

- 4- **pouvoir de notifier** : suivant les articles 212, 220 et 221 du CGI, l'inspecteur vérificateur a le droit de notifier les éventuelles rectifications suite à une vérification. La notification des redressements porte sur tous les impôts et taxes sans aucune restriction, et son pouvoir de notification couvre tout le territoire national dès lors que le siège social de la personne vérifiée relève du ressort territorial de la direction de rattachement du vérificateur.

En contrepartie de ces pouvoirs, les inspecteurs vérificateurs sont tenus de respecter un certain nombre d'obligations :

- 1- **les obligations communes au personnel de la fonction publique** : les inspecteurs vérificateurs sont soumis aux obligations générales consignées dans le dahir n°1-58-008 de 1958 portant statut général de la fonction publique. Il s'agit entre autres d'assurer la bonne marche du service, de respecter la discrétion professionnelle... ;
- 2- **le secret professionnel** : les inspecteurs sont tenus du secret professionnel. Toute violation est sanctionnée pénalement ;
- 3- **l'obligation de rendement** : le travail des inspecteurs est évalué en fonction des dossiers réalisés et surtout en fonction des montants des redressements et recouvrements effectués. Cette contrainte conditionne le travail du vérificateur dont la qualité du contrôle n'est souvent pas regardée. Cette obligation de résultat est plus que discutable étant donné qu'on met même la charge du recouvrement des créances issues des redressements sur le dos des inspecteurs. Ce phénomène encourage les inspecteurs donc à procéder à des règlements à l'amiable des dossiers suite à des négociations avec les contribuables redressés.

Tout au long de cet ouvrage, nous allons traiter l'impôt sur les sociétés, l'impôt sur le revenu, la TVA et nous allons finir par une petite introduction sur la problématique des prix de transfert.

## **PARTIE I : IMPOT**

## **SUR LES SOCIETES**

## **CHAPITRE I : CHAMP D'APPLICATION DE L'IMPOT SUR LES SOCIETES**

L'adoption de la loi comptable n° 9-88 du 31 décembre 1992, relative aux obligations comptables des commerçants, a accordé au droit fiscal une relative autonomie par rapport au droit comptable. Ce qui justifie la distinction faite juridiquement entre le résultat comptable et le résultat fiscal.

Cette différenciation est la conséquence du fait que la déduction de certaines charges n'est pas admise fiscalement, ou elle ne l'est que partiellement alors que celles-ci doivent être constatées comptablement. Elle découle également du fait que certains produits, comptés lors de la détermination du résultat comptable ne sont pas imposables ou sont partiellement imposés.

Dans ces conditions, le résultat fiscal est obtenu en prenant comme point de départ, le résultat calculé selon les règles de la loi comptable, et en y opérant les corrections fiscales nécessaires pour aboutir in fine au résultat imposable à l'impôt sur les sociétés.

C'est alors que les personnes passibles de l'impôt sur les sociétés sont tenues de rectifier leur résultat comptable pour déterminer leur résultat fiscal. Ces corrections sont opérées extra-comptablement d'après ou sur un imprimé modèle intitulé « passage du résultat net comptable au résultat net fiscal », se traduisant par des réintégrations et des déductions fiscales entraînant respectivement soit une augmentation soit une diminution du résultat comptable.

L'objectif de ce chapitre est justement de savoir comment calculer, déclarer et liquider cet impôt sur les sociétés.

### **Section I : Définition de l'Impôt sur les sociétés**

Cet impôt noté IS a été institué par la loi n° 24-86 promulguée par le dahir n° 1-86-239 du 31 décembre 1986 (28 Rebia II 1407), et publiée au BO n° 3873 du 21 janvier 1987, modifiée et complétée par les lois de finances postérieures. L'impôt sur les sociétés (IS) est un impôt direct qui s'applique sur l'ensemble des produits, bénéfices et revenus acquis par les sociétés et autres personnes morales.

### **Section II : Champs d'application de l'IS**

En principe, l'IS est calculé sur l'ensemble des produits, bénéfices et revenus des sociétés qui exercent des activités lucratives et autres personnes morales assujetties sur le territoire marocain quelle que soit leur nationalité.

Les personnes imposables à l'IS sont prévues à l'article 2 du C.G.I. qui distingue entre les personnes obligatoirement passibles de l'impôt sur les sociétés et les personnes soumises à cet impôt sur option.

#### ***§1. Personnes obligatoirement imposables***

Sont obligatoirement passibles de l'impôt sur les sociétés :

- ✓ les sociétés quels que soient leur forme et leur objet à l'exclusion des sociétés exclues du champ d'application qui sont :
  - en nom collectif (SNC) ;
  - les sociétés en commandite simple (SCS) ne comprenant que des personnes physiques ;
  - les sociétés en participation (SEP) ;
  - les sociétés de fait ne comprenant que des personnes physiques ;
  - les sociétés à objet immobilier dites « sociétés immobilières transparentes » ;

- les groupements d'intérêt économique (GIE).
- ✓ les établissements publics et les autres personnes morales qui se livrent à une exploitation ou à des opérations à caractère lucratif ;
- ✓ les associations et les organismes légalement assimilés ;
- ✓ 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 législatif, l'imposition à l'IS est établie au nom de cet organisme gestionnaire ;
- ✓ les centres de coordination d'une société non résidente ou d'un groupe international dont le siège est situé à l'étranger. Par centre de coordination, il faut entendre toute filiale ou établissement d'une société ou d'un groupe international dont le siège est situé à l'étranger et qui exerce, au seul profit de cette société ou de ce groupe, des fonctions de direction, de gestion, de coordination ou de contrôle.

## **§2. Personnes imposables sur option**

Sont passibles de l'impôt sur les sociétés sur option irrévocable :

- ✓ les sociétés en nom collectif (SNC) et les sociétés en commandite simple (SCS) constituées au Maroc et ne comprenant que des personnes physiques ;
- ✓ les sociétés en participation (SEP).

## **§3. Personnes exclues du champ d'application de l'IS**

Sont exclus du champ d'application de l'impôt sur les sociétés :

- ✓ les sociétés en nom collectif et les sociétés en commandite simple constituées au Maroc et ne comprenant que des personnes physiques ainsi que les sociétés en participation ;
- ✓ les sociétés de fait ne comprenant que des personnes physiques ;

- ✓ les sociétés immobilières transparentes, quelle que soit leur forme, dont le capital est divisé en parts sociales ou actions nominatives :
  - lorsque leur actif est constitué soit d'une unité de logement occupée en totalité ou en majeure partie par les membres de la société ou certains d'entre eux, soit d'un terrain destiné à cette fin ;
  - lorsqu'elles ont pour seul objet l'acquisition ou la construction, en leur nom, d'immeubles collectifs ou d'ensembles immobiliers, en vue d'accorder statutairement à chacun de leurs membres, nommément désigné, la libre disposition de la fraction d'immeuble ou d'ensemble immobilier correspondant à ses droits sociaux. Chaque fraction est constituée d'une ou plusieurs unités à usage professionnel ou d'habitation susceptibles d'une utilisation distincte.
- ✓ les groupements d'intérêt économique.

## **Section III : Produits soumis à l'impôt retenu à la source**

Sont soumis à la retenue à la source au titre de l'impôt sur les sociétés :

- ✓ les produits des actions, parts sociales et revenus assimilés versés, mis à la disposition ou inscrits en compte des personnes physiques ou morales bénéficiaires qu'elles aient ou non leur siège ou leur domicile fiscal au Maroc ;
- ✓ les produits de placements à revenu fixe versés, mis à la disposition ou inscrits en compte des personnes physiques ou morales bénéficiaires, qu'elles soient imposables, exonérées ou exclues du champ d'application de l'impôt et ayant au Maroc leur siège social, leur domicile fiscal ou un établissement auquel se rattachent les produits servis ;
- ✓ les produits bruts (redevances pour l'usage ou droit à usage, concession de licence d'exploitation de brevets, dessins et modèles, rémunérations pour l'assistance technique, rémunérations pour l'exploitation,

l'organisation ou l'exercice d'activités sportives ou artistiques, commissions et honoraires...) versés, mis à la disposition ou inscrits en compte des personnes physiques ou morales non résidentes. L'inscription en compte s'entend de l'inscription en comptes courants d'associés, comptes courants bancaires des bénéficiaires ou comptes courants convenus par écrit entre les parties.

#### **Section IV : Territorialité de l'impôt**

Le principe de la territorialité de l'impôt est basé sur la notion du domicile fiscal, celle de la source du revenu et sur le droit d'imposer attribué au Maroc dans le cadre d'une convention de non double imposition conclue avec un certain nombre de pays. Ainsi :

- ✓ les sociétés, qu'elles aient ou non un siège au Maroc, sont imposables à l'impôt sur les sociétés à raison de l'ensemble :
  - des produits, bénéfices et revenus se rapportant aux biens qu'elles possèdent, à l'activité qu'elles exercent et aux opérations lucratives qu'elles réalisent au Maroc, même à titre occasionnel ;
  - des produits, bénéfices et revenus dont le droit d'imposition est attribué au Maroc en vertu des conventions tendant à éviter la double imposition en matière d'impôts sur le revenu.
- ✓ les sociétés n'ayant pas leur siège au Maroc, appelées «sociétés non résidentes » sont en outre imposables à raison des produits bruts qu'elles perçoivent en contrepartie des travaux qu'elles exécutent ou des services qu'elles rendent, soit pour le compte de leurs propres succursales ou leurs établissements au Maroc, soit pour le compte des personnes physiques ou morales indépendantes, domiciliées ou exerçant une activité au Maroc.

Ces dispositions ne sont pas, bien entendu, applicables lorsque les travaux sont exécutés ou les services sont rendus au Maroc par une succursale ou un établissement au Maroc de la société non résidente, sans intervention du siège étranger. Les rémunérations perçues à ce titre sont comprises dans le résultat fiscal de la succursale ou de l'établissement qui est, dans ce cas, imposé comme une société de droit marocain.

En général, tous les produits, revenus et bénéfices réalisés à l'étranger et rattachés à l'activité de la société résidente au Maroc sont imposables à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun lorsque les conventions de non double imposition accordent ce droit au Maroc.

#### **Section V : Personnes exonérées de l'IS**

Il s'agit des exonérations totales, permanentes ou temporaires.

##### ***§1. Exonérations permanentes***

Sont totalement exonérés de l'IS, les entités et organismes suivants :

- ✓ les associations sans but lucratif et les organismes assimilés pour les seules opérations conformes à l'objet défini dans leurs statuts, l'exonération ne concerne pas les établissements de ventes et de services appartenant à ces institutions ;
- ✓ la ligne nationale de lutte contre les maladies cardio-vasculaires ;
- ✓ la fondation Hassan II pour la lutte contre le cancer ;
- ✓ les associations d'usagers des eaux agricoles pour les activités nécessaires à leur fonctionnement ou à la réalisation de leur objet ;
- ✓ la fondation Cheikh Zeid Ibn Soltan pour l'ensemble de ses activités ou opérations et pour les revenus éventuels y afférents ;
- ✓ la fondation Mohamed V pour la solidarité pour l'ensemble de ses activités ou opérations et pour les revenus éventuels y afférents ;

- ✓ la fondation Mohamed VI de promotion des œuvres sociales de l'éducation et formation pour l'ensemble de ses activités ou opérations et pour les revenus éventuels y afférents ;
- ✓ l'office national des œuvres universitaires sociales et culturelles pour l'ensemble de ses activités ou opérations et pour les revenus éventuels y afférents ;
- ✓ les coopératives et leurs unions légalement constituées dont les statuts, le fonctionnement et les opérations sont reconnus conformes à la législation et à la réglementation en vigueur régissant la catégorie à laquelle elles appartiennent.
- ✓ les sociétés non résidentes au titre des plus-values réalisées sur les cessions de valeurs mobilières cotées à la bourse des valeurs du Maroc à l'exclusion de celles résultant de la cession des titres des sociétés à prépondérance immobilière ;
- ✓ la Banque Islamique de Développement (B.I.D.) ;
- ✓ la Banque Africaine de Développement (B.A.D.) ;
- ✓ la Société Financière Internationale (S.F.I.) ;
- ✓ l'Agence Bayt Mal Al Quods Acharif ;
- ✓ l'Agence de logements et d'équipements militaires (A.L.E.M.) ;
- ✓ les organismes de placement collectif en valeurs mobilières (O.P.C.V.M.) pour les bénéfices réalisés dans le cadre de leur objet légal ;
- ✓ les fonds de placements collectifs en titrisation (F.P.C.T.) pour les bénéfices réalisés dans le cadre de leur objet légal ;
- ✓ les organismes de placements en capital-risque (O.P.C.R.) pour les bénéfices réalisés dans le cadre de leur objet légal ;
- ✓ la Société nationale d'aménagement collectif (S.O.N.A.D.A.C.), au titre des activités, opérations et bénéfices résultant de la réalisation de logements sociaux afférents aux projets «Annassim», situés dans les

- communes de Dar Bouazza et Lyssasfa et destinés au recasement des habitants de l'ancienne médina de Casablanca ;
- ✓ la société «Sala Al-Jadida» pour l'ensemble de ses activités et opérations, ainsi que pour les revenus éventuels y afférents ;
- ✓ l'Agence pour la promotion et le développement économique et social des préfectures et provinces du Nord du Royaume, du Sud du Royaume et de la région orientale du Royaume ;
- ✓ l'Agence spéciale Tanger-Méditerranée,
- ✓ l'Université Al Akhawayne d'Ifrane,
- ✓ la fondation Cheikh Khalifa Ibn Zaïd, pour l'ensemble de ses activités ou opérations et pour les revenus éventuels y afférents ;
- ✓ la Fondation Lalla Salma de prévention et traitement des cancers ;
- ✓ sous réserve des dispositions transitoires, les exploitations agricoles réalisant un chiffre d'affaires annuel inférieur à cinq millions (5.000.000) de dirhams, au titre de leurs revenus agricoles. Cette exonération ne s'applique pas aux autres catégories de revenus non agricoles réalisés par les sociétés concernées. Toutefois, lorsque le chiffre d'affaires réalisé au cours d'un exercice donné est inférieur à cinq millions (5.000.000) de dirhams, l'exonération précitée n'est accordée que lorsque ledit chiffre d'affaires est resté inférieur à ce montant pendant trois (3) exercices consécutifs ;
- ✓ les organismes de placement collectif immobilier (O.P.C.I.), régis par la loi n° 70-14 pour l'ensemble des activités et opérations réalisées par les OPCI.
- ✓ Exonération totale permanente des fédérations et associations sportives reconnues d'utilité publique.

## **§2. Exonérations suivies de l'imposition permanente au taux réduit**

Sont exonérées de l'IS temporairement :

- ✓ les sociétés exportatrices de biens ou services (depuis le 01/07/2000) à l'exception des entreprises exportatrices des métaux de récupération bénéficiant de l'exonération totale de l'IS pendant une période de cinq exercices à compter de la première opération de l'exploitation et d'une imposition au taux réduit de 17,5% au-delà de cette période ;
- ✓ les entreprises hôtelières (depuis le 01/07/2000) bénéficient au titre de leur établissement pour la partie de la base imposable correspondant à leur chiffre d'affaire réalisé en devises dûment rapatriées par elles ou par le biais d'agences de voyages d'une exonération totale de l'impôt pendant une période de cinq exercices à compter de la première opération de l'exploitation et d'une imposition au taux réduit de 17,5% au-delà de cette période ;
- ✓ les sociétés de gestion des résidences immobilières de promotion touristique : les sociétés de gestion précitées sont assimilées aux établissements hôteliers et bénéficient des mêmes avantages fiscaux, 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 titre des exercices ouverts à compter du 1er Janvier 2011 ;
- ✓ les sociétés de services ayant le statut de « Casablanca Finance City » : les sociétés de services ayant le statut de « Casablanca finance city » bénéficient au titre de leur chiffre d'affaires à l'exportation réalisé au cours de l'exercice de :
  - l'exonération totale de l'IS durant les cinq premiers exercices consécutifs à compter du premier exercice d'octroi du statut précité ;
  - 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 produits suivants sont exonérés de la retenue à la source sous certaines conditions :

### **3.1. Produits des actions, parts sociales et revenus assimilés :**

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

- ✓ les dividendes et autres produits de participation similaires versés, mis à la disposition ou inscrits en compte par des sociétés soumises ou exonérées de l'impôt sur les sociétés à des sociétés ayant leur siège social au Maroc et soumises audit impôt, à condition qu'elles fournissent à la société distributrice ou à l'établissement bancaire délégué une attestation de propriété de titres comportant le numéro de leur identification à l'impôt sur les sociétés. A noter que Ces produits, sont compris dans produits financiers de la société bénéficiaire avec un abattement de 100% ;
- ✓ les sommes distribuées provenant des prélèvements sur les bénéfices pour l'amortissement du capital des sociétés concessionnaires de service public ;
- ✓ les sommes distribuées provenant des prélèvements sur les bénéfices pour l'amortissement du capital ou le rachat d'actions ou de parts sociales des organismes de placement collectif en valeurs mobilières (OPCVM) et des organismes de placement collectif immobilier (OPCI) ;
- ✓ les dividendes perçus par les organismes de placement collectif en valeurs mobilières (OPCVM) ;
- ✓ les dividendes perçus par les organismes de placements en capital risque (OPCR) ;

- ✓ les dividendes distribués par les organismes de placement collectif immobilier (OPCI);
- ✓ les dividendes distribués par les banques Offshore à leurs actionnaires ;
- ✓ les dividendes distribués par les sociétés holding offshore à leurs actionnaires, au prorata des bénéfices correspondant à l'activité éligible à l'impôt forfaitaire ;
- ✓ les dividendes et autres produits de participations similaires versés, mis à la disposition ou inscrits en compte des non-résidents par les sociétés installées dans les zones franches d'exportation et provenant d'activités exercées dans lesdites zones ;
- ✓ les bénéfices et les dividendes distribués par les titulaires d'une concession d'exploitation des gisements d'hydrocarbures ;
- ✓ les produits des actions appartenant à la Banque Européenne d'Investissements (B.E.I.), suite aux financements accordés par celle-ci au bénéfice d'investisseurs marocains et européens dans le cadre de programmes approuvés par le gouvernement.

### ***3.2. Intérêts et autres produits similaires servis à certains organismes***

Sont exonérés de la retenue à la source, les intérêts et autres produits similaires servis aux organismes suivants :

- ✓ les établissements des crédits et organismes assimilés ;
- ✓ les organismes de placement collectif en valeurs mobilières (O.P.C.V.M.) ;
- ✓ les fonds de placement collectifs en titrisation (F.P.C.T.) ;
- ✓ les organismes de placements en capital-risque (O.P.C.R.) ;
- ✓ les organismes de placements collectifs immobiliers (OPCI) ;
- ✓ les titulaires des dépôts et autres placements effectués en monnaie étrangère convertible auprès des banques offshore.

### ***3.3. Les intérêts perçus par les sociétés non résidentes***

Sont exonérés de l'impôt sur les sociétés retenu à la source, les intérêts perçus par les sociétés non résidentes au titre :

- ✓ des prêts consentis à l'Etat ou garantis par lui ;
- ✓ des dépôts en devises ou en dirhams convertibles ;
- ✓ des prêts octroyés en devises pour une durée égale ou supérieure à dix (10) ans à compter de la date de conclusion du contrat de prêt ;
- ✓ des prêts octroyés en devises par la Banque Européenne d'Investissement (B.E.I.) dans le cadre de projets approuvés par le gouvernement quelle que soit la durée du prêt.

### ***3.4. Les droits de location et les rémunérations analogues afférents à l'affrètement, la location et la maintenance d'aéronefs affectés au transport international.***

#### ***§4. Imposition permanente au taux réduit***

Les entreprises minières exportatrices bénéficient d'une réduction au taux réduit de l'IS de 17,5% à partir de l'exercice au cours duquel la première opération d'exploitation a été réalisée.

Bénéficient également du taux précité, les entreprises minières qui vendent leurs produits à des entreprises qui les exportent après leur valorisation.

#### ***§5. Exonérations et impositions au taux réduit temporaires***

Les exonérations et imposition au taux réduit temporaires en matière d'IS prévues par l'article 6-II du CGI comprennent :

- ✓ les exonérations suivies de l'imposition temporaire au taux réduit ;
- ✓ les exonérations temporaires ;
- ✓ les impositions temporaires au taux réduit.

### **5.1. Exonérations suivies de l'imposition temporaire au taux réduit**

Bénéficiaire d'une exonération suivie d'une imposition temporaire au taux réduit :

- ✓ les entreprises exerçant dans les zones franches d'exportation bénéficient de l'exonération totale de l'IS durant les cinq (5) premiers exercices consécutifs à compter de la date du début de leur exploitation et de l'imposition au taux de 8,75 % pour les vingt (20) exercices consécutifs suivants.

Au-delà de cette période, ces sociétés sont imposables à l'IS dans les conditions de droit commun.

L'exonération totale d'IS et l'imposition au taux réduit de 8,75% précités s'appliquent également aux opérations réalisées entre les entreprises installées à l'intérieur d'une même zone franche d'exportation ainsi qu'aux opérations réalisées entre les entreprises installées dans différentes zones franches d'exportation, à condition que le produit final soit destiné à l'export et que ces opérations soient réalisées sous le contrôle de l'Administration des Douanes et Impôts Indirects ;

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

### **5.2. Exonérations temporaires**

Bénéficiaire des exonérations temporaires :

- ✓ les titulaires (ou co-titulaires) de toute concession d'exploitation de gisements d'hydrocarbures bénéficient de l'exonération totale de l'IS 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 des centres de gestion de comptabilité agréés au titre de leurs opérations sont exonérées de l'IS pendant une période de 4 ans suivant la date de leur agrément ;
- ✓ les sociétés industrielles exerçant des activités fixées par voie réglementaire bénéficient d'une exonération totale de l'impôt sur les sociétés pendant les cinq (5) premiers exercices consécutifs à compter de la date du début de leur exploitation.

### **5.3. Imposition temporaire au taux réduit**

Bénéficiaire d'une exonération temporaire :

- ✓ les entreprises artisanales dont la production est le résultat d'un travail essentiellement manuel bénéficient d'une imposition au taux réduit de 17,50% pendant les cinq (5) premiers exercices consécutifs suivant la date du début de leur exploitation, et ce, quel que soit le lieu de leur implantation ;
- ✓ les établissements d'enseignement privé et de formation professionnelle bénéficient également d'une imposition au taux réduit de 17,50% pendant les cinq (5) premiers exercices consécutifs suivant le début de leur exploitation, quel que soit le lieu de leur implantation ;
- ✓ les sociétés sportives régulièrement constituées bénéficient également d'une imposition au taux réduit de 17,50% pendant les cinq (5)



premiers exercices consécutifs suivant le début de leur exploitation, quel que soit le lieu de leur implantation ;

- ✓ les banques offshore sont soumises à un régime optionnel de taxation réduite en ce qui concerne leur activité, pendant les quinze (15) premières années consécutives suivant la date de l'obtention de l'agrément. En effet, ces banques peuvent opter pour l'un des deux régimes d'imposition suivants :

- soit l'application de l'impôt sur les sociétés selon un taux spécifique de 10% ;
- soit l'application d'un impôt forfaitaire fixé à la contrevaletur en dirhams de 25.000 dollars U.S. par an libérateur de tous autres impôts et taxes frappant les bénéfices ou les revenus de ces banques.

Après expiration du délai de quinze (15) ans précité, les banques offshore sont soumises à l'IS dans les conditions de droit commun ;

- ✓ les sociétés holding offshore : sont soumises, en ce qui concerne leurs activités, pendant les quinze (15) premières années consécutives suivant la date de leur installation, à un impôt forfaitaire fixé à la contrevaletur en dirhams de 500 dollars U.S. par an. Cette imposition est libérateur de tous autres impôts et taxes sur les bénéfices ou les revenus.

Après expiration de ce délai de quinze (15) ans, les sociétés holding offshore sont soumises à l'IS dans les conditions de droit commun ;

- ✓ les promoteurs immobiliers, personnes morales, construisant des campus, cités et résidences universitaires bénéficient pour une période de cinq (5) ans à compter de la date d'obtention du permis d'habiter, d'une réduction de 50% de l'IS, au titre des revenus provenant de la location de cités, résidences et campus universitaires réalisés en conformité avec leur destination. Cette réduction d'IS concernait la

construction de cités, de résidences et de campus universitaires qui contiennent au minimum 50 chambres ;

- ✓ les exploitations agricoles imposables bénéficient du taux de 17,5% pendant les cinq (5) premiers exercices consécutifs, à compter du premier exercice d'imposition ;
- ✓ les sociétés qui introduisent leurs titres à la bourse des valeurs, par ouverture ou augmentation du capital, bénéficient d'une réduction au titre de l'impôt sur les sociétés pendant trois (3) ans consécutifs à compter de l'exercice qui suit celui de leur inscription à la cote. Elles doivent produire une attestation d'inscription à cet effet et ne pas être radiées pour des motifs imputables à la société dans un délai de 10 ans.

Le taux de ladite réduction est fixé comme suit :

- 25% pour les sociétés qui introduisent leurs titres en bourse par ouverture de leur capital au public et ce, par la cession d'actions existantes ;
- 50% pour les sociétés qui introduisent leurs titres en bourse par augmentation de capital d'au moins 20% avec abandon du droit préférentiel de souscription, destinée à être diffusée dans le public concomitamment à l'introduction en bourse desdites sociétés.

Toutefois, sont exclus du bénéfice de la réduction citée, ci-dessus :

- les établissements de crédit ;
- les entreprises d'assurance et de réassurances ;
- les sociétés concessionnaires de services publics ;
- les sociétés dont le capital est détenu totalement ou partiellement par l'Etat ou une collectivité publique ou par une société dont le capital est détenu à au moins 50% par une collectivité publique.

#### 5.4. Non cumul des avantages fiscaux

A noter que le CGI introduit la notion de non cumul des avantages fiscaux.

Il en est ainsi des avantages accordés aux entreprises installées dans les zones franches d'exportation qui sont exclusifs de tout autre avantage prévu par d'autres dispositions législatives en matière d'encouragement à l'investissement.

Aussi, les avantages accordés aux banques offshore et aux sociétés holding sont exclusifs de tout autre avantage prévu par d'autres dispositions législatives en matière d'encouragement à l'investissement.

Enfin, l'application des taux réduits n'est pas cumulaire avec l'application des dotations aux amortissements dégressifs ou toute autre réduction.

Le contribuable a le droit de choisir le dispositif incitatif le plus avantageux.

#### Exercice 1 :

Définir quel régime d'imposition s'applique aux sociétés suivantes pour l'exercice 2016 :

1. La banque « B » est installée dans la zone franche de Tanger depuis le 01.01.1998.
2. La société « S » est installée dans la zone franche de Tanger depuis le 01.01.1998.
3. La société holding offshore « H » installée dans la zone franche de Kenitra depuis le 01.01.2012.
4. la fondation Mohamed VI de promotion des œuvres sociales de l'éducation et formation.

#### Corrigé de l'exercice 1 :

1. Les banques offshore sont soumises à un régime optionnel de taxation réduite en ce qui concerne leur activité, pendant les quinze (15) premières années consécutives suivant la date de l'obtention de l'agrément. Après expiration du délai de quinze (15) ans précité, les banques offshore sont soumises à l'IS dans les conditions de droit commun. La banque exerce depuis 19 ans, donc elle est soumise à l'IS au taux normal.
2. Les entreprises exerçant dans les zones franches d'exportation bénéficient de l'exonération totale de l'IS durant les cinq (5) premiers exercices consécutifs à compter de la date du début de leur exploitation et de l'imposition au taux de 8,75 % pour les vingt (20) exercices consécutifs suivants. L'entreprise a une ancienneté de 19 ans, donc elle bénéficie du taux réduit de 8,75%.
3. Les sociétés holding offshore sont soumises, en ce qui concerne leurs activités, pendant les quinze (15) premières années consécutives suivant la date de leur installation, à un impôt forfaitaire fixé à la contrevalet en dirhams de 500 dollars U.S. par an. Cette imposition est libératoire de tous autres impôts et taxes sur les bénéfices ou les revenus. L'entreprise a cinq ans d'existence. Donc, elle est soumise à cette imposition.
4. la fondation Mohamed VI de promotion des œuvres sociales de l'éducation et formation bénéficie, pour l'ensemble de ses activités ou opérations et pour les revenus éventuels y afférents, d'une exonération permanente de l'IS.

## **CHAPITRE II : DETERMINATION DE LA BASE**

### **IMPOSABLE DE L'IS**

Pour déterminer la base imposable et donc le résultat fiscal, les personnes assujetties passibles de l'IS sont amenées à rectifier leur résultat comptable en effectuant des corrections fiscales de manière extracomptable.

#### **Section I : Etapes de détermination du résultat fiscal**

Le processus de détermination de la base imposable peut être résumé en trois étapes successives.

##### ***§1. Détermination du résultat comptable***

La présentation d'une compatibilité régulière est obligatoire en vue d'établir le compte de produits et charges (CPC) qui permet de dégager le résultat avant impôt. Ce résultat est déterminé d'après l'excédent des produits sur les charges de l'exercice, engagées ou supportées pour les besoins de l'activité, en application de la législation et de la réglementation comptable en vigueur.

La méthode de calcul reste la même quel que soit le type de sociétés en question : société anonyme, société en commandite simple ayant opté à l'IS, société en participation ayant opté à l'IS, sociétés immobilières transparentes...

##### ***§2. Détermination des corrections fiscales***

L'appréciation fiscale des produits et des charges de l'entreprise fait apparaître la liste des rectifications fiscales à apporter au résultat comptable en termes de réintégrations et de déductions. Il s'agit là de considérer les spécificités fiscales et les règles du droit fiscal qui divergent de la réglementation comptable.

Ainsi, la base imposable des centres de coordination d'une société non résidente ou d'un groupe international dont le siège est situé à l'étranger est égale à 10 % du montant de leurs dépenses de fonctionnement. A cette base s'ajoute, le cas échéant, le résultat des opérations non courantes. Par centre de coordination il faut entendre toute filiale ou établissement d'une société ou d'un groupe international dont le siège est situé à l'étranger et qui exerce, au seul profit de cette société ou de ce groupe, des fonctions de direction, de gestion, de coordination ou de contrôle.

A noter aussi que le résultat fiscal de chaque exercice comptable des personnes morales membres d'un groupement d'intérêt économique comprend leur part dans les bénéfices réalisés ou dans les pertes subies par ledit groupement.

Enfin, et sous réserve de l'application de la cotisation minimale, la base imposable des sièges régionaux ou internationaux ayant le statut "Casablanca Finance City" et des bureaux de représentation des sociétés non résidentes ayant ce statut, est égale :

- ✓ en cas de bénéfice, au montant le plus élevé résultant de la comparaison du résultat fiscal, déterminé comme précisé ci-dessus, avec le montant de 5% des charges de fonctionnement desdits sièges ;
- ✓ en cas de déficit, au montant de 5% des charges de fonctionnement desdits siège

##### ***§3. Etablissement du tableau du passage du résultat fiscal***

Le résultat fiscal est déterminé en retranchant les déductions et en rajoutant les réintégrations au résultat comptable :

$\text{Résultat fiscal} = \text{Résultat comptable} + \text{Réintégrations} - \text{Déductions}$
--

Le passage du résultat comptable au résultat fiscal s'effectue d'une manière extra-comptable par le biais de l'imprimé modèle intitulé « tableau du passage du résultat net comptable au résultat net fiscal ».

Sur le plan pratique les divers retraitements étudiés doivent être distingués selon leur nature : courants ou non courants, afin de pouvoir servir le tableau de passage du résultat net comptable au résultat net fiscal (tableau B12 dans l'ETIC), tel qu'il est prévu par la liasse comptable. La distinction entre courant et non courant s'adosse à la distinction comptable opérée via la classification des comptes.

# ETAT B12

## PASSAGE DU RESULTAT NET COMPTABLE AU RESULTAT NET FISCAL

SOCIETE

Exercice : .....

INTITULES	MONTANT	MONTANT
<b>I . RESULTAT NET COMPTABLE</b>		
. Bénéfice net		
. Perte nette		
<b>II . REINTEGRATIONS FISCALES</b>		
1. Courantes		
2. Non courantes		
<b>III . DEDUCTIONS FISCALES</b>		
1. Courantes		
2. Non courantes		
<b>TOTAL</b>		
<b>IV . RESULTAT BRUT FISCAL</b>		
Bénéfice brut ( A )		
Déficit brut fiscal ( B )		
<b>V . REPORTS DEFICITAIRES IMPUTES ( C ) ( 1 )</b>		
Exercice n - 4		
Exercice n - 3		
Exercice n - 2		
Exercice n - 1		
<b>VI . RESULTAT NET FISCAL</b>		
Bénéfice net fiscal ( A - C )		
ou		
Déficit net fiscal ( B )		
<b>VII . CUMUL DES AMORTISS. FISCALEMENT DIFFERES</b>		
<b>VIII . CUMUL DES DEFICITS FISCAUX REST A REPORTER</b>		
Exercice n - 4		
Exercice n - 3		
Exercice n - 2		
Exercice n - 1		

Ce tableau consacre comme point de départ :

- ✓ une première ligne pour reporter, lorsque c'est le cas, le bénéfice net comptable de l'exercice ;
- ✓ une deuxième ligne pour reporter dans le cas contraire, la perte nette comptable de l'exercice.

Le bénéfice ou la perte à reporter correspondant bien entendu au résultat net comptable tel qu'il ressort du compte des produits et charges (CPC), après détermination et comptabilisation de l'impôt ou la cotisation minimale calculés à partir du résultat net fiscal.

## **Section II : Corrections fiscales**

### ***§1. Les charges déductibles et les réintégrations de charges***

Les réintégrations extra-comptables sont pour l'essentiel des neutralisations de dépenses engagées par l'entreprise et enregistrées en charges en comptabilité, diminuant d'autant le résultat, mais qui ne remplissent pas les conditions de déductibilité sur le plan fiscal (soit temporairement, soit définitivement).

#### ***1.1. Conditions générales de déductibilité d'une charge***

Les charges déductibles comprennent les charges d'exploitation, les charges financières et les charges non courantes. Afin de prétendre à la déductibilité, une charge doit remplir quatre conditions obligatoires :

- ✓ se rattacher à la gestion de l'entreprise et être engagée dans l'intérêt de l'exploitation : cette condition exclut donc du droit à déduction toutes les charges supportées par l'entreprise mais pour un intérêt personnel de certains associés ;
- ✓ correspondre à une dépense effective et être appuyée de pièces justificatives : l'IS repose sur le régime réel d'imposition, par conséquent tous les éléments déterminant les bases d'imposition

doivent être vérifiés par des pièces probantes (facture, note de crédit...);

- ✓ être constatée en comptabilité et rattachée à son exercice d'engagement : les charges ne peuvent être déduites extra-comptablement. Toute charge non comptabilisée même si elle se rapporte à l'exploitation ne peut être déduite fiscalement ;
- ✓ se traduire par une diminution de l'actif net de l'entreprise : ne constituent pas donc des charges déductibles :
  - les dépenses qui ont, en fait, pour résultat l'entrée d'un nouvel élément dans l'actif (immobilisations, titres de participation, valeurs mobilières de placement) ;
  - les dépenses qui entraînent une augmentation de la valeur pour laquelle un élément de l'actif immobilisé figure au bilan ;
  - les dépenses qui ont pour effet de prolonger la durée probable d'utilisation d'un élément de l'actif immobilisé.

#### ***1.2. Analyse fiscale des charges d'exploitation***

Par charges d'exploitation, on entend toutes les charges faisant partie de la rubrique « 61 » du plan comptable général (PCG) marocain, à savoir :

- ✓ les achats revendus de marchandises (poste 611 dans le PCG) ;
- ✓ les achats consommés de matières et fournitures (poste 612 dans le PCG) ;
- ✓ les autres charges externes (postes 613 et 614 dans le PCG) ;
- ✓ les impôts et taxes (poste 616 dans le PCG) ;
- ✓ les charges du personnel (poste 617 dans le PCG) ;
- ✓ les autres charges d'exploitation (poste 618 dans le PCG) ;
- ✓ les dotations d'exploitation (poste 619 dans le PCG).

### **1.2.1. Achats revendus de marchandises**

Il s'agit des achats de marchandises effectués au Maroc ou à l'importation en vue de la revente en l'état. Par marchandises, il y a lieu d'entendre les produits ayant atteint un stade final de livraison et destinés à la commercialisation sans transformation supplémentaire.

Les achats de marchandises à prendre en compte pour la déduction des charges sont ceux qui ont donné lieu à une réception (provisoire ou définitive, partielle ou totale) au cours de l'exercice envisagé, même si la facture n'a pas encore été reçue ou le prix n'a pas été encore payé à la clôture dudit exercice.

Cependant, ne sont déductibles du résultat fiscal que dans la limite de dix mille (10.000) dirhams par jour et par fournisseur sans dépasser cent mille (100.000) dirhams par mois et par fournisseur, les achats revendus de marchandises 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, à condition que cette compensation soit effectuée sur la base de documents dûment datés et signés par les parties concernées et portant acceptation du principe de la compensation. Toutefois, les dispositions de l'alinéa ci-dessus ne sont pas applicables aux transactions concernant les animaux vivants et les produits agricoles non transformés, à l'exclusion des transactions effectuées entre commerçants.

### **1.2.2. Achats de matières et fournitures**

Les achats de matières et fournitures sont ceux qui entrent dans le cycle de fabrication des produits, soit par incorporation, soit par disparition à l'occasion de leur élaboration. Il s'agit des achats qui sont destinés à la consommation tels que :

- ✓ matières premières (matières transformées et incorporées dans le cycle de production) ;

- ✓ matières et fournitures consommables (consommables divers comme toners pour les imprimantes,...) ;
- ✓ emballages (cartons, caisses en bois...) ;
- ✓ matières et fournitures non stockables (électricité, eau...) ;
- ✓ travaux, études et prestations de services (achat d'études de réseau électrique par exemple...).

Les achats de matières et fournitures à prendre en compte pour la déduction des charges sont ceux qui ont donné lieu à une réception (provisoire ou définitive, partielle ou totale) au cours de l'exercice envisagé, même si la facture n'a pas encore été reçue ou le prix n'a pas été encore payé à la clôture dudit exercice.

Cependant, ne sont déductibles du résultat fiscal que dans la limite de dix mille (10.000) dirhams par jour et par fournisseur sans dépasser cent mille (100.000) dirhams par mois et par fournisseur, les achats de matières et fournitures 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, à condition que cette compensation soit effectuée sur la base de documents dûment datés et signés par les parties concernées et portant acceptation du principe de la compensation. Toutefois, les dispositions de l'alinéa ci-dessus ne sont pas applicables aux transactions concernant les animaux vivants et les produits agricoles non transformés, à l'exclusion des transactions effectuées entre commerçants.

### **1.2.3. Variation de stocks de marchandises, de matières et fournitures**

La variation du stock des matières et fournitures est calculée d'après la différence entre le stock initial au début de l'exercice et le stock final à la fin de l'exercice. Il s'agit de la variation des stocks de biens qui interviennent dans le cycle d'exploitation de l'entreprise pour être :

- ✓ soit vendus en l'état ou au terme d'un processus de production à venir ou en cours ;
- ✓ soit consommés au premier usage.

La valorisation de stock est effectuée en principe dans la comptabilité analytique. Ainsi, il existe plusieurs méthodes de valorisation de stock dont seulement deux sont admises fiscalement :

- ✓ le coût moyen unitaire pondéré (CMUP) qui inclut deux variantes : CMUP après chaque entrée (on recalcule le nouveau CMUP après chaque acquisition ou entrée de matière) ou CMUP fin de période (le nouveau CMUP est calculée chaque fin de période) ;
- ✓ la méthode « Premier entré premier sorti » (First In First Out FIFO) : les sorties de stock sont valorisées sur la base des prix des premiers articles achetés d'une façon chronologique.

Le législateur refuse la méthode « dernier entré premier sorti » (Last In First Out LIFO) pour ne pas consacrer l'inflation des prix.

Enfin, il est à noter qu'en vertu du principe de permanence des méthodes, les entreprises doivent conserver la même méthode retenue tout au long de la vie de leur entreprise, à moins que le changement ne soit motivé par une image plus fidèle. Auquel cas, elles doivent justifier le changement et préciser son impact sur le résultat et la situation de l'entreprise.

#### *1.2.4. Autres charges externes*

Il s'agit des charges se rapportant aux :

- ✓ locations et charges locatives (compte 6131) ;
- ✓ redevances de crédit-bail (compte 6132) ;
- ✓ entretiens et réparations (compte 6133) ;
- ✓ primes d'assurances (compte 6134) ;
- ✓ rémunérations du personnel extérieur à la société (compte 6135) ;
- ✓ rémunérations d'intermédiaires et honoraires (compte 6136) ;
- ✓ redevances pour concession de brevets et autres (compte 6137) ;

- ✓ études, recherches et documentation (compte 6141) ;
- ✓ frais de transport (compte 6142) ;
- ✓ déplacements, missions et réceptions (compte 6143) ;
- ✓ frais de publicité (compte 6144) ;
- ✓ frais postaux et frais de télécommunications (compte 6145) ;
- ✓ cotisations et dons (compte 6146) ;
- ✓ services bancaires (compte 6147) ;
- ✓ rabais, ristournes et remises obtenus (R.R.R.O.) (compte 6149).

Ces autres charges externes ne sont déductibles du résultat fiscal que dans la limite de dix mille (10.000) dirhams par jour et par fournisseur sans dépasser cent mille (100.000) dirhams par mois et par fournisseur, si leur 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, à condition que cette compensation soit effectuée sur la base de documents dûment datés et signés par les parties concernées et portant acceptation du principe de la compensation. Toutefois, les dispositions de l'alinéa ci-dessus ne sont pas applicables aux transactions concernant les animaux vivants et les produits agricoles non transformés, à l'exclusion des transactions effectuées entre commerçants.

#### *A. Locations et charges locatives*

Les loyers des locaux professionnels, des terrains, du matériel et des locaux affectés au logement du personnel de la société (ces loyers sont imposables à l'impôt sur le revenu par ailleurs) constituent des charges déductibles. A noter que les loyers versés d'avance au bailleur à titre de garantie, sont inscrits au compte dépôts et cautionnements figurant à l'actif du bilan avec les autres créances immobilisées et ne constituent pas de ce fait des charges déductibles. Par ailleurs, la part du montant de la location des véhicules de transport de personnes supportée par l'utilisateur et correspondant à l'amortissement au

taux de 20% par an sur la partie du prix du véhicule excédant trois cent mille (300.000) dirhams, n'est pas déductible pour la détermination du résultat fiscal de l'utilisateur. Les véhicules de transport collectif de personnel, les véhicules de transport public et les ambulances ne sont pas concernés par cette limitation. Cette limitation ne s'applique pas non plus dans le cadre d'un contrat de location n'excédant pas trois mois.

#### *B. Redevances de crédit-bail (leasing)*

Juridiquement le crédit-bail (dit aussi leasing) est un contrat de location avec promesse unilatérale de vente (l'acheteur n'est pas obligé d'acheter le bien au terme du contrat alors que le vendeur l'est). Il se présente sous forme d'un engagement contractuel de la part d'un locataire à payer à un bailleur des redevances périodiques en contrepartie du droit à utiliser un actif lui appartenant.

Les redevances constituent des charges déductibles. Si le bien est acheté au terme du contrat, il doit être amorti et l'annuité d'amortissement est déductible en tant que charge de l'exercice. La valeur résiduelle constituant le prix de rachat du matériel, objet du contrat de leasing, constitue le prix d'acquisition servant de base au calcul des amortissements en fonction de la durée d'utilisation résiduelle de l'élément.

Lorsque le crédit-bail porte sur des véhicules de transport de personnes, la part de la redevance ou du montant de la location supportée par l'utilisateur et correspondant à l'amortissement au taux de 20% par an sur la partie du prix du véhicule excédant trois cent mille (300.000) dirhams, n'est pas déductible pour la détermination du résultat fiscal de l'utilisateur.

Toutefois, la limitation de cette déduction ne s'applique pas dans le cas de location par période n'excédant pas trois (3) mois non renouvelable. Cette limitation n'est pas applicable sur les véhicules utilisés pour le transport public, les véhicules de transport collectif du personnel de l'entreprise et de transport scolaire et les ambulances.

#### *C. Entretien et réparations*

Les charges engagées ayant pour effet de maintenir (entretien) ou de remettre en état normal d'utilisation (réparations) les immobilisations, sans en augmenter la valeur, constituent des charges d'exploitation.

La distinction entre une charge et une immobilisation n'est pas si évidente pour le cas des réparations. Beaucoup de réparations pèsent lourdement sur le budget de l'entreprise et leur qualification en tant que charge ou produit n'est pas facile. Le législateur a essayé de trancher cette question en qualifiant d'immobilisation toute réparation conduisant :

- ✓ soit à l'augmentation de la durée de vie du bien en question ;
- ✓ soit à l'augmentation de la valeur du bien en question.

#### *D. Primes d'assurances*

Les contrats d'assurances contractés par la société pour les besoins de son exploitation sont en principe déductibles. Généralement, ces contrats peuvent couvrir :

- ✓ les assurances multirisques ;
- ✓ les assurances - risque d'exploitation ;
- ✓ les assurances du matériel de transport ;
- ✓ les autres assurances.

Toutefois, certains contrats d'assurance ayant un caractère particulier nécessitent un traitement fiscal spécifique.

##### *a- Assurance-vie contractée au profit de la société elle-même sur la tête de son personnel dirigeant ou de certains collaborateurs*

Les primes d'assurance versées en exécution de contrats d'assurances passés au profit de la société elle-même sur la tête de son personnel dirigeant (chef d'entreprise, administrateur ou gérant de société, directeur) ou de certains collaborateurs, ne sont en principe pas déductibles. En effet, ces assurances ont pour objet de réparer le préjudice éventuel qui résulterait pour la société en cas



du décès de la personne visée au contrat (vu sa contribution pour la société, sa compétence, son savoir-faire...). Or, ce risque de décès, s'il se réalise, n'entraînera pas la perte d'un élément de l'actif, ce qui justifie la position fiscale de ne pas autoriser sa déductibilité. Même s'il peut en résulter un manque à gagner éventuel pouvant influencer les résultats de la société.

Les primes versées en exécution de tels contrats sont donc considérées comme un placement de fonds disponibles pour la société. Elles doivent, à ce titre, être exclues des charges déductibles pour la détermination du résultat fiscal. Mais en cas de décès de l'assuré, le capital versé à la société n'en constitue pas moins un produit passible de l'impôt, à hauteur du montant des primes versées en exécution du contrat.

*b- Assurance-vie contractée au profit d'un membre du personnel nommément désigné au contrat*

Les sociétés peuvent souscrire des contrats d'assurance-vie au profit de leurs collaborateurs (membres du personnel). Les primes payées à ce titre constituent pour le bénéficiaire un complément de salaire soumis à l'impôt sur le Revenu et pour la société concernée une charge déductible (comptabilisée en tant que charge de personnel).

*c- Cas particulier des sociétés se constituant leur propre assureur*

Certaines sociétés, au lieu de contracter une assurance auprès d'une compagnie d'assurances contre les risques courus par les divers éléments de leur actif, préfèrent se constituer, en tout ou partie, leur propre assureur en dehors de la réglementation en vigueur concernant cette activité. Les provisions constituées et les sommes mises en réserve à cet effet ne sont pas déductibles.

*E. Rémunérations du personnel extérieur à la société*

Le plan comptable général entend par personnel extérieur tout personnel occasionnel, intérimaire, détaché ou prêté à la société.

Un salarié occasionnel est un salarié engagé pour une durée déterminée en raison d'un surcroît de travail ou pour un projet spécifique.

Le personnel intérimaire ou temporaire est le personnel salarié d'un tiers, mis temporairement à la disposition de la société par des entreprises de location de personnel.

Un salarié détaché est un salarié mis temporairement à la disposition d'une autre entreprise située par son employeur, qui est le plus souvent une société filiale ou appartenant au même groupe.

Les rémunérations du personnel extérieur constituent des charges déductibles dans la mesure où ce personnel est affecté à des tâches en lien avec l'exploitation de l'entreprise.

*F. Rémunérations des intermédiaires et honoraires*

Par rémunérations des intermédiaires et honoraires, il faut entendre :

- ✓ les commissions qui sont des rémunérations versées à des intermédiaires du commerce en vue de l'obtention d'une affaire ou marché (marché public, opération de vente...);
- ✓ les honoraires qui sont des sommes versées à des professions libérales (cabinets comptables, cabinets juridiques, avocats, médecins...). A noter que les frais d'architecte ne doivent pas figurer ici car ils se rajoutent à la valeur de l'immobilisation concernée;
- ✓ les frais d'actes et de contentieux relatifs à des acquisitions d'immobilisations ou à la constitution de la société, ainsi que les frais d'hypothèques.

Ces charges sont déductibles du résultat fiscal de l'exercice concerné lorsqu'elles sont engagées pour les besoins de l'activité.

Par ailleurs, ces rémunérations d'intermédiaires et honoraires doivent faire l'objet d'une déclaration spécifique, sinon les sommes en question ne sont plus déductibles.

### *G. Redevances pour concessions de brevets, licences, marques, droits et procédés similaires*

Il s'agit de frais engagés pour l'exploitation de biens incorporels, notamment :

- ✓ les royalties payées en contrepartie de l'exploitation d'une licence ou d'un brevet ;
- ✓ les redevances payées au titre d'une convention d'assistance technique (transmission de savoir-faire, élaboration des méthodes de gestion, informations et conseil en toutes matières).

Ces redevances sont déductibles fiscalement lorsqu'elles sont engagées dans l'intérêt de l'exploitation.

### *H. Études, recherches et documentation*

Les frais d'études et de recherche qui ne sont pas immobilisés ou étalés sur plusieurs exercices doivent être rattachés à l'exercice au cours duquel ils ont été engagés. Il en est ainsi des frais engagés pour l'acquisition de documentation de toute nature nécessaire à l'exercice de l'activité de la société.

Ces charges sont déductibles fiscalement.

### *I. Frais de transport*

Il s'agit notamment de tous les frais de transport du personnel et de transport de marchandises, matières... que la société n'assure pas par ses propres moyens. Ils se répartissent habituellement en :

- ✓ transports du personnel ;
- ✓ frets et transports sur achats ;
- ✓ frets et transports sur ventes.

Ces frais sont déductibles fiscalement.

### *J. Déplacements, missions et réceptions*

Les frais de voyage et déplacement, les frais de déménagement et les frais de missions et réceptions sont déductibles sous réserve d'être justifiés par la nature ou l'importance de l'exploitation et doivent être engagés dans l'intérêt de la société.

Les frais de voyage sont des dépenses autorisées, encourues par un collaborateur dans l'exercice de ses fonctions à l'occasion de sa participation à un congrès, formation, réunion professionnelle... et comprennent principalement des dépenses de transport, de logement et de repas.

Les frais de déplacement sont des dépenses encourues par un collaborateur dans l'exercice de ses fonctions lors d'un déplacement de courte durée et de courte distance.

Les frais de mission englobent l'ensemble des frais supportés lors des missions quels que soient les bénéficiaires (employés, dirigeants ou tiers).

Les frais de réception sont des frais occasionnés lors d'un repas, d'un buffet, d'un pot réunissant plusieurs personnes pour raisons professionnelles lors d'un séminaire, d'une journée de travail, d'un conseil, d'une réunion professionnelle...

Les frais de déménagement comprennent à la fois le déménagement d'un membre de personnel ainsi que le déménagement d'un établissement ou de la société.

### *K. Publicité, publications et relations publiques*

Plusieurs catégories de charges dans cette rubrique, principalement :

- ✓ **Annonces et insertions** : les annonces dans les journaux peuvent porter sur des sujets divers tels que les offres d'achat ou de vente, les offres d'emploi, la date des assemblées générales...
- ✓ **Catalogues et imprimés** : les imprimés et catalogues servent à promouvoir les produits commercialisés, une activité de la société, la société elle-même, un événement particulier... Les imprimés et

catalogues encore détenus à la clôture de l'exercice doivent être portés dans un compte de régularisation « charges constatées d'avance ». Quant aux catalogues et imprimés consommés, ils sont rapportés comme charges déductibles au titre de l'exercice de leur consommation.

- ✓ **Foires et expositions :** les frais de foires et expositions sont normalement des charges d'exploitation déductibles, mais si ces frais concernent des stands utilisables plusieurs années, ils deviennent alors des agencements, c'est-à-dire des immobilisations amortissables.
- ✓ **Primes de publicité :** la publicité a pour but de promouvoir les ventes de la société. Elle a pour support les journaux, les affiches, la radio, les sites internet, la télévision, les manifestations culturelles et sportives... Les dépenses effectuées à ce titre constituent des charges déductibles. A noter que la première publicité faite préalablement au démarrage est considérée comme immobilisation et comptabilisée avec les immobilisations en non- valeurs.
- ✓ **Publications :** les frais de publication se rapportent à la somme d'argent demandée par les éditeurs aux auteurs d'articles pour que ceux-ci soient librement accessibles aux lecteurs. L'entreprise peut avoir intérêt à procéder à des publications. Ces charges sont déductibles fiscalement.
- ✓ **Cadeaux publicitaires à la clientèle :**
  - cas général : sont déductibles, les cadeaux publicitaires d'une valeur unitaire maximale de cent (100) dirhams portant soit la raison sociale, soit le nom ou le sigle de la société, soit la marque des produits qu'elle fabrique ou dont elle fait le commerce.
  - cas particulier des échantillons médicaux : les échantillons médicaux livrés gratuitement en cours d'exercice par les sociétés de laboratoires pharmaceutiques à leurs clients sont

déductibles pour leur montant, TVA comprise, en tant que charge d'exploitation. Toutefois, la valeur desdits échantillons doit figurer parmi les produits d'exploitation de ces sociétés et être reprise TTC dans le compte de charge approprié. De même, le montant des unités de médicaments remises gratuitement hors facture dans l'intérêt de la société est déductible, TVA comprise, sous réserve que ledit montant figure sur la déclaration des rémunérations versées à des tiers.

#### *L. Frais postaux et frais de télécommunications*

Sont déductibles comme charges courantes, les frais engagés pour l'achat de timbres postaux ainsi que les frais se rapportant au télex, recommandés, téléphone, télégrammes, Internet et colis postaux.

#### *M. Cotisations et dons*

Les sociétés assujetties à l'IS peuvent déduire de leur résultat fiscal sans limitation, les dons en argent ou en nature octroyés :

- ✓ aux habous publics ;
- ✓ à l'entraide nationale ;
- ✓ aux associations reconnues d'utilité publique ;
- ✓ 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 ;
- ✓ l'Université Al Akhawayne d'Ifrane ;
- ✓ à la ligue nationale de lutte contre les maladies cardio-vasculaires ;
- ✓ à la Fondation Hassan II pour la lutte contre le cancer ;
- ✓ à la Fondation Cheikh Zaïd Ibn Soltan ;
- ✓ à la Fondation Mohammed V pour la solidarité.
- ✓ à la Fondation Mohammed VI de promotion des oeuvres sociales de l'éducation-formation ;

- ✓ au Comité olympique national marocain et aux fédérations sportives régulièrement constituées ;
- ✓ au Fonds national pour l'action culturelle ;
- ✓ à l'Agence pour la promotion et le développement économique et social des préfectures et provinces du Nord du Royaume ;
- ✓ à l'Agence pour la promotion et le développement économique et social des préfectures et provinces du Sud du Royaume ;
- ✓ à l'Agence pour la promotion et le développement économique et social de la préfecture et des provinces de la région Orientale du Royaume ;
- ✓ à l'Agence spéciale Tanger-Méditerranée ;
- ✓ à l'Agence de développement social ;
- ✓ à l'Agence nationale de promotion de l'emploi et des compétences ;
- ✓ à l'Office national des œuvres universitaires, sociales et culturelles ;
- ✓ aux associations de micro-crédit.

Les sociétés peuvent par ailleurs déduire de leur résultat fiscal, dans la limite de deux pour mille (2‰) leur chiffre d'affaires, hors TVA, les dons en argent et en nature octroyés aux œuvres sociales des entreprises publiques ou privées et aux œuvres sociales des institutions qui sont autorisées par la loi qui les institue à percevoir des dons. A rappeler que le montant des dons en argent et la valeur comptable des dons en nature sont déductibles du résultat fiscal de l'exercice au cours duquel les dons sont accordés en vertu du principe de spécialisation des exercices. Les pièces justificatives des dons octroyés (reçus, quittances, relevés bancaires, contrats, actes notariés...) doivent être conservées à l'appui de la comptabilité des sociétés concernées.

#### *N. Services bancaires*

Ce sont les charges débitées en rémunération de services rendus par les établissements de crédit. Il s'agit notamment :

- ✓ des frais d'achat et de vente de titres ;

- ✓ des frais d'escompte d'effets de commerce. La partie de ces frais correspondant aux intérêts (escompte) constitue une charge financière ;
- ✓ des frais et commissions sur services bancaires (commissions d'ouvertures de crédit, les commissions d'endos, cautions et avals, ...).

#### *O. Rabais, remises et ristournes obtenus (R.R.R.O) sur autres charges externes*

Les rabais, remises et ristournes sur les autres charges externes obtenus des fournisseurs et dont le montant ne figure pas sur la facture initiale, constituent une réduction des charges prise en compte pour la détermination du résultat fiscal de la société.

#### *P. Impôts et taxes*

Les impôts et taxes déductibles sont ceux mis à la charge de la société, y compris les contributions supplémentaires émises au cours de l'exercice, à l'exception de l'impôt sur les sociétés. Les impôts et taxes déductibles sont principalement :

- ✓ en matière d'impôts directs : la taxe de services communaux et la taxe professionnelle, afférentes aux immeubles et au matériel d'exploitation.
- ✓ en matière d'impôts indirects : les droits de douane lors de l'importation, les droits d'enregistrement relatifs aux biens immeubles appartenant à la société, les droits de timbre, la taxe spéciale annuelle sur les véhicules automobiles,...

Les cotisations supplémentaires sur impôts déductibles font partie des charges de l'exercice au cours duquel le rôle est émis.

En revanche, ne sont pas déductibles en matière d'impôt sur les sociétés :

- ✓ l'impôt sur les sociétés ;
- ✓ l'impôt imputable sur l'IS et retenu à la source au titre des produits de placement à revenu fixe.

### *Q. Charges de personnel*

Sont déductibles du résultat fiscal toutes les charges de personnel et les charges sociales y afférentes, y compris toutes les primes, les indemnités et les autres avantages en argent ou en nature accordés aux employés de la société.

#### *a. Rémunérations versées au personnel non dirigeant*

La rémunération versée au personnel non dirigeant ne pose pas de problème particulier. Elle est déductible fiscalement à l'IS dès lors qu'elle constitue la contrepartie normale d'un travail effectif. Elle est constituée de toutes les sommes versées aux salariés au titre de la rémunération de base, des primes, des indemnités, des avantages en nature ou en argent, des contributions sociales, des dépenses relatives à la formation professionnelle, des indemnités de licenciement...

**1. Rémunération de base :** suivant la qualité du bénéficiaire et la fonction exercée au sein de la société, la rémunération de base est fixée soit à l'heure, à la journée, à la semaine ou au mois, soit aussi sur d'autres bases comme le pourcentage sur les affaires traitées, la participation aux bénéfices de la société...

**2. Suppléments de rémunérations :** à la rémunération principale peuvent s'ajouter :

- ✓ les primes allouées à titre d'encouragement, d'aide ou de récompense, les gratifications diverses. Il en est ainsi notamment du treizième mois qui constitue une charge de l'exercice, avant versement ;
- ✓ les indemnités, allocations et remboursements forfaitaires de frais, qui représentent des remboursements de frais engagés par le salarié dans le cadre de l'accomplissement de son travail ;
- ✓ l'aide au logement ;
- ✓ les avantages en argent (loyer du logement, frais médicaux, frais de voyage, primes personnelles d'assurance sur la vie...) ;

- ✓ les indemnités de représentation qui sont des indemnités versées à certaines catégories de personnel (notamment les dirigeants, les directeurs commerciaux...) qui représentent la société auprès de tiers et qui, à ce titre, doivent, porter une tenue appropriée ;
- ✓ les congés payés indiqués dans le contrat des salariés et qui ne peuvent être inférieurs au minimum légal comme précisé dans le code du travail. Pour les congés payés non encore pris mais acquis par les salariés à la fin de l'exercice, il faut noter qu'ils constituent des charges salariales certaines déductibles du résultat fiscal de cet exercice, à condition que leur montant soit calculé de manière détaillée et individualisée par salarié ;
- ✓ les avantages en nature (logement, nourriture, chauffage, vaisselle, domesticité, voiture, etc.) qui doivent être évalués à leur coût réel.

**3. Dépenses diverses à caractère social :** il s'agit des sommes que la société consacre aux œuvres sociales organisées dans l'intérêt direct de ses salariés, dans la limite de 2°/00 de son chiffre d'affaires hors taxe sur la valeur ajoutée.

**4. Dépenses relatives à la formation professionnelle et au recyclage du personnel :** ces dépenses sont déductibles lorsqu'elles sont liées à l'objet de la société et engagées dans son intérêt et dans l'intérêt du personnel. Il en est ainsi lorsque les membres du personnel bénéficient de cours des langues ou de stages de formation payés par la société.

**5. Indemnités de licenciement :** la société est en droit d'inclure dans ses charges déductibles le montant total des indemnités versées au personnel licencié calculées d'après la législation en vigueur.

La déduction est également admise lorsque le montant à verser est fixé par une juridiction, qu'il s'agisse des dommages et intérêts accordés par les tribunaux en cas de licenciement ou de l'indemnité de licenciement proprement dite, ou de l'indemnité de départ volontaire même si les montants de ces indemnités excèdent la limite fixée par la législation en vigueur.

### *b. Rémunérations des dirigeants de sociétés ou de l'exploitant*

Les rémunérations allouées aux dirigeants des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés sont, en principe, déductibles du résultat fiscal dans la mesure où elles n'excèdent pas la rémunération normale des fonctions exercées par les intéressés. Par ailleurs, il faudrait bien faire la distinction entre la rémunération d'un travail ou d'une fonction et la participation aux bénéfices nets de la société. Les rémunérations normales rétribuant un travail effectif ou une fonction spéciale (jetons de présence spéciaux), sont déductibles de la base de l'impôt sur les sociétés. Quant aux sommes versées, avant l'impôt sur les sociétés, et correspondant à une participation aux bénéfices de la société, deux cas peuvent se présenter :

- ✓ les sommes distribuées à un non salarié (un associé par exemple) ne sont pas déductibles car elles ne sont pas considérées comme charges mais comme distributions de bénéfices ;
- ✓ les sommes distribuées à un salarié sont déductibles car elles sont considérées comme charges salariales. En effet, il s'agit d'un complément de salaire imposable en matière d'IR.

### *c. Charges sociales*

Les charges sociales comprennent :

- ✓ la part patronale des cotisations obligatoires au régime de sécurité sociale couvrant les prestations à court et à long terme ;
- ✓ la part patronale de certaines cotisations que les sociétés paient dans l'intérêt du personnel et dont la déduction est admise. Il s'agit :
  - des primes d'assurances - groupe, maladie, maternité, invalidité et décès (à l'exclusion des primes d'assurance sur la vie contractée au profit de la société) ;
  - de la part patronale payée pour la constitution de pension ou de retraite lorsque cette part est prise en charge par la société ;
  - des primes d'assurance pour vieillesse et vie- retraite.

### *R. Autres charges d'exploitation*

Cette rubrique comprend toutes les charges d'exploitation qui ne sont pas considérées comme des consommations intermédiaires pour le calcul de la valeur ajoutée réalisée par la société. Il s'agit notamment des charges relatives aux :

- ✓ **jetons de présence ordinaires** : il s'agit d'une somme fixe accordée chaque année aux administrateurs (et les membres du conseil de surveillance) d'une société anonyme en rémunération de leurs fonctions. Les jetons de présence visent à récompenser l'assiduité des membres du conseil d'administration de l'entreprise. Leur montant est fixé par les actionnaires dans le cadre d'une assemblée générale. Les avantages en nature des dirigeants non-salariés s'imputent sur les jetons de présence qui leur sont alloués. On distingue donc les tantièmes ordinaires qui sont des bénéfices distribuables affectés aux administrateurs qui ne sont pas déductibles fiscalement, des tantièmes spéciaux qui sont versés aux membres du conseil d'administration pour des missions accomplies dans l'intérêt de la société qui sont fiscalement déductibles ;
- ✓ **pertes sur créances irrécouvrables**, qui ont un caractère habituel en rapport avec l'activité courante de la société. Il peut s'agir de créances clients pour certains types d'activités ;
- ✓ **pertes sur opérations faites en commun** : il s'agit des opérations effectuées dans le cadre de sociétés en participation et de pools. Les pertes enregistrées dans le cadre de ces opérations sont déductibles fiscalement ;
- ✓ **transfert de profits sur opérations faites en commun** : dans le cas où l'entreprise est gérante des opérations faites en commun, la quote-part des résultats bénéficiaires revenant aux autres partenaires est comptabilisée dans ce compte. Ce transfert est déductible fiscalement.

Cependant, ne sont déductibles du résultat fiscal que dans la limite de dix mille (10.000) dirhams par jour et par fournisseur sans dépasser cent mille (100.000) dirhams par mois et par fournisseur, les autres charges d'exploitation 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, à condition que cette compensation soit effectuée sur la base de documents dûment datés et signés par les parties concernées et portant acceptation du principe de la compensation. Toutefois, les dispositions de l'alinéa ci-dessus ne sont pas applicables aux transactions concernant les animaux vivants et les produits agricoles non transformés, à l'exclusion des transactions effectuées entre commerçants.

#### *S. Dotations d'exploitation*

Les dotations d'exploitation se composent des :

- ✓ dotations d'exploitation aux amortissements ;
- ✓ dotations d'exploitation aux provisions.

##### *a. Dotations d'exploitation aux amortissements*

Sont considérés comme charges déductibles, les dotations aux amortissements réellement calculées par l'entreprise, dans la limite des taux qui sont généralement admis d'après les usages de chaque profession, industrie, branche d'activité, commerce ou exploitation, et correspondant à l'amortissement économique du bien en question (linéaire en règle générale mais pas seulement). Un amortissement correspond à une constatation de perte de valeur d'un bien, du fait de son usage (usure physique), de l'évolution technique (obsolescence de l'actif) ou bien tout simplement du temps. Il permet de corriger l'évaluation des immobilisations qui a été faite au titre de l'entrée dans le patrimoine de l'entreprise.

L'annuité est donc calculée en appliquant au coût de revient de chaque élément amortissable, le taux admis en usage. Pour les immobilisations acquises en cours d'année, le décompte des dotations est complet pour le mois d'acquisition même si l'immobilisation n'a été acquise que vers la fin du mois ; il en est de même pour la sortie de l'immobilisation (la dotation est calculée pour un mois complet lors de la sortie). Les conditions à remplir pour la déductibilité des amortissements sont les suivantes :

- ✓ les biens en cause doivent appartenir à la société et figurer à son actif immobilisé ;
- ✓ les amortissements y afférents doivent avoir été constatés régulièrement en comptabilité.

Aussi, la société qui omet d'inscrire en comptabilité la dotation aux amortissements se rapportant à un exercice comptable déterminé perd le droit de déduire la dite dotation du résultat dudit exercice et des exercices suivants.

Les immobilisations en non valeurs doivent être amorties à taux constant, sur cinq (5) ans à partir du premier exercice de leur constatation en comptabilité (pas de prorata temporis ; l'annuité est comptée en entier même si l'immobilisation concernée a été acquise courant l'année).

Des taux spécifiques sont applicables dans certaines professions ou pour certaines catégories de matériel. Il s'agit notamment des véhicules de transport dont les règles sont les suivantes :

- ✓ le taux d'amortissement du coût d'acquisition des véhicules de transport de personnes ne peut être inférieur à 20% par an et la valeur totale fiscalement déductible, répartie sur cinq (5) ans à parts égales, ne peut être supérieure à trois cent mille (300.000) dirhams par véhicule, taxe sur la valeur ajoutée comprise ;
- ✓ la limitation de cette déduction ne s'applique pas aux :
  - véhicules utilisés pour le transport public ;
  - véhicules de transport collectif du personnel de l'entreprise et de transport scolaire ;

- véhicules appartenant aux entreprises qui pratiquent la location des voitures affectés conformément à leur objet ;
- ambulances.

Par ailleurs, ne sont pas déductibles du résultat fiscal, les amortissements portant sur des immobilisations acquises excédant une limite de dix mille (10.000) dirhams par jour et par fournisseur sans dépasser cent mille (100.000) dirhams par mois et par fournisseur, et dont le règlement n'est pas justifié par chèque barré non endossable, effet de commerce, moyen magnétique de paiement, virement bancaire, procédé électronique ou par compensation avec une créance à l'égard d'une même personne, à condition que cette compensation soit effectuée sur la base de documents dûment datés et signés par les parties concernées et portant acceptation du principe de la compensation. Toutefois, les dispositions de l'alinéa ci-dessus ne sont pas applicables aux transactions concernant les animaux vivants et les produits agricoles non transformés, à l'exclusion des transactions effectuées entre commerçants.

#### **Exercice 2 :**

Le 01-04-16 La société « ISGA » a acquis une voiture luxueuse à 600.000 DH (HT) amortie sur cinq ans.

#### **Travail à faire :**

- 1- calculer le montant des dotations aux amortissements comptables
- 2- calculer le montant de la dotation fiscalement déductible
- 3- calculer le montant à réintégrer.

#### **Corrigé de l'exercice 2 :**

1. Comme la TVA sur les voitures de tourisme n'est pas déductible, il y a lieu d'amortir le montant TTC.

Amortissement comptable :  $720\,000 \times 20\% \times 9/12 = 108.000$  DH

2. Amortissement fiscalement déductible : la valeur maximale TTC est de 300.000 DH :

$300\,000 \times 20\% \times 9/12 = 45.000$  DH

3. Le montant des amortissements à réintégrer : 63.000 DH

#### **Exercice 3 :**

Les données relatives aux amortissements de la société « ISTA » au cours de l'exercice 2016 se présentent comme suit :

Eléments	Valeur d'origine	Mode amort.	Taux linéaire	Amorts antérieurs	Dotation exercice
Matériel	10.000	Linéaire	20%	8.500	2 000
Installation technique	300.000	Dégressif	10%	50.000	90 000
Camion	100.000	Dégressif	20%	40.000	20.000

#### **Travail à faire :**

- Quel est le montant des dotations aux amortissements comptabilisées mais non déductibles

#### **Corrigé de l'exercice 3 :**

- Pour le matériel, le montant à réintégrer est de 500 DH. En effet, le cumul des amortissements ne peut dépasser la valeur d'origine. La dotation maximale à passer est de 1.500 DH.
- Pour l'installation technique, elle est amortissable sur 10 ans, donc le coefficient du dégressif à appliquer est de 3. Donc, la dotation dégressive est de :  $250.000 \times 3 \times 10\% = 75.000$
- Etant donné que le montant comptabilisé est de 90.000 DH, il y a lieu de réintégrer 15.000 DH.
- Le camion est amorti sur 5 ans, donc le coefficient dégressif à appliquer est de 2. D'où, la dotation dégressive déductible est de :  $60.000 \times 2 \times 20\% = 24.000$  DH. Le comptable n'ayant comptabilisé que 20.000, seul ce montant est déductible (car la condition de déductibilité est liée à la comptabilisation).

#### *b. Dotations aux provisions*

Les provisions reflètent des charges probables qu'il convient de rattacher à l'exercice comptable au cours duquel elles sont apparues afin de dégager un résultat aussi fidèle que possible (principe de prudence). La provision est la constatation en comptabilité soit de la dépréciation d'un ou plusieurs éléments de l'actif non amortissables, soit d'une charge ou d'une perte non encore



réalisée et que des événements en cours rendent probable. La dépréciation, la charge ou la perte doit être nettement précisée quant à sa nature et d'une évaluation approximative quant à son montant.

Sur le plan comptable, le principe de prudence permet à la société de constituer des provisions pour des risques éventuels ou probables (Exemples : provisions pour garanties, provisions pour créances douteuses). Par contre, sur le plan fiscal, la déductibilité des provisions est toujours liée à des événements réels survenus au cours de l'exercice. Ces événements rendent la charge ou la perte probable avec un montant susceptible d'une évaluation approximative. Pour qu'une provision soit fiscalement déductible, elle doit répondre à certaines conditions :

- ✓ la provision doit être destinée à faire face soit à une dépréciation soit à une perte ou à une charge déductible ;
- ✓ les pertes et charges doivent être nettement précisées quant à leur nature ;
- ✓ les pertes et charges doivent trouver leur origine dans l'exercice en cours ;
- ✓ les provisions doivent être effectivement constatées dans les écritures comptables de l'exercice.

La déductibilité de la provision pour créances douteuses est conditionnée par l'introduction d'un recours judiciaire dans un délai de douze (12) mois suivant celui de sa constitution.

Lorsque, au cours d'un exercice comptable ultérieur, ces provisions reçoivent, en tout ou en partie, un emploi non conforme à leur destination ou deviennent sans objet, elles sont rapportées au résultat dudit exercice. Lorsque la régularisation n'a pas été effectuée par la société elle-même, l'administration procède aux redressements nécessaires.

Toute provision irrégulièrement constituée, constatée dans les écritures d'un exercice comptable non prescrit doit, quelle que soit la date de sa constitution,

être réintégrée dans le résultat de l'exercice au cours duquel elle a été portée à tort en comptabilité.

A noter que les provisions pour grosse réparation (déductible uniquement lors de la réparation) et les provisions pour garantie (car il s'agit de provision statistique) ne sont pas déductibles.

### *1.3. Analyse fiscale des charges financières*

Les charges financières sont constituées par :

- ✓ les charges d'intérêts (poste 631) ;
- ✓ les pertes de change (poste 633) ;
- ✓ les autres charges financières (poste 638) ;
- ✓ les dotations financières (poste 639).

Il est important de noter que certains frais bancaires ne sont pas considérés comme des charges financières mais comme des charges d'exploitation. Il en est ainsi des diverses commissions sur services bancaires (tenue de comptes, ouverture d'accréditifs, location de coffre...), des frais d'achat et de vente de titres, ainsi que des frais sur effets de commerce.

#### *1.3.1. Les charges d'intérêts*

Ce sont les intérêts dus par la société sur ses emprunts et dettes, ainsi que les intérêts sur les comptes courants et dépôts créditeurs. Les charges d'intérêt sont si :

- ✓ la dette est contractée pour les besoins et dans l'intérêt de la société et inscrite au bilan ;
- ✓ la société justifie non seulement de la réalité de la dette et de l'exigibilité des intérêts, mais également de l'affectation des sommes empruntées qui ne doivent pas être détournées de leur objet ;
- ✓ les intérêts sont déductibles quel que soit leur mode de calcul, (intérêts fixes ou variables, pourcentage sur le chiffre d'affaires ...) ;

- ✓ la déduction des intérêts s'opère sur le résultat de l'exercice au cours duquel ils ont été constatés ou facturés en rémunération d'opérations de crédit ou d'emprunt, et non de l'exercice de leur paiement effectif.

En ce qui concerne les intérêts des comptes courants et dépôts créditeurs, ils ne sont déductibles qu'à condition que le capital social soit entièrement libéré. Toutefois le montant total des sommes portant intérêts déductibles ne peut excéder le montant du capital social et le taux des intérêts déductibles ne peut être supérieur à un taux fixé annuellement, par arrêté du Ministre chargé des finances, en fonction du taux d'intérêt moyen des bons du Trésor à six (6) mois de l'année précédente.

#### **Exercice 4 :**

« ESIG » a un capital social de 4.000.000 DH entièrement libéré en 2016. Les intérêts servis aux associés se basent sur un montant de 5.000.000 DH (prêté le 01.01.2016) au taux de 10% l'an. Le taux réglementaire s'élève à 2,53% en 2016.

#### **Travail à faire :**

- Calculer le montant des intérêts non déductibles.

#### **Corrigé de l'exercice 4 :**

A noter que le montant maximum produisant intérêts ne peut dépasser le montant du capital social, il y a lieu de limiter la base de calcul à 4.000.000 DH. Il y a deux méthodes pour résoudre le cas : une méthode directe et une méthode indirecte.

#### **Méthode indirecte :**

Le montant comptabilisé (comptabilisé) =  $5.000.000 * 0,1 = 500.000$  DH

Le montant déductible étant de :  $4.000.000 * 2,53\% = 101.200$  DH

Le montant à réintégrer est donc de 398.800 DH

#### **Méthode directe :**

a) Le Montant à réintégrer du fait de la limitation  $(5.000.000 - 4.000.000) * 0,1 = 100.000$  DH

b) Le Montant à réintégrer du fait du taux  $4.000.000 * (10\% - 2,53\%) = 298.800$  DH

Donc le montant total à réintégrer est de 398.800 DH.

### **1.3.2. Les pertes de change**

Lorsqu'un règlement se traduit pour la société par une augmentation de la dette ou une diminution de la créance par rapport aux montants comptabilisés, pour cause de fluctuation monétaire, l'opération entraîne la constatation d'une perte de change déductible.

Par ailleurs, 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. Les écarts de conversion-actif, relatifs aux diminutions des créances et à l'augmentation des dettes, constatés suite à cette évaluation sont déductibles pour la détermination du résultat de l'exercice de leur constatation (aucun traitement extra-comptable n'est à effectuer car une provision comptable est constatée pour couvrir cette perte latente).

Par ailleurs, il peut arriver que la société assure une couverture de son risque de change. Par risque de change, il y a lieu d'entendre l'ensemble des risques auxquels est exposée une société qui travaille avec le marché étranger, et qui sont attribuables à la variation du cours du change dans le temps. L'objectif étant de neutraliser l'impact de la fluctuation du cours de change relatif à une opération effectuée à l'étranger. Sur le plan fiscal, les frais de souscription du contrat de couverture de change sont déductibles étant donné qu'ils sont engagés dans l'intérêt de la société. Concernant les différences de change et du fait que le contrat de couverture de change permet de neutraliser l'impact de la fluctuation du cours de change en garantissant à la société un taux de change fixe, aucun écart de conversion n'est à constater.

### **1.3.3. Autres charges financières**

Les autres charges financières comprennent :

- ✓ **les pertes sur créances liées à des participations :** Il s'agit de pertes sur créances irrécouvrables liées à des participations ayant le caractère financier. Elles sont considérées comme charges faisant partie des autres charges financières déductibles ;

- ✓ **les charges nettes sur cession de titres et valeurs de placement** : Il s'agit des moins-values subies par la société et résultant de cession des titres et valeurs de placement qui sont déductibles fiscalement ;
- ✓ **les escomptes accordés** : la société supporte les intérêts d'escompte soit par l'intermédiaire d'un établissement bancaire, soit directement sur factures en faveur des clients qui consentent à régler leurs dettes avant les échéances habituelles. Les frais d'escompte inscrits en « autres charges financières » sont déductibles. Sont également considérés comme autres charges financières les frais d'escompte des effets de commerce correspondant aux intérêts.

#### *1.3.4. Les dotations financières*

Les dotations financières sont constituées par les :

- ✓ **dotations aux amortissements des primes de remboursement des obligations** : une prime de remboursement est égale à la différence entre la valeur de remboursement et la valeur actuelle de l'emprunt. Cette différence est amortie sur la durée de l'emprunt et déduite fiscalement ;
- ✓ **dotations aux provisions pour dépréciation des immobilisations financières** : il s'agit de la dépréciation pour causes réversibles d'un titre de participation et des autres titres immobilisés ;
- ✓ **dotations aux provisions pour risques et charges financiers** : il s'agit de couvrir tous les risques et charges de nature financière, principalement le risque de change lié à la conversion des dettes et créances libellées en monnaies étrangères (comme détaillé ci-haut) ;
- ✓ **dotations aux provisions pour dépréciation des titres et valeurs de placement** : il s'agit de la dépréciation pour causes réversibles des titres et valeurs de placement (actif circulant) ;

- ✓ **dotations aux provisions pour dépréciation des comptes de trésorerie** : il s'agit de la dépréciation pour causes réversibles des comptes de trésorerie.

#### *1.4. Analyse fiscale des charges non courantes*

Les charges non courantes doivent satisfaire aux conditions générales de déductibilité des charges pour être admises en déduction fiscalement. Les charges non courantes sont liées à la survenance de circonstances exceptionnelles.

Les charges non courantes comprennent :

- ✓ **les valeurs nettes d'amortissements des immobilisations cédées** : c'est la valeur nette comptable des immobilisations amortissables. Elle est égale à la différence entre la valeur brute et les amortissements pratiqués. Elle ne tient pas compte des provisions pour dépréciation. Fiscalement, ce sont les amortissements déduits des bénéfices imposables ou réputés l'avoir été (amortissements irrégulièrement différés, certains amortissements exclus des charges déductibles, certaines subventions), ainsi que les amortissements pratiqués en période déficitaire mais réputés différés, qui sont retenus ;
- ✓ **les subventions accordées** : les aides et subventions accordées sont déductibles fiscalement lorsqu'elles remplissent les conditions des dons citées ci-haut (dans le cadre des charges d'exploitation) ;
- ✓ **Les autres charges non courantes comprennent** :
  - ✓ **Pénalités sur marchés** : toutes les pénalités liées à l'exploitation de l'entreprise sont déductibles fiscalement.
  - ✓ **Dédits** : un dédit c'est une somme d'argent représentant les dommages et intérêts conventionnels qui est due par la partie qui autorise l'autre partie à renoncer à l'exécution du contrat qui les lie. Le dédit est fiscalement déductible.

- ✓ **Rappels d'impôts** : les redressements définitifs se rattachant aux impôts et taxes déductibles, autres que l'impôt sur les sociétés, sont considérés comme des charges non courantes déductibles au titre de l'exercice de la réception du redressement.
- ✓ **Pénalités et amendes fiscales** : ne sont pas déductibles pour la détermination du résultat fiscal les amendes, pénalités et majorations de toute nature mises à la charge des sociétés pour infractions aux dispositions légales ou réglementaires, notamment celles commises en matière d'assiette des impôts et taxes et de paiement tardif desdits impôts et taxes. Ne sont pas également déductibles en tant que charges non courantes, les amendes, pénalités et majorations mises à la charge des sociétés pour infractions aux dispositions de la législation du travail, de la réglementation de la circulation et de contrôle des changes ou des prix. Cette liste n'est pas limitative, et par conséquent les charges non déductibles en totalité portent sur toutes les amendes et pénalités payées par la société pour diverses infractions à la législation et à la réglementation en vigueur.
- ✓ **Pénalités et amendes pénales** : les dommages et intérêts, mis à la charge d'une société par suite d'un jugement judiciaire, sont admis en déduction du résultat fiscal de l'exercice au cours duquel le jugement définitif est intervenu. Toutefois, la société peut constituer une provision pour faire face au paiement de sa dette dès l'engagement de la procédure judiciaire.
- ✓ **Créances devenues irrécouvrables** : elles sont en principe déductibles si l'abandon ne vient pas de l'initiative du créancier.
- ✓ **Dons** : les dispositions relatives aux dons (d'exploitation) restent applicables tout autant ici.
- ✓ **Libéralités** : la libéralité est l'acte par lequel une personne procure ou s'engage à procurer à autrui un bien ou un avantage sans

contrepartie. N'est pas déductible le montant des achats et prestations revêtant un caractère de libéralité. En effet, est considérée comme libéralité toute charge engagée en dehors de l'intérêt de la société, tels que :

- les avances aux actionnaires sans intérêt ;
  - l'assurance de véhicules n'appartenant pas à l'entreprise ;
  - les rémunérations sans contrepartie versées à des personnes ne faisant pas partie du personnel de l'entreprise ;
  - l'abandon de créances.
- ✓ Les dotations non courantes comprennent :
- les dotations aux amortissements exceptionnels des immobilisations : comme c'est le cas des immobilisations mises en rebut. Le montant total non amorti est comptabilisé dans ce compte ;
  - les dotations non courantes aux provisions réglementées : il s'agit de dispositions fiscales particulières qui autorisent les entreprises à constituer, en franchise d'impôt, certaines provisions (la plupart de ces dispositions sont caduques aujourd'hui). Entre autres, on y enregistre les dotations pour amortissements dérogatoires (différence entre l'annuité économique et l'annuité fiscalement admise en vertu d'une disposition ; notamment l'amortissement dégressif). Les biens d'équipement acquis, à l'exclusion des immeubles quelle que soit leur destination et des véhicules de transport de personnes peuvent, sur option irrévocable de la société, être amortis dans les conditions suivantes :
    - la base de calcul de l'amortissement est constituée pour la première année par le coût d'acquisition du

bien d'équipement et par sa valeur résiduelle pour les années suivantes ;

- le taux d'amortissement est déterminé en appliquant au taux d'amortissement normal, les coefficients suivants :
  - 1,5 pour les biens dont la durée d'amortissement est de trois ou quatre ans ;
  - 2 pour les biens dont la durée d'amortissement est de cinq ou six ans ;
  - 3 pour les biens dont la durée d'amortissement est supérieure à six ans ;
- la société qui opte pour les amortissements précités doit les pratiquer dès la première année d'acquisition des biens concernés.
- les dotations non courantes aux provisions pour dépréciation et pour risques et charges : ces provisions sont en principe déductibles si elles remplissent les conditions générales de déductibilité d'une charge et d'une provision.

### **1.5. Analyse fiscale des impôts sur les résultats**

L'impôt sur les sociétés (ou la cotisation minimale correspondante) n'est pas déductible. Par ailleurs, le montant de la contribution pour l'appui à la cohésion sociale mise à la charge des sociétés, ainsi que le montant de la contribution sociale de solidarité sur les bénéfices et revenus prévue ne sont pas déductibles non plus.

### **§2. L'imputation des déficits**

Le déficit fiscal d'un exercice correspond au résultat fiscal négatif constaté par une société, à la clôture de l'exercice considéré peut être reporté en déduction

soit des bénéfices suivants (report en avant) dans la limite des déficits des 4 exercices suivant l'exercice en cours. Cette limitation de 4 ans concerne le déficit hors amortissements, par contre le déficit correspondant aux amortissements est reportable sans limitation dans le temps.

#### **Exercice 5 :**

Une entreprise a réalisé les résultats suivants :

2011 : déficit 100.000 DH et dotations aux amortissements : 20.000 DH

2012 : bénéfice 30.000 DH et dotations aux amortissements : 18.000 DH

2013 : bénéfice 40.000 DH et dotations aux amortissements : 19.000 DH

2014 : déficit 60.000 DH et dotations aux amortissements : 15.000 DH

2015 : déficit 30.000 DH et dotations aux amortissements : 5.000 DH

2016 : bénéfice 100.000 DH et dotations aux amortissements : 5.000 DH

#### **Travail à faire :**

1. Préciser le montant du déficit reportable pour chaque exercice.

2. calculer le résultat net fiscal de 2016

#### **Corrigé de l'exercice 5 :**

1. Déficit 2011 : imputé sur les bénéfices de 2012 et 2013. Il reste un déficit de 30.000 DH perdu, sauf pour la partie liée aux amortissements. Donc, sur le déficit 2011, l'entreprise peut imputer sans limitation de durée les 20.000 DH  
Déficit 2014 : imputé en totalité sur le bénéfice 2016 en plus des 20.000 DH venant des amortissements de 2011.

Déficit 2015 : imputé à hauteur de de 20.000 DH sur 2016. Il reste : 5.000 Dh à reporter sur 2017, 2018 et 2019 et 5.000 DH (amortissements) à reporter sans limitation de durée.

2. le résultat net fiscal = résultat brut fiscal -- report déficitaire

Résultat brut fiscal 2016 = 100.000 DH – 100.000 DH

Résultat net fiscal = 0 DH.

### **§3. Les déductions**

Les déductions extra-comptables correspondent, pour l'essentiel, à des produits qui sont enregistrés en comptabilité, augmentant d'autant le résultat, mais qui ne sont pas imposables sur le plan fiscal soit parce qu'ils sont totalement ou partiellement exonérés, soit parce qu'ils ont été antérieurement imposés (reprise de provision réintégrée lors d'un exercice précédent) ou que

leur taxation est différée. Elles ont pour effet principal de différer l'imposition d'un produit, d'empêcher son imposition ou de l'imposer à un taux différent du taux normal.

### **3.1. Les produits imposables**

Les produits imposables peuvent être :

- ✓ des produits d'exploitation ;
- ✓ des produits financiers ;
- ✓ des produits non courants.

#### **3.1.1. Analyse fiscale des produits d'exploitation**

Les produits d'exploitation sont constitués par l'ensemble des ventes de marchandises et de produits, la variation de stock, les produits accessoires, les autres produits d'exploitation...

##### **A. Le chiffre d'affaires**

Le chiffre d'affaires est constitué par les recettes et créances acquises se rapportant aux produits livrés, aux services rendus et aux travaux immobiliers réalisés ayant fait l'objet d'une réception partielle ou totale, qu'elle soit provisoire ou définitive.

Il s'agit de :

- ✓ **toutes les opérations de vente portant sur des biens meubles :**
  - ventes et livraisons par les entrepreneurs de manufacture, de produits extraits, fabriqués ou conditionnés par eux, directement ou à travers un travail à façon. Par l'entrepreneur de manufacture, on entend toute personne qui habituellement ou occasionnellement, à titre principal ou à titre accessoire, fabrique des produits, les extrait, les transforme, en modifie l'état ou procède à des manipulations telles que l'assemblage, l'assortiment, le coupage, le montage, le morcellement ou la

présentation commerciale, que ces opérations comportent ou non l'emploi d'autres matières et que les produits obtenus soient ou non vendus à sa marque ou à son nom ;

- ventes et livraisons en l'état de produits importés, réalisées par les commerçants importateurs ;
- ventes et livraisons en l'état réalisées par les commerçants ;
- opérations d'échange et cessions de marchandises, corrélatives à une vente de fonds de commerce. Les cessions par un assujetti d'un article imposable en échange d'un objet ou d'un autre article, intervenant dans le cadre de l'exercice d'une activité imposable, présente toutes les caractéristiques d'une opération commerciale.

- ✓ **toutes les opérations portant sur les biens immeubles :** il s'agit d'opérations de travaux immobiliers, des opérations de lotissement et de viabilisation ainsi que des opérations de promotion immobilière :

- les entreprises de travaux immobiliers sont des entreprises qui mettent en œuvre des matériaux destinés à la construction, à l'entretien, à la réparation ou à la transformation d'immeubles. Les travaux immobiliers peuvent être exercés dans un cadre professionnel ou simplement à titre occasionnel ;
- les opérations de lotissement concernent tous les travaux d'aménagement et de viabilisation de terrains à bâtir (canalisations d'eau et d'égouts, électrification,...) revêtant un caractère immobilier ;
- les opérations de promotion immobilière effectuées par des personnes qui, sans avoir la qualité d'entrepreneur des travaux immobiliers, procèdent ou font procéder à l'édification d'un ou de plusieurs immeubles destinés à la vente ou à la location.

✓ **toutes les opérations de prestations de services** : la notion de prestation recouvre toutes les opérations autres que les livraisons de biens meubles et immeubles corporels :

- les opérations d'hébergement et/ou de vente de denrées ou de boissons à consommer sur place ;
- les opérations d'installation ou de pose, de réparation ou de façon ;
- les locations portant sur les locaux meublés ou garnis, y compris les éléments incorporels du fonds de commerce, les opérations de transport, de magasinage, de courtage, des louages de choses ou de services, les cessions et les concessions d'exploitation de brevet, de droits ou de marque et d'une manière générale toute prestation de services ;
- les opérations de banque, de crédit et de change ;
- les professions libérales ou assimilées : Il s'agit d'opérations effectuées dans le cadre de leur profession par toute personne (physique ou morale), association ou société au titre des professions libérales exercées sous forme de société assujettie.

#### *B. Ventes et produits accessoires*

Il s'agit des produits de locations divers autre que celles portant sur les immeubles non affectés à l'exploitation, des commissions et courtages, des produits de services exploités dans l'intérêt du personnel... Ces produits sont imposables.

#### *C. La variation des stocks de produits*

La variation des stocks des produits est calculée d'après la différence entre le montant des stocks à la date de clôture de l'exercice (stock final) et le montant des stocks à la date d'ouverture de l'exercice (stock initial).

La variation de ces stocks, qu'elle soit positive ou négative, est comprise dans les produits de l'exercice.

Le plan comptable normalisé distingue les stocks de produits et services en cours, les stocks des produits finis, les stocks des produits résiduels et les stocks de produits intermédiaires. Un produit fini est un produit terminé que l'entreprise peut vendre en l'état sans transformation supplémentaire. Un produit résiduel est un produit généré par le processus de production qui peut être vendu (déchets, rebuts, matières de récupération...). Un en-cours de production est un produit non vendable en l'état et doit subir d'autres transformations. Un produit intermédiaire est un produit non terminé mais qui peut être vendu en l'état à d'autres entreprises qui feront des transformations supplémentaires afin d'avoir un produit fini.

La valorisation de stock est effectuée en principe dans la comptabilité analytique. Ainsi, il existe plusieurs méthodes de valorisation de stock dont seulement deux sont admises fiscalement :

- ✓ le coût moyen unitaire pondéré (CMUP) qui inclut deux variantes : CMUP après chaque entrée (on recalcule le nouveau CMUP après chaque acquisition ou entrée de matière) ou CMUP fin de période (le nouveau CMUP est calculée chaque fin de période) ;
- ✓ la méthode « premier entré premier sorti » (First In First Out FIFO) : les sorties de stock sont valorisées sur la base des prix des premiers articles achetés d'une façon chronologique.

Le législateur refuse la méthode « dernier entré premier sorti » (Last In First Out LIFO) pour ne pas consacrer l'inflation des prix.

Enfin, il est à noter qu'en vertu du principe de permanence des méthodes, les entreprises doivent conserver la même méthode retenue tout au long de la vie de leur entreprise, à moins que le changement ne soit motivé par une image plus fidèle. Auquel cas, elles doivent justifier le changement et préciser son impact sur le résultat et la situation de l'entreprise.

#### *D. Les immobilisations produites par l'entreprise pour elle-même*

Sont également considérées comme produits imposables, les immobilisations produites par l'entreprise pour elle-même. Il s'agit des immobilisations en non-valeurs, incorporelles ou corporelles créées par les moyens propres de l'entreprise pour elle-même et qui ont pour conséquence, l'accroissement ou la valorisation des éléments de son actif immobilisé. Ces travaux et produits sont inclus dans la base imposable pour leur coût réel de production.

#### *E. Les subventions d'exploitation*

Les subventions d'exploitation sont reçues par la société pour lui permettre de compenser l'insuffisance de certains produits d'exploitation ou de faire face à certaines charges d'exploitation, telles que les subventions versées par l'État ou les collectivités à certains organismes et entreprises pour compenser le prix de quelques produits et services. Les subventions reçues sont à rattacher à l'exercice au cours duquel elles sont perçues et sont retenues pour le calcul de la cotisation minimale au titre dudit exercice.

#### *F. Les autres produits d'exploitation*

Il s'agit des créances acquises et des produits perçus au cours d'un exercice donné qui ne se rattachent pas nécessairement à l'objet social de la société, mais qui proviennent de la gestion commerciale de la société. Ces créances peuvent également provenir de la mise en valeur de certains éléments de son actif social :

- ✓ **Jetons de présence** : les jetons de présence perçus par la société ainsi que les remboursements forfaitaires de frais et les rémunérations qui lui sont octroyées en sa qualité d'administrateur d'autres sociétés dont elle détient des parts sociales.
- ✓ **Revenus des immeubles non affectés à l'exploitation** : les revenus fonciers constituent le chiffre d'affaires principal des sociétés à objet

immobilier (et ne figurent pas donc dans ce compte). Dans les autres cas, ce sont des autres produits d'exploitation.

- ✓ **Profits sur opérations faites en commun** : il s'agit généralement des profits que réalise la société sur les opérations faites en commun avec d'autres partenaires, notamment dans le cadre d'une société en participation (S.E.P.).
- ✓ **Transfert de pertes sur opérations faites en commun** : lorsque la société gère les opérations faites en commun dans le cadre d'une société en participation, la quote-part des résultats déficitaires à la charge des autres partenaires est enregistrée parmi les autres produits d'exploitation en tant que «transferts de pertes sur opérations faites en commun».
- ✓ **Redevances pour brevets, marques, droits et valeurs similaires** : ce sont les redevances perçues par une société, en contrepartie de la concession de licences, brevets d'invention et marques, droits et valeurs similaires. Ces redevances sont à rattacher au résultat de l'exercice au cours duquel les opérations qui leur ont donné naissance ont été réalisées par le concessionnaire.

#### *G. Les reprises d'exploitation et transferts de charges*

On distingue les reprises d'exploitation des transferts de charges.

- ✓ **Reprises d'exploitation** : la reprise d'exploitation est une technique comptable permettant de reprendre la provision ou l'amortissement antérieurement constaté. Les provisions sont réajustées à la fin de chaque exercice. Un parallèle doit exister entre la dotation initiale et la reprise correspondante. Si la dotation a été initialement déduite du résultat fiscal, la reprise est imposable. Et vice versa ; si la dotation n'a pas été déduite fiscalement, la reprise ne doit pas être imposée fiscalement. Par ailleurs, les provisions d'exploitation devenues en tout



ou en partie sans objet sont rapportées au résultat d'exploitation et doivent être imposées (si la dotation initiale a été déduite fiscalement).

- ✓ **Transferts de charges** : c'est une technique comptable qui permet de modifier l'imputation initiale d'une charge. Il s'agit généralement de charges à transférer soit à un compte de bilan soit à un autre compte de charges. Le transfert de charge est ainsi utilisé pour annuler la première écriture comptable passée de manière provisoire. Il s'agit donc d'une opération plus ou moins neutre fiscalement (charge déductible et produit imposable).

### *3.1.2. Analyse fiscale des produits financiers*

#### *A. Produits des titres de participation et autres titres immobilisés*

Les produits des titres de participation s'entendent des dividendes, intérêts des capitaux et autres produits de participation similaires acquis ou perçus par une société en tant qu'associée ou actionnaire dans une autre société. A rappeler que pour les sociétés résidentes qui déclinent leurs autorités, elles sont exonérées de la retenue à la source sur les dividendes, et de ce fait les dividendes sont inclus dans les produits financiers et imposés à ce titre.

#### *B. Gains de change*

Les créances et les dettes libellées en monnaies étrangères sont évaluées, à la clôture de chaque exercice, selon le dernier cours de change. Les règlements relatifs à ces créances et dettes sont comparés aux valeurs historiques et entraînent la constatation des pertes et gains de change.

Par ailleurs, les sociétés doivent convertir leurs créances et dettes figurant au bilan à la date de clôture sur la base du dernier cours de change. Ce qui peut générer un écart de conversion passif (augmentation des créances ou diminution des dettes) qui est comptabilisé au niveau du bilan de la société. Ces écarts sont imposables au titre de l'exercice de leur constatation. Fiscalement, ils sont appréhendés de manière extra-comptable au niveau de

l'état de passage de résultat net comptable (RNC) au résultat net fiscal (RNF) (réintégration du nouvel écart de conversion passif et déduction de l'ancien écart de conversion passif de l'exercice passé).

Par ailleurs, il peut arriver que la société assure une couverture de son risque de change. Par risque de change, il y a lieu d'entendre l'ensemble des risques auxquels est exposée une société qui travaille avec le marché étranger, et qui sont attribuables à la variation du cours du change dans le temps. L'objectif étant de neutraliser l'impact de la fluctuation du cours de change relatif à une opération effectuée à l'étranger. Sur le plan fiscal, les frais de souscription du contrat de couverture de change sont déductibles étant donné qu'ils sont engagés dans l'intérêt de la société. Concernant les différences de change et du fait que le contrat de couverture de change permet de neutraliser l'impact de la fluctuation du cours de change en garantissant à la société un taux de change fixe, aucun écart de conversion n'est à constater.

#### *C. Les intérêts courus et autres produits financiers*

Ce sont des produits financiers imposables. Il s'agit des :

- ✓ **intérêts des prêts et produits assimilés** : ce sont des intérêts courus (pas nécessairement échus) constatés par la société au titre des prêts octroyés, des revenus des autres créances financières et des revenus tirés des comptes en banque ;
- ✓ **revenus de créances rattachées à des participations** : ce sont les intérêts courus (pas nécessairement échus) constatés par la société au titre de la rémunération des prêts octroyés à une autre société dans laquelle elle détient une participation ;
- ✓ **Revenus des titres et valeurs de placement** : les revenus des titres et valeurs de placement sont constitués notamment par les dividendes et les revenus des valeurs enregistrées en tant que titres de placement ainsi que les autres produits de placements à revenu fixe.

- ✓ **produits net sur cession de titres et valeurs de placement** : ce sont les plus-values résultant des cessions de titres et valeurs de placement imposables ;
- ✓ **escomptes obtenus** : même lorsqu'ils sont déduits sur les factures d'achat, les escomptes de règlement accordés par les fournisseurs constituent des produits financiers.

#### *D. Les reprises financières*

Les reprises financières suivent le traitement initial de la dotation financière concernée (imposables si la dotation a été déduite fiscalement et vice versa).

Elles concernent les reprises sur amortissement et provision se rapportant aux :

- primes de remboursement des obligations ;
- dépréciations des immobilisations financières ;
- risques et charges financiers ;
- dépréciations des titres et valeurs de placement ;
- dépréciations des comptes de trésorerie ;
- dotations financières des exercices antérieurs.

#### *E. Les transferts de charges*

Le compte « transfert de charges financières » sert à transférer la quote-part des charges financières à incorporer dans le coût de production soit des immobilisations produites par l'entreprise pour elle-même soit des stocks des biens en cours quand il s'agit, par exemple, d'entreprises ayant un cycle d'exploitation dépassant l'année (cas des promoteurs immobiliers).

#### **3.1.3. Analyse fiscale des produits non courants**

On entend par produits non courants, les produits perçus ou acquis par une société, autres que ceux cités auparavant, suite à des événements exceptionnels ou conjoncturels survenus au cours de l'exercice. Il s'agit de produits hors gestion courante qui ne sont pas liés à l'activité normale de l'entreprise. Ils se

distinguent des produits d'exploitation et des produits financiers par leur caractère exceptionnel et aléatoire. Ces produits sont constitués par :

- ✓ les produits des cessions d'immobilisations ;
- ✓ les subventions d'équilibre ;
- ✓ les reprises sur subventions d'investissement ;
- ✓ les autres produits non courants y compris les dégrèvements obtenus de l'administration au titre des impôts déductibles ;
- ✓ les reprises non courantes et transferts de charges.

#### *A. Les produits des cessions d'immobilisations*

Il s'agit du prix perçu par l'entreprise en contrepartie d'une opération de cession d'une immobilisation figurant dans l'actif de la société. Ces produits sont imposables à l'IS.

#### *B. Les subventions d'équilibre*

Les subventions d'équilibre sont des subventions dont bénéficie la société pour compenser, en tout ou en partie, la perte globale qu'elle aurait constatée si cette subvention ne lui avait pas été accordée. Ces subventions sont à rattacher à l'exercice de leur encaissement pour la détermination de la base imposable de l'IS et sont retenues au titre de cet exercice pour le calcul de la cotisation minimale.

#### *C. Les reprises sur subventions d'investissement*

Les reprises sur subventions d'investissement est un compte de produits non courant crédité du montant de la subvention d'investissement par le débit du compte 1319 intitulé « Subvention d'investissement inscrite au CPC ». Par cette technique, le montant de la subvention d'investissement inscrit dans les capitaux propres est constaté au CPC. Il peut être repris en une seule fois ou repris sur la durée et au rythme d'amortissement de l'immobilisation acquise ou créée au moyen de la subvention. Si cette subvention contribue à financer

un terrain, elle peut être reprise sur 10 ans au CPC. Donc, en général, il faut faire le parallèle entre la durée d'amortissement du bien financé et la durée de reprise de la subvention au CPC.

#### *D. Les autres produits non courants*

Il s'agit de produits liés à des événements exceptionnels et imprévus réalisés au cours de l'exercice :

- ✓ **Pénalités reçues sur marchés** : les pénalités versées à une société pour non-respect des clauses expressément prévues par un contrat ou une convention liant les deux parties, représentent pour la société bénéficiaire un produit non courant. Ainsi, la compensation reçue par une société pour non-exécution ou pour rupture d'un contrat, constitue fiscalement un produit non courant imposable au titre de l'exercice de sa constatation.
- ✓ **Dédits reçus** : il s'agit de toutes les sommes reçues par une société pour autoriser l'autre partie de ne pas exécuter ses engagements dans le cadre d'un contrat. Dans le cas de versement d'arrhes, la société qui émet la promesse d'acquiescer, peut toujours se dédire en abandonnant le montant versé au vendeur. Les arrhes reçues, à ce titre, constituent un produit non courant imposable au titre de l'exercice de constatation des dédits.
- ✓ **Dégrèvements d'impôts déductibles** : les dégrèvements accordés à la société par l'administration fiscale sur les impôts déductibles constituent des produits non courants de l'exercice de leur notification au contribuable. Étant précisé que, les dégrèvements accordés en matière d'IS ne constituent pas un produit imposable du fait que le montant de cet impôt n'est pas déductible.
- ✓ **Rentrées sur créances soldées** : lorsqu'une créance, précédemment soldée du fait qu'elle avait été considérée comme irrécouvrable, a été

encaissée par la suite au cours d'un exercice ultérieur, son montant constitue un élément imposable de cet exercice.

- ✓ **Dons, libéralités et lots reçus** : les dons, libéralités et lots à caractère non courant dont bénéficie une société constituent un produit imposable. De plus, la remise gracieuse totale ou partielle d'une dette, constitue :

- pour la société bénéficiaire, un produit exceptionnel à rattacher à l'exercice au cours duquel cette remise est devenue certaine ;
- pour la société qui l'accorde, une libéralité non déductible.

De même, l'abandon d'une créance assortie d'une clause de retour à meilleure fortune constitue pour le bénéficiaire un profit non courant imposable. En cas de remboursement d'une dette suite à un retour à meilleure fortune, celle-ci constitue une charge non courante déductible.

#### *E. Les reprises non courantes et transferts de charges*

Les reprises non courantes concernent :

- l'amortissement exceptionnel des immobilisations ;
- les provisions réglementées non courantes ;
- les provisions pour risques et charges non courants ;
- les provisions pour dépréciation non courante.

##### *a. Les reprises non courantes*

Elles suivent le traitement fiscal des dotations non courantes initiales. Si les dotations initiales ont été déductibles, les reprises seraient imposables ; et vice versa.

##### *b. Les transferts de charges*

Il s'agit d'écritures comptables de régularisation qui concernent des charges à transférer soit à un compte de bilan soit à un autre compte de charges. Ce

compte reçoit également les montants des indemnités d'assurance reçues. Pour celles-ci, il y a lieu de distinguer entre :

- ✓ le capital versé en vertu d'un contrat d'assurance sur la vie : en cas de décès du dirigeant, ou en fin de contrat, les sommes encaissées, en vertu des contrats d'assurances passés au profit de la société elle-même sur la tête de son personnel dirigeant (chef d'entreprise, administrateur ou gérant de société, directeur) ou de certains collaborateurs, constituent un profit imposable sous déduction des primes versées ;
- ✓ l'indemnité versée à la suite d'un sinistre : quand un élément de l'actif, amorti en tout ou en partie, a fait l'objet d'un vol ou a été détruit par un sinistre, l'indemnité versée par l'organisme assureur constitue un produit non courant imposable en totalité au titre de l'exercice de constatation de l'indemnité.

### **3.2. Les produits non imposables**

Certains produits ont été expressément cités comme non imposables par le CGI. Ne sont pas considérés comme produits imposables, les produits de cession résultant des opérations suivantes :

- ✓ les opérations de pension. La pension est l'opération par laquelle une personne morale, un fonds commun de placement relatif aux organismes de placement collectif en valeurs mobilières, ou un fonds de placements collectifs en titrisation, cède en pleine propriété à une autre personne morale, à un fonds commun de placement ou à un fonds de placements collectifs en titrisation, moyennant un prix convenu, des valeurs, titres ou effets et par laquelle le cédant et le cessionnaire s'engagent respectivement et irrévocablement, le premier à reprendre les valeurs, titres ou effets, le second à les rétrocéder à un prix et à une date convenus.
- ✓ les opérations de prêt de titres portant sur les titres suivants :

- les valeurs mobilières inscrites à la cote de la Bourse des valeurs ;
  - les titres de créances négociables ;
  - les titres émis par le Trésor ;
  - les certificats de sukuk émis par les fonds de placement collectif en titrisation lorsque l'Etat est l'initiateur.
- ✓ les opérations de cession d'actifs réalisées entre l'établissement initiateur et les fonds de placements collectifs en titrisation dans le cadre d'une opération de titrisation ;
  - ✓ les opérations de cession et de rétrocession d'immeubles figurant à l'actif, réalisées entre les entreprises dans le cadre d'un contrat de vente à réméré, sous réserve du respect des conditions suivantes :
    - le contrat de vente à réméré doit être établi sous forme d'un acte authentique ;
    - le rachat doit être effectué dans le terme stipulé au contrat qui ne peut excéder trois ans, à compter de la date de la conclusion du contrat ;
    - la réinscription des immeubles à l'actif de l'entreprise, après le retrait de réméré, doit être effectuée à leur valeur d'origine.

## **CHAPITRE III : LA LIQUIDATION DE L'IMPOT**

### **Section I : 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.

#### ***§1. Les différentes notions de l'exercice***

La notion d'exercice a plusieurs significations selon que l'on se place sur un plan comptable, juridique ou fiscal.

##### ***1.1. Notion comptable de l'exercice***

Du point de vue comptable, l'exercice se situe entre deux inventaires, compris comme des tableaux complets de la situation active et passive d'une société, sachant que l'objet de la comptabilité est de présenter de manière fidèle la situation exacte de la société à un moment donné.

##### ***1.2. Notion juridique de l'exercice***

En droit, la notion d'exercice se rattache étroitement au caractère conventionnel (statuts) de la répartition annuelle des bénéfices dès lors que les associés n'ont créé la société que dans le but de réaliser des bénéfices et de les répartir périodiquement. Dans ce cas on parle d'exercice social.

##### ***1.3. Notion fiscale de l'exercice***

Le droit fiscal entend par la notion d'exercice, une période de temps n'excédant pas douze (12) mois. En effet, s'inspirant de la combinaison des notions juridique et comptable de l'exercice, l'article 1 du C.G.I. prévoit que 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. Il en découle que si l'exercice normal est de douze (12) mois, des cas particuliers peuvent exister en fonction de certaines situations ou événements pouvant affecter la vie de la société.

#### ***§2. Principe général***

Toute société passible de l'IS doit présenter à l'administration fiscale une déclaration faisant ressortir les résultats réalisés au cours de chaque exercice comptable qui ne peut être supérieur à douze (12) mois. Ceci signifie que l'exercice social d'une société passible de l'IS peut ou non coïncider avec l'année civile.

#### ***§3. Cas particuliers***

Deux cas particuliers peuvent se présenter :

##### ***3.1. Exercices inférieurs à douze mois***

Lorsque l'exercice comptable peut s'étendre sur une période inférieure à douze (12) mois dans certains cas, notamment :

- ✓ **début d'activité** : une société qui débute son activité à une date différente de celle de l'ouverture de son année sociale telle que définie dans ses statuts, doit arrêter son premier bilan à la date fixée pour la clôture de son année sociale et déposer la déclaration concernée dans les délais prévus à cet effet. Cette période qui est inférieure à douze (12) mois, sera considérée comme un exercice autonome et par suite ne saurait être cumulable avec toute autre période lui succédant, pour la détermination du résultat imposable ;

- ✓ **cessation d'activité** : la société qui cesse son activité au cours d'un exercice social déterminé, est imposée sur les résultats de la période allant de la date du début de l'exercice jusqu'à la date de la cessation effective de son activité ;
- ✓ **changement de date de clôture de l'exercice social** : le conseil d'administration d'une société peut décider de changer la date de clôture de son exercice social. Dans ce cas, il y aura nécessairement au cours de l'exercice, dans lequel la décision de changement a été prise, une période dont la durée sera inférieure à douze (12) mois et qui nécessite le dépôt d'une déclaration de résultat.

### **3.2. Liquidation prolongée d'une société**

La liquidation d'une entreprise en cessation d'activité peut s'étaler sur une période plus ou moins longue, compte tenu de la nature des problèmes à résoudre et peut ainsi durer plusieurs années. Tant que la liquidation n'est pas terminée, les liquidateurs doivent continuer à tenir les livres prescrits par les lois et usages du commerce, sans toutefois être obligés de dresser des comptes annuels. Ils doivent seulement, avant la clôture de la liquidation, faire approuver le compte définitif de leurs opérations en englobant les résultats de toute la période de liquidation (qui peut excéder l'année dans ce cas). Sur le plan fiscal, l'imposition des sociétés en situation de liquidation prolongée durant plusieurs années se présente comme suit :

- ✓ **pendant la durée de l'opération de liquidation** : l'impôt doit être calculé en cas de liquidation prolongée d'une société, d'après le résultat provisoire de chaque période de douze (12) mois. De même les liquidateurs doivent souscrire, à l'expiration de chaque période de douze (12) mois et dans les trois (3) mois de la clôture des comptes de ladite période une déclaration des résultats provisoires de l'opération ;

- ✓ **après la clôture de l'opération de liquidation** : les liquidateurs doivent souscrire, dans les quarante-cinq (45) jours qui suivent la clôture des comptes, la déclaration du résultat final de toute la période de liquidation. Dans ce cas, la déclaration du résultat fiscal peut correspondre à un exercice comptable inférieur à douze (12) mois. Par ailleurs, lorsque le résultat définitif de la liquidation fait apparaître un bénéfice supérieur au total des bénéfices déjà imposés, les liquidateurs doivent immédiatement calculer et verser spontanément l'impôt correspondant audit bénéfice sous déduction des impôts déjà acquittés. Dans le cas contraire, il est accordé à la société une restitution totale ou partielle correspondant à l'excédent de l'impôt déjà acquitté durant la période de liquidation sur l'impôt dû sur le résultat final, sans toutefois que la restitution puisse remettre en cause le montant de la cotisation minimale afférents à toute la période de liquidation. Il convient de souligner enfin que la société ne peut se prévaloir de la prescription lorsque l'apurement de ses comptes a duré plus de quatre (4) ans.

## **Section II : 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 plus du cas général, des dispositions particulières sont prévues pour les sociétés non résidentes, les sociétés en participation et les sociétés de personnes ayant opté pour l'impôt sur les sociétés.

### **§1. Sociétés non résidentes**

Les sociétés non résidentes au Maroc, mais y disposant de propriétés immobilières, sont imposées au lieu de situation des immeubles qu'elles possèdent au Maroc ou en cas de pluralité de lieux d'imposition au lieu de la propriété immobilière la plus importante qui pourra être éventuellement

désignée par la société elle-même. En pratique, ces sociétés élisent souvent domicile auprès de personnes qu'elles chargent de leurs intérêts au Maroc. Dans ce cas, l'imposition pourrait être assurée au nom de la société par l'inspecteur du lieu de situation du fiduciaire ou de l'agent immobilier nommément désignés.

## §2. Sociétés en participation

Les sociétés en participation qui ont opté pour l'I.S. 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 la société en participation et pouvant l'engager. Cet associé, qui est en principe désigné dans le contrat de société, devra être révélé à l'administration fiscale lors de la déclaration d'existence. Toutefois, tous les associés restent solidairement responsables de l'impôt exigible et, le cas échéant, des majorations et pénalités y afférentes.

## §3. Sociétés de personnes

Les sociétés en nom collectif et les sociétés en commandite simple ne comportant que des personnes physiques qui optent pour l'IS sont imposées pour l'ensemble de leurs revenus et bénéfices au nom desdites sociétés au lieu de leur siège social ou de leur principal établissement.

## Section III : Taux d'imposition

L'IS au taux normal est déterminé selon des taux progressifs à partir de 2018. Par ailleurs, des taux spécifiques existent qui couvrent certains cas particuliers.

## §1. Taux normal de l'impôt sur les sociétés

L'impôt sur les sociétés est calculé comme suit :

- ✓ un taux de 37 %, pour :
  - les établissements de crédit et organismes assimilés ;
  - Bank Al-Maghrib ;
  - la caisse de dépôt et de gestion (C.D.G.) ;
  - les sociétés d'assurances et de réassurances.
- ✓ aux taux progressif de l'impôt sur les sociétés comprend désormais trois taux applicables selon les tranches d'impositions établies comme suit

Montant du bénéfice net (en dirhams)	Taux	Montant à déduire
Inférieur ou égal à 300.000	10%	0
de 300.001 à 1.000.000	20%	30000
Supérieur à 1.000.000	31%	140000

Le bénéfice net s'entend du bénéfice net imposable déterminé après imputation des déficits reportable.

## §2. Taux spécifiques de l'impôt sur les sociétés

L'article 19-II du CGI a prévu les taux spécifiques suivants :

### 2.1. Taux de 8,75 %

Le taux de 8,75% s'applique aux :

- ✓ sociétés qui exercent leurs activités dans les zones franches d'exportation, durant les vingt (20) exercices consécutifs suivant le cinquième exercice d'exonération totale ;

- ✓ sociétés de service ayant le statut "Casablanca Finance City", conformément à la législation et la réglementation en vigueur, au-delà de la période de cinq (5) exercices d'exonération ;
- ✓ ce taux s'applique également au chiffre d'affaires correspondant aux opérations d'exportation réalisées par les entreprises installées dans la province de Tanger et dans les provinces et préfectures fixées par décret au titre des exercices ouverts durant la période du 01/01/2008 au 31/12/2010, soit pour trois (3) exercices.

## **2.2. Taux de 10%**

Le taux de 10% s'applique :

- ✓ sur option, aux banques offshores durant les quinze premières années consécutives suivant la date de l'obtention de l'agrément. La durée de quinze (15) ans est décomptée de date à date à partir de la date de l'obtention dudit agrément ;
- ✓ pour les sièges régionaux ou internationaux ayant le statut « Casablanca Finance City », conformément à la législation et la réglementation en vigueur, à compter du premier exercice d'octroi dudit statut.

## **2.3. Taux de 17,50 %**

Le taux de 17,50% est applicable aux sociétés suivantes :

- ✓ les entreprises exportatrices et les sociétés qui vendent à d'autres entreprises installées dans les plates-formes d'exportation ;
- ✓ 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 ;

- ✓ les entreprises minières exportatrices ;
- ✓ les entreprises artisanales dont la production est le résultat d'un travail essentiellement manuel ;
- ✓ les établissements privés d'enseignement ou de formation professionnelle ;
- ✓ les promoteurs immobiliers, qui réalisent des opérations de construction de cités, résidences et campus universitaires ;
- ✓ les sociétés sportives régulièrement constituées conformément aux dispositions de la loi n° 30-09 relative à l'éducation physique et aux sports ;
- ✓ les exploitations agricoles imposables.

## **§3. Taux et montants de l'impôt forfaitaire**

### **3.1. Taux de 8 %**

Les sociétés non résidentes adjudicataires au Maroc de marchés de construction ou de montage, de travaux immobiliers ou d'installations industrielles ou techniques qui ont opté pour l'imposition forfaitaire, sont taxées, au taux de 8 % sur le montant total du marché hors T.V.A.

Cette imposition forfaitaire est libératoire :

- ✓ de la retenue à la source sur les produits des actions ou parts sociales et revenus assimilés ;
- ✓ de la retenue à la source sur les produits de placement à revenu fixe ;
- ✓ de la retenue à la source sur les produits bruts perçus par les personnes physiques ou morales non résidentes.

Par contre, les sociétés imposables au taux précité restent passibles de tous autres impôts directs en vigueur, dans les conditions normales d'assiette et de recouvrement prévues en la matière..



### **3.2. Contre-valeur en dirhams de vingt-cinq mille (25.000) Dollars US**

Les banques offshore installées dans les zones offshore peuvent opter pour le paiement d'une somme forfaitaire équivalent à vingt-cinq mille (25.000) dollars US par an au titre de l'IS. Cette somme est libératoire de tous autres impôts et taxes frappant les bénéfices ou les revenus.

### **3.3. Contre-valeur en dirhams de cinq cent (500) Dollars US**

Les sociétés holding offshore installées dans les zones offshore sont soumises à l'IS moyennant le paiement d'une somme forfaitaire de cinq cents (500) Dollars US par an. Cette somme est libératoire de tous autres impôts et taxes frappant les bénéfices et les revenus.

## **§4. Taux de l'impôt retenu à la source**

Les taux de l'impôt retenu à la source sont fixés à 10%, 15% et à 20%.

### **4.1. Taux de 10 %**

Ce taux est applicable aux produits bruts hors TVA, perçus par des personnes physiques ou morales non résidentes.

### **4.2. Taux de 20%**

Le taux de 20% s'applique sur le montant, hors TVA, des produits de placements à revenu fixe, les bénéficiaires doivent décliner lors de l'encaissement desdits produits :

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

### **4.3. Taux de 15%**

Ce taux est applicable du montant des produits des actions, parts sociales et revenus assimilés.

#### **Exercice 6 :**

Soit une entreprise non-résidente « ESC » qui a construit une autoroute au Maroc durant 2018. Elle vous soumet les éléments suivants et vous demande de calculer le montant de l'IS au titre de 2018 :

1. Montant du chiffre d'affaires total : 40.000.000 DH
2. Achats de matières et fournitures : 20.000.000 DH
3. Paiement des salaires : 8.000.000 DH
4. Paiement de droits d'enregistrement : 1.000.000 DH
5. Autres charges financières : 1.000.000 DH

#### **Corrigé :**

Comme l'entreprise n'est pas résidente au Maroc, le seul paramètre utilisé est le montant du marché. Donc, IS à payer = CA HT \* 8% = 40.000.000 \* 8%  
IS = 3.200.000 DH

**Exercice 7 :**

L'entreprise « BACHAR » a été créée en 2010. Son chiffre d'affaires est réalisé à 60% à l'export. Son directeur vous soumet les éléments suivants :

1. Chiffre d'affaires : 10.000.000 DH
2. Autres produits d'exploitation (en local) : 1.000.000 DH
3. Produits financiers (en local) : 500.000 DH
4. Autres produits non courants : 100.000 DH
5. Résultat brut fiscal : 900.000 DH

**Travail à faire :**

Calculer le montant de l'IS à payer au titre de 2018.

**Corrigé de l'exercice 7 :**

Comme l'entreprise réalise 60% du chiffre d'affaires à l'export, elle a le droit de bénéficier du taux de réduit à hauteur de la quote-part exportée.

On calcule un prorata comme suit :

Prorata =  $\text{chiffre d'affaires théorique imposable au taux normal} / \text{chiffre d'affaires total}$

Prorata =  $10.000.000 \times 60\% \times 17,5 / 20 = 5.250.000 \text{ DH}$  (qui signifie qu'imposer 6.000.000 DH à 17,5% signifie imposer 5.250.000 à 20%).

Donc :

-  $\text{RF(CA export)} = 900000 \times 5250000 / 11600000 = 407327,59$

$\text{IS} = 407327,59 \times 17,5\% = 71282,33$

-  $\text{RF(CA local)} = 900\,000 \times 6\,350\,000 / 11\,600\,000 = 492\,672,41$

$\text{IS} = 492\,672,41 \times 20\% - 30\,000 = 68\,534,82$

**Complément de correction exercice n°7**

Cette société ne peut bénéficier de l'application du barème progressif pour la partie du bénéfice correspondant au C.A. à l'export, mais du taux proportionnel de 17,50% L'autre partie du bénéfice correspondant au C.A. local est imposable selon le barème progressif.

Le taux applicable selon ce nouveau barème est un taux normal de l'impôt et ne constitue pas un avantage fiscal. Par conséquent, la notion de non cumul des avantages ne peut s'appliquer aux sociétés qui réalisent, au titre d'un même exercice, un bénéfice dont une partie correspond au chiffre d'affaires local (soumis au taux normal) et l'autre correspond à un chiffre d'affaires éligible à un taux proportionnel réduit (17,50% ou 10%).

**Section IV : Paiement de l'impôt sur les sociétés**

L'impôt sur les sociétés est payé par fractions (c'est ce qu'on appelle des acomptes). Ces acomptes peuvent ne pas être payés en totalité ou en partie dans certains cas particuliers.

**§1. Principe des acomptes provisionnels**

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

Les versements des acomptes provisionnels visés ci-dessus sont effectués spontanément à la caisse du percepteur du lieu du siège social ou du principal établissement au Maroc de la société avant l'expiration des troisième, sixième, neuvième et douzième mois suivant la date d'ouverture de l'exercice comptable en cours.

Lorsque 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 douze mois.

**§2. Régularisation de l'impôt sur les sociétés**

Avant l'expiration du délai de déclaration, la société procède à la liquidation de l'impôt dû au titre de l'exercice objet de la déclaration en tenant compte des acomptes provisionnels versés pour ledit exercice.

S'il résulte de cette liquidation un complément d'impôt au profit du Trésor, ce complément est acquitté par la société dans le délai de déclaration précité.

Dans le cas contraire, l'excédent d'impôt versé par la société est imputé d'office par celle-ci sur le premier acompte provisionnel échu et, le cas échéant, sur le

deuxième. Le reliquat éventuel est restitué d'office à la société par le ministre des finances ou la personne déléguée par lui à cet effet.

A noter enfin que le résultat fiscal ou le chiffre d'affaires servant de base de calcul de l'impôt est arrondi à la dizaine de dirhams inférieure et le montant de chaque versement est arrondi au dirham supérieur.

### **Section V : Aspects comptables**

On consacre cette section pour passer en revue l'ensemble des écritures comptables à passer lors des différentes phases de liquidation de l'IS.

#### **Versement des acomptes provisionnels :**

3453	Acomptes sur impôt sur les résultats	X	
51....	Trésorerie		X
	Versement du 1er acompte		

Bien évidemment, la même écriture sera passée lors des paiements des deuxième, troisième et quatrième acomptes.

#### **Liquidation du solde :**

##### ***Constataion de l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice clôturé :***

6701	impôt sur les sociétés	X	
3453	Acomptes sur impôt sur les résultats IS de l'exercice clôturé		X

A noter qu'il faudra remplacer le compte 6701 par le compte 6705 « Imposition minimale annuelle des sociétés » si on est en présence d'une cotisation minimale à payer.

#### **Détermination du reliquat :**

4453	Etat impôt sur les résultats	X	
3453	Acomptes sur impôt sur les résultats		X

#### **Imputation des acomptes provisionnels**

Cette écriture sert à imputer les acomptes déjà payés sur le montant définitif de l'impôt sur les sociétés tel que calculé.

#### ***Paiement du reliquat si positif :***

4453	Etat impôt sur les résultats	X	
51....	Trésorerie		X
	Pour solde du compte / Impôt sur les sociétés		

Si le reliquat est négatif, surplus payé est imputé sur les 1er et 2ème acomptes provisionnels échus de l'exercice suivant.

#### **Exercice 8 :**

La société « IIHEM » vous demande de procéder à la comptabilisation des écritures comptables au 31.03.2018. Elle vous soumet les informations suivantes pour l'exercice 2018 (qui coïncide avec l'année civile):

- Cotisation minimale : 40.000 DH
- Impôt sur les sociétés brut : 30.000 DH
- Déficit reportable : 8.000 DH
- Acomptes payés durant l'exercice : 15.000 DH

#### **Corrigé de l'exercice 8 :**

Etant donné que la CM est supérieur à l'IS, aucun report déficitaire ne peut être imputé. Il faut payer donc la CM. Is à payer = 40.000 DH.

Comme l'entreprise a déjà payé des acomptes de 15.000 DH, il faut payer uniquement la différence qui est de 25.000 DH

Par ailleurs, à ne pas oublier l'acompte de 10.000 DH (40.000 DH à payer pour 2018).

#### ***Constataion de l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice 2016 :***

6705	Cotisation minimale	40.000	
3453	Acomptes sur impôt sur les résultats		40.000
	CM de l'exercice clôturé		

#### **Détermination du reliquat :**

4453	Etat impôt sur les résultats	15.000	
------	------------------------------	--------	--

3453	Acomptes sur impôt sur les résultats		15.000
	Imputation des acomptes provisionnels		
<b>Païement du reliquat si positif :</b>			
4453	Etat impôt sur les résultats	25.000	
5141	Banques		25.000
	Pour solde du compte / S		
<b>Versement des acomptes provisionnels :</b>			
3453	Acomptes sur impôt sur les résultats	10.000	
5141	Trésorerie		10.000
	Versement du 1er acompte		

## **CHAPITRE IV : 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 principe étant que le montant de l'impôt dû ne peut être inférieur à cette cotisation minimale quel que soit le résultat fiscal de l'exercice.

### **Section I : Base de la cotisation minimale**

Cette cotisation est calculée sur la base des produits suivants :

- ✓ le chiffre d'affaires (postes 711 et 712)
- ✓ les subventions d'exploitation reçues de l'Etat, des collectivités locales et des tiers (compte 716) ;
- ✓ les autres produits d'exploitation (poste 718) ;
- ✓ les produits des titres de participation et autres titres immobilisés (poste 732) ;
- ✓ les gains de change (poste 733) ;
- ✓ les intérêts courus et autres produits financiers (poste 738) ;
- ✓ les subventions d'équilibre (poste 756) ;
- ✓ Reprise sur subventions d'investissements (poste 757)
- ✓ les autres produits non-courants y compris les dégrèvements fiscaux au titre des impôts déductibles (poste 758) ;

### **Section II : Taux de la cotisation minimale**

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

La loi de finances 1994 a ramené 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 soumis, le montant de la cotisation minimale ne peut être inférieur à trois mille (3.000) dirhams.

**Exercice 9 :**

L'entreprise « ESG » vous soumet les éléments suivants au titre de 2016, et vous demande de calculer la cotisation minimale sachant qu'elle a une activité de commercialisation de sucre :

1. chiffre d'affaires : 10.000.000 DH
2. produits accessoires : 1.000.000 DH
3. reprises d'exploitation : 500.000 DH
4. Charges d'intérêt : 100.000 DH
5. Pertes de change : 50.000 DH
6. Transferts de charges financières : 150.000 DH
7. Dégrèvement d'impôts non déductibles : 10.000 DH
8. Immobilisations produites par l'entreprise pour elle-même : 50.000 DH

**Corrigé de l'exercice 9 :**

Les reprises d'exploitation, les transferts de charges financières et le dégrèvement d'impôts non déductibles ne sont pas retenus dans la base de la cotisation minimale. Donc :

Base CM = 11.200.000 DH

CM = base \* 0,25% = 11.200.000 \* 0,25% = 28.000 DH.

**Section III : Crédit de cotisation minimale**

A noter que le crédit de cotisation minimale n'est plus imputable au titre de l'IS. Le crédit en question s'entend de 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

**Section IV : Exonération de la cotisation minimale**

La cotisation minimale n'est pas due par les sociétés (autres que les sociétés concessionnaires de service public) pendant les trente-six premiers mois suivant la date du début de leur activité.

Cette exonération cesse d'être appliquée à l'expiration d'une période de soixante mois qui suit la date de constitution des sociétés concernées.

En cas de reprise de la même activité après une cession ou cessation partielle ou totale, le contribuable qui a déjà bénéficié de l'exonération précitée ne peut prétendre à une nouvelle période d'exonération.

**Section V : Dispense de versement d'acomptes provisionnels**

La société qui 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, peut se dispenser d'effectuer de nouveaux versements d'acomptes en remettant quinze jours avant la date d'exigibilité du prochain versement à effectuer, une déclaration datée et signée, conforme au modèle fourni par l'administration .

Si lors de la liquidation de l'impôt telle que prévue à l'alinéa suivant, il s'avère que le montant de l'impôt effectivement dû est supérieur de plus de 10% à celui des acomptes versés, l'amende et la majoration sont applicables aux montants des acomptes provisionnels qui n'auraient pas été versés aux échéances prévues.

## **CHAPITRE V : OBLIGATIONS DECLARATIVES**

### **EN MATIERE D'IS**

Les sociétés qu'elles soient imposables à l'impôt sur les sociétés ou qu'elles en soient exonérées, à l'exception des sociétés non résidentes doivent adresser à l'inspecteur des impôts du lieu de leur siège social ou de leur principal établissement au Maroc, dans les trois (3) mois qui suivent la date de clôture de chaque exercice comptable, une déclaration de leur résultat fiscal établie sur ou d'après un imprimé - modèle de l'administration.

Cette déclaration doit comporter les références des paiements des acomptes déjà effectués et doit être accompagnée des pièces annexes dont la liste est établie par voie réglementaire. Ce set de documents est appelé dans le jargon comptable « liasse fiscale ». Il comprend 20 tableaux :

Numéro	Intitulé
Tableau n°1	Actif / Passif
Tableau n°2	CPC
Tableau n°3	Passage au résultat fiscal
Tableau n°4	Tableau des immobilisations
Tableau n°5	ESG
Tableau n°6	Détail du CPC
Tableau n°7	Crédit-bail
Tableau n°8	Amortissements
Tableau n°9	Provisions
Tableau n°10	Plus ou moins-value de cession
Tableau n°11	Titres de participation
Tableau n°12	Détail TVA
Tableau n°13	Répartition du capital social
Tableau n°14	Affectation du Résultat
Tableau n°15	Calcul de l'impôt (encouragement)
Tableau n°16	Détail des dotations aux amortissements
Tableau n°17	Plus-values de fusion
Tableau n°18	Intérêts des emprunts
Tableau n°19	Locations et baux
Tableau n°20	Détail des stocks

Les sociétés à prépondérance immobilière doivent et non cotés en bourse, en outre, joindre à leur déclaration du résultat fiscal, la liste nominative de l'ensemble des détenteurs de leurs actions ou parts sociales.

Les sociétés non résidentes imposées forfaitairement doivent produire, avant le 1<sup>er</sup> avril de chaque année, une déclaration de leur chiffre d'affaires établie sur ou d'après un imprimé modèle de l'administration comportant, outre leur raison sociale, la nature de leur activité et le lieu de leur principal établissement au Maroc :

- ✓ le nom ou la raison sociale, la profession ou la nature de l'activité et l'adresse de leurs clients au Maroc ;
- ✓ le montant de chacun des marchés en cours d'exécution ;
- ✓ le montant des sommes encaissées au titre de chaque marché, au cours de l'année civile précédente, en distinguant les avances financières des encaissements correspondant à des travaux ayant fait l'objet de décomptes définitifs ;
- ✓ le montant des sommes pour lesquelles une autorisation de transfert a été obtenue de l'Office de changes avec les références de cette autorisation ;
- ✓ les références des paiements de l'impôt exigible.

Les sociétés non résidentes, n'ayant pas d'établissement au Maroc, sont tenues de déposer une déclaration du résultat fiscal au titre des plus-values résultant des cessions des valeurs mobilières réalisées au Maroc, établie sur ou d'après un imprimé-modèle de l'administration.

Cette déclaration doit être déposée dans les trente (30) jours qui suivent le mois au cours duquel lesdites cessions ont été réalisées.

Les sociétés sont tenues de joindre à toute déclaration de résultat fiscal nul ou déficitaire un état explicatif de l'origine du déficit ou du résultat nul déclaré, établi sur ou d'après un imprimé-modèle de l'administration et signé par le représentant légal de la société concernée.

En vue de réaliser les opérations de transfert des biens d'investissement, la société mère doit :

- ✓ déposer une demande d'option, selon un imprimé-modèle établi par l'administration, auprès du service local des impôts du lieu de son siège social ou de son principal établissement au Maroc, dans les trois (3) mois qui suivent la date d'ouverture du premier exercice d'option ;
- ✓ accompagner cette demande de la liste des sociétés membres du groupe, précisant la dénomination, l'identifiant fiscal et l'adresse de ces sociétés ainsi que le pourcentage de détention de leur capital par la société mère et par les autres sociétés du groupe ;
- ✓ produire une copie de l'acte constatant l'accord des sociétés pour intégrer le groupe.

En cas de changement dans la composition du groupe, la société mère doit joindre à la déclaration de son résultat fiscal de l'exercice au cours duquel le changement est intervenu un état, selon un imprimé modèle établi par l'administration, mentionnant les nouvelles sociétés intégrées au groupe, avec une copie de l'acte constatant leur accord ainsi que les sociétés ayant quitté ce groupe au cours de l'exercice précédent.

La société mère doit également produire, auprès du service local des impôts du lieu de son siège social ou de son principal établissement au Maroc, un état selon un imprimé-modèle établi par l'administration clarifiant toutes les opérations de transfert de biens d'investissement réalisées entre les sociétés membres du groupe durant un exercice déterminé, ainsi que le sort réservé auxdits biens après l'opération de transfert, et ce dans un délai de 3 (trois) mois suivant la date de clôture de l'exercice au cours duquel le transfert a été effectué ou celui au cours duquel un changement du sort desdits biens a été opéré.

Lorsqu'une société devient membre du groupe, elle doit produire auprès du service local des impôts, du lieu de son siège social ou de son principal établissement au Maroc, un état selon un imprimé-modèle établi par l'administration, faisant ressortir le groupe auquel elle appartient, la société mère l'ayant constitué et le pourcentage du capital social détenu par la société

mère et les autres sociétés du groupe et ce, dans les trois (3) mois qui suivent la date de clôture de l'exercice au cours duquel elle a intégré le groupe.

Les sociétés ayant transféré les biens d'investissement précités doivent produire un état, selon un imprimé-modèle établi par l'administration, précisant leur valeur d'origine figurant à l'actif de la société du groupe ayant opéré la première opération de transfert ainsi que leur valeur nette comptable et leur valeur réelle au jour du transfert et ce, dans les trois (3) mois qui suivent la date de clôture de l'exercice comptable de transfert.

Les sociétés ayant bénéficié du transfert desdits biens d'investissement doivent produire dans les trois (3) mois qui suivent la date de clôture de chaque exercice comptable, un état selon un imprimé modèle établi par l'administration, précisant la valeur d'origine figurant dans l'actif immobilisé de la société du groupe ayant opéré la première opération de transfert, la valeur nette comptable et la valeur réelle à la date du transfert ainsi que les dotations aux amortissements déductibles et celles réintégrées au résultat fiscal.

En cas de sortie d'une société du groupe ou en cas de retrait d'un bien d'investissement ou de cession dudit bien à une société ne faisant pas partie du groupe, le service local des impôts doit être avisé par la société concernée, dans les trois (3) mois qui suivent la date de clôture de l'exercice concerné, selon un imprimé-modèle établi par l'administration.

## EXERCICES CORRIGES IS

### Exercice N°10 :

La Société « FARAH » a réalisé en 2018 un bénéfice comptable avant impôt : 300.000

**Parmi les produits comptabilisés, il y a lieu de noter :**

- 1- Indemnité d'assurance reçue suite au décès d'un dirigeant (contractée sur la tête du dirigeant au profit de la société avec un total de primes versées de 70.000 DH) 100.000
- 2- Reprise d'exploitation sur provision pour dépréciation du compte clients. La dotation correspondante n'a pas été déduite fiscalement. 50.000
- 3- Des débits reçus d'un fournisseur 10.000
- 4- Des pénalités pour non-respect des conditions contractuelles reçues des fournisseurs 120.000

**Parmi les charges comptabilisées, on vous expose les éléments suivants :**

- 1- Marchandises reçues non encore facturées à la fin de l'exercice. 100.000
- 2- Avances faites sur marchandises non encore reçues à la fin de l'exercice. 30.000
- 3- Emballages non-récupérables (perdus) 10.000
- 4- Emballages récupérables 20.000
- 5- Marchandises reçues et payées 35.000
- 6- Fournitures de bureau non encore consommées 20.000
- 7- Importation des matières premières 30.000
- 8- Droits de douane sur importation des matières premières 15.000
- 9- Droit de douane sur importation de machines 25.000
- 10- Achat d'un micro-ordinateur pour les besoins du bureau 5.000

**Travail à faire :**

- 1. Calculer le résultat fiscal de l'exercice 2018.
- 2. Calculer l'IS sachant que l'entreprise est imposée au taux normal.

### Corrigé de l'exercice 10 :

#### **1. Tableau de détermination du résultat fiscal**

Eléments	Déduct-ions	Réintég-rations
Le bénéfice comptable avant impôt		300.000
1- Indemnité d'assurance contractée sur la tête du dirigeant au profit de la société n'est pas imposable à concurrence du montant des primes déjà versées (non déductibles). <b>Le reliquat 30.000 DH est imposable.</b>	70.000	
2- La reprise d'exploitation sur provision pour dépréciation du compte clients <b>n'est pas imposable car la dotation initiale n'a pas été déduite fiscalement.</b>	50.000	
3- Des débits reçus d'un fournisseur : <b>imposables</b>		
4- Des pénalités pour non-respect des conditions contractuelles reçues des fournisseurs : <b>imposables</b>		
1- Marchandises reçues non encore facturées à la fin de l'exercice : <b>déductibles donc rien à faire</b>		
2- Avances faites sur marchandises non encore reçues à la fin de l'exercice : <b>ce n'est pas une charge ; elles doivent figurer au bilan.</b>		30.000
3- Emballages non-récupérables (perdus) : <b>déductibles.</b>		
4- Emballages récupérables : <b>non déductibles, ils doivent figurer au bilan comme stock (car ils restent la propriété de l'entreprise)</b>		20.000
5- Marchandises reçues et payées : <b>déductibles.</b>		
6- Fournitures de bureau non encore consommées : <b>ce n'est pas une charge ; elles doivent figurer au bilan.</b>		20.000
7- Importation des matières premières : <b>déductibles.</b>		
8- Droits de douane sur importation des matières premières : <b>déductibles.</b>		
9- Droit de douane sur importation de machines : <b>non déductibles, ils doivent être intégrés dans la valeur d'entrée des machines concernées.</b>		25.000
10- Achat d'un micro-ordinateur pour les besoins du bureau : <b>non déductible, car il doit figurer en tant qu'immobilisation.</b>		5.000

Le résultat fiscal est calculé comme suit :

Résultat fiscal = résultat comptable + réintégrations – déductions

**Donc : Résultat fiscal = 300.000 + 100.000 – 120.000 = 280.000 MAD**



## 2. Calcul de l'IS :

Le taux normal est déterminé selon le niveau de bénéfice fiscal. Donc, pour ce cas, il est de 10% (bénéfice fiscal étant de 280.000 DH).

**Donc, IS = 280.000 \* 10% = 28.000 DH.**

### Exercice N°11

La Société « ASSILAH » a réalisé en 2018 une perte comptable de : 180.000

**Parmi les produits comptabilisés, il y a lieu de noter :**

1- Indemnité d'assurance reçue suite à la survenance d'un sinistre	120.000
2- Des loyers couvrant la période Avril 2016 – mars 2017	120.000
3- Un abandon de créances de la part de la maison mère	50.000
4- Une variation de stock de produits finis évaluée selon la méthode LIFO. Une estimation de cette même variation selon la méthode CMUP donne 100.000 DH	30.000

**Les charges comprennent les éléments suivants :**

1- Des tantièmes ordinaires octroyés aux administrateurs	90.000
2- Salaire du président directeur général	300.000
3- Salaire du fils du PDG (qui n'exerce aucune fonction)	30.000
4- Tantièmes spéciaux au profit des administrateurs	40.000
5- Cotisations de la société pour se constituer propre assureur en matière de responsabilité civile	150.000
6- Dons au profit de l'Agence Spéciale Tanger Med	30.000
7- Pénalité de retard imposée par l'office de changes pour non rapatriement de devises	50.000
8- Droits d'enregistrement relatifs à l'acquisition d'un immeuble	70.000
9- Droits d'enregistrement pour la cession d'actions entre deux associés	30.000
10- pénalité relative au non-respect de la réglementation des prix	5.000

**Travail à faire :**

1. Calculer le résultat fiscal de l'exercice 2018.
2. Calculer l'IS sachant que l'entreprise est imposée au taux normal.

### Corrigé de l'exercice 11 :

#### 1. Tableau de détermination du résultat fiscal

Eléments	Déductions	Réintégrations
Le bénéfice comptable avant impôt	180.000	
1- Indemnité d'assurance reçue suite à la survenance d'un sinistre : <b>imposable, rien à faire.</b>		
2- Des loyers couvrant la période Avril 2016 – mars 2017 : <b>il y a lieu de déduire les produits constatés d'avance (3 mois).</b>	30.000	
3- Un abandon de créances de la part de la maison mère : <b>imposable, rien à faire.</b>		
4- Une variation de stock de produits finis évaluée selon la méthode LIFO. Une estimation de cette même variation selon la méthode CMUP donne 100.000 DH : <b>la méthode LIFO n'est pas admise fiscalement, il y a lieu d'utiliser le CMUP.</b>		70.000
1- Des tantièmes ordinaires octroyés aux administrateurs : <b>les tantièmes ordinaires ne sont pas déductibles car assimilés à une distribution de dividendes.</b>		600.000
2- Salaire du président directeur général : <b>déductible dans la mesure où il correspond à un travail effectif.</b>		
3- Salaire du fils du PDG (qui n'exerce aucune fonction) : <b>n'est pas déductible car aucun travail effectif.</b>		30.000
4- Tantièmes spéciaux au profit des administrateurs : <b>déductibles car correspondent à une mission, rien à faire.</b>		
5- Cotisations de la société pour se constituer propre assureur en matière de responsabilité civile : <b>les cotisations pour se constituer propre</b>		150.000

assureur ne sont pas déductibles.		
6- Dons au profit de l'Agence Spéciale Tanger Med : déductibles, rien à faire.		
7- Pénalité de retard imposée par l'office de changes pour non rapatriement de devises : les pénalités pour infractions aux réglementations ne sont pas déductibles.	50.000	
8- Droits d'enregistrement relatifs à l'acquisition d'un immeuble : ne sont pas déductibles car ils doivent figurer soit en tant qu'immobilisation en non-valeurs, soit en tant que complément de valeur d'entrée de l'immeuble	70.000	
9- Droits d'enregistrement pour la cession d'actions entre deux associés : ils ne sont pas déductibles, car c'est une charge qui doit incomber aux associés et non à la société (libéralité).	30.000	
10- pénalité relative au non-respect de la réglementation des prix : les pénalités pour infractions aux réglementations ne sont pas déductibles.	5.000	

Le résultat fiscal est calculé comme suit :

Résultat fiscal = résultat comptable + réintégrations – déductions

**Donc : Résultat fiscal = -180.000 + 1.005.000 – 30.000 = 795.000 MAD**

**2. Calcul de l'IS :**

Le taux progressif est déterminé selon le niveau de bénéfice fiscal. Donc, pour ce cas, il est de 20%

**Donc, IS = 795.000 \* 20% - 30 000 = 129.000 DH.**

**Ou IS = (300 000 x 10%)+(495 000x 20%) = 129.000 DH**

### Exercice N°12 :

La Société « FPL » a réalisé les résultats suivants depuis sa création en 2011 :

▪ Un déficit fiscal en 2013 (le montant des dotations aux amortissements 30.000 DH)	180.000
▪ Un bénéfice fiscal en 2014	100.000
▪ Un déficit fiscal en 2015	50.000
▪ Un déficit fiscal en 2016	80.000
▪ Un déficit fiscal en 2017	100.000
▪ Un bénéfice comptable en 2018	1.200.000

**Parmi les produits comptabilisés en 2018, il y a lieu de noter :**

1- Une garantie de 3 mois de loyers perçue sur un immeuble loué	120.000
2- Une rentrée sur une créance qui a été passée en pertes l'année passée	80.000
3- Une subvention d'investissement ayant servi au financement à 100% de l'acquisition d'une machine amortissable sur 10 ans. Le montant total été passé en produits.	500.000
4- Un remboursement de la TVA (la société a un crédit de TVA)	70.000

**Les charges comprennent les éléments suivants :**

1- une provision statistique basée sur l'historique pour couvrir le risque de dépréciation du poste clients	90.000
2- Des cadeaux octroyés aux clients sous forme de coffrets de chocolats portant le sigle de la société avec une valeur unitaire de 500 DH	100.000
3- Des charges à payer couvrant les congés non-pris par le personnel	30.000
4- Jetons de présence au profit des administrateurs	40.000
5- Une provision pour garanties afin d'assurer le risque du service après-vente	150.000
6- Une rénovation d'une grosse machine de nature à prolonger l'utilisation de cette machine de 3 ans	300.000
7- Une provision pour grosses réparations d'une installation technique	50.000
8- Une annuité pour redevances de leasing d'un véhicule de direction (acquis à 400.000 DH et amorti sur 5 ans)	100.000
9- Un écart d'inventaire suite à un inventaire physique (l'écart reste inexplicé)	30.000
10- Des réceptions au profit de clients pour booster les ventes	10.000

**Travail à faire :**

1. Calculer le résultat fiscal de l'exercice 2018.
2. Calculer le report déficitaire
3. Calculer l'IS sachant que l'entreprise est imposée au taux normal.

## Corrigé de l'exercice 12 :

### 1. Tableau de détermination du résultat fiscal

Eléments	Déducti- ons	Réintégra- tions
Le bénéfice comptable avant impôt		1.200.000
1- Une garantie de 3 mois de loyers perçue sur un immeuble loué : <b>la garantie constitue un élément de bilan et non un produit.</b>	120.000	
2- Une rentrée sur une créance qui a été passée en pertes l'année passée : <b>imposable, rien à faire.</b>		
3- Une subvention d'investissement ayant servi au financement à 100% de l'acquisition d'une machine amortissable sur 10 ans. Le montant total a été passé en produits : <b>il faut la rapporter sur 10 ans au rythme de l'amortissement. A déduire 9/10 donc.</b>	450.000	
4- Un remboursement de la TVA étant donné que la société a un crédit de TVA : <b>le remboursement de TVA doit être porté au bilan et non en produits.</b>	70.000	
1- une provision statistique basée sur l'historique pour couvrir le risque de dépréciation du poste clients : <b>pour être déductible, une provision pour dépréciation de créances doit être individualisée et il doit y avoir un recours en justice dans un délai d'un an.</b>		90.000
2- Des cadeaux octroyés aux clients sous forme de coffrets de chocolats portant le sigle de la société avec une valeur unitaire de 500 DH : <b>non déductibles car dépassant 100 DH par unité.</b>		100.000
3- Des charges à payer couvrant les congés non-pris par le personnel : <b>déductibles, rien à faire.</b>		
4- Jetons de présence au profit des administrateurs : <b>déductibles, rien à faire.</b>		
5- Une provision pour garanties afin d'assurer le risque du service après-vente : <b>non déductible car elle a un caractère statistique.</b>		150.000
6- Une rénovation d'une grosse machine de nature à prolonger l'utilisation de cette machine de 3 ans : <b>non déductible car considérée comme immobilisation (augmente la durée de vie).</b>		300.000
7- Une provision pour grosses réparations d'une		

installation technique : <b>non déductible, elle devient déductible uniquement au moment de la réalisation de la réparation.</b>		50.000
8- Une annuité pour redevances de leasing d'un véhicule de direction (acquis à 400.000 DH et amorti sur 5 ans) : <b>à réintégrer l'excédent : <math>((400.000 - 300.000) * 20\% = 20.000 \text{ DH})</math>.</b>		20.000
9- Un écart d'inventaire suite à un inventaire physique (l'écart reste inexpliqué) : <b>non déductible car reste inexpliqué et non justifié.</b>		30.000
10- Des réceptions au profit de clients pour booster les ventes : <b>déductibles car dans l'intérêt de l'exploitation, rien à faire.</b>		

Le résultat fiscal est calculé comme suit :

Résultat fiscal = résultat comptable + réintégrations – déductions

**Donc : Résultat fiscal = 1.200.000 + 740.000 – 640.000 = 1.300.000 MAD**

### 2. Calcul du déficit reportable

A titre de rappel, le déficit est reportable jusqu'au quatrième exercice. Cette limitation n'est pas applicable pour la partie du déficit provenant des amortissements. Il en ressort que le déficit de 2013 est imputé en partie sur le bénéfice de 2014, il reste un solde de 80.000 DH dont 50.000 DH est perdu définitivement et 30.000 DH (amortissements) est reportable.

Et partant, le déficit reportable serait de :

**$30.000 (2013) + 50.000 (2015) + 80.000 (2016) + 100.000 (2017) = 260.000$**

### 3. Calcul de l'IS :

Le taux normal est déterminé selon le niveau de bénéfice fiscal. Donc, pour ce cas, il est de 31% (bénéfice fiscal étant de  $1.300.000 - 260.000 = 1.040.000$ ).

**Donc, IS =  $1.040.000 * 31\% - 140.000 = 182.400 \text{ DH}$ .**

### **Exercice n°13 :**

La société « DAKLI » constituée en 2000 vous expose ci-dessous des données relatives à l'imposition de ses bénéfices au titre de l'exercice clos le 31.12.17.

#### **1. Extrait fiscal : déclaration du résultat fiscal déposée le 15.03.18, chèque n°CH123999**

- 1.1. Cadeaux distribués portant la marque de la société : 1.000 parfums à 250 DH l'unité et 300 Stylos à 40 DH l'unité.
- 1.2. Tantièmes ordinaires pour un montant de 50.000 DH.
- 1.3. Prise en charge par la société des frais de voyage du directeur général pour passer ses vacances aux îles Maldives : 40.000 DH.
- 1.4. Amortissement de matériel de transport personnel : véhicule acquis le 31.07.12 à 500.000 DH et amorti à 20%, cédé le 01.09.17
- 1.5. Location d'un véhicule utilitaire pour le transport de marchandises pour une durée de 4 mois, valeur brute du matériel estimée à 400.000 DH
- 1.6. Location d'une voiture de tourisme pour le DG pour une durée de 4 mois, valeur brute du matériel estimée à 600.000 DH
- 1.7. Amortissement exceptionnel d'une machine hors service : 30.000 DH.
- 1.8. Avances en comptes courants d'associés : 900.000 DH le 01.01.17 ; remboursement au 30.04.17 de 200.000 DH et au 31.08.17 de 300.000 DH. Taux d'intérêt servi : 6% et taux réglementaire 2017 de 2,53%. Le capital social s'élève à 500.000 DH libéré en totalité depuis le 01.04.17.
- 1.9. Dotations aux provisions pour dépréciation d'un matériel industriel de 24.200 DH.
- 1.10. Revenus de participations : 15.000 DH.
- 1.11. Intérêts perçus comptabilisés en net : 9.600 nets de la retenue de 20%
- 1.12. Ecart de conversion passif : 10.000 DH au 31.12.16 et 15.000 DH au 31.12.17

#### **2. Extrait fiscal : déclaration du résultat fiscal déposée le 25.03.2017**

- 2.1. Déficit fiscal brut : -80.000.
- 2.2. Déficit reportable (exercice 2015) : -45.000 DH
- 2.3. Cotisation minimale : 20.000 DH.
- 2.4. Acomptes versés : 30.000 DH.
- 2.5. Cotisation minimale payée au titre 2014 : 35.000 DH
- 2.6. Cotisation minimale payée au titre 2015 : 25.000 DH

#### **3. Extraits des comptes de l'exercice 2017**

- 3.1. Résultat comptable avant impôts : 250.000 DH
- 3.2. Ventes de biens produits au Maroc : 10.000.000 DH
- 3.3. Ventes de produits accessoires : 60.000 DH

- 3.4. Autres produits d'exploitation : 25.000 DH (revenus d'immeubles non affecté à l'exploitation)
- 3.5. Subventions d'exploitation : 35.000 DH
- 3.6. Produits financiers : 100.000 DH (dont reprises et transferts financiers 38.640 DH)
- 3.7. Dégrèvement d'impôts déductibles : 15.000 DH
- 3.8. Reprise sur subventions d'investissement : 45.000 DH

#### **Travail à faire :**

1. Reconstituer le calcul de liquidation de l'IS au titre de l'exercice 2016.
2. Déterminer le montant des acomptes provisionnels à payer en 2017.
3. Déterminer le résultat fiscal de l'exercice 2017.
4. Présenter les calculs de liquidation et de paiement de l'IS de l'exercice 2017.

### Corrigé de l'exercice 13 :

#### 1. Reconstitution de calcul de L'IS 2016

Déficit fiscal = - 80.000 DH.

La société paiera la cotisation minimale (CM) comme impôt sur le résultat 2016, et sur cette base elle calculera les acomptes provisionnels pour 2017.

CM = 20.000 DH

Acomptes déjà payés : 30.000 DH

Comme les acomptes sont supérieurs à l'IS à payer (CM) en 2016, aucun montant ne sera payé au titre de l'IS. Un reliquat de 10.000 DH subsiste (30.000 - 20.000).

#### 2. Le montant des acomptes provisionnels

Acomptes provisionnels de l'IS pour 2017 :  $20.000 / 4 = 5.000$  DH

- ✓ Premier acompte à payer le 31.03.2017 : 0 car le reliquat est imputé sur l'acompte
- ✓ Deuxième acompte le 30.06.2017 : 0 car le reliquat est imputé sur l'acompte
- ✓ Troisième acompte le 30.09.2017 : 5.000 DH
- ✓ Quatrième acompte le 31.12.2017 : 5.000 DH

#### 3. Calcul du résultat fiscal de l'exercice 2018

On rappelle que :

RFB (résultat fiscal brut) = RC (résultat comptable) + Réintégrations - Déductions

##### ■ A/ Traitement fiscal des opérations rapportées :

- 1.1. Cadeaux distribués portant la marque de la société : les parfums ne sont pas déductibles car la valeur unitaire dépasse 100 DH ; à réintégrer 250.000.
- 1.2. Les tantièmes ordinaires ne sont pas déductibles car considérés comme une distribution de dividendes ; à réintégrer 50.000 DH.
- 1.3. les frais de voyage du directeur général pour passer ses vacances aux îles Maldives ne sont pas déductibles car ne ils ne sont pas engagés dans l'intérêt de l'exploitation ; à réintégrer 40.000 DH.
- 1.4. Amortissement de matériel de transport personnel : il faut réintégrer la dotation passée cet exercice correspondant au montant excédant 300.000 DH. Donc,  $(500.000 - 300.000) * 20\% * 6/12 = 20.000$  DH à réintégrer.
- 1.5. Location d'un véhicule utilitaire pour le transport de marchandises est déductible car servant pour le transport de marchandises.
- 1.6. Location d'une voiture pour le DG : la part de l'amortissement correspondant à la valeur excédant 300.000 DH est à réintégrer. Donc,  $(600.000 - 300.000) * 20\% * 4/12 = 20.000$  DH à réintégrer.

1.7. Amortissement exceptionnel d'une machine hors service : 30.000 DH : déductible car la machine est hors service.

1.8. Avances en comptes courants d'associés : le capital n'étant libéré en totalité qu'à partir du 01.04.17, les intérêts ne seront déductibles qu'à partir de cette date. Par ailleurs, le montant de ce capital social s'élève uniquement à 500.000 DH ; ce sera aussi le plafond pour le calcul des intérêts déductibles. Enfin, le taux déductible est de 2,53%. Donc, les intérêts déductibles sont de 8.644,16 DH :

- Intérêts déductibles du 01.04.17 au 31.08.17 :  $500.000 * 2,53\% * 5/12 = 5.270,83$  DH
- Intérêts déductibles du 01.09.17 au 31.12.17 :  $400.000 * 2,53\% * 4/12 = 3.373,33$  DH

Les intérêts servis s'élèvent à 40.000 DH

- Intérêts du 01.01.17 au 30.04.17 :  $900.000 * 6\% * 4/12 = 18.000$  DH
- Intérêts du 01.05.17 au 31.08.17 :  $700.000 * 6\% * 4/12 = 14.000$  DH
- Intérêts du 01.09.17 au 31.12.17 :  $400.000 * 6\% * 4/12 = 8.000$  DH

Donc, à réintégrer  $40.000 - 8.644,16 = 31.355,84$  DH.

1.9. Les dotations aux provisions pour dépréciation d'un matériel industriel sont déductibles si justifiées.

1.10. Les revenus de participations sont imposables.

1.11. Intérêts perçus : 9.600 nets de la retenue de 20% → le montant brut s'élève donc à 12.000 DH. A réintégrer la retenue à la source de 2.400 DH (qui doit être imposable).

1.12. Ecart de conversion passif : à réintégrer 15.000 DH (2017) et à déduire 10.000 DH (2016) car les gains de change latents sont imposables.

##### ■ B/ Résultat fiscal brut :

Résultat comptable = 250.000 DH

Réintégrations = 428.755,84 DH

Déductions = 10.000 DH

Donc, RFB =  $250.000 + 428.755,84 - 10.000 = 668.755,84$  DH

##### ■ Résultat fiscal net :

Résultat Fiscal Net (RFN) = RFB - Déficit reportable

Déficit reportable 2015 = RF 2015 + déficit reportable 2014 (moins de 4 ans)

Déficit reportable =  $80.000 + 45.000 = 125.000$  DH

RFN =  $668.755,84 - 125.000$

Le résultat fiscal net de 2017 est de 543.755,84 DH

#### 4. Les calculs de liquidation et de paiement de l'IS de l'exercice 2017

Il faut calculer l'IS de 2017 sur le RFN 2017 soit :

$$\text{IS} = \text{RFN} \times 20\% = 543.755,84 \times 20\% - 30.000 = 78.751,17 \text{ DH.}$$

On compare avec le calcul de la cotisation minimale (CM) :

■ **La base de la CM est la suivante :**

- 3.2. Ventes de biens produits : 10.000.000 DH (retenues comme base)
- 3.3. Ventes de produits accessoires : 60.000 DH (retenues comme base)
- 3.4. Autres produits d'exploitation : 25.000 DH (retenues comme base)
- 3.5. Subventions d'exploitation : 35.000 DH (retenues comme base)
- 3.6. Produits financiers : 100.000 DH (dont reprises et transferts financiers 38.640) → seul le montant net des reprises et transferts financiers est retenu comme base, soit : 61.360 DH. Il faut y ajouter la retenue à la source non comptabilisée de 2.400 DH.
- 3.7. Dégrevement d'impôts déductibles : 15.000 DH : (retenu comme base)
- 3.8. Reprise sur subventions d'investissement : 45.000 DH (retenue comme base, car il s'agit d'une subvention)

Base CM = 10.243.760 arrondie à la dizaine supérieure : 10.243.760 DH.

$$\text{CM} = 10.243.760 \times 0,5\% = 51.218,80 \text{ DH}$$

L'IS est supérieur à la CM. **Donc, l'impôt à payer sera de 76 351,17 DH :**

78751,17 – 2.400 (imputation de la retenue à la source non libératoire)

CM imputable : la CM n'est plus imputable à partir du 01 Janvier 2016. Elle devient définitivement acquise au trésor.

■ **Régularisation IS 2017 :**

Régularisation = IS à payer 2017 - Acomptes versées 2017, soit :

76 351,17 – 20.000 = 56 351,17 DH à payer avant la fin de Mars 2018.

Résultat net de l'exercice : RC – IS soit 250.000 – 76 351,17 = 173.648 DH

■ **Acomptes prévisionnels 2018 :**

**Acomptes = 76 351,17 / 4 = 26.588 à payer chaque trimestre**

- ✓ Premier acompte à payer le 31.03.2017 : 19 088 DH
- ✓ Deuxième acompte le 30.06.2017 : 19 088 DH
- ✓ Troisième acompte le 30.09.2017 : 19 088 DH
- ✓ Quatrième acompte le 31.12.2017 : 19 088 DH

#### Exercice 14 :

La société « FSJET » est une société anonyme créée en 2014 au capital de 30.000.000 DH non libéré pour le dernier quart.

Le compte de produits et charges (CPC) arrêté au 31 Décembre 2017 par le département comptable, dégage un résultat comptable avant impôt de 300.000,00 DH et avant toute régularisation éventuelle.

On vous soumet les opérations effectuées durant l'exercice :

#### **I. CHARGES**

1. Le poste achats revendus de marchandises comprend :

1.1. Des achats de biens qui ont été revendus à une société du groupe au coût d'achat pour un montant de 250.000 DH. Le taux de marge moyen applicable à ces biens est de 20%.

2. Le poste achats consommés de matières et de fournitures comprend :

2.1. Des achats de produits d'entretien se rapportant à l'exercice 2015 non provisionnés par la société à la fin de cet exercice, pour un montant de 90.000 DH.

2.2. Un achat de pièces de rechange pour un montant de 100.000 DH réalisé le 03/06/2016. Ces pièces de rechange ont servi à doter une machine d'un nouveau système à même d'augmenter notablement la cadence de production.

2.3. Un achat de petit outillage avec une faible valeur unitaire pour 50.000 DH.

2.4. Un achat d'une étude de marché d'un montant de 200.000 DH pour étudier les tendances sur les trois prochaines années. La société compte immobiliser ces frais par le transfert de charges.

3. Parmi les autres charges externes, on retrouve :

3.1. Le loyer d'un dépôt pour 100.000 DH ; étant donné que 30% de la superficie de ce local est mise gratuitement à la disposition d'une filiale.

3.2. Des redevances de crédit-bail relatives à des voitures de tourisme amorties au taux de 25% par la société de leasing :

	Date d'achat	Prix d'acquisition	Prix TTC	Durée utilisation	Mt location TTC
Véhicule A	2014	160.000,00	192.000,00	4 mois	72.000,00
Véhicule B	2015	350.000,00	420.000,00	8 mois	144.000,00

3.3. Une prime d'assurance-vie souscrite sur la tête d'un des dirigeants au profit de la société, pour un montant de 50.000 DH, Ce dirigeant est décédé le 25/10/2016. La compagnie d'assurance a confirmé par un courrier le paiement d'une indemnité de 1.000.000 DH ; étant rappelé que le total des primes payées jusqu'à fin 2015 s'élève à 390.000,00 DH.

3.4. Des prestations de service payées par chèques non barrés d'un montant total de 200.000 DH, étant donné que 70% du montant facturé correspond au dépassement de 10.000 DH par fournisseur par jour

3.5. Des commissions comptabilisées sont justifiées par des pièces internes pour un montant de 50.000 DH.

3.6. Des cadeaux à la clientèle correspondant à des articles divers dont la valeur unitaire est de 100 DH avec un montant total 30.000 DH ; et d'autres articles publicitaires portant le sigle de la société et dont la valeur unitaire est de 250 DH avec un montant total des cadeaux : 90.000 DH.

3.6. Des cotisations à un club sportif au profit de trois cadres de la société pour 30.000 DH.

3.7. Des dons au profit d'une association à laquelle est affilié l'ensemble du personnel de la société bénéficiant de diverses œuvres et prestations sociales pour un montant de 50.000 DH.

3.8. Des dons au profit d'une association à but non lucratif pour un montant de 20.000 DH. Cette association n'est pas reconnue d'utilité publique.

3.9. Des dons aux œuvres sociales d'une institution (autorisée à percevoir des dons), d'un montant de 100.000 DH.

4. Les impôts et taxes comprennent :

4.1. Un rappel des taxes urbaines et d'édilité de l'année 2015 pour un montant de 25.000 DH.

4.2. Des vignettes relatives à des véhicules personnels utilisés par des commerciaux pour un montant de 10.000 DH. Ces commerciaux bénéficient par ailleurs d'une indemnité kilométrique de 2 DH par kilomètre.

5. Les charges de personnel comprennent :

5.1. Les salaires du Président du conseil d'administration pour un montant de 300.000 DH. Cette personne n'assume pas une fonction salariale effective au sein de la société.

5.2. Une indemnité de licenciement suite à un jugement définitif d'un membre du personnel intervenu en 2014, pour un montant de 120.000 DH. Aucune provision n'a été constituée en 2014 bien que le tribunal ait rendu son jugement en première instance pour un montant de 100.000,00 DH.

6. Les autres charges d'exploitation incluent :

6.1. Des pertes sur créances irrécouvrables relatives à divers clients marocains. Ces clients étant en liquidation judiciaire, la société a par ailleurs saisi le juge de liquidation qui lui a confirmé l'irrécouvrabilité de la créance.

7. Les dotations d'exploitation comprennent :

7.1. Des dotations pour dépréciation des stocks d'un montant de 45.000 DH.

La société les a évaluées d'une façon statistique forfaitaire.

7.2. Des dotations pour dépréciation de divers clients étrangers calculées sur une base statistique à 140.000 DH.

8. Les charges financières comprennent :

8.1. Des intérêts versés à divers actionnaires ayant fait des avances en compte courant comme suit (le taux déductible est de 2,53% pour 2017) :

	1er trimestre	2ème trimestre	3ème trimestre
Montant avances	2.750.000		3.450.000
Intérêts appliqués	96.250,00		111.375,00

9. Le poste de charges non courantes comprend entre autres :

9.1. Une subvention accordée à une filiale marocaine pour 200.000 DH Hors taxes. Cette entité assure les contacts avec des divers fournisseurs pour l'approvisionnement de la société mère.

9.2. Des pénalités sur marché imputées sur les encaissements réalisés en 2015, pour 120.000 DH.

9.4. Des majorations de retard pour 25.000,00 DH relatives au règlement de la taxe professionnelle.

9.5. Des pertes sur créances irrécouvrables relatives à des clients étrangers pour un montant de 200.000 DH. Aucune action en justice n'a été intentée par la société. L'irrécouvrabilité résulte de la « disparition » du client.

10. Les créances et dettes en monnaies étrangères au 31 décembre 2016 se présentent comme suit :

Créances et dettes	Au cours de comptabilisation	Au cours au 31/12/2016	Différence
Créances 490.000 DH	50.000 \$ x 9,8 DH/\$	50.000 \$ x 10,02 DH/\$	Gain latent : 11.000,00
Dettes  562.500 DH 325.834 DH	375.000 FS x 1,50  63.889 DB x 5,10	375.000 FSx 1,55  63.889 DBx 5,20	Perte latente : 18.750,00 Perte latente : 6.389,00

La société a procédé à la compensation entre les pertes latentes et gains latents de change. Il est précisé que les créances et les dettes n'ont pas d'échéances rapprochées.

Par ailleurs, au titre de 2016, il a été réintégré un gain latent de change pour 30.000 DH.

## II. PRODUITS

2.1. Des ristournes accordées sur ventes de biens se rapportant à l'exercice 2016 pour un montant de 80.000 DH. Il est précisé que ces charges n'ont pas

été provisionnées à la fin de cet exercice.

2.2. Les loyers d'un immeuble d'habitation. S'agissant d'un bien qui n'est pas affecté à l'exploitation principale de la société, le comptable prévoit de réintégrer les amortissements constatés en comptabilité sur l'immeuble en question pour 75.000 DH ; et, de déduire les revenus correspondants pour 100.000 DH.

2.3. Une reprise de provision pour dépréciation de stock pour 100.000 DH. la dotation initiale a été réintégrée dans la base imposable à concurrence de 40.000 DH.

2.4. Le chiffre d'affaires de la société est de 50.000.000 TTC

#### **Travail à Faire :**

Procéder à l'analyse fiscale et calculer l'IS de 2017

#### **Corrigé de l'exercice 14 :**

1.1. Il y a lieu de revoir les prix de vente. Le chiffre d'affaires doit être augmenté de 20% soit de 50.000 DH pour refléter le prix de marché. **A réintégrer 50.000 DH**

2.1. Les charges sur exercices antérieurs non provisionnées ne sont pas déductibles (indépendance des exercices) : **à réintégrer 90.000 DH.**

2.2. Ces pièces de rechange permettent de rajouter un nouveau système qui va permettre d'augmenter la cadence de production (pendant plusieurs exercices). Cet achat constitue donc une immobilisation et non une charge. **A réintégrer 100.000 DH.**

2.3. L'achat du petit outillage avec une faible valeur unitaire est déductible comme charge. **Rien à faire.**

2.4. Cette charge est déductible tant qu'un produit (imposable) est constaté correspondant au transfert de charges afin d'immobiliser en tant que charge sur plusieurs exercices. **Rien à faire.**

3.1. Tant que 30% de la superficie est mise gratuitement à disposition d'une autre société, cette part est considérée comme libéralité. **A réintégrer 30.000 DH.**

3.2. Pour le véhicule A, aucun redressement à faire. Pour le véhicule B, il faut réintégrer l'excédent d'amortissement théorique par rapport à 20% et 300.000 DH TTC. **Donc, à réintégrer :  $(420.000 \times 0,25 \times 8/12 - 300.000 \times 0,20 \times 8/12) = 30.000$  DH.**

3.3. L'excédent de l'indemnité sur les primes déjà versées devient imposable. **A déduire donc 390.000 DH** (car 1.000.000 DH est déjà comptabilisé).

3.4. Les sommes payées par chèques non barrés qui dépassent 10.000 DH par

fournisseur sont à réintégrer fiscalement. **Donc, à réintégrer 140.000 DH.**

3.5. A réintégrer ces commissions car non appuyées par des justificatifs (bons de livraison, factures...). **A réintégrer 50.000 DH.**

3.6. Les cadeaux qui dépassent 100 DH l'unité ne sont pas déductibles. **A réintégrer 90.000 DH.**

3.6. Ces cotisations ne sont pas inscrites en tant que compléments de salaires (non imposées à l'IR) ; elles constituent donc une libéralité non déductible. **A réintégrer 30.000 DH.**

3.7. Les dons au profit des œuvres sociales des entreprises sont déductibles à concurrence de 2‰ (50.000.000  $\times$  2/1000 = 100.000 DH). **Rien à faire donc.**

3.8. Les dons au profit des associations non reconnues d'utilité publique ne sont pas déductibles. **Donc, à réintégrer 20.000 DH.**

3.9. Il nous reste que 50.000 DH pour respecter la limitation de 2‰. **A réintégrer donc 50.000 DH.**

4.1. Le rappel d'impôts déductibles est déductible. **Rien à faire.**

4.2. Le paiement des vignettes des véhicules personnels constitue une libéralité non déductible (non comptabilisée avec les salaires et donc non soumises à l'IR). **A réintégrer 10.000 DH.**

5.1. Ce montant est payé sans un travail effectif. **A réintégrer donc 300.000 DH.**

5.2. Il s'agit d'une charge sur exercice antérieur non provisionnée. En vertu de l'indépendance des exercices, cette charge n'est pas déductible. **A réintégrer 120.000 DH.**

6.1. Etant donné que le juge confirme l'irrecouvrabilité de cette créance, il s'agit d'une charge déductible. **Donc, rien à faire.**

7.1. Toute provision statistique et forfaitaire ne doit pas être déduite fiscalement. **A réintégrer donc 45.000 DH.**

7.2. Toute provision statistique et forfaitaire ne doit pas être déduite fiscalement. **A réintégrer donc 140.000 DH.**

8.1. Les intérêts versés à des actionnaires ne sont pas déductibles si le capital n'est pas entièrement libéré. **A réintégrer donc 287.312,50 DH.**

9.1. Cette subvention a le caractère d'une libéralité car elle n'a pas de contrepartie pour l'entreprise. **A réintégrer donc 200.000 DH.**

9.2. Les pénalités sur marché sont déductibles. **Rien à faire.**

9.4. Les majorations au titre des impôts ne sont pas déductibles. **A réintégrer 25.000,00 DH.**

9.5. Tant qu'il n'y a pas d'action en justice, les pertes sur créances irrécouvrables ne sont pas déductibles. **A réintégrer 200.000 DH.**



10. Si les échéances ne sont pas rapprochées, la compensation n'est pas autorisée. Il faut donc **réintégrer 25.139** de gain de change et **déduire 30.000 DH** gain latent de 2016.

## II. PRODUITS

2.1. Il s'agit d'un produit en moins (charge donc) non provisionné. Il faut **réintégrer 80.000 DH** de charge sur exercice antérieur.

2.2. Les revenus des locations constituent des produits imposables et les amortissements constituent des charges déductibles. **Rien à faire donc.**

2.3. Il faut **déduire 40.000 DH** de la base imposable car la dotation initiale n'était pas déductible.

Donc, le résultat fiscal = résultat comptable + réintégrations – déductions

Résultat comptable = 300.000 DH

Réintégrations = 2.112.451,50 DH

Déductions = 460.000 DH

**Résultat fiscal = 1.952.451,50 DH**

**IS = 1.952.451,50 \* 0,31-140 000 = 465 259,96 DH**

### Exercice N°15 :

La Société « EST » a réalisé en 2017 un bénéfice comptable de	200.000
Parmi les produits comptabilisés, il y a lieu de noter :	
1- Indemnité d'assurance perçue suite au décès d'un employé cadre dirigeant. A noter que les primes versées s'élèvent à 300.000	520.000
2- Un acompte reçu sur un marché	120.000
3- Des arrhes abandonnées par un client suite à son désistement	50.000
4- Des allocations familiales accordées par la CNSS à un employé de la société	10.000
Les charges comprennent les éléments suivants :	
1- Des tantièmes spéciaux octroyés aux administrateurs	50.000
2- Prise en charge des frais de jardinage du directeur général (intégrés comme avantages en nature dans le bulletin de paie)	30.000
3- Indemnités de stage au profit des stagiaires	30.000
4- Jetons de présence au profit des administrateurs	20.000
5- Cotisations de la société pour se constituer une réserve pour les pensions de retraite des employées	150.000
6- Cotisations à la chambre de commerce française	20.000
7- Dédits payés aux partenaires commerciaux	35.000
8- Taxe professionnelle au titre de 2013 non provisionnée	40.000

9- Droits d'enregistrement pour l'acquisition d'un terrain	40.000
10- Rappel 2014 au titre de la taxe professionnelle	30.000

### Travail à faire :

1. Calculer le résultat fiscal de l'exercice 2017.

### Corrigé de l'exercice 15 :

#### 1. Tableau de détermination du résultat fiscal

Eléments	Déductions	Réintégrations
Le bénéfice comptable avant impôt		200.000
1- Indemnité d'assurance perçue suite au décès d'un employé cadre dirigeant. Seul l'excédent de l'indemnité sur la valeur des primes est imposable. A déduire 300.000 DH donc.	300.000	
2- Un acompte reçu sur un marché : un acompte doit figurer au niveau du bilan. Pour constater un produit, il faut une livraison. A déduire	120.000	
3- Des arrhes abandonnées par un client suite à son désistement : imposable, rien à faire		
4- Des allocations familiales accordées par la CNSS à un employé de la société : ne constituent pas un produit ; c'est une dette envers le salarié. A déduire.	10.000	
1- Des tantièmes spéciaux octroyés aux administrateurs : déductibles car correspondent à une mission effectuée. Rien à faire.		
2- Prise en charge des frais de jardinage du directeur général (intégrés comme avantages en nature dans le bulletin de paie) : déductibles car soumis à l'IR, donc salaire normal		
3- Indemnités de stage au profit des stagiaires : déductibles dans la mesure où le stagiaire a passé son stage dans l'entreprise.		
4- Jetons de présence au profit des administrateurs : déductibles.		
5- Cotisations de la société pour se constituer		

une réserve pour les pensions de retraite des employés : <b>à réintégrer toutes les cotisations pour se constituer propre assureur.</b>	150.000
6- Cotisations à la chambre de commerce française : <b>déductibles car il s'agit d'un groupement professionnel.</b>	
7- Dédits payés aux partenaires commerciaux : <b>déductibles car rentrent dans le cadre de l'exploitation.</b>	
8- Taxe professionnelle au titre de 2013 non provisionnée : <b>il s'agit d'une charge sur exercice antérieur non déductible, à réintégrer.</b>	
9- Droits d'enregistrement pour l'acquisition d'un terrain : <b>ces droits doivent être immobilisés ; ne constituent pas des charges.</b>	40.000
10- Rappel 2014 au titre de la taxe professionnelle : <b>les rappels d'impôts déductibles sont déductibles, rien à faire.</b>	40.000

Le résultat fiscal est calculé comme suit :

Résultat fiscal = résultat comptable + réintégrations – déductions

**Donc : Résultat fiscal = 200.000 + 230.000 – 430.000 = 0 MAD**

## 2. Calcul de l'IS :

Etant donné que le résultat fiscal est nul, l'entreprise paiera la cotisation minimale en fonction du chiffre d'affaires (le minimum étant 3.000 DH).

## Exercice n°16 :

On vous soumet les éléments suivants de la société « ALAKHAWAYN », dont l'activité est destinée à 100% à l'export, au titre des exercices 2015, 2016 et 2017 :

### 1. Déclaration du résultat fiscal déposée le 26.03.2017 :

- 1.1. Résultat fiscal brut : 340.000 DH.
- 1.2. Déficit reportable : 50.000 DH.
- 1.3. Cotisation minimale : 20.000 DH.
- 1.4. Acomptes versés : 28.000 DH (IS de l'exercice clos le 31.12.2013)

### 2. Déclaration du résultat fiscal déposée le 25.03.2018 :

- 2.1. Résultat comptable : 450.000 DH.
- 2.2. Chiffre d'affaire HT : 10.000.000 DH.
- 2.3. Autres produits d'exploitation (en local) : 200.000 DH.
- 2.3. Autres produits financiers (en local) : 30.000 DH.
- 2.4. Les acomptes ont été régulièrement payés au cours de l'exercice.
- 2.5. Le chiffre d'affaires comprend une avance de 100.000 DH sur commande
- 2.6. Les charges comprennent :
  - 2.6.1. un don au profit d'un club de danse moderne : 10.000 DH
  - 2.6.2. des achats de fournitures de bureau d'un montant de 10.000 DH (dont 5.000 DH est toujours stocké)
  - 2.6.3. un loyer de 120.000 DH couvrant la période Avril 2016 – Mars 2017.
  - 2.6.4. des tantièmes ordinaires pour un montant de 30.000 DH
  - 2.6.5. une dotation aux provisions pour stock calculée sur la base de la rotation de stock : 50.000 DH
  - 2.6.6. une provision pour perte de change de l'ordre de 100.000 DH sachant que la société a couvert son risque de change (achat d'options d'achat de devises).

### Travail à faire :

1. Procéder à la liquidation de l'IS de l'exercice 2016
2. Procéder à la liquidation de l'IS de l'exercice 2017

### Corrigé de l'exercice n°16 :

#### **1. Liquidation de l'IS de l'exercice 2016**

La déclaration en date du le 26.03.17 porte sur l'exercice 2016.

- $RNF = RBF - \text{Déficit reportable}$

$$RNF = 340.000 - 50.000$$

$$RNF = 290.000 \text{ DH}$$

Comme le résultat est inférieur à 300.000 DH, l'entreprise même si elle est exportatrice bénéficie du taux de 10%.

$$IS = RNF \times 10\%$$

$$IS = 290.000 \times 10\% = 29.000 \text{ DH}$$

Comparaison de l'IS avec la CM : 20.000 (CM) < (IS) 29.000

Donc, l'impôt sur le résultat = IS = 29.000 DH

- Les acomptes versés sont de 28.000 DH

Le reliquat de :  $29.000 - 28.000 = 1.000 \text{ DH}$  à régler au plus tard le 31.03.2016.

- Acomptes provisionnels 2017 :  $29.000 / 4 = 7.250 \text{ DH}$  à payer chaque trimestre :
  - ✓ Premier acompte à payer le 31.03.2017 : 7.250 DH
  - ✓ Deuxième acompte le 30.06.2017 : 7.250 DH
  - ✓ Troisième acompte le 30.09.2017 : 7.250 DH
  - ✓ Quatrième acompte le 31.12.2017 : 7.250 DH

#### **2. Liquidation de l'IS de l'exercice 2017**

La déclaration en date du 25.03.18 porte sur l'exercice 2017.

$RBF = \text{Résultat comptable} + \text{réintégrations} - \text{déductions}$

2.5. L'avance de 100.000 DH ne constitue pas un produit. **A déduire donc 100.000 DH**

2.6.1. Le don au profit d'un club de danse moderne n'est pas déductible. **A réintégrer 10.000 DH**

2.6.2. Le montant non consommé des achats de fournitures de bureau est à réintégrer, car ce n'est pas une charge de l'exercice. **A réintégrer 5.000 DH.**

2.6.3. Il faut réintégrer la partie de la charge constatée d'avance, donc 3 mois. **A réintégrer 30.000 DH.**

2.6.4. Les tantièmes ordinaires ne sont pas déductibles car assimilés à des dividendes. **A réintégrer 30.000 DH**

2.6.5. La dotation aux provisions pour stock calculée sur la base de la rotation de stock **est déductible.**

2.6.6. La dotation aux provisions pour perte de change n'est pas déductible car

elle ne correspond pas à un risque réel. L'entreprise ayant procédé à une couverture de change. **A réintégrer 100.000 DH**

- $RBF = 450.000 + 175.000 - 100.000$

$$RBF = 525.000 \text{ DH.}$$

- $IS \text{ Brut} = RNF \times 17,5\%$  (car le taux normal est de 20%)

$$IS \text{ Brut à } 20\% = 525.000 \times 20\% = 105.000 \text{ DH.}$$

Etant donné que le CA est à 100% à l'export, il y a lieu d'appliquer un prorata pour refléter l'avantage dont doit bénéficier l'entreprise en termes de calcul de l'IS. En effet, Le CA est imposé à raison de 17,5% au lieu de 20% soit :  $10.000.000 \times 0,175 / 0,2 = 8.750.000 \text{ DH}$ . A ce montant s'ajoute les produits financiers et les autres produits d'exploitation qui sont imposés à 20%. Le prorata d'imposition s'élève donc à :

$$\text{Prorata} = (8.750.000 + 200.000 + 30.000) / 10.230.000 = 87,78\%$$

- $IS \text{ net} = IS \text{ Brut} \times \text{prorata} = 105.000 \times 87,78\% = 92.169 \text{ DH.}$

- Base brute CM 2016 = CA + autres produits d'exploitation + Autres produits financiers

$$\text{Base brute CM 2017} = 10.230.000 \text{ DH}$$

- $CM 2017 = \text{Base brute CM} \times 0,5\%$  soit :

$$10.230.000 \times 0,5\% = 51.150 \text{ DH.}$$

- Comparaison de l'IS avec la CM : 51.150 (CM) < (IS) 92.169

**Donc Impôts à payer = IS = 92.169 DH**

- **Régularisation de l'IS**

Acomptes versés en 2017 : 29.000 DH

IS à payer : 92.169 DH

Reliquat de :  $92.169 - 29.000 = 63.169 \text{ DH}$  à payer avant le 31.03.2018.

- Acomptes provisionnels 2018 :  $92.169 / 4 = 23.042,25 \text{ DH}$  à payer chaque trimestre
  - ✓ Premier acompte à payer le 31.03.2018 : 23.042,25 DH
  - ✓ Deuxième acompte le 30.06.2018 : 23.042,25 DH
  - ✓ Troisième acompte le 30.09.2018 : 23.042,25 DH
  - ✓ Quatrième acompte le 30.12.2018 : 23.042,25 DH

## **PARTIE II : IMPOT**

### **SUR LE REVENU**

## **CHAPITRE VI : CHAMP D'APPLICATION ET**

### **BASE IMPOSABLE DE L'IMPOT SUR LE REVENU**

L'impôt sur le revenu (IR) est un impôt dit global dans le sens où il porte sur la totalité des revenus ou profits dont disposent les personnes physiques ou certaines personnes morales (n'ayant pas opté pour l'impôt sur les sociétés) au cours d'une année déterminée. Donc, tous les revenus sont regroupés au sein d'une seule et même masse pour déterminer un revenu net global auquel s'applique un barème unique d'imposition.

L'IR est calculé, sur une base annuelle, sur le revenu imposable dont une personne a disposé au cours d'une année civile donnée et qu'elle déclare l'année suivante.

L'impôt sur le revenu (IR) présente les caractéristiques suivantes :

- ✓ **annuel** : il touche tous les revenus disponibles au cours d'une année civile. Les revenus disponibles s'entendent de tous les revenus dont le contribuable a eu la disposition au cours de l'année d'imposition, c'est-à-dire toutes les sommes dont la perception ne dépend que de sa seule volonté ;
- ✓ **déclaré** : les contribuables sont obligés de souscrire une déclaration annuelle de leurs revenus s'ils se trouvent sous l'effet de certaines situations ;
- ✓ **différencié** : le revenu imposable se compose de plusieurs revenus catégoriels. Ceux-ci sont calculés en déduisant des recettes les charges générées pour les obtenir, avec application de règles propres à chaque catégorie de revenus ;
- ✓ **global** : le revenu imposable est constitué par l'agrégation des revenus nets catégoriels, sous déduction, dans certaines conditions, des déficits catégoriels ;