

ROYAUME DU MAROC
UNIVERSITE SIDI MOHAMED BEN ABDELLAH

Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales - Fès

Département des Sciences Economique et de Gestion

Filière : Gestion

Semestre 5

Support de cours de : Fiscalité de l'entreprise

Enseignant : Mohammed NMILI

Chapitre I : L'impôt sur les sociétés

Comme son nom l'indique, l'impôt sur les sociétés 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.

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.

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 législatif¹.

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.

¹ - 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.

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 |

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 ² . |
| 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 revenu³.

§ 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.

² - Dans le cadre d'établissement autonome ou par l'intermédiaire de représentants ou qui forment un cycle commercial complet.

³ - 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 membres⁴.

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 sociétés⁵. Dans le but de consacrer le principe de la transparence 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.

⁴- 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.

⁵- 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.

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 temporaires⁶ 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 couverte⁷ 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 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 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 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. 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 agricoles⁸. 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 ;

⁶ - 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.

⁷ - 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 %.

⁸ - 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 CA inférieur à 35.000.000 DH ;
- du 1^{er} janvier 2016 jusqu'au 31 décembre 2017, les exploitants agricoles qui réalisent un CA inférieur à 20.000.000 DH ;
- du 1^{er} janvier 2018 jusqu'au 31 décembre 2019, les exploitants agricoles qui réalisent un CA inférieur à 10.000.000 DH.

- la Banque Islamique de Développement ;
- la Banque Africaine de Développement et le « Fonds Afrique 50 » ;
- la Société Financière Internationale ;
- l'université Al Akhawayne d'Ifrane ;
- les autres organismes cités par l'article 6 du code général des impôts.

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'exportation⁹ 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 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.

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

⁹- 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.

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, à titre d'indication, 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 ;
- 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 ...;

b. Intérêts et autres produits similaires servis à certains organismes

Sont exonérés, à titre d'indication, 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 ;

4. Imposition permanente au taux réduit : 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. 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.

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 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 ;

a. 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.

c. 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.

b. 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.

c. 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 bénéfices 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.

d. 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 bénéfices 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, modifiée, 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.

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

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 :

Produits imposables = 12.000.000 - 500.000 = 11.500.000

Charges déductibles = 9.500.000 - 400.000 = 9.100.000

Reprise amortissements différés = 300.000

Report déficitaire : 100.000

Résultat fiscal net = Produits imposables - charges déductibles - reprise amortissements différés - report déficitaire

Résultat fiscal = 11.500.000 - 9.100.000 - 300.000 - 100.000 = 2.000.000

Ou encore :

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

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.

I. 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 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

I. 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.

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

Ce sont les plus values résultant des produits de cession d'immobilisations.

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 courant

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.

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 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 dernières en sont expressément exonérées, 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.

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 ...;

§ 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 N. C'est une charge constatée 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 et des dotations d'exploitation aux provisions.

I. 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 ;
- aux autres organismes prévus par l'article 10 du code général des impôts.

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. 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 la 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 la 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 les usages de chaque profession, industrie ou branche d'activité.

D'après la circulaire n° 717, 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% |

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

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

Soit une entreprise qui comptabilise normalement sa dotation pour un montant de 1000 tout en dégagant 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. Mais 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'événements en cours à la clôture de l'exercice. | L'événement 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

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.

I. 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.

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

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 axes 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 du résultat que dans la limite de 10.000 DH par jour et par fournisseur et sans dépasser 100.000 DH par mois et par fournisseur 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 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.

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 comprise¹⁰.

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

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

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.

¹⁰ - Cette mesure est applicable aux véhicules de personnes acquis ou loués à compter du 1^{er} janvier 2006, étant rappelé que la valeur totale fiscale déductible a été de 200.000 DH avant l'entrée en vigueur de la loi de finances pour l'année 2006.

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 300.000DH 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.

$$\text{Réintégration} : 44.167 - 25.000 = 19.167 \text{ DH.}$$

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.

I. 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

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

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.

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

§ I. 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

A. Le taux normal de 30%

A compter de la loi de finances pour l'exercice 2016, l'impôt sur les sociétés est calculé selon les taux proportionnels suivant :

| Montant du bénéfice net en DH | Taux |
|-------------------------------|------|
| Inférieur ou égal à 300.000 | 10% |
| De 300.000 à 1.000.000 | 20% |
| De 1.000.000 à 5.000.000 | 30% |
| Au-delà de 5.000.000 | 31% |

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 assimilés¹¹, 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 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 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.
- 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.

¹¹- Il s'agit des établissements de crédits et organismes assimilés soumis à la loi bancaire n° 34-03 du 14 février 2006.

5. Le taux de 10%

Le taux de 10% est applicable :

- aux sociétés réalisant un bénéfice fiscal inférieur ou égal à 300.000 DH¹².
- 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 statut¹³.

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 bénéfices 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 bénéfices 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.

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 financiers¹⁴.

¹²- 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.

¹³ - 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.

- 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 reprises 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

A compter de 2016, 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, ne sont plus imputées sur les exercices suivants.

Cet excédent reste acquis au Trésor.

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.

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

Exercice de référence : 2015

Résultat de 2015 : 40.000

Acomptes à verser au titre de l'exercice 2016

Résultat de référence : 40.000

¹⁴ - Les écarts de conversion passifs ne sont pas inclus dans la base de calcul de la cotisation minimale.

$$IS = 40.000 \times 30\% = 12.000$$

Acomptes provisionnels :

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

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

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

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

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

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

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 : $240.000 - 180.000 = 60.000$

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 : $180\ 000 \times 1/4$ 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'excédent | 15.000 |
| Versement de la partie non imputée | 30.000 |
| 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

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 :

$$\text{Excédent} = 240.000 - 80.000 = 160.000$$

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 : $80.000 \times 1/4$ | 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 = $20.000 \times 4 = 80.000$ (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 : $120.000 \times 1/4$ | 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 |

Chapitre II : L'impôt sur le revenu

L'impôt sur le revenu 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 et revenus agricoles.

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 bénéficiaires 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

I. 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 indivision¹⁵ ou d'une association en participation¹⁶, chaque associé est personnellement imposé dans la catégorie des revenus professionnels, au titre de sa quote-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 ;

¹⁵ - 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.

¹⁶ - 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.

- 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 aux établissements publics, fondations et agences cités à l'article 28 du code général des impôts ;
- 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 construction d'un logement à usage d'habitation principale dans la limite de 10% du revenu 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 employés ;
- 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.
- la marge locative définie dans le cadre d'un contrat de Ijara Mountahia Bitamlik 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 salariaux¹⁷.

Exemple

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

Exemple

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

¹⁷ - Ces dispositions sont applicables aux contrats conclus à compter du 1er janvier 2015.

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

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

$$\text{Déduction} = 80.000 \times 50\% = 40.000 \text{ DH}$$

Déduction à hauteur de 10% du revenu global

$$\text{Déduction} = 200.000 \text{ DH} \times 10\% = 20.000 \text{ DH}$$

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 :

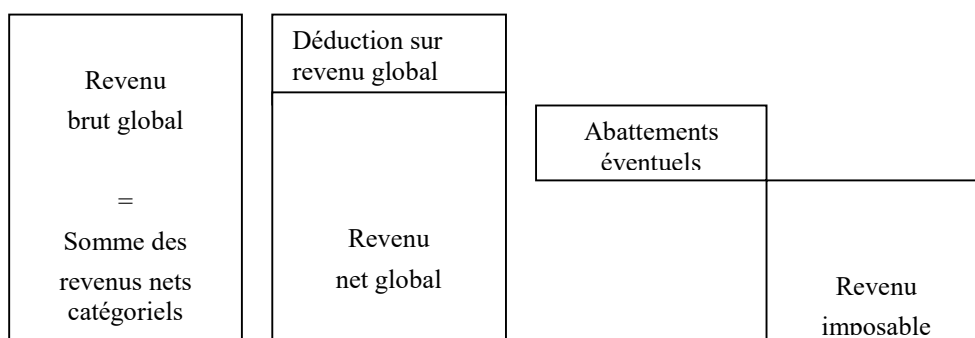
$$\text{Revenu net global} = \text{Revenu brut global} - \text{Déductions sur revenu}$$

La détermination du revenu imposable

Le revenu net imposable s'obtient après déduction des abattements accordés en vertu de situations particulières.

$$\text{Revenu imposable} = \text{revenu net global} - \text{abattements}$$

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.

I. 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. 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.

I. 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 convertibles.

Exemple

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.

§ 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.

§ I. 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.

B. Exonérations prévues en matière d'IR professionnel

Les exonérations 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 couverte¹⁸ 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 ;

¹⁸ - 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 %.

- les entreprises hôtelières.

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'exportation¹⁹ 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.

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

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 artisanales ;
- les établissements privés d'enseignement ou de formation professionnelle.

a.. Les entreprises artisanales

¹⁹ - 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.

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.

b. 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 |

§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 bénéfice 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 imposables²⁰ 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.).

²⁰ - Pour plus de détails, se référer au chapitre de l'IS, Section 2, §1.

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.

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 déductibles²¹ et de mettre en évidence les spécificités de l'IR par rapport à l'IS.

I. 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.

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 ;

²¹ - Pour plus de détails, se référer au chapitre de l'IS, Section 2, § 2.

- 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 agences²² 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.

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

²²- 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 et des associations de micro-crédit.

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 de l'entreprise et soit inscrite au bilan.

Pour les sociétés en non 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

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 des 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 déductibles 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 dans la limite de 10.000 DH par jour et par fournisseur et sans dépasser 100.000 DH par mois et par fournisseur lorsque 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.

I. 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

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

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 1er 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 1er mars de l'année. Dans ces cas, l'option prend effet à partir de l'année suivante.

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.

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.

1. 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. 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.

3. 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.

1. 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. Eléments 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.

§5. 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.

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 taxe²³.

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

§ I. Champ d'application

Dans ce paragraphe, on aborde les revenus imposables et les revenus exemptés.

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 viagères²⁴.

I. 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 ;

²³ - Note circulaire n° 717 relative au CGI, Titre 5, Dispositions communes, p 6.

²⁴ - 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 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 ;
- 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.

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 active²⁵.

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).

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 ;

²⁵ - 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 sécurité sociale (CNSS), la caisse de dépôt et de gestion (CDG) ainsi que tout autre organisme de retraite agréé, marocain ou étranger.

- 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.

1. 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.

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.

3. Pensions d'invalidité

L'exonération s'applique aux pensions servies aux militaires à la suite soit d'infirmité résultant d'évènements 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.

6. Indemnités de licenciement

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 taxable²⁶.

²⁶ - 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 :

Exemple

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.

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 judiciaires²⁷. 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.

- 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.

²⁷ - 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.

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.

14. 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.

15. Bourses d'études et prix littéraires et artistiques

Les bourses d'études accordées aux étudiants sont exonérées de l'impôt sur le revenu.

Il en est de même des prix littéraires et artistiques dont le montant ne dépasse pas annuellement la somme de 100.000 DH.

16. 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.

17. Salaire versé par les entreprises créées entre le 1^{er} janvier 2015 et 31 décembre 2019

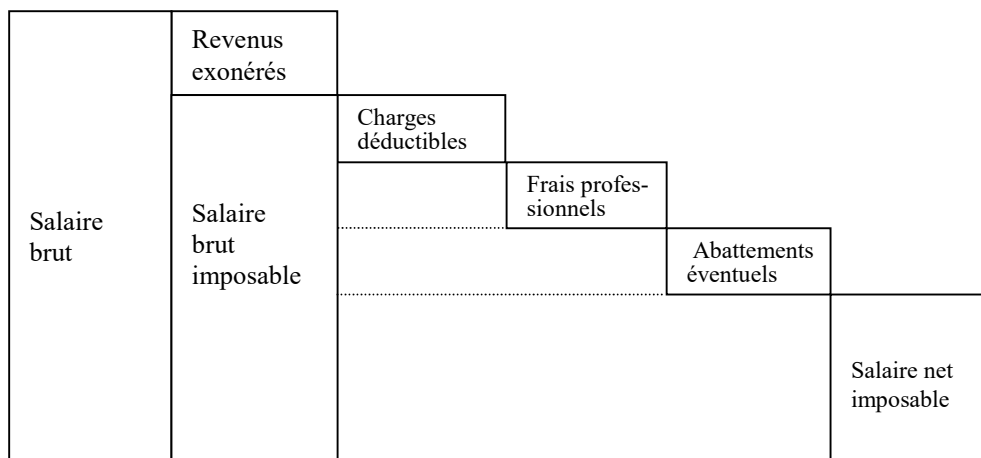
Est exonéré pour une période de 24 mois à compter de la date de recrutement du salarié, le salaire mensuel brut plafonné à 10.000 DH versé par toute entreprise créée entre le 1^{er} janvier 2015 et 31 décembre 2019 et ce dans la limite de 5 salariés.

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

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 branches 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 :

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

Eléments 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 = $(196.000 - 36.000) \times 10\% = 160.000 \times 10\% = 16.000$

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

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

Eléments 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) x 10% = 205.000 x 10% = 20.500

La rémunération effectivement payée est supérieure à la limite de 10% du salaire net imposable (avant avant 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. Le remboursement du coût d'acquisition et la marge locative payée dans le cadre d'un contrat « Ijara Mountahia Bitamlik »

Peut aussi être déductible du salaire brut imposable, dans la même limite de 10% du revenu global imposable, le coût d'acquisition et la marge locative payés dans le cadre d'un contrat de « Ijara Mountahia Bitamlik » conclu pour l'acquisition d'un logement social destiné à l'habitation principale.

G. 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

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

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.

2. 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 perceuteur, 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.

I. 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.

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

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 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 au 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 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 et aux produits de placements à revenu fixe.

1. 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 :

- Produits relevant de la distribution des bénéfices
- Dividendes distribués par les organismes de placement collectif en valeur mobilière
- Bénéfices utilisés pour l'amortissement du capital
- Bénéfices utilisés pour le rachat du capital
- Boni de liquidation
- Distribution occulte

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. 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.

C. 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%.

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.

§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.

I. Profits imposables

Il s'agit des profits annuels réalisés par les personnes physiques résidentes sur les cessions de valeurs mobilières²⁸ et autres titres de capital²⁹ ou de créances³⁰ 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.

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.

I. 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.

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 ;

²⁸- 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.

²⁹- 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.

³⁰- 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.

- 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.

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.

Chapitre III : 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.

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.

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.

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.entrant dans le champ d'application de la TVA | Op. exonérées de la TVA Op. imposables à la TVA |

§ I. 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 couvrir 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 exploitations³¹.

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.

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.

I. 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. 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.

³¹ - 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.

L'exonération³² 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.

I. 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 pain³³, 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 artisanales³⁴ ;

2. Journaux, publications et films documentaires ou éducatifs

Sont exonérés, à ce titre, les opérations de vente portant sur :

- les journaux, les publications, les livres³⁵ 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.

³² - 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.

³³ - 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.

³⁴ - 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.

³⁵ - 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.

3. Petits prestataires

Sont exonérées, dans cette catégorie, les opérations de vente réalisées par :

- les petits fabricants et les petits prestataires ³⁶ 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 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, thalassothérapie...) 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 salariés³⁷ ;
- 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 ;

³⁶ - 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.

³⁷ - 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 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 ;
- et autres biens exonérés avec droit à déduction.

I. 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 assujéti. 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 TTC³⁸ ;
- 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.

2. Les marchandises ou objets placés sous les régimes suspensifs en douane

Les marchandises ou objets placés sous les régimes suspensifs en douane sont exonérées 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 assujétiées 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 assujétiées pendant une durée de 36 mois à compter du début d'activité ;
- les produits et équipements agricoles lorsqu'ils sont destinés à usage exclusivement agricole ;
- 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.
- 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.

³⁸ - 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.

- 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

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

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 couverte³⁹ 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 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. 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 sol⁴⁰ ;

³⁹- 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 %.

- 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 ;

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 plafond⁴¹, 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.

⁴⁰- L'exonération s'applique également aux mélanges composés de produits antiparasitaires, de micro-éléments et d'engrais, dans lesquels ces derniers sont prédominants.

⁴¹- 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.

§ I. 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 à l'exclusion des opérations de transport ferroviaire ;
- l'énergie électrique.

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 alimentaires ;
- sel de cuisine ;
- riz usiné ;
- 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, drêches et pailles ;
- les chauffe-eau solaires ;
- les oeuvres et objets d'art ;
- les engins et filets de pêche ;
- 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.

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 sucre ;
- 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 ;
- 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.

I. 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

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

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% | 1920 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.

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

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

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 x 0,20 = 60.000

TVA déductible sur biens et services : 50.000 x 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

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 assujéti 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 la taxe ayant grevé les achats, travaux ou services dont le montant dépasse 10.000 DH par jour et par fournisseur dans la limite de 100.000 DH par mois et par fournisseur 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.

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

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 :

$$P = \frac{1.200.000 + (500.000 \times 1,20) + (400.000 \times 1,20)}{1.200.000 + (500.000 \times 1,20) + (400.000 \times 1,20) + 300.000 + 700.000}$$

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

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 aux⁴² :

- 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 centièmes⁴³ 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.

Exemple

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 : $100.000 \times 60\% = 60.000$

⁴²- Projet de note circulaire pour l'application des dispositions relatives à la TVA, Direction Générales des Impôts, p 211.

⁴³ - A ne pas confondre avec cinq pour cent (5%).

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 assujetti⁴⁴ ;
- 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 opportun.

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 »⁴⁵.

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 ;

⁴⁴ - Il y a pluralité d'activité selon la jurisprudence du Conseil d'État 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.

⁴⁵ - Ministère des Finances, Direction des Impôts : Instruction générale de la taxe sur la valeur ajoutée, Sonir, 1986, p 185 bis.

- 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.

1. 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 ...;

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 :

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.

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.

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 devient 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.

Table de matières

| | |
|---|-----------|
| Chapitre I : L'impôt sur les sociétés | 2 |
| Section I : Champ d'application de l'IS | 2 |
| § 1. Personnes imposables et territorialité | 2 |
| A. Personnes imposables | 2 |
| B. Territorialité | 3 |
| § 2. Exclusions | 3 |
| A. Sociétés de personnes et associations en participation | 3 |
| B. Sociétés de fait ne comprenant que des personnes physiques | 4 |
| C. Sociétés immobilières transparentes | 4 |
| D. Groupements d'intérêt économique | 4 |
| § 3. Exonérations | 5 |
| A. Exonérations et réductions permanentes | 5 |
| 1. Exonérations permanentes | 5 |
| 2. Exonérations suivies de l'imposition permanente à taux réduit | 6 |
| a. Les sociétés exportatrices de biens ou services | 6 |
| b. Les sociétés qui vendent des produits finis aux exportateurs | 6 |
| c. Les entreprises hôtelières | 6 |
| d. Les sociétés de gestion des résidences immobilières de promotion touristique | 7 |
| e. Les sociétés de services ayant le statut "Casablanca Finance City" | 7 |
| 3. Exonérations permanentes en matière d'impôt retenu à la source | 7 |
| a. Produits des actions, parts sociales et revenus assimilés | 7 |
| b. Intérêts et autres produits similaires servis à certains organismes | 7 |
| 4. Imposition permanente au taux réduit : Les entreprises minières exportatrices | 7 |
| B. Exonérations et impositions temporaires au taux réduit | 7 |
| 1. Exonérations suivies d'imposition temporaire au taux réduit | 8 |
| a. Les entreprises exerçant dans les zones franches d'exportation | 8 |
| b. L'Agence Spéciale Tanger-Méditerranée | 8 |
| 2. Exonérations temporaires | 8 |
| 3. Imposition temporaire au taux réduit | 8 |
| a. Les entreprises artisanales | 9 |
| c. Les établissements privés d'enseignement ou de formation professionnelle | 9 |
| b. Les promoteurs immobiliers réalisant des constructions de cités, résidences et campus universitaires | 9 |
| c. Les banques offshore | 9 |
| d. Les sociétés holding offshore | 9 |
| Section 2 : Détermination de la base imposable | 10 |
| § 1. Les produits imposables | 11 |
| A. Produits d'exploitation | 11 |
| 1. Chiffre d'affaires | 11 |
| 2. Autres produits d'exploitation | 12 |
| B. Produits financiers | 12 |
| 1. Cas général | 12 |
| 2. Cas des indemnités de retard afférentes aux délais de paiement | 12 |
| C. Produits non courants | 12 |
| 1. Plus-values réalisés ou constatées par l'entreprise | 12 |
| 2. Subventions d'équilibre et subventions d'investissement | 12 |
| 3. Autres produits non courant | 13 |
| a. Profits divers | 13 |
| b. Produits accessoires | 13 |
| D. Produits résultant d'opérations non commerciales | 13 |
| E. Base imposable de l'impôt retenu à la source | 13 |
| 1. Revenus des valeurs mobilières | 13 |
| a. Produits des actions ou parts sociales et revenus assimilés | 13 |
| b. Produits de placement à revenu fixe | 14 |
| 2. Produits bruts perçus par des non résidents | 14 |

| | |
|---|-----------|
| § 2. Les charges déductibles | 15 |
| A. Conditions de déductibilité des charges | 15 |
| 1. Condition de la causalité | 15 |
| 2. Condition de la comptabilisation | 15 |
| 3. Condition de l'incidence | 15 |
| 4. Condition de la réalité | 15 |
| 5. Condition du rattachement des charges à l'exercice | 15 |
| B. Les charges d'exploitation | 16 |
| 1. Les achats | 16 |
| 2. Les autres charges externes | 16 |
| a. Les loyers | 16 |
| b. Les entretiens et réparations | 16 |
| c. Les primes d'assurance | 16 |
| c.1. Cas général..... | 17 |
| c.2. Contrats d'assurance vie conclus au profit de la société sur la tête de ses dirigeants ou ses collaborateurs..... | 17 |
| c.3. Contrats d'assurance vie conclus au profit du personnel..... | 17 |
| d. Autres services et travaux..... | 17 |
| e. Transports et déplacements..... | 17 |
| f. Cadeaux publicitaires | 17 |
| g. Les dons | 18 |
| 3. Les frais de personnel | 18 |
| a. Cas général | 18 |
| b. Rémunération des administrateurs des sociétés anonymes | 18 |
| c. Rémunération des gérants des sociétés en commandite par action | 18 |
| d. Rémunération des gérants des sociétés à responsabilité limitée | 18 |
| e. Charges sociales | 18 |
| 4. Les impôts et taxes | 18 |
| 5. Les autres charges d'exploitation | 19 |
| 6. Les dotations d'exploitation aux amortissements | 19 |
| a. Eléments amortissables | 19 |
| a.1. Immobilisations en non valeurs..... | 19 |
| a.2. Immobilisations incorporelles..... | 19 |
| a.3. Immobilisations corporelles..... | 19 |
| b. Taux généralement admis | 20 |
| c. Conditions de déduction | 20 |
| d. Date d'effet des amortissements | 20 |
| e. Cas des amortissements différés | 20 |
| f. La base de calcul des amortissements | 21 |
| 7. Les dotations d'exploitation aux provisions | 21 |
| a. Conditions de déduction des provisions | 22 |
| a.1. Conditions de fond..... | 22 |
| a.2. Conditions de forme..... | 22 |
| a.3. Conséquences des conditions de déduction..... | 22 |
| b. Sort des provisions constituées | 23 |
| b.1. Provisions régulièrement constituées..... | 23 |
| b.2. Provisions irrégulièrement constituées..... | 23 |
| c. Principales provisions déductibles | 23 |
| c. 1. Provisions pour dépréciation..... | 23 |
| c. 2. Provisions pour risque et charge..... | 23 |
| c. 3. Provisions réglementées..... | 23 |
| d. Provisions non déductibles | 24 |
| C. Les charges financières | 24 |
| 1. Les charges d'intérêts | 24 |
| 2. Indemnités de retard afférentes aux délais de paiement | 25 |
| 3. Les pertes de change | 25 |
| 4. Les autres charges financières | 25 |

| | |
|--|-----------|
| 5. Les dotations financières | 25 |
| D. Les charges non courantes | 26 |
| 1. Les valeurs nettes d'amortissement des immobilisations cédées | 26 |
| 2. Les subventions et dons accordés à certains organismes | 26 |
| 3. Les autres charges non courantes | 26 |
| 4. Les dotations non courantes aux amortissements dégressifs | 26 |
| a. Calcul de l'amortissement dégressif | 27 |
| b. Biens éligibles à l'amortissement dégressif | 27 |
| c. Mode de mise en œuvre de l'amortissement dégressif | 27 |
| E. Les stocks | 27 |
| F. Les charges non déductibles en totalité ou en partie | 28 |
| 1. Les charges non déductibles en totalité | 28 |
| a. Les charges non justifiées | 28 |
| b. Les achats revêtant un caractère de libéralité | 28 |
| c. Les amendes, pénalités et majorations | 28 |
| d. Taxes non déductibles | 28 |
| 2. Les charges non déductibles en partie | 29 |
| a. Dépense égale ou supérieure à 10.000 DH HT dont le règlement n'est pas justifié | 29 |
| b. Amortissement des véhicules | 29 |
| G. Le report déficitaire | 30 |
| 1. Conditions d'exercice du droit au report déficitaire | 30 |
| 2. Délai de report | 30 |
| 3. Ordre d'imputation des déficits reportables et des amortissements différés | 31 |
| Section 3 : La liquidation de l'impôt sur les sociétés | 32 |
| § 1. Période et lieu d'imposition | 32 |
| A. Période d'imposition | 32 |
| B. Lieu d'imposition | 32 |
| § 2. Taux d'imposition | 33 |
| A. Le taux normal de 30% | 33 |
| B. Les taux spécifiques | 33 |
| 1. Le taux de 37% | 33 |
| 2. Le taux réduit de 17,5% | 33 |
| 3. Le taux de 20% | 33 |
| 4. Le taux de 15% | 33 |
| 5. Le taux de 10% | 34 |
| 6. Le taux de 8,75% | 34 |
| 7. Le taux de 8% | 34 |
| 8. Impositions forfaitaires | 34 |
| § 3. La cotisation minimale | 34 |
| A. Base de la cotisation minimale | 34 |
| B. Taux de la cotisation minimale | 35 |
| C. Crédit de cotisation minimale | 35 |
| D. Exonération de la cotisation minimale | 35 |
| § 4. Paiement de l'impôt | 35 |
| A. Principe des acomptes provisionnels | 35 |
| B. Dispense de paiement | 36 |
| C. Régularisation de l'impôt | 36 |
| 1. Cas de complément d'impôt à verser | 36 |
| 2. Cas d'excédent d'impôt versé | 36 |

| | |
|--|-----------|
| Chapitre II : L'impôt sur le revenu | 38 |
| Section I : Règles de détermination et d'imposition | 38 |
| § 1. Champ d'application | 38 |
| A. Le revenu global | 38 |
| B. Personnes physiques | 38 |
| C. Personnes exonérées | 39 |
| D. Territorialité de l'impôt | 39 |
| § 2. Modalités d'imposition | 39 |
| A. Période et délai d'imposition | 39 |
| 1. Période d'imposition | 39 |
| 2. Délai d'imposition | 39 |
| B. Lieu d'imposition | 40 |
| § 3. Détermination du revenu global imposable et calcul de l'IR | 40 |
| A. Les revenus imposables | 40 |
| 1. Règles générales | 40 |
| 2. Revenu global imposable des personnes physiques membres des groupements | 40 |
| 3. Détermination du revenu global imposable des personnes qui s'établissent au Maroc ou qui cessent d'y avoir leur domicile fiscal | 40 |
| 4. Déductions sur revenu global | 41 |
| 5. Calcul du revenu net global et revenu imposable | 42 |
| B. Détermination de l'IR | 43 |
| 1. Barème de l'IR | 43 |
| 2. Méthode rapide de calcul de l'IR | 43 |
| 3. Taux spécifiques | 43 |
| a. Taux de 10 % | 43 |
| b. Taux de 15% | 43 |
| c. Taux de 17% | 43 |
| d. Taux de 20% | 43 |
| e. Taux de 30% | 44 |
| C. Déductions opérées sur l'IR | 44 |
| 1. Charges de famille | 44 |
| 2. L'impôt retenu à la source | 45 |
| 3. L'impôt étranger | 45 |
| § 4. Paiement de l'impôt | 45 |
| A. Règle générale | 45 |
| B. Cas particuliers | 45 |
| Section 2 : Les revenus professionnels | 46 |
| § 1. Champ d'application | 46 |
| A. Les revenus assujettis | 46 |
| B. Exonérations prévues en matière d'IR professionnel | 46 |
| 1. Exonération permanente | 46 |
| 2. Exonération totale suivie d'une imposition permanente au taux réduit | 46 |
| a. Les entreprises exportatrices de biens ou services | 47 |
| b. Les entreprises qui vendent des produits finis aux exportateurs | 47 |
| c. Les entreprises hôtelières | 47 |
| 3. Imposition permanente au taux réduit | 47 |
| a. Les entreprises minières exportatrices | 47 |
| 4. Exonération suivie d'une réduction temporaire | 47 |
| 5. L'imposition temporaire au taux réduit | 47 |
| a. Les entreprises artisanales | 47 |
| b. Les établissements privés d'enseignement ou de formation professionnelle | 48 |
| C. Les régimes d'imposition à l'IR | 48 |
| §2. Régime du résultat net réel | 48 |
| A. Critères d'application du régime du résultat net réel | 48 |
| B. Mode de détermination du résultat | 48 |
| C. Rappels des produits et revenus imposables | 49 |

| | |
|---|-----------|
| 1. Produits d'exploitation | 49 |
| 2. Produits financiers | 49 |
| 3. Produits non courants | 49 |
| 4. Plus-values réalisées suite au décès d'un exploitant | 50 |
| 5. Revenus ayant un caractère répétitif | 50 |
| D. Rappels des charges et pertes déductibles | 50 |
| 1. Les conditions de déductibilité des charges | 50 |
| 2. Les charges d'exploitation | 50 |
| a. Les achats | 50 |
| b. Les autres charges externes | 50 |
| c. Les autres charges d'exploitation | 51 |
| d. Les charges du personnel | 51 |
| d.1. Cas général | 51 |
| d.2. Rémunération de l'exploitant individuel | 51 |
| d.3. Rémunération des sociétés de personnes | 51 |
| d.4. Charges sociales | 51 |
| e. Les impôts et taxes | 52 |
| f. Les dotations d'exploitation aux amortissements | 52 |
| g. Les dotations d'exploitation aux provisions | 52 |
| h. Les stocks | 52 |
| 3. Les charges financières | 53 |
| 4. Les charges non courantes | 53 |
| 5. Le report déficitaire | 53 |
| 6. Les charges non déductibles en totalité ou en partie | 54 |
| § 3. Régime du résultat net simplifié : | 54 |
| A. Conditions d'application du RNS | 54 |
| 1. Seuils limites du RNS | 54 |
| 2. Pluralité d'activités régies par des seuils différents | 54 |
| 3. Exercice de l'option | 55 |
| B. Détermination du revenu professionnel imposable | 55 |
| 1. Calcul du résultat net simplifié | 55 |
| 2. Abattement aux adhérents des centres de gestion de comptabilité agréés | 56 |
| § 4. Régime du bénéfice forfaitaire | 56 |
| A. Conditions d'application du régime | 56 |
| 1. Seuils limites du forfait | 56 |
| 2. Exercice de l'option | 56 |
| 3. Professions et activités exclues du régime forfaitaire | 56 |
| B. Détermination du revenu professionnel imposable | 57 |
| 1. Le bénéfice forfaitaire | 57 |
| 2. La notion du bénéfice minimum | 57 |
| 3. Eléments additifs au bénéfice minimum ou au bénéfice forfaitaire | 57 |
| §5. La cotisation minimale | 57 |
| A. Base de calcul de la cotisation minimale | 58 |
| B. Taux de la cotisation minimale | 58 |
| C. Délai de versement de la cotisation minimale | 58 |
| D. Crédit de cotisation minimale | 58 |
| E. Exonération de la cotisation minimale | 59 |
| Section 3 : Les revenus salariaux et assimilés | 59 |
| § I. Champ d'application | 59 |
| A. Revenus imposables | 59 |
| 1. Salaires et traitements | 59 |
| 2. Avantages en argent ou en nature | 59 |
| a. Les avantages en argent | 59 |
| b. Les avantages en nature | 60 |
| 3. Indemnités et émoluments | 60 |
| a. Les indemnités | 60 |

| | |
|--|-----------|
| b. Les émoluments | 60 |
| 4. Pensions et rentes viagères | 60 |
| a. Les pensions de retraite et assimilées | 61 |
| b. Les pensions alimentaires | 61 |
| c. Les rentes viagères | 61 |
| B. Revenus exemptés | 61 |
| 1. Indemnités pour frais engagés | 62 |
| 2. Allocations familiales | 62 |
| 3. Pensions d'invalidité | 62 |
| 4. Rentes temporaires ou viagères d'accident de travail | 62 |
| 5. Indemnités de maladie, maternité, accidents de travail et allocations décès | 62 |
| 6. Indemnités de licenciement | 62 |
| 7. Indemnités de départ volontaire | 63 |
| 8. Indemnités ayant le caractère de dommages et intérêts | 63 |
| 9. Pensions alimentaires | 63 |
| 10. Retraites complémentaires | 63 |
| 11. Indemnités d'assurance-vie | 63 |
| 12. Cotisations patronales de sécurité sociale | 64 |
| 13. Bons de restauration ou d'alimentation | 64 |
| 14. Indemnité de stage | 64 |
| 15. Bourses d'études et prix littéraires et artistiques | 64 |
| 16. Salaires versés par la Banque Islamique de Développement | 64 |
| 17. Salaire versé par les entreprises créées entre le 1 ^{er} janvier 2015 et 31 décembre 2019 | 64 |
| § 2. Détermination de la base imposable | 65 |
| A. Les frais professionnels | 65 |
| B. Les cotisations sociales | 66 |
| C. Les primes et cotisations à l'assurance retraite | 66 |
| D. Le remboursement en principal et intérêts normaux des prêts | 66 |
| E. Le remboursement du coût d'acquisition et la rémunération convenue d'avance dans le cadre d'un contrat Mourabaha | 67 |
| F. Le remboursement du coût d'acquisition et la marge locative payée dans le cadre d'un contrat « Ijara Mountahia Bitamlik » | 67 |
| G. Les abattements forfaitaires | 67 |
| 1. Abattement forfaitaire pour les pensions | 67 |
| 2. Abattement forfaitaire pour les cachets octroyés aux artistes | 68 |
| 4. Abattement forfaitaire pour les sportifs professionnels | 68 |
| § 3. Modalités d'imposition | 68 |
| A. Mode d'imposition | 68 |
| B. Taux d'imposition | 69 |
| 1. Barème progressif | 69 |
| 2. Taux spécifiques | 70 |
| a. Taux de 17% | 70 |
| b. Taux de 20% | 70 |
| c. Taux de 30% | 70 |
| C. Déductions pour charges de famille | 70 |
| Section 4 : Les revenus et profits des capitaux mobiliers | 70 |
| § 1. Revenus des capitaux mobiliers | 70 |
| A. Champ d'application de la retenue à la source | 71 |
| 1. Les produits des actions ou parts sociales | 71 |
| 2. Les revenus fixes de placements | 71 |
| B. Fait générateur de la retenue à la source | 71 |
| C. Liquidation de la retenue à la source | 71 |
| 1. Base imposable et taux de la retenue à la source | 72 |
| a. Base imposable | 72 |
| b. Taux de la retenue à la source | 72 |

| | |
|--|-----------|
| b.1. Retenue sur les produits des actions ou parts sociales..... | 72 |
| b.2. Retenue sur les produits de placements à revenu fixe | 72 |
| 2. Personnes chargées d'opérer la retenue à la source | 72 |
| §2. Profits de cession de valeurs mobilières et autres titres de capital et de créances | 73 |
| A. Champ d'application | 73 |
| 1. Profits imposables | 73 |
| 2. Personnes imposables | 73 |
| B. Calcul de l'impôt sur profits de cession de valeurs mobilières et autres titres | 73 |
| 1. Détermination du profit imposable | 73 |
| 2. Taux de l'impôt | 73 |
| 3. Fait générateur de l'impôt | 74 |
| 4. Report des moins values | 74 |
| | |
| Chapitre III : La taxe sur la valeur ajoutée | 75 |
| Section I : Champ d'application de la TVA | 75 |
| § 1. Généralités sur la TVA | 75 |
| A. Notion d'opération imposable | 75 |
| B. Notion de personne assujettie | 76 |
| C. Limitation du champ d'application | 76 |
| § 2. Les opérations imposables | 76 |
| A. Opérations obligatoirement imposables | 76 |
| 1. Livraison de biens | 76 |
| 2. Prestation de services | 77 |
| 3. Cas particuliers | 78 |
| a. Livraisons à soi-même | 78 |
| b. Opérations sur biens immeubles | 78 |
| c. Opérations effectuées par les importateurs | 78 |
| d. Echanges | 78 |
| e. Vente de biens d'occasion par les assujettis utilisateurs | 79 |
| B. Opérations imposables par option | 79 |
| 1. Le droit à l'option | 79 |
| 2. Avantages de l'option pour la TVA | 79 |
| § 3. Les opérations exonérées | 79 |
| A. Opérations exonérées sans droit à déduction | 80 |
| 1. Produits de première nécessité autrement qu'à consommer sur place | 80 |
| 2. Journaux, publications et films documentaires ou éducatifs | 80 |
| 3. Petits prestataires | 81 |
| 4. Opérations financières de l'Etat | 81 |
| 5. Actes médicaux | 81 |
| 6. Opérations réalisées par certains organismes | 81 |
| 7. Autres produits | 82 |
| B. Opérations exonérées avec droit à déduction | 82 |
| 1. Les opérations d'exportation de biens et services et opérations assimilées | 82 |
| a. Les opérations d'exportation de biens et services | 82 |
| b. Les opérations assimilées aux exportations | 83 |
| 2. Les marchandises ou objets placés sous les régimes suspensifs en douane | 83 |
| 3. Les biens d'équipement | 83 |
| a. Les biens exonérés | 83 |
| b. La notion du début d'activité | 84 |
| b.1. Cas des redevables ne procédant pas à la construction de leur unité d'exploitation..... | 84 |
| b.2. Cas des redevables procédant à la construction de leur unité d'exploitation . | 84 |
| 4. Les opérations de constructions de logements sociaux | 85 |
| 5. Les dons | 85 |
| 6. Les opérations effectuées par les banques et des sociétés holding offshore | 85 |

| | |
|--|-----------|
| 7. Autres biens exonérés avec droit à déduction | 85 |
| C. Opérations bénéficiant du régime suspensif | 86 |
| § 4. La territorialité de la TVA | 86 |
| A. Limites du territoire fiscal | 86 |
| B. Livraison de biens | 86 |
| C. Prestations de services et opérations assimilées | 86 |
| D. Dérogations au principe de territorialité | 87 |
| Section 2 : Les règles d'assiette de la TVA | 87 |
| § 1. Le fait générateur de la TVA | 87 |
| A. Régime de droit commun | 87 |
| B. Option pour le régime des débits | 87 |
| C. Cas des importations | 88 |
| D. Cas particuliers | 88 |
| § 2. Les taux de la TVA | 88 |
| A. Présentation des taux | 89 |
| B. Domaine d'application des taux | 89 |
| 1. Taux normal de 20 % | 89 |
| 2. Taux réduit de 14% | 89 |
| a. Taux réduit de 14% avec droit à déduction | 89 |
| b. Taux réduit de 14% sans droit à déduction | 89 |
| 3. Taux réduit de 10% | 89 |
| 4. Taux réduit de 7% | 90 |
| § 3. Les règles d'assiette de la TVA | 90 |
| A. Règles générales de la base imposable | 91 |
| B. Cas des frais accessoires | 91 |
| 1. Cas des frais de transport | 91 |
| a. La vente est franco de port | 91 |
| b. La vente n'est pas franco de port | 91 |
| 2. Cas des emballages | 92 |
| a. Facturation d'emballages aux clients | 92 |
| b. Retour et déconsignation d'emballage | 93 |
| c. Non restitution des emballages consignés | 93 |
| E. Cas particuliers de chiffre d'affaires imposable | 93 |
| Section 3 : Les déductions de la TVA | 93 |
| § 1. Le principe du droit à déduction | 93 |
| § 2. L'étendue du droit à déduction | 94 |
| A. Les personnes bénéficiaires de la déduction | 94 |
| B. Les éléments du prix concernés | 94 |
| § 3. L'exercice du droit à déduction | 95 |
| A. Conditions de forme | 95 |
| B. Modalités de déduction | 95 |
| C. Cas particuliers | 96 |
| 1. Déductions en cas de marché clefs en main | 96 |
| 2. Déductions en cas de fusion ou transformation de la forme juridique | 96 |
| § 4. Les limitations du droit à déduction | 97 |
| A. Exclusions générales | 97 |
| B. Exclusions expresses | 97 |
| 1. Exclusions tenant à la nature de bien et services | 97 |
| 2. Exclusions tenant à la non justification du règlement | 97 |
| C. Les entreprises partiellement assujetties à la TVA | 98 |
| 1. La règle du prorata de déduction | 98 |
| 2. Régularisations pour variation du prorata annuel de déduction | 99 |
| 3. La règle des secteurs distincts en matière de TVA | 100 |

| | |
|---|------------|
| § 5. Remboursement de la TVA | 100 |
| A. Bénéficiaires du droit au remboursement | 101 |
| 1. Les opérations réalisées sous le bénéfice des exonérations | 101 |
| 2. Les opérations réalisées sous le régime suspensif | 101 |
| 3. Les opérations de crédit bail | 101 |
| 4. Le cas de cessation d'activité taxable | 101 |
| B. Délai de dépôt de la demande de remboursement | 101 |
| 3. Délai de liquidation de la demande de remboursement | 102 |
| Section 4 : Déclaration et paiement de la TVA | 102 |
| § 1. Régime de la déclaration mensuelle | 102 |
| A. Personnes soumises au régime de la déclaration mensuelle | 102 |
| B. Délai de déclaration et de paiement sous le régime mensuel | 102 |
| § 2. Régime de la déclaration trimestrielle | 102 |
| A. Personnes soumises au régime de la déclaration trimestrielle | 102 |
| B. Délai de déclaration et de paiement sous le régime de la déclaration trimestrielle | 102 |
| § 3. Forme de la déclaration de TVA | 103 |
| A. Déclaration d'après l'imprimé modèle | 103 |
| B. Télédéclaration et télépaiement | 103 |