tourisme d'occasion pour une valeur de 60.000 acquise en 2012 à 120.000.
- Le 30/01 : Encaissement en espèces des créances d'un montant total de 60.000 (montants individuels supérieurs à 20.000 DH) se rapportant à l'exercice 2014.
- Le 31/01 : Remise à la banque d'une traite échue d'un montant de 120.000. L'encaissement est prévu pour le 02/02/2015.

Au cours du même mois, elle a procédé aux opérations suivantes :

- Le 01/01 : Paiement en espèces de la quittance téléphonique de novembre pour une valeur de 6.000.
- Le 05/01 : Paiement en espèces de la facture d'hôtel pour un montant TTC de 15.000.
- Le 08/01 : Règlement par chèque des honoraires du conseiller fiscal pour 12.000 TTC.
- Le 20/01 : Achat d'un camion pour 480.000 HT payé par chèque suite à une exonération accordée par le service régional des impôts.
- Le 22/01 : Paiement par chèque d'un ordinateur pour 24.000 TTC.
- Le 25/01 : Achat de matières premières contre une traite à vue pour 36.000 et une traite au 25/03/2015 pour le même montant.

Travail à faire :

Etablir la déclaration de TVA relative au mois de janvier 2015 sachant que la déclaration de décembre 2014 a donné lieu à un crédit de 12.600 DH.

84. Cas de l'entreprise Genera : suite

Au terme de l'exercice 2015, le chiffre d'affaires de l'entreprise Genera s'élève à :

- Ventes taxables TTC : 3.600.000
- Ventes exonérées avec droit à déduction : 2.000.000
- Ventes exonérées sans droit à déduction : 3.500.000
- Ventes hors champ d'application de la TVA : 500.000

Travail à faire :

Procédez, s'il y a lieu, aux régularisations nécessaires en supposant que l'entreprise Genera n'a réalisé en 2015 aucune opération d'investissement autres que celles du mois de janvier.

85. Cas de l'entreprise Carta

Le chiffre d'affaires hors taxe 2014 et 2015 de l'entreprise Carta, partiellement assujettie à la TVA, se présente comme suit (taux de TVA = 20%) :

Ventilation des ventes	2014	2015
Ventes soumises à la TVA	1.000.000	1.500.000
Ventes exonérées avec droit de déduction	500.000	800.000
Ventes en suspension de taxe	400.000	600.000
Ventes exonérées sans droit de déduction	300.000	150.000
Ventes hors champ de TVA	700.000	250.000

En décembre 2015, l'entreprise a payé les opérations suivantes :

- Frais de publicité : 12.000
- Fourniture du bureau : 31.800
- Quittance d'eau : 3.745
- Quittance d'électricité : 5.700
- Achats de marchandise taxable à vendre localement, prix d'achat : 240.000 DH TTC.

- Achats de marchandise en suspension de TVA et destinée à l'export pour : 120.000 DH.
- Achat d'un camion de transport de marchandises pour une valeur TTC de 360.000 DH. Il s'agit de la seule opération d'investissement réalisée en 2015.

Travail à faire :

1. Calculer la TVA déductible au titre de décembre 2015.
2. Quelle est la régularisation à faire lors de la déclaration de janvier 2016 ?
3. Quelle est la régularisation à faire lors de la déclaration de janvier 2017 sur la TVA ayant grevé le camion de transport de marchandises sachant que le prorata définitif de l'exercice 2016 est de 94% ?

86. Cas de l'entreprise Resko

La société Resko a réalisé au cours du mois de mai 2015 les opérations suivantes :

1. Opérations taxables à 20% payable le même mois : 720.000 H.T
 2. Elle a encaissé le même mois des prestations de services facturées antérieurement pour un montant de 60.000 DH.
 3. Elle a vendu le même mois un camion pour 144.000 DH. Elle l'avait acquis en mars 2013 pour 300.000 HT.
 4. Les achats du mois de mai 2015 comprenaient 66.730 DH de taxes récupérables sur biens et services.
 5. Les achats du mois de mai comprenaient aussi 26.400 DH de taxes récupérables sur acquisition d'emballage identifiable et récupérable
- Les frais généraux du mois de mai concernent :
6. Facture de réparation d'une voiture de tourisme comportant 4.000 DH de TVA payée par un chèque au porteur.
 7. Facture de notaire d'un montant de 11.000 DH TTC payée par chèque.
 8. Note d'honoraire de l'avocat pour un montant de 5.500 DH TTC.
 9. Note de téléphone comportant 350 DH de TVA.
 10. Quittance d'électricité d'un montant de 1.140 DH TTC.
 11. Facture d'hôtel pour un montant HT de 3.400 DH.

Le règlement des fournisseurs se fait en fin du mois.

Travail à faire :

1. Calculer la TVA due au titre du mois de mai 2015 d'après le régime des encaissements.
2. Le solde de la déclaration serait-il le même si l'entreprise avait opté pour le régime de débits ?

87. Cas de l'entreprise Sardisud

L'entreprise Sardisud est soumise à la TVA au taux de 7% avec droit à déduction. En 2014, elle a déposé ses déclarations de TVA d'après le régime trimestriel. Au titre du même exercice, elle a réalisé un chiffre d'affaires taxable de l'ordre de 1.243.500 DH.

Au cours de janvier 2015, elle a effectué les opérations suivantes :

1. Encaissements se rapportant aux ventes de janvier : 32.100 DH.
2. Encaissements se rapportant aux ventes de novembre et décembre 2014 : 42.800 DH.
3. Avance encaissée sur commande à livrer en mars 2015 : 53.500 DH.
4. Facturation sur livraisons encaissées en décembre 2014 : 60.000 DH.
5. Facturation sur livraisons payables en février 2015 : 85.000 DH.
6. Encaissement d'un crédit bancaire d'un montant de 150.000 DH.
7. Vente d'un matériel de production : 58.000 DH. Ce matériel a été acquis en 2010 à 100.000 HT.
8. Encaissement d'un versement en compte courant d'associé : 50.000 DH.
9. Vente d'une voiture de tourisme : 42.000 DH. Cette voiture a été acquise en 2013 à 120.000 TTC.

Par ailleurs, l'entreprise a payé en janvier 2015 ce qui suit :

1. Fourniture de bureau : 5.400 DH.
2. Facture d'eau : 1.070 DH.
3. Redevance de leasing d'un matériel de production : 6.600 DH.
4. Facture d'électricité : 2.280 DH.
5. Loyer d'un dépôt de marchandises : 8.000 DH.
6. Facture de carburant : 3.250 DH.
7. Acquisition d'une voiture de tourisme : 140.400 DH TTC.
8. Facture de l'expert comptable : 18.800 DH TTC se rapportant au 4^{ème} trimestre 2014.

Travail à faire :

1. Quel est le régime approprié de déclaration de TVA en 2015 ? Justifier votre réponse ?
2. Etablir la déclaration de la TVA au titre de la première déclaration de 2015.

88. Cas de l'entreprise Promofil

Le chiffre d'affaires de l'entreprise Promofil au titre de l'exercice 2014 et 2015 se présente comme suit :

	2014	2015
Ventilation des ventes		
Ventes soumises à la TVA	2.000.000	3.000.000
Ventes exo. avec droit de déduction	500.000	800.000
Ventes en suspension des taxes	600.000	700.000
Ventes exo. sans droit de déduction	1.000.000	800.000
Ventes hors champ de TVA	4.000.000	1.000.000

Au cours du mois d'octobre 2015, cette entreprise a réalisé les opérations suivantes :

1. Le 01 octobre : L'entreprise reçoit de la banque un avis de crédit de 24.000 correspondant à un chèque remis à l'encaissement le 29 septembre.
 2. Le 3 octobre : Livraison de marchandises pour un montant TTC de 180.000 DH payé le même jour par chèque.
 3. Le 4 octobre : Vente de marchandises pour 116.000 DH TTC. Le client a versé 73.200 DH à la réception. Pour le règlement du solde, il accepte deux traites à 30 et 60 jours à valeurs égales.
 4. Le 6 octobre : Cession d'une machine d'occasion pour 36.000 DH. Cette machine a été acquise en suspension de TVA en mars 2013 pour 100.000 DH.
 5. Le 15 octobre : Vente en contre partie d'un effet à recevoir 15.000 HT, échéance le 15/12/2015.
 6. Le 16 octobre : Encaissement d'une avance de 48.000 DH sur une commande à livrer en 2016.
 7. Le 18 octobre : Encaissement d'un chèque de 70.800 DH pour solde d'une créance revenant à l'exercice 2013.
 8. Le 20 octobre : Vente de 150.000 DH HT au vue d'une décision d'exonération au titre du régime suspensif.
 9. Le 22 octobre : L'entreprise remet à l'escompte l'effet du 15 octobre à la banque qui opère un prélèvement d'agios de 2.200 DH TTC.
 10. Le 30 octobre : Alimentation du compte bancaire par versement de 100.000 DH de numéraires.
 11. Ventes au comptant du mois d'octobre : 240.000 DH.
 12. Encaissement d'un crédit bancaire d'un montant de 400 000 DH.
- Les comptes de trésorerie du mois d'octobre font apparaître les paiements suivants :
13. Emballages perdus pour 120.000 DH.
 14. Une voiture Mercedes utilisée pour les besoins de l'exploitation : 400.000 DH.
 15. Une machine de production pour 240.000 DH TTC.
 16. Des matières consommables pour 48.000 DH.
 17. Des réparations de machines de production effectuées par un technicien non assujéti à la TVA. Montant total 15.500 DH payé en espèces.
 18. Cadeaux à la clientèle : 130.000 DH (cadeaux portant sigle de l'entreprise, valeur unitaire : 80 DH).
 19. Des frais de réception d'un montant de 21.400 DH payés en espèces.
 20. Honoraires du topographe pour un montant de 12.000 DH.
 21. Honoraires de l'avocat d'un montant de 10.200 DH.
 22. Carburant pour véhicules de transport : 35.000 DH.
 23. La redevance mensuelle de leasing immobilier : 24.000 DH.
 24. Le loyer du siège social : 10.000 DH.
 25. Le loyer du dépôt des marchandises : 15.000 DH.
 26. Prime d'assurance incendie : 19.000 DH.
 27. Prime d'assurance responsabilité civile : 16.000 DH.

28. Intérêts de retard versés au fournisseur pour renouvellement d'une traite : 960 DH TTC.
29. Le loyer d'une machine de production au titre du mois de juillet 2015 : 4.800 DH.
30. Retrait de la banque pour alimentation de caisse : 100.000 DH.

Travail à faire :

1. Etablir la déclaration pour le mois d'octobre 2015 suivant le régime du droit commun.
2. Doit-on procéder en janvier 2016 à une régularisation sur la machine acquise en octobre 2015 (si oui laquelle, sinon pourquoi) ?
3. Doit-on procéder en janvier 2017 à une régularisation sur la machine acquise en octobre 2015 en supposant que le prorata de 2016 est de 72% (si oui laquelle, sinon pourquoi) ?

89. Cas de la société Agro

La société Agro est, depuis 2012, sous déclaration mensuelle de TVA. Au cours du mois de juin 2015, elle a réalisé les encaissements suivants :

1. Conserves de sardines : 128.000
2. Huiles fluides alimentaires : 546.350
3. Pâtes alimentaires : 55.000
4. Graisses alimentaires : 98.640
5. Café : 130.520

6. Produit de cession d'une machine d'emballage acquise en 2013 : 60.000

Le produit de vente des graisses alimentaires a été intégralement encaissé en espèces.

Les paiements de juin s'élèvent, par chèque, à :

7. Sur importation de divers produits, la société a payé divers droits de douanes composés de : Droits d'importation : 48.400, TVA sur importation au taux normal : 76.240.
8. Huiles fluides alimentaires : 380.000
9. Pâtes alimentaires : 68.600
10. Café : 76.200
11. Carburant pour parc véhicules de l'entreprise : 44.148
12. Cadeaux de faible valeur à la clientèle : 14.210
13. Achat de poisson à mettre en conserve : 130.770
14. Achat de sel marin pour les besoins de conserve : 33.000
15. Achat d'une camionnette : 180.000
16. TVA du mois d'avril : 126.600
17. Electricité : 8.660 dont 220 pour location compteur
18. Redevance leasing machine : 66.230
19. Redevance leasing voiture de tourisme : 23.120
20. Agios bancaires : 640
21. Honoraires commissaire aux comptes sur exercice 2014 : 28.000

Travail à faire :

Etablir la déclaration de TVA relative à juin 2015.

90. Cas de la société Agro (suite)

En juillet 2015, La société Agro a vécu un certain nombre d'évènements qu'elle a qualifiés d'exceptionnels. A ce titre, elle vous demande de l'assister pour préparer sa déclaration de TVA du mois en question.

Les encaissements de juillet s'élèvent à :

1. Produit de cession de déchets de pâtes alimentaires : 25.000
2. Redevances pour concession de brevet versées par une filiale étrangère : 120.000
3. Avance de 150.000 sur commande d'huiles fluides alimentaires à livrer en septembre 2015
4. Ventes de produits taxables au comptant à l'occasion d'une foire des produits alimentaires : 480.000 DH. Les 2/3 de ces ventes sont constitués par des huiles fluides alimentaires, le 1/3 est constitué par des graisses alimentaires. Cette somme inclut un montant de 12.000 de produits vendus à des particuliers touristes.
5. Loyer du mois de mai d'un fonds de commerce appartenant à l'entreprise : 80.000
6. Loyer du mois de juin d'un appartement nu à usage d'habitation : 25.000

Les paiements de juillet s'élèvent, par chèque, à :

7. Honoraires de l'avocat : 8.660
8. Prime d'assurance : 28.640 dont 1.140 de commission de l'agent d'assurance taxable à 14%.
9. Paiement d'un entrepreneur chargé de la réfection d'un magasin : montant total TTC : 78.000 dont : Fournitures de matériaux : 18.000 ; Main d'œuvre : 60.000.
10. Achat d'un mini-car pour le transport collectif du personnel de l'entreprise : 280.000
11. Pour remplacer une machine volée, l'entreprise a acheté une machine d'occasion pour 252.000 DH. Le fournisseur de la machine a taxé cette opération selon le régime du droit commun.
12. Achat d'une machine dont la facture datée du 15/07/2015 porte ce qui suit :

Elément du prix :

- Prix catalogue : 600.000
- Forfait transport : 30.000
- Prix total TTC : 630.000

Modalités de paiement :

- Reprise d'une machine d'occasion en mai : 100.000
- Avance versée à la commande en mai : 230.000
- Reliquat payé par chèque en juillet.

La machine objet de la reprise a été achetée du même fournisseur en 2009 pour 500.000 HT.

13. Paiement d'une avance sur une commande de café livrée en mai mais non encore facturée : 39.000

Toujours pour le moins de juillet, vous relevez que :

14. Une machine a fait l'objet d'un vol. L'entreprise a déposé plainte. La valeur d'acquisition de cette machine est de 34.000 TTC.

15. La société a procédé à des destructions volontaires d'un stock de produits devenus impropres à la consommation. La valeur du stock est de 41.500 HT. Cette destruction est valablement constatée par un procès-verbal des autorités compétentes.

16. Disparition d'une quantité de café suite à un incendie. Les sapeurs pompiers, n'ayant pas pu constater l'incendie ou les traces de l'incendie, ont refusé de donner une attestation de constatation. Prix d'origine HT de la marchandise incendiée : 180.000

17. Suite à une insolvabilité d'un client justifiée par une décision judiciaire, l'entreprise a soldé la créance de ce client inscrite en compte depuis 5 ans pour un montant de 76.000.

18. Abandon d'une créance d'un client étranger sans avoir procédé aux diligences usuelles en matière de recouvrement : Montant en provision pour dépréciation : 92.000.

19. Envoi d'une facture d'avoir accompagnée d'un chèque d'un montant de 96.000 suite à un retour de pâtes alimentaires défectueuses. La facture initiale a été intégralement réglée en mai.

Travail à faire :

Etablir la déclaration de TVA relative à juillet 2015.

§2. Corrections des applications de la TVA

I. Corrections des applications d'ordre général

69. Quel est le statut fiscal des biens et services ?

Le statut fiscal, vis à vis de la TVA, des produits et services énoncés est le suivant :

Produits et services	Statut fiscal vis à vis de la TVA			
	taxable avec d. déd.	taxable sans déd.	Exo. sans déd.	Exclu du champ
1. L'eau	x			
2. Les huiles alimentaires	x			
3. Le lait en poudre	x			
4. Le courtage d'assurance		x		
5. La farine du blé			x	
6. Le lait			x	
7. Les dattes conditionnées produites au Maroc			x	
8. La production du blé				x
9. Les médicaments	x			
10. Le savon de ménage	x			
11. La prestation de l'architecte	x			
12. La prestation de l'avocat	x			
13. Les bougies et paraffines			x	
14. Les tabacs en feuilles ou fabriqués			x	
15. Les produits de pêche à l'état frais			x	
16. Un lot de terrain				x
17. Les conserves de sardines	x			
18. Les fournitures scolaires	x			
19. Les graisses alimentaires	x			
20. La prestation du notaire	x			
21. L'huile d'olive livrée sans mélange			x	
22. Les papiers destinés à l'impression			x	
23. Les produits de pêche congelés			x	
24. La location d'un appartement non meulé				x

70. Quel est le statut fiscal des activités et personnes suivantes ?

Le statut fiscal, vis à vis de la TVA, des personnes et activités ci-dessous énoncées est le suivant :

Personnes et activités	Statut fiscal		
	Plein droit	Exo. avec déd.	Exo. sans déd.
1. La production des graisses alimentaires	x		
2. Les opérations d'exportation		x	
3. Mécanicien dont le CA annuel est de 450.000			x
4. Les opérations de lotissements de terrains	x		
5. La vente des engins et filets de pêche		x	
6. Les opérations des compagnies d'assurances			x
7. La vente d'ordinateurs	x		
8. La vente de produit phytosanitaire à usage agricole		x	

Personnes et activités	Statut fiscal		
	Plein droit	Exo. avec déd.	Exo. sans déd.
9. Les opérations d'escompte des valeurs de l'Etat			x
10. La production des huiles alimentaires	x		
11. La vente d'engrais		x	
12. Les prestations des associations à but non lucratif			x
13. Les commerçants en gros de téléviseurs	x		
14. La vente des tracteurs à usage agricole		x	
15. Les opérations de transport international		x	
16. Les entreprises de confection de vêtements	x		
17. La restauration des monuments historiques		x	
18. Les opérations des exploitants d'auto-écoles	x		
19. La vente du thé	x		
20. Les biens d'investissement		x	
21. Les commerçants en gros de farine			x
22. La production de confitures	x		
23. Les ventes de navires et bateaux		x	
24. La distribution des films cinématographiques			x
25. Les opérations de transport de voyageurs	x		
26. Les équipements destinés à l'enseignement privé		x	
27. Les exploitants de taxis			x
28. Les ventes des véhicules neufs à usage de taxi		x	
29. Les prestations fournies par les médecins			x
30. Laits spéciaux pour nourrissons			x

71. Quel est le taux de TVA ?

Le taux de TVA applicable aux biens et services suivants est :

Biens et services	Taux de la TVA			
	7%	10%	14%	20%
1. L'eau	x			
2. L'électricité			x	
3. Les huiles alimentaires		x		
4. Le thé				x
5. Les graisses alimentaires				x
6. Les ordinateurs		x		
7. La prestation de l'avocat	x			
8. Les conserves de sardines		x		
9. Les opérations d'hébergement en hôtels			x	
10. Le transport de voyageurs				x
11. La prestation de l'architecte	x			
12. Les médicaments	x			
13. Les fournitures scolaires		x		
14. Les prestations du traiteur			x	
15. Le véhicule utilitaire léger économique				x
16. Les ventes de pneus en gros	x			
17. Le lait en poudre pour alimentation humaine		x		
18. Les prestations du restaurant				x
19. L'entreprise de travaux immobiliers				x

Biens et services	Taux de la TVA			
	7%	10%	14%	20%
20. La confection de vêtements				x
21. La prestation du notaire		x		
22. Les aliments destinés à l'alimentation du bétail	x			
23. La vente de denrées à consommer sur place		x		
24. Le café				x
25. La production des articles électroménagers				x
26. Les opérations de crédit		x		
27. Les opérations de crédit-bail				x
28. La voiture dite "voiture économique"	x			
29. Les opérations de lotissements de terrains				x
30. La promotion immobilière				x
31. La confiture				x
32. La location des compteurs d'eau et d'électricité	x			

72. Quel est le régime de déclaration de TVA ?

Le régime de déclaration de TVA applicable aux entreprises suivantes est :

Entreprises	DM	DT
1. L'entreprise dont CA taxable de l'exercice n-1 est de 800.000 DH		x
2. L'entreprise dont CA taxable de l'exercice n-1 est de 1.400.000 DH	x	
3. L'entreprise dont CA TTC de l'exercice n-1 est de 1.100.000 DH (1)		x
4. L'entreprise nouvellement assujettie		x
5. L'entreprise imposable mais n'ayant pas d'établissement au Maroc	x	
6. L'entreprise dont CA HT de N-1 est de 2.000.000 DH dont 1.300.000 relevant de l'activité agricole		x
7. L'entreprise de location de tente de plage en été		x
8. L'entreprise dont CA TTC de N-1 : 1.400.000 DH dont 1.100.000 taxable	x	
9. L'entreprise exportatrice dont CA HT de l'exercice n-1 est 5.000.000 DH		x
10. L'entreprise dont l'activité est saisonnière		x

(1) Le chiffre d'affaires taxable valable comme critère est le chiffre d'affaires HT soit 1.100.000 / 1,2 = 916.666 DH, montant inférieur au seuil de 1 million de DH.

II. Corrections des applications élémentaires

73. Cas de la société Cofima

Il faut rappeler que le montant de la TVA à rembourser est calculé dans la limite du montant de la TVA calculée fictivement sur la base du chiffre d'affaires déclaré pour la période considérée au titre des opérations exonérées et donnant droit à remboursement.

1. Calcul du montant à rembourser au titre du 1^{er} trimestre :

- Exportation : 2.000.000 DH

- Achats de biens et services comportant 560.000 DH de TVA

Plafond = 2.000.000 x 20% = 400.000

TVA sur achats = 560.000 (supérieur au plafond calculé)

Montant à rembourser = 400.000

Crédit à reporter sur le 2^{ème} trimestre = 560.000 - 400.000 = 160.000

2. Calcul du montant à rembourser au titre du 2^{ème} trimestre :

- Exportation : 2.200.000 DH

- Achats de biens et services comportant 380.000 DH de TVA

Plafond = 2.200.000 x 20% = 440.000

TVA sur achats = 380.000

Crédit reporté du 1^{er} trimestre = 160.000

Montant remboursable = 380.000 + 160.000 = 540.000 (supérieur au plafond calculé)

Montant à rembourser = 440.000

Crédit à reporter sur le 3^{ème} trimestre = 540.000 - 440.000 = 100.000

3. Calcul du montant à rembourser au titre du 3^{ème} trimestre :

- Exportation : 2.400.000 DH

- Achats de biens et services comportant 260.000 DH de TVA

Plafond = 2.400.000 x 20% = 480.000

TVA sur achats = 260.000

Crédit reporté du 2^{ème} trimestre = 100.000

Montant remboursable = 260.000 + 100.000 = 360.000 (inférieur au plafond calculé)

Montant à rembourser en totalité = 360.000 DH.

En plus du remboursement au titre du 3^{ème} trimestre, l'entreprise peut utiliser le reliquat du plafond non utilisé lors de la liquidation de la TVA à rembourser au titre du 4^{ème} trimestre, soit :

Reliquat du plafond non utilisé = 480.000 - 360.000 = 120.000 DH.

74. Cas de l'entreprise Alimpro

Régularisation fiscale de l'entreprise

Exercice 2012

TVA sur facture = 60.000

TVA déduite en 2012 = 60.000 x 60% = 36.000

Le prorata définitif 2012 : 70%

L'augmentation du prorata de 60% à 70%, soit plus de 5 centièmes, donne à l'entreprise droit à une déduction complémentaire de :

Déduction complémentaire = [(60.000 x 70%) - 36.000] x 1/5 = 1.200 DH.

Exercice 2013

Le prorata définitif 2013 : 54%

La baisse du prorata de 60% à 54%, soit plus de 5 centièmes, donne lieu à reversement de la taxe au receveur de l'administration fiscale.

Montant à reverser = [36.000 - (60.000 x 54%)] x 1/5 = 720 DH.

Exercice 2014

Le prorata définitif 2014 : 64%

L'augmentation du prorata de 60% à 64%, soit moins de 5 centièmes, ne donne lieu à aucune régularisation.

Exercice 2015

En 2015, l'entreprise ne réalise que des opérations taxables avec droit à déduction. Le prorata de déduction est donc de 100%.

Cette situation donne à l'entreprise droit à une déduction complémentaire de :

Déduction complémentaire = $(60.000 - 36.000) \times 1/5 = 4.800$ DH.

75. Cas de Monsieur Achraf

1. Statut fiscal de Monsieur Achraf vis à vis de la TVA lors de l'exercice 2016

Monsieur Achraf, même commerçant en détail, devient obligatoirement assujéti à la TVA à compter du 01/01/2016 puisque son chiffre d'affaires a dépassé le seuil de 2.000.000 DH au cours de l'exercice 2015.

2. Diligences à effectuer par Monsieur Achraf

Monsieur Achraf doit communiquer à l'administration fiscale :

- La liste des clients débiteurs au 31/12/2015 ;
- L'inventaire des stocks à la même date.

L'intérêt de ces diligences est que les listes communiquées à l'administration fiscale permettent à Monsieur Achraf :

- De ne pas soumettre à la TVA les encaissements de l'exercice 2016 se rapportant à l'exercice 2015 ou aux exercices antérieurs ;
- De pouvoir bénéficier du droit à déduction de la TVA ayant grevé son stock de marchandise.

76. Cas de la société Planète Négoce

1. Calcul de la TVA facturée

Comme d'habitude dans l'activité de négoce et de commerce en gros des produits alimentaires, les produits ont des traitements fiscaux différents (imposables, exonérés, taux normal, taux réduits...).

La TVA facturée peut être calculée d'après le tableau suivant :

Marchandises	Montant (sans TVA)	Taux de TVA	TVA facturée
1. Farines et semoules à des boulangers	145.600	0%	0
2. Fournitures scolaires (aux revendeurs)	210.000	7%	14.700
3. Huiles fluides alimentaires	382.600	10%	38.260
4. Thé conditionné	70.000	20%	14.000
5. Bicyclettes	46.050	20%	9.210
6. Raisins et figues secs	31.250	20%	6.250
7. Conserves de sardines	258.000	7%	18.060

Marchandises	Montant (sans TVA)	Taux de TVA	TVA facturée
8. Sel de cuisine	13.800	10%	1.380
9. Beurre conditionné	66.000	14%	9.240
10. Brouettes à une entreprise de travaux divers	19.000	20%	3.800
11. Huile d'olive	120.600	0%	0
12. Lait en poudre	51.000	7%	3.570
13. Riz usiné	46.000	10%	4.600
14. Graisses alimentaires	25.700	20%	5.140
15. Ordinateurs à une école privée	168.000	20%	33.600
16. Beurre de fabrication artisanale	50.108	0%	0
17. Savon de ménage	18.500	7%	1.295
18. Pâtes alimentaires à un restaurant d'université	108.300	10%	10.830
19. Ordinateurs à une administration publique	84.600	20%	16.920
20. Fournitures livrée à la commune	105.000	20%	21.000
Total			211.855

2. Etendue des déductions

D'après la composition du chiffre d'affaires de la société Planète Négoce, on remarque que cette dernière est partiellement assujéti à la TVA. Elle réalise des opérations imposables et des opérations exonérées sans droit à déduction.

Pour opérer ses déductions, elle est donc dans l'obligation d'appliquer la règle du prorata.

III. Corrections des applications de synthèse

77. Cas de la société Machina

1^{er} cas :

- Possibilité de l'exonération

La vente peut être exonérée si l'entreprise cliente n'a pas dépassé 36 mois du début de son activité et a produit une attestation d'exonération de la TVA.

- Base imposable

Evidemment, le prix de la machine est l'élément principal de la base imposable.

Les frais de transport constituent un élément accessoire à intégrer dans la base imposable.

Il en est de même pour les frais d'assurance transport-installation et les frais d'emballage.

Les intérêts pour règlement à terme constituent un accessoire de l'opération commerciale et doivent être compris dans la base imposable (dans la mesure où ce n'est pas un crédit indépendant de l'opération commerciale).

La réduction pour erreur sur couleur de peinture est une réduction du prix qui doit venir en diminution de la base imposable.

Par contre la reprise de la machine usagée ne constitue qu'une modalité du paiement du prix global et reste sans incidence sur la base imposable. Il en est de même pour le versement de l'acompte.

En fin, les frais de montage et les pièces nécessaires au montage constituent un accessoire au prix de l'opération et doivent être compris dans la base imposable.

Il en ressort que la base imposable doit être reconstituée de la manière suivante :

Prix de la machine	840 000
Frais de transport	50 000
Assurance transport-installation	6 000
Frais d'emballage	15 000
Intérêts pour règlement à terme	50 000
Frais de montage	40 000
Pièces nécessaires au montage	2 000
Total éléments positifs	1 003 000
Réduction pour erreur sur couleur de peinture	- 3 000

Base imposable	1 000 000
TVA exigible	200 000
Montant TTC	1 200 000

Valeur de la reprise	100 000
Montant de l'acompte	200 000
Montant net à payer	900 000

2^{ème} cas : Les dommages et intérêts constituent une indemnité hors champ d'application de la TVA.

En revanche, la taxe est exigible sur l'encaissement du prix des réparations soit un montant de 260 000 HT.

3^{ème} cas : L'indemnité d'assurance a pour effet de réparer un préjudice et se situe donc hors champ d'application de la TVA.

78. Cas de la société Equipa

1. TVA due au titre de juin 2015 d'après le régime des encaissements

a. Calcul de la TVA exigible

Opérations	TTC	HT	TVA
1	245.300	2 15.175,44	30.124,56
2	326.400	272.000	54.400
3	60.000	50.000	10.000
4	-	-	-
Total			94.524,56

b. Calcul de la TVA déductible

Opérations	Objet	TVA déd. juin
5	Achats de matières	29.400
6.1	Réparation voiture	-
6.2	Prestations de services	1.000
7	Facture ordinateur	1.000
8	Facture matières	2.000
Total TVA déductible		33.400

Déclaration juin 2015

- TVA exigible : 94.524,56
- TVA déductible : 33.400
- TVA à payer à titre de juin : 61.124,56

2. TVA due au titre de juin 2017 d'après le régime des débits

a. Calcul de la TVA exigible

Opérations	TTC	HT	TVA
1	245.300	215.175,44	30.124,56
2	326.400	272.000	54.400
4	120.000	100.000	20.000
4	126.000	105.000	21.000
Total			125.524,56

b. Calcul de la TVA déductible

Opérations	Objet	TVA déd. Juin
5	Achats de matières	29.400
6.1	Réparation voiture	-
6.2	Prestations de services	1.000
7	Facture ordinateur	1.000
8	Facture matières	2.000
Total TVA déductible		33.400

Déclaration juin 2017

- TVA exigible : 125.524,56
- TVA déductible : 33.400
- TVA à payer à titre de juin : 92.124,56

79. Cas de la société Comode

1. Calcul de la TVA exigible

Op.	Date	T.T.C	HT	TVA exigible	Observations
1	02.07	36.000	30.000	6.000	Chèque du même jour
2	08.07				Encaissement postérieur à la période
3	10.07	52.800	44.000	8.800	Compte bancaire crédité le 26.07
4	11.07	30.000	25.000	5.000	Seule 50% de la TVA est exigible
5	15.07	14.400	12.000	2.400	Régularisation de la déduction initiale
6	16.07	24.000	20.000	4.000	Encaissement de la période
7	18.07				Exportation de service exonérée de la TVA
8	25.07	15.000	12.500	2.500	Encaissement de la période
9	30.07				Encaissement postérieur à la période
10	30.07				Opération de crédit hors champ d'application
11	30.07				Opération civile hors champ d'application
12	31.07				Opération civile hors champ d'application
Total				28.700	

- TVA exigible : 28.700

2. Calcul de la TVA déductible

Op.	Date	Objet	Montant HT	TVA	Modalités de paiement
13	01.07	Marchandises	150.000	30.000	Déductible normalement
14	03.07	Honoraires de l'avocat	2.000	200	Déductible à 10%
15	06.07	Fournitures de bureau	9.800	1.960	Déductible (1)
16	10.07	Frais de mission	-	-	Non déductible
17	15.07	Facture d'eau	2.657	186	Déductible à 7%
18	15.07	Facture d'électricité	8.700	1.218	Déductible à 14%
19	20.07	Redevance leasing machine	66.000	13.200	Déductible normalement
20	20.07	Redevance leasing voiture			Non déductible.
21	22.07	Intérêts bancaires	660	66	Déductible à 10%
22	23.07	Avance sur commande non facturée	-	-	Non déductible pour défaut de facture
23	23.07	TVA du mois de juin			Non déductible
24	25.07	Emballage récupérable identifiable	50.000	10.000	Seule la TVA de juillet est déductible.
Total				56.830	

(1) Déductible intégralement tant que le montant HT est inférieur à 10.000 DH.

Déclaration juillet 2015

- TVA exigible : 28.700
- TVA déductible : 56.830
- Crédit de TVA au titre de juillet 2015 : 28.130

80. Cas de la société Ima Meubles

1. Calcul de la TVA exigible

Date	Montant T.T.C	Montant HT	TVA exigible
03/12	180.000	150.000	30.000
04/12	66.000	55.000	11.000
06/12	48.000	40.000	8.000
10/12	(1)	250.000	-
14/12	12.000	10.000	2.000
18/12	4.500	3.750	750
20/12	(2)	-	-
25/12	(3)	-	-
Ventes nov.	48.000	40.000	8.000
Total			59.750

- (1) Opération d'exportation exonérée.
 - (2) Le règlement n'a lieu qu'en janvier 2016.
 - (3) Vente réalisée en suspension de TVA.
- **TVA exigible : 59.750**

2. Calcul de la TVA déductible

Opérations	Montant HT	Objet	TVA déd.
1	(1)	Facture traiteur	-
2	(2)	Voiture de service	-
3	(2)	Voiture du PDG	-
4	(3) 20.000	Achat d'ordinateur	4.000
5	120.000	Matières premières	24.000
6	(4)	Mission et réception	-
7	10.000	Facture topographe	2.000
8	(4)	Mission et réception	-
Total TVA déductible			30.000

- (1) Les factures de réception ne donnent pas droit à déduction.
- (2) La taxe grevant la voiture de service n'est pas déductible.
- (3) La règle de décalage d'un mois ne s'applique pas à l'ordinateur qui est considéré comme un bien d'investissement.
- (4) La taxe grevant les missions et réceptions n'est pas déductible.

Déclaration décembre

- TVA exigible : 59.750
- TVA déductible : 30.000
- TVA à payer à titre de décembre : 59.750 - 30.000 = 29.750 DH.

81. Cas de l'entreprise Artisa

1. Régime d'imposition

Total du chiffre d'affaires : 3.100.000

Chiffre d'affaires local taxable : 600.000

Pour déterminer le régime d'imposition, on ne prend en considération que le chiffre d'affaires taxable et non le chiffre d'affaires total.

Le chiffre d'affaires taxable étant inférieur au seuil de 1.000.000 DH, l'entreprise reste soumise au régime de la déclaration trimestrielle.

2. Déclaration de TVA du premier trimestre 2015

a. TVA exigible

Opérations	TTC	HT	TVA
15/01 : Acceptation de la traite	(1)	-	-
01/02 : Avis de crédit	24.000	20.000	4.000
10/02 : Remise à l'escompte	(2)	-	-
10/03 : Vente de machine d'occasion	42.000	35.000	7.000
15/03 : Echéance de la traite	18.000	15.000	3.000
20/03 : Vente de voiture d'occasion	(3)		
31/03 : Vente au comptant	72.000	60.000	12.000
Total			26.000

- (1) L'acceptation de la traite ne génère pas de TVA, le fait générateur étant l'encaissement.

(2) La remise à l'escompte n'est pas un encaissement. L'escompte est un crédit bancaire et est alors hors champ d'application de la TVA. Le fait générateur dans ce cas est l'échéance de la traite.

(3) L'achat de la voiture n'a pas donné droit à déduction. Elle n'est donc pas imposable à la vente en état d'occasion.

b. TVA Déductible

Opérations	TTC	HT	TVA
01/01 : Achat de marchandises	96.000	80.000	16.000
02/02 : Achat de marchandises (1)	72.000	60.000	6.000
05/02 : Facture d'hôtel (2)	-	-	-
10/02 : Intérêts d'escompte (3)	880	800	80
10/03 : Acquisition de matériel	120.000	100.000	20.000
21/03 : Voiture de service (4)	-	-	-
Total			32.080

(1) La taxe ayant grevé le paiement en espèces dépassant 10.000 DH n'est déductible qu'à concurrence de 50% soit : $60.000 \times 20\% \times 50\% = 6.000$

(2) S'agissant de missions et réceptions, la taxe n'est pas déductible.

(3) Application de 10% prévu pour les opérations financières.

(4) La taxe grevant la voiture de service n'est pas déductible.

c. Déclaration de la TVA

- TVA exigible : 26.000

- TVA déductible : 32.080

- Crédit de TVA de la période précédente : 18.920

- Total déductions : 51.000

- **Crédit de TVA du premier trimestre : $26.000 - 51.000 = - 25.000$ DH.**

82. Cas de l'entreprise Négoce général

1. Déclaration de janvier 2015

a. TVA exigible

Ventes encaissées du mois : 240.000

Ventes HT : 200.000

TVA exigible en janvier : 40.000

b. TVA Déductible

- La taxe grevant l'achat de biens et services acquis en décembre 2014 et payé en janvier 2015 est intégralement déductible, soit $(180.000 / 1.2) \times 20\% = 30.000$

TVA déductible sur biens et services : 30.000

- La taxe ayant grevé l'acquisition de l'équipement payée en janvier est déductible dans les proportions suivantes :

Chiffre d'affaires de l'exercice de référence soit 2014 :

- Ventes taxables : 1.000.000

- Ventes exonérées avec droit à déduction : 700.000

- Ventes faites en suspension de taxe : 300.000

- Ventes exonérées sans droit à déductions : 500.000

- Ventes hors champ d'application de la TVA : 100.000

- Calcul du prorata de 2014

- Numérateur : $1.000.000 \times 1.2 + 700.000 \times 1.2 + 300.000 \times 1.2 = 2.400.000$

- Dénominateur : $2.400.000 + 500.000 + 100.000 = 3.000.000$

- Prorata : $2.400.000 / 3.000.000 = 80\%$

- TVA déductible sur l'acquisition de la machine :

Montant TTC : 120.000

Montant HT : 100.000

TVA sur facture : 20.000

TVA déductible = $20.000 \times 80\% = 16.000$

Total TVA déductible :

TVA déductible sur biens et services = 30.000

TVA déductible sur immobilisations = 16.000

Total TVA déductible = 46.000 DH.

c. Déclaration de la TVA

- TVA exigible : 40.000

- TVA déductible : 46.000

- **Crédit de TVA : $40.000 - 46.000 = - 6.000$ DH.**

2. Régularisation en janvier 2016 sur la machine acquise en septembre 2014

En 2015, le CA réel est :

- Ventes taxables : 800.000

- Ventes exonérées avec droit à déduction : 600.000

- Ventes faites en suspension de taxe : 200.000

- Ventes exonérées sans droit à déductions : 900.000

- Ventes hors champ d'application de la TVA : 600.000

- Calcul du prorata de 2015

- Numérateur = $800.000 \times 1.2 + 600.000 \times 1.2 + 200.000 \times 1.2 = 1.920.000$

- Dénominateur : $1.920.000 + 900.000 + 600.000 = 3.420.000$

- Prorata : $1.920.000 / 3.420.000 = 56\%$

Variation du prorata entre 2014 et 2015 = $80\% - 56\% = 24\%$

Cette variation est supérieure aux 5 centièmes. D'où la nécessité de régularisation.

- TVA initialement déduite = 16.000

- Prorata 2015 = 56%

- TVA déductible suivant prorata 2015 = $20.000 \times 56\% = 11.200$

TVA à verser à titre de régularisation : $(16.000 - 11.200) / 5 = 960$ DH.

3. Régularisation en janvier 2017 sur la machine acquise en septembre 2014

- Prorata 2016 = 100%

Variation du prorata entre 2014 et 2016 = $100\% - 80\% = 20\%$

Cette variation est supérieure aux 5 centièmes. D'où la nécessité de régularisation.

- TVA initialement déduite = 16.000

- TVA déductible suivant prorata 2016 = $20.000 \times 100\% = 20.000$

Déduction complémentaire à titre de régularisation : $(20.000 - 16.000) / 5 = 800$ DH.

83. Cas de l'entreprise Genera

Déclaration de TVA au titre de janvier 2015

- Ventes taxables (TTC) : 4.800.000

- Ventes exonérées avec droit à déduction : 600.000

1. TVA exigible

Opérations	TTC	HT	TVA
01/01 : Vente contre traite de 60 jours		-	-
02/01 : Encaissement chèque	48.000	40.000	8.000
15/01 : Vente au comptant	24.000	20.000	4.000
26/01 : Vente en suspension de taxe	-	-	-
27/01 : Vente de matériel d'occasion (1)	120.000	100.000	20.000
28/01 : Escompte de la traite du 01/01	-	-	-
29/01 : Vente de voiture d'occasion (2)	-	-	-
30/01 : Encaissement créances	60.000	50.000	10.000
31/01 : Traite non effectivement encaissée	-	-	-
Total			42.000

Régularisation sur cession

(1) C'est le régime de droit commun de taxation qui est applicable.

(2) Pas de taxation dans la mesure où l'acquisition n'a pas donné droit à déduction.

2. TVA Déductible

Opérations	TTC	HT	TVA
01/01 : Paiement téléphone	6.000	5.000	1.000
05/01 : Paiement hôtel	-	-	-
08/01 : Honoraires de conseiller fiscal	12.000	10.000	2.000
20/01 : Achat du camion exonéré	-	-	-
22/01 : Achat d'ordinateur	24.000	20.000	4.000
25/12 : Matières : traite à vue	36.000	30.000	6.000
Total			13.000

3. Déclaration de la TVA

- TVA exigible : 42.000

- TVA déductible : 13.000

- Crédit de TVA de décembre : 12.600

- Total déductions : 25.600

- TVA à payer en janvier : $42.000 - 25.600 = 16.400$ DH.

84. Cas de l'entreprise Genera : suite

Régularisation de TVA au titre 2015

Chiffre d'affaires au titre 2015 :

- Ventes taxables (TTC) : 3.600.000

- Ventes exonérées avec droit à déduction : 2.000.000

- Ventes exonérées sans droit à déduction : 3.500.000

- Ventes hors champ de TVA : 500.000

Au cours de 2015, les déductions ont été opérées intégralement. Or, il s'avère qu'au titre du même exercice, l'entreprise a réalisé des opérations n'ouvrant pas droit à déduction. Ce qui implique des régularisations en fonction de l'importance de ces opérations.

- Calcul du prorata

- Numérateur = $3.600.000 + 2.000.000 \times 1,2 = 6.000.000$

- Dénominateur = $6.000.000 + 3.500.000 + 500.000 = 10.000.000$

- Prorata = $6.000.000 / 10.000.000 = 60\%$

Régularisation pour variation de prorata :

Déductions 2015 susceptibles d'être régularisées :

	HT	TVA
20/01 Camion exonéré	480.000	96.000
22/01 Ordinateur	20.000	4.000
Total		100.000

Prorata initial = 100%

Prorata définitif = 60%

Déduction initiale = 100.000

Déduction suivant prorata = $100.000 \times 60\% = 60.000$

Montant à verser au receveur de l'administration fiscale :

Montant à verser = $(100.000 - 60.000) / 5 = 8.000$ DH.

85. Cas de l'entreprise Carta

1. Calcul de la TVA Déductible

- La taxe grevant l'achat de services et fournitures de bureau utilisés pour toutes les activités de l'entreprise, taxables ou non, n'est déductible qu'à concurrence de prorata provisoire à calculer. Il en est de même pour la taxe ayant grevé l'acquisition du camion de transport de marchandises.

- Pour l'achat de marchandise taxable à vendre localement, la TVA est intégralement déductible.

- Pour l'achat de marchandise en suspension de TVA, la TVA n'a pas été acquittée au fournisseur de la marchandise. Le problème de la déduction n'est donc pas posé.

- Calcul du prorata provisoire :

Base de calcul : chiffre d'affaires 2014

Ventilation des ventes	2014
Ventes soumises à la TVA	1.000.000
Ventes exonérées avec droit à déduction	500.000
Ventes en suspension des taxes	400.000
Ventes exonérées sans droit à déduction	300.000
Ventes hors champ de TVA	700.000

- Numérateur : $1.000.000 \times 1,2 + 500.000 \times 1,2 + 400.000 \times 1,2 = 2.280.000$

- Dénominateur : $2.280.000 + 300.000 + 700.000 = 3.280.000$

- Prorata : $2.280.000 / 3.280.000 = 70 \%$

TVA Déductible

Opérations	Montant TTC	TVA sur Facture	Prorata	TVA Déductible
Frais de publicité	12.000	2.000	70%	1.400
Fourniture du bureau	31.800	5.300	70%	3.710
Quittance d'eau	3.745	245	70%	171,5
Quittance d'électricité	5.700	700	70%	490
Marchandise taxable	240.000	40.000	100%	40.000
Camion de transport	360.000	60.000	70%	42.000
Total				87 771,5

- Total TVA déductible = 87.771,50 DH.

2. Régularisation à faire lors de la déclaration de janvier 2016

La seule régularisation à faire lors de la déclaration de janvier 2016 concerne la TVA déductible sur l'acquisition du camion.

TVA sur facture : 60.000

Prorata provisoire : 70%

TVA déduite : 42.000

La régularisation à faire lors de la déclaration de janvier 2016 dépend du prorata définitif de l'exercice 2015, à calculer comme suit :

- Calcul du prorata définitif :

Base de calcul : chiffre d'affaires 2015

Ventilation des ventes	2015
Ventes soumises à la TVA	1.500.000
Ventes exo. avec droit de déd.	800.000
Ventes en suspension des taxes	600.000
Ventes exo. sans droit de déd.	150.000
Ventes hors champ de TVA	250.000

- Numérateur : $1.500.000 \times 1,2 + 800.000 \times 1,2 + 600.000 \times 1,2 = 3.480.000$

- Dénominateur : $3.480.000 + 150.000 + 250.000 = 3.880.000$

- Prorata : $3.480.000 / 3.880.000 = 90 \%$

Variation du prorata entre 2015 et 2014 = $90\% - 70\% = 20$ centièmes.

Cette variation est supérieure aux 5 centièmes. D'où la nécessité de régularisation.

- TVA initialement déduite = 42.000

- Prorata 2015 = 90%

- TVA déductible suivant prorata 2015 = $60.000 \times 90\% = 54.000$

- Déduction complémentaire : $(54.000 - 42.000) / 5 = 2.400$ DH.

3. Régularisation à faire lors de la déclaration de janvier 2017

Prorata initial : 70%

Prorata définitif de l'exercice 2016 : 94%

Variation du prorata = $94\% - 70\% = 24$ centièmes.

Cette variation, supérieure aux 5 centièmes, donne lieu à une déduction supplémentaire.

Prorata 2016 : 94%

TVA déductible suivant prorata 2016 = $60.000 \times 94\% = 56.400$

TVA initialement déduite = 42.000

Déduction complémentaire lors de la déclaration de janvier 2017 = $(56.400 - 42.000) / 5 = 2.880$ DH.

86. Cas de l'entreprise Resko

1. Calcul de la TVA due d'après le régime des encaissements

a. TVA exigible

Opérations	TTC	HT	TVA
1- Opérations payées en mai	864.000	720.000	144.000
2- Opérations facturées antérieurement	60.000	50.000	10.000
3- Cession du camion (1)	144.000	120.000	24.000
Total			178.000

(1) C'est le régime du droit commun de taxation qui est applicable pour les immobilisations acquises à compter de 2013.

b. TVA Déductible

Opérations	TTC	HT	TVA
4- TVA récupérable sur biens et services			66.730
5- TVA récupérable sur immobilisations	-	-	26.400
6- Réparation voiture : taxe non déductible	-	-	-
7- Facture de notaire : Taxe à 10%	11.000	10.000	1.000
8- Honoraire de l'avocat : Taxe à 10%	5.500	5.000	500
9- Note de téléphone	2.100	1.750	350
10- Quittance d'électricité	1.140	1.000	140
11- Facture d'hôtel : Taxe non déductible	-	-	-
Total			95.120

c. Déclaration de la TVA du mois de mai

- TVA exigible : 178.000
- TVA déductible : 95.120
- TVA à payer au titre du mois de mai : $178.000 - 95.120 = 82.880$ DH.

2. Calcul de la TVA due d'après le régime des débits

D'après le régime des débits, la deuxième opération consistant dans des prestations de services facturées antérieurement n'est pas à déclarer au titre de la déclaration du mois de mai, puisqu'elle a déjà fait l'objet de débit lors du mois de la facturation. Elle a donc été déclarée pendant le mois de débit.

Ainsi on a :

- TVA exigible : $178.000 - (60.000 / 1,2 \times 20\%) = 168.000$
- TVA déductible : 95.120
- TVA à payer en janvier d'après le régime des débits :
- TVA due = $168.000 - 95.120 = 72.880$ DH.

87. Cas de l'entreprise Sardisud

1. Régime d'imposition

Le régime approprié de déclaration de TVA en 2015 est celui de la déclaration mensuelle. La raison tient au fait que le chiffre d'affaires taxable de l'exercice antérieur est supérieur au seuil de 1.000.000 DH.

2. Déclaration de TVA janvier 2015

a. TVA exigible

Opérations	TTC	HT	TVA
1. Encaissements janvier	32.100	30.000	2.100
2. Encaissements novembre et décembre 2014	42.800	40.000	2.800
3. Avance sur commande à livrer en mars 2015	53.500	50.000	3.500
4. Livraisons encaissées de décembre (1)			-
5. Livraisons payables en février (2)			-
6. Crédit bancaire (3)			-
7. Vente du matériel acquis en 2010 (4)			-
8. Versement en compte courant d'associé (5)			-
9. Vente d'une voiture de tourisme (6)			-
Total			8.400

- (1) TVA déclarée en décembre 2014.
- (2) A déclarer en février 2015.
- (3) Opération civile hors champ d'application.
- (4) Pas de taxation. Le régime du droit commun de taxation qui n'est applicable que pour les immobilisations acquises à compter de 2013.
- (5) Opération civile hors champ d'application de la TVA.
- (6) Pas de taxation dans la mesure où l'acquisition de la voiture n'a pas donné droit à déduction.

b. TVA déductible

Opérations	TTC	HT	TVA
1. Fourniture de bureau	5.400	4.500	900
2. Facture d'eau au taux de 7%	1.070	1.000	70
3. Redevance de leasing au taux de 20%	6.600	5.500	1.100
4. Facture d'électricité à 14%	2.280	2.000	280
5. Loyer du dépôt de marchandises (1)			
6. Facture de carburant (2)			
7. Voiture de tourisme (3)			
8. Facture de l'expert comptable	18.000	150.000	3.000
Total			5.350

- (1) Loyer du dépôt: Opération civile hors champ d'application de la TVA.
- (2) Facture de carburant : TVA non déductible : exclusion expresse de la loi.
- (3) Acquisition d'une voiture de tourisme : TVA non déductible : exclusion.

c. Déclaration de la TVA de janvier

- TVA exigible : 8.400
- TVA déductible : 5.350
- **TVA due : $8.400 - 2.350 = 3.050$ DH.**

88. Cas de l'entreprise Promofil

1. Déclaration du mois d'octobre 2015

a. TVA exigible

Opérations	TTC	HT	TVA
1. Avis de crédit	24.000	20.000	4000
2. Livraison de marchandises	180.000	150.000	30.000
3. Règlement partiel	73.200	61.000	12.200
4. Cession d'une machine	36.000	30.000	6.000
5. Echéance de décembre	-	-	-
6. Encaissement d'avance	48.000	40.000	8.000
7. Encaissement solde de créance	70.800	59.000	11.800
8. Vente en suspension	-	-	-
9. Remise à l'escompte	-	-	-
10. Alimentation banque	-	-	-
11. Ventes au comptant du mois	240.000	200.000	40.000
12. Crédit bancaire	-	-	-
Total			112.000

b. TVA déductible

Pour le calcul de la TVA déductible, il faut calculer le prorata provisoire de 2015.

Base de calcul : chiffre d'affaires 2014

	2014
Ventilation des ventes	
Ventes soumises à la TVA	2.000.000
Ventes exonérées avec droit de déduction	500.000
Ventes exonérées sans droit de déduction	600.000
Ventes en suspension des taxes	1.000.000
Ventes hors champ de TVA	4.000.000

- Numérateur : $2.000.000 \times 1,2 + 500.000 \times 1,2 + 600.000 \times 1,2 = 3.720.000$
- Dénominateur : $3.720.000 + 1.000.000 + 4.000.000 = 8.720.000$
- Prorata : $3.720.000 / 8.720.000 = 43 \%$

TVA déductible

Opérations	TTC	HT	TVA / Fac.
9. Agios sur escompte	2.200	2.000	200
13. Achat d'emballage perdu	120.000	100.000	20.000
14. Voiture de tourisme : taxe non déductible	-	-	-
15. Machine de production	240.000	200.000	40.000
16. Matières consommables	48.000	40.000	8.000
17. Réparations par un non assujetti	-	-	-
18. Cadeaux : taxe non déductible	-	-	-
19. Frais de réception : taxe non déductible	-	-	-
20. Honoraires topographe	12.000	10.000	2.000
21. Honoraires avocat	10.200	9.272,72	927,28
22. Carburant pour véhicules	-	-	-
23. Redevance leasing immobilier	24.000	20.000	4.000
24. Loyer siège : opération civile	-	-	-
25. Loyer dépôt : opération civile	-	-	-
26. Prime d'assurance incendie : hors champ	-	-	-
27. Prime d'assurance RC : hors champ	-	-	-
28. Intérêts de retard : déductible à 20%	960	800	160
29. Loyer machine	4.800	4.000	800
30. Alimentation caisse : virement de fonds	-	-	-

Application du prorata :

Opérations	TVA / Fac.	Prorata	TVA déd.
9. Agios sur escompte	200	43%	86
15. Machine de production	40.000	43%	17.200
16. Matières consommables	8.000	43%	3.440
20. Honoraires topographe	2.000	43%	860
21. Honoraires avocat	927,28	43%	398,73
23. Redevance leasing	4.000	43%	1.720
28. Intérêts de retard	160	43%	68,80
29. Loyer machine	800	43%	344
Total			24.117,53

c. Déclaration de la TVA au titre d'octobre

Calcul de la TVA à payer :

- TVA exigible : 112.000
- TVA déductible : 24.117,53
- **TVA à payer au titre d'octobre 2015 = 87.882,47 DH.**

3. Régularisation à faire en janvier 2016

La seule régularisation à faire lors de la déclaration de janvier 2016 concerne la TVA déductible sur l'acquisition de la machine de production (opération 15).

- Prix TTC : 240.000
- TVA sur facture : 40.000
- Prorata provisoire : 43%
- TVA déduite : 17.200

La régularisation à faire lors de la déclaration de janvier 2016 dépend du prorata définitif de l'exercice 2015, à calculer comme suit :

- Calcul du prorata définitif :

Base de calcul : chiffre d'affaires 2015

Ventilation des ventes	2015
Ventes soumises à la TVA	3.000.000
Ventes exo. avec droit de déduction	800.000
Ventes en suspension des taxes	700.000
Ventes exo. sans droit de déduction	800.000
Ventes hors champ de TVA	1.000.000

- Numérateur : $3.000.000 \times 1,2 + 800.000 \times 1,2 + 700.000 \times 1,2 = 5.400.000$
- Dénominateur : $5.400.000 + 800.000 + 1.000.000 = 7.200.000$
- Prorata : $5.400.000 / 7.200.000 = 75 \%$

Variation du prorata entre 2015 et 2014 = $75\% - 43\% = 32$ centièmes.

Cette variation est supérieure aux 5 centièmes. D'où la nécessité de régularisation.

- TVA initialement déduite = 17.200

- Prorata 2015 = 75%

- TVA déductible suivant prorata 2015 = $40.000 \times 75\% = 30.000$

- Déduction complémentaire : $(30.000 - 17.200) / 5 = 2.560$

Cette déduction doit figurer dans la déclaration de janvier 2016.

3. Régularisation à faire en janvier 2017

La seule régularisation à faire lors de la déclaration de janvier 2017 concerne la TVA déductible sur l'acquisition de la machine de production (opération 15).

TVA sur facture : 40.000

Prorata provisoire ayant servi à la déduction initiale : 43%

Prorata 2016 : 72%

Variation du prorata entre 2016 et 2014 = $72\% - 43\% = 29$ centièmes.

Cette variation est supérieure aux 5 centièmes. D'où la nécessité de régularisation.

- TVA initialement déduite = 17.200

- Prorata 2016 = 72%

- TVA déductible suivant prorata 2016 = $40.000 \times 72\% = 28.800$

- Déduction complémentaire : $(28.800 - 17.200) / 5 = 2.320$

Cette déduction doit figurer dans la déclaration de janvier 2017.

89. Cas de la société Agro

1. TVA exigible

Op	Objet	T.T.C	HT	TVA	Observations
1	Conserves de sardines	128.000	119.626,17	8.373,83	Taux de 7%
2	Huiles fluides alimentaires	546.350	496.381,82	49.668,18	Taux de 10%
3	Pâtes alimentaires	55.000	50.000	5.000	Taux de 10%
4	Graisses alimentaires	72.682,08	60.568,40	12.113,68	Taux de 20%
5	Café	130.520	108.766,67	21.753,33	Taux de 20%
6	Cession d'une machine	60.000	50.000	10.000	Taux de 20%
Total				106.909,02	

2. Calcul de la TVA déductible sur biens et services

Op.	Objet	TTC	TVA déd.	Modalités de paiement
7	TVA sur importation		76.240	Déductible normalement
8	Huiles fluides alimentaires	380.000	34.545,45	Déductible normalement à 10%
9	Pâtes alimentaires	68.600	6.236,36	Déductible normalement à 10%
10	Café	76.200	12.700	Déductible normalement à 20%
11	Carburant pour véhicules	-	-	Exclue de droit à déduction
12	Cadeaux de faible valeur	-	-	Exclue de droit à déduction
13	Achat de poisson à conserver	-	-	Opération non taxable
14	Achat de sel marin	33.000	3.000	Déductible normalement à 10%
15	Achat d'une camionnette	180.000	30.000	Déductible normalement à 20%
16	TVA du mois d'avril	-	-	Non déductible
17	Electricité : Consommation	8.440	1.036,49	Déductible à 14%
	Location compteur	220	14,39	Déductible à 7%
18	Leasing machine	66.230	11.038,33	Déductible à 20%
19	Redevance leasing voiture de tourisme	-	-	Non déductible : l'accessoire suit le principal
20	Agios bancaires	640	58,18	Déductible à 10%
21	Honoraires com. aux comptes	28.000	4.666,67	Déductible à 20%
Total			179.535,87	

Déclaration juin

- TVA exigible sur encaissement : 106.909,02
- TVA déductible sur biens et services : 179.535,87
- Crédit de TVA au titre de juin : 72.626,85 DH.

90. Cas de la société Agro (suite)

1. Calcul de la TVA exigible

Op.	Objet	T.T.C	HT	TVA	Observations
1	Déchets de pâtes alim.	25.000	22.727,27	2.272,73	L'accessoire suit le principal
2	Redevance versée par une filiale étrangère				Exonérée car assimilée à une exportation de services
3	Avance sur commande d'huiles F.A.	150.000	136.363,64	13.636,36	Encaissement taxable
4	Produits alimentaires à 10% et 14%	320.000 160.000	290.909,09 140.350,88	29.090,91 19.649,12	Conditions de l'export non réunies pour les touristes
5	Loyer du FC	80.000	66.666,67	13.333,33	Opération commerciale taxable
6	Loyer de l'appartement nu	-	-	-	Opération civile
Total				77.982,45	

b. TVA exigible à titre de régularisation

Opération 12 :

La machine objet de la reprise acquise en 2013 doit faire l'objet d'une régularisation :

TVA sur facture : $500.000 \times 20\% = 100.000$

Nombre d'année de conservation : 3 ans

TVA à reverser à titre de régularisation = $100.000 \times 2/5 = 40.000$

Total TVA exigible à titre de régularisation = $40.000 + 36.000 = 76.000$

2. Calcul de la TVA déductible sur biens et services

Op.	Objet	TTC	TVA déd.	Modalités de paiement
7	Honoraires de l'avocat	8.660	787,27	Déductible à 10%
8	Prime d'assurance			TVA exclue du droit à déduction
9	Travaux de réfection	78.000	13.000	TVA sur immo. : déductible
10	Mini-car pour personnel	280.000	46.666,67	TVA déductible
11	Machine d'occasion	-	42.000	L'attestation vaut droit à déduction
12	Achat de machine : montant payé par chèque (1)	300.000	50.000	La TVA de la reprise et de l'avance est déduite en mai
13	Avance sur commande non encore facturée	-	-	La facturation de la TVA est une condition de déduction
14	Machine ayant fait l'objet de vol (2)	-	-	Voir régularisation
15	Destruction volontaire de produits (3)	-	-	Voir régularisation
16	Quantité de café disparue (4)	-	-	Voir régularisation
17	Annulation de la créance	-	-	RAS : Insolvabilité justifiée
18	Abandon de créance (5)	-	-	Voir régularisation
19	Avoir sur retour de marchandise (6)	96.000	8.727,27	Déduction d'une taxe déjà versée
Total			161.181,21	

(1) La machine objet de la reprise est acquise en 2009. Pas taxation dans la mesure où le régime de droit commun de taxation ne s'applique qu'aux immobilisations acquises à compter de 2013.

(2) Machine ayant fait l'objet d'un vol : La TVA qui a grevé cette machine avait été déduite lors de l'acquisition. Le fait que cette machine soit volée n'entraîne pas de remise en cause

de la TVA initialement déduite puisqu'une plainte a été déposée. Aucune régularisation n'est donc exigée.

(3) Destruction volontaire d'un stock de produits : Aucune régularisation n'est exigée puisque la destruction est constatée par un procès-verbal des autorités compétentes.

(4) La disparition non justifiée de la marchandise incendiée (sans attestation de constatation des sapeurs pompiers) doit faire l'objet d'un reversement de TVA initialement déduite, soit :

TVA à reverser à titre de régularisation = $180.000 \times 20\% = 36.000$

(5) Abandon de la créance sans avoir procédé aux diligences usuelles en matière de recouvrement : En principe cet abandon doit donner lieu à un reversement de TVA correspondante. Mais s'agissant d'un client étranger à qui la TVA n'a pas été facturée, aucun reversement n'est dû.

(6) Régularisation sur facture d'avoir :

Montant TTC de l'avoir : 96.000

TVA sur avoir : 8.727,27

TVA déductible à titre de régularisation : 8.727,27

3. Déclaration du mois de juillet

- TVA exigible sur encaissement : 77.982,45

- TVA exigible à titre de régularisation : 36.000

- TVA déductible sur biens et services : 161.181,21

- Crédit de TVA au titre de juin : 72.626,85

- Crédit de TVA au titre de juillet = $77.982,45 + 36.000 - 161.181,21 - 72.626,85$
= 119.825,61 DH.