

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

§ 3. Exonérations

On distingue les exonérations et réductions permanentes d'une part et les exonérations et réductions temporaires⁶ d'autre part.

A. Exonérations et réductions permanentes

On distingue :

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

I. Exonérations permanentes

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

- les promoteurs immobiliers pour leurs activités et revenus afférents à la réalisation de logements sociaux (superficie couverte⁷ comprise entre 50 et 80 m² et prix de vente n'excédant 250.000 DH hors TVA). L'exonération est accordée au vue d'un engagement, dans le cadre d'une convention à conclure avec l'Etat, assortie d'un cahier des charges, à réaliser un programme de construction intégré de 500 logements réalisé dans un délai maximum de 5 ans à partir de la date d'obtention de la première autorisation de construire.
- les promoteurs immobiliers pour leurs activités et revenus afférents à la réalisation de logements à faible valeur immobilière (superficie couverte comprise entre 50 et 60 m² et valeur immobilière totale n'excédant pas 140.000 DH TVA comprise). L'exonération est accordée au vue d'un engagement, dans le cadre d'une convention à conclure avec l'Etat, assortie d'un cahier des charges, à réaliser un programme de construction intégré de 200 logements en milieu urbain et/ou 50 logements en milieu rural réalisé dans un délai maximum de 5 ans à partir de la date d'obtention de la première autorisation de construire. Ces logements sont destinés, à titre d'habitation principale, à des citoyens dont le revenu annuel ne dépasse pas deux fois le salaire minimum interprofessionnel garanti ou son équivalent, à condition qu'ils ne soient pas propriétaires d'un logement dans la commune considérée.
- Les exploitations agricoles réalisant un chiffre d'affaires annuel inférieur à 5 millions de DH, au titre de leurs revenus agricoles⁸. Lorsqu'une société devient imposable au titre d'un exercice donné et que le chiffre d'affaires réalisé au cours de l'exercice suivant est inférieur à 5 millions de DH, l'exonération précitée n'est accordée que lorsque ledit chiffre d'affaires est resté inférieur à ce montant pendant 3 exercices consécutifs.
- les associations et organismes à but non lucratif et organismes assimilés pour les seules opérations conformes à l'objet défini dans leurs statuts. Cette exonération ne s'applique pas en ce qui concerne les établissements de ventes ou de services appartenant auxdites associations ;

⁶ - Pour bénéficier de ces exonérations, les entreprises doivent respecter les obligations des déclarations et de paiement des impôts, droits et taxes mises à leur charge.

⁷ - Par superficie, on doit entendre les superficies brutes, comprenant outre les murs et les pièces principales, les annexes suivantes : vestibule, salle de bain ou cabinet de toilette, clôtures et dépendances (cave, buanderie et garage) que celles-ci soient ou non comprises dans la construction principale. Lorsqu'il s'agit d'un appartement constituant partie divisée d'un immeuble, les superficies comprennent, outre la superficie des locaux d'habitation telle que définie ci-dessus, la fraction des parties communes affectées à l'appartement considéré, celle-ci étant comptée au minimum à 10 %.

⁸ - A titre transitoire sont exonérées de l'IS. :

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

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

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

3. Autres produits non courant

a. Profits divers

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

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

b. Produits accessoires

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

D. Produits résultant d'opérations non commerciales

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

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

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

Seront traitées :

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

I. Revenus des valeurs mobilières

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

a. Produits des actions ou parts sociales et revenus assimilés

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

- les dividendes et plus généralement tout revenu perçu en tant qu'associé dans une société passible à l'IS.
- l'amortissement du capital, qui se traduit par un prélèvement sur les réserves,
- produits relevant de la distribution des bénéfices ;
- bénéfices utilisés pour l'amortissement du capital ;
- bénéfices utilisés pour le rachat du capital ;
- bonis de liquidation ;
- distributions considérées occultes du point de vue fiscal résultant des redressements des bases d'imposition des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés ;
- bénéfices distribués par les sociétés en participation soumises à l'impôt sur les sociétés sur option.
- réserves mises en distribution ;
- dividendes distribués par les organismes de placements en capital-risque.

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

b. Produits de placement à revenu fixe

Ces produits recouvrent :

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

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

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

2. Produits bruts perçus par des non résidents

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

- redevances pour l'usage ou le droit à usage de droits d'auteur ;
- redevances pour la concession de licence d'exploitation de brevets, dessins et modèles, plans, formules et procédés secrets, de marques de fabrique ou de commerce ;
- rémunérations pour la fourniture d'informations scientifiques, techniques ou autres et pour des travaux d'études effectués au Maroc ou à l'étranger ;
- rémunérations pour l'assistance technique ou pour la prestation de personnel mis à la disposition d'entreprises domiciliées ou exerçant leur activité au Maroc ;
- rémunérations pour l'exploitation, l'organisation ou l'exercice d'activités artistiques ou sportives et autres rémunérations analogues ;
- droits de location et des rémunérations analogues versées pour l'usage ou le droit à usage d'équipements de toute nature ...;

- Pour les immobilisations non utilisées immédiatement après acquisition, elles peuvent faire l'objet d'amortissement même avant la mise en service pour tenir compte de la dépréciation due à la vétusté ou à l'obsolescence.

b. Taux généralement admis

La déduction pour amortissement est effectuée dans la limite des taux admis d'après les usages de chaque profession, industrie ou branche d'activité.

D'après la circulaire n° 717, les taux les plus couramment utilisés sont :

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

c. Conditions de déduction

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

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

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

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

d. Date d'effet des amortissements

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

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

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

e. Cas des amortissements différés

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

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

5. Le taux de 10%

Le taux de 10% est applicable :

- aux sociétés réalisant un bénéfice fiscal inférieur ou égal à 300.000 DH¹².
- aux produits bruts hors taxe versés par des entreprises marocaines à des sociétés étrangères non résidentes ;
- sur option, pour les banques offshore durant les 15 premières années consécutives suivant la date de l'obtention de l'agrément.
- pour les sièges régionaux ou internationaux ayant le statut «Casablanca Finance City», ainsi que les bureaux de représentation des sociétés non résidentes ayant le statut «Casablanca Finance City». Le taux de 10% s'applique à compter du premier exercice d'octroi dudit statut¹³.

6. Le taux de 8,75%

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

7. Le taux de 8%

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

8. Impositions forfaitaires

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

§ 3. La cotisation minimale

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

A. Base de la cotisation minimale

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

- du chiffre d'affaires
- des autres produits d'exploitation composés des jetons de présence, des revenus des immeubles non affectés à l'exploitation et des profits sur opérations faites en commun ;
- des produits financiers composés des produits des titres de participation et autres titres immobilisés, des gains de change, des intérêts courus et autres produits financiers¹⁴.

¹²- Les sociétés imposées au taux réduit de 17,50% peuvent également bénéficier du taux de 10% lorsqu'elles réalisent un bénéfice fiscal inférieur ou égal à 300.000 DH.

¹³ - Sous réserve de l'application de la cotisation minimale et des conventions de non double imposition, la base imposable des sièges régionaux et des bureaux de représentation ayant le statut de « Casablanca finance city » est égale :

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

- des subventions d'exploitation ou d'équilibre et dons reçus figurant parmi les produits d'exploitation ;
- les autres produits non courants : Il s'agit des pénalités et débits reçus, des dégrèvements fiscaux au titre des impôts déductibles, des rentrées sur créances soldées et des libéralités reçus.

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

B. Taux de la cotisation minimale

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

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

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

C. Crédit de cotisation minimale

A compter de 2016, la cotisation minimale payée au titre d'un exercice déficitaire ainsi que la partie de la cotisation qui excède le montant de l'impôt acquitté au titre d'un exercice donné, ne sont plus imputées sur les exercices suivants.

Cet excédent reste acquis au Trésor.

D. Exonération de la cotisation minimale

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

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

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

§ 4. Paiement de l'impôt

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

A. Principe des acomptes provisionnels

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

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

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

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

Exemple

Exercice de référence : 2015

Résultat de 2015 : 40.000

Acomptes à verser au titre de l'exercice 2016

Résultat de référence : 40.000

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

Reliquat de l'excédent après 1 ^{er} acompte.....	15.000
2 ^{ème} acompte 2016	45.000
Imputation du reliquat de l'excédent	15.000
Versement de la partie non imputée	30.000
Reliquat de l'excédent après 2 ^{ème} acompte.....	0
3 ^{ème} acompte 2016 à verser.....	45.000
4 ^{ème} acompte 2016 à verser.....	45.000

Exemple

Faisons suite à l'exemple précédent et supposons que :

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

Exercice 2015 :

Acomptes versés : 240 000

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

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

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

Exercice 2016 :

Excédent d'impôt versé en 2015.....160.000

1^{er} acompte 2016 : $80.000 \times 1/4$ 20.000 (imputation)

Reliquat de l'excédent après 1^{er} acompte.....140.000

2^{ème} acompte 2016 :..... 20.000 (imputation)

Reliquat de l'excédent après 2^{ème} acompte.....120.000

3^{ème} acompte 2016..... 20.000 (imputation)

Reliquat de l'excédent après 3^{ème} acompte.....100.000

4^{ème} acompte 2016.....20.000 (imputation)

Reliquat de l'excédent de 2015 après imputation sur le 4^{ème} acompte : 80.000
IS 2015 = 120.000

Acomptes versés = $20.000 \times 4 = 80.000$ (L'imputation vaut versement).

Imputation partielle du reliquat de l'excédent de 2015 non imputé = 40.000

Complément de versement au titre de 2016 = $120.000 - 80.000 - 40.000 = 0$

Reliquat de l'excédent de 2015 non encore imputé = $80.000 - 40.000 = 40.000$

Exercice 2017 :

1^{er} acompte 2017 : $120.000 \times 1/4$ 30.000 (imputation)

Reliquat de l'excédent de 2015 après 1^{er} acompte.... 10.000

2^{ème} acompte 2017
 30.000 || Imputation du reliquat de l'excédent 2015..... | 10.000 |
Versement de la partie non imputée	20.000
3^{ème} acompte 2017 à verser.....	30.000
4^{ème} acompte 2017 à verser.....	30.000

Preview from Notesale.co.uk
Page 37 of 112

B. Détermination de l'IR

Le calcul de l'IR à payer consiste à appliquer au revenu global imposable un barème d'imposition et à procéder aux déductions sur impôt, s'il y a lieu.

I. Barème de l'IR

Le revenu global, après déduction des charges déductibles, est imposé selon le barème suivant :

Barème de l'IR

Tranche de revenus annuels	Taux
0 - 30.000	0%
30.001 - 50.000	10%
50.001 - 60.000	20%
60.001 - 80.000	30%
80.001 - 180.000	34%
Plus de 180.000	38%

2. Méthode rapide de calcul de l'IR

Le calcul de l'IR peut se faire suivant la méthode rapide qui consiste à multiplier le revenu imposable directement par le taux correspondant à la tranche dans laquelle se situe ledit revenu et déduire une somme calculée pour les besoins du calcul rapide.

Tranches de revenu	Taux	Somme à déduire
0 - 30.000	0%	0
30.001 - 50.000	10%	3.000
50.001 - 60.000	20%	8.000
60.001 - 80.000	30%	14.000
80.001 - 180.000	34%	17.200
Plus de 180.000	38%	24.400

3. Taux spécifiques

On distingue les taux de 10%, 15%, 17%, 20% et 20%

a. Taux de 10%

Le taux de 10% est applicable aux produits bruts hors taxe versés par des entreprises marocaines à des sociétés étrangères non résidentes.

b. Taux de 15%

Le taux de 15% est applicable aux :

- produits des actions, parts sociales et revenus assimilés ;
- aux profits nets résultant des cessions d'actions cotées en bourse ;
- aux profits nets résultant des cessions d'actions ou parts d'O.P.C.V.M dont l'actif est investi en permanence à hauteur d'au moins 60% d'actions ;
- aux profits nets résultant du rachat ou du retrait des titres ou de liquidités d'un plan d'épargne en actions ou plan d'épargne entreprise avant la durée de 5 ans ;
- des revenus bruts de capitaux mobiliers de source étrangère.

c. Taux de 17%

Les rémunérations occasionnelles versées à des enseignants ne faisant pas partie du personnel des établissements d'enseignement sont passibles de la retenue à la source au taux de 17%. La retenue de 17% est appliquée au revenu brut global, sans aucune déduction. Elle est libératoire de l'IR.

d. Taux de 20%

Sont soumises aux taux de 20% :

- les profits nets résultant des cessions d'actions non cotées et autres titres de capital ; d'actions ou parts d'O.P.C.V.M non action, des valeurs mobilières émises par les fonds de placement collectif en titrisation, de titres d'O.P.C.R ;
- les profits nets résultant des cessions de capitaux mobiliers de source étrangère ... ;
- les revenus de placements à revenu fixe mis à la disposition ou inscrits en compte des personnes physiques (soumises à l'IR selon le régime du résultat net réel ou celui du résultat net simplifié) ou morales qui n'ont pas opté pour l'impôt sur les sociétés et ayant au Maroc leur domicile fiscal ou leur siège social ;
- les profits nets résultant des cessions d'obligations et autres titres de créance ;
- les rémunérations versées au personnel salarié des sociétés holding offshore ;
- les traitements, émoluments et salaires versés par les banques offshore à leur personnel salarié. Le personnel salarié résident au Maroc peut bénéficier du même régime fiscal à condition de justifier que la contrepartie de sa rémunération en monnaie étrangère convertible a été cédée à une banque marocaine.
- les traitements, émoluments et salaires bruts versés aux salariés qui travaillent pour le compte des sociétés ayant le statut « Casablanca Finance City ». Cette imposition au taux libératoire de 20% est accordée pour une période maximale de 5 ans à compter de la date de prise de fonctions desdits salariés. Toutefois ces salariés peuvent demander à leur employeur, sur option irrévocable, à être imposés d'après les taux du barème progressif.
- les exploitations agricoles pendant les 5 premiers exercices consécutifs, à compter du premier exercice d'imposition.

e. Taux de 30%

Sont soumises aux taux de 30% :

- les produits des placements à revenu fixe à l'exclusion de ceux qui sont soumis à l'IR selon le régime du résultat net réel ou celui du résultat net simplifié ;
- les rémunérations, les indemnités occasionnelles ou non versées à des personnes ne faisant pas partie du personnel permanent de l'employeur ou à des voyageurs représentants et placiers. Ici, le taux de 30% est appliqué au revenu brut global et est imputable avec droit à restitution.
- les honoraires et rémunérations versés aux médecins non soumis à la taxe professionnelle qui effectuent des actes chirurgicaux dans les cliniques et établissements assimilés ;
- le montant brut des cachets octroyés aux artistes exerçant à titre individuel ou constitués en troupes ;
- le montant brut des revenus salariaux perçus par les sportifs professionnels est soumis au taux libératoire de 30% après application d'un abattement forfaitaire de 40%.

C. Déductions opérées sur l'IR

Il s'agit des déductions sociales accordées en fonction des personnes prises en charges et, s'il y a lieu, de l'impôt retenu à la source et de l'impôt acquitté à l'étranger.

I. Charges de famille

L'impôt, calculé d'après le barème est diminué d'une somme de 360 DH par personne à charge, dans la limite de 2.160 DH soit un total de six déductions.

Les personnes considérées à charge sont :

- le conjoint abstraction faite de ses revenus ;
- les enfants propres du contribuable ou les enfants légalement adoptés par lui à la double condition que le revenu global annuel par enfant ne dépasse pas la tranche exonérée du barème de calcul de l'IR et que leur âge n'excède pas 27 ans.
- les mêmes enfants, sans condition d'âge lorsqu'ils sont atteints d'infirmité les mettant dans l'incapacité de subvenir à leurs besoins.

Ces déductions ne peuvent être appliquées dans un foyer que par le conjoint qui a légalement la charge des enfants.

2. L'impôt retenu à la source

L'IR calculé est diminué des différents prélèvements opérés à la source sur les revenus du contribuable lorsque ces prélèvements sont imputables sur l'IR découlant de la déclaration annuelle. Cela signifie que les prélèvements opérés à des taux libératoires ne peuvent donner lieu à aucune déduction sur l'impôt calculé.

3. L'impôt étranger

Lorsque le contribuable qui réside au Maroc perçoit des pensions de source étrangère, il bénéficie d'une réduction égale à 80% du montant de l'impôt dû au titre de sa pension qui correspond aux sommes transférées à titre définitif en dirhams non convertibles.

Exemple

Un retraité français résidant au Maroc a disposé d'une retraite de source étrangère d'un montant de 13.500 Euro qu'il transfère à titre définitif en dirhams non convertibles, soit un équivalent de 148.500 DH.

Abattement sur la pension = $148.500 \times 55\% = 81.675$ DH

Pension imposable = $148.500 - 81.675 = 66.825$ DH

I R calculé = $66.825 \times 30\% - 14.000 = 6.047,50$ DH

Atténuation fiscale = $6.047,50 \times 80\% = 4.838$ DH

I.R exigible : $6.047,50 - 4.838 = 1.209.50$ DH.

§ 4. Paiement de l'impôt

On distingue la règle générale et des cas particuliers.

A. Règle générale

L'impôt sur le revenu est établi par voie de recouvrement.

Le contribuable doit s'acquiescer de sa cotisation dans les 2 mois suivant la date de mise en recouvrement, celle-ci étant indiquée sur l'avis d'imposition.

Le contribuable soumis à l'impôt sur le revenu peut souscrire auprès de l'administration fiscale par procédés électroniques les déclarations prévues par le CGI et effectuer les versements du montant de l'impôt sur le revenu dû chez le receveur de l'administration fiscale.

B. Cas particuliers

- En cas de départ à l'étranger, l'impôt est mis en recouvrement immédiatement et doit être acquitté sans délai.
- En cas de décès du contribuable, l'impôt est établi sur les revenus acquis depuis le 1^{er} janvier de l'année du décès et les revenus de l'année précédente si, au moment du décès, l'impôt dû à ce titre, n'a pas encore été mis en recouvrement.
- Pour les revenus salariaux, l'impôt correspondant est perçu par voie de retenue à la source, opérée mensuellement ou à chaque occasion de paie de la part des employeurs et débirentiers.
- La retenue à la source est aussi utilisée comme technique de paiement de l'IR sur les revenus de capitaux mobiliers et, dans certains cas, sur les produits de cession de valeurs mobilières.

3. Les charges financières

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

Pour les sociétés en non collectif et des sociétés en commandite simple, les intérêts rémunérant les comptes courants des associés, à l'exclusion de l'associé principal, sont déductibles sous réserve que :

- le capital social soit entièrement libéré ;
- le montant total des sommes rémunérées n'excède pas le capital social ;
- le taux de rémunération ne dépasse pas le taux fixé par l'arrêté du ministre des finances.

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

Exemple

Soit une société en non collectif dont le capital et comptes courants des associés se présentent comme suit :

Associés	Part dans le capital	Compte courant
A	600.000	500.000
B	400.000	700.000
Total	1.000.000	1.200.000

Le capital est entièrement libéré. Les comptes courants, inchangés pendant toute l'année, sont rémunérés au taux de 15%. Le taux de déduction fiscale admissible est de 3%.

Solution : L'associé A étant l'associé principal, la rémunération que la société lui consent ne peut être déductible. A réintégrer intégralement dans les résultats à ce titre : $500.000 \times 15\% = 75.000$

Le capital étant entièrement libéré, la société peut déduire la rémunération des comptes courants de l'associé B dans la limite de sa part dans le capital soit 400.000 et du taux d'intérêt de 3%.

Ainsi il faut réintégrer dans les résultats :

Réintégration pour dépassement du capital = $300.000 \times 15\% = 45.000$

Réintégration pour dépassement du taux = $400.000 \times 12\% = 48.000$

Total réintégration = $75.000 + 45.000 + 48.000 = 168.000$

Sont aussi déductibles :

- les pertes de change (écarts de conversion-actif, relatifs aux diminutions des créances et à l'augmentation des dettes) ;
- les autres charges financières ;
- les dotations financières.

De même, les indemnités de retard afférentes aux délais de paiement sont déductible au titre de l'exercice de leur décaissement.

4. Les charges non courantes

Sont notamment déductibles :

- les valeurs nettes d'amortissement des immobilisations cédées ;
- les autres charges non courantes telles que les dons accordés à certains organismes ;
- les dotations non courantes aux amortissements dégressifs ;
- les pertes diverses ayant un lien direct avec l'exploitation et résultant d'événements ayant entraîné une diminution de l'actif net.

5. Le report déficitaire

Le déficit réalisé par une entreprise à la clôture d'un exercice donné constitue, en principe, une perte définitive que l'entreprise n'est pas en droit de déduire de ses bénéfices futurs. Cependant, dans

- de même, elle ne peut imputer sur ses résultats bénéficiaires les déficits qu'elle a réalisés sur des exercices passés et ce quel que soit le mode de détermination de ces déficits.

2. Abattement aux adhérents des centres de gestion de comptabilité agréés

Les contribuables, qui adhèrent aux centres de gestion de comptabilité agréés bénéficient d'un abattement de la base imposable de 15 %.

§ 4. Régime du bénéfice forfaitaire

Le régime du forfait est applicable pour les contribuables réalisant des chiffres d'affaires modestes. Le calcul du bénéfice imposable résulte d'une approche approximative.

A. Conditions d'application du régime

Peuvent opter pour le régime du bénéfice forfaitaire les entreprises individuelles et les sociétés de fait dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas certaines limites.

1. Seuils limites du forfait

Pour qu'une entreprise individuelle ou une société de fait puisse être placée sous le régime du forfait, son chiffre d'affaires annuel ou rapporté à l'année ne doit pas excéder :

- 1.000.000 de dirhams, si elle exerce une profession commerciale, industrielle, artisanale ou armateur de pêche ;
- 250.000 dirhams, si elle se livre à d'autres activités. Il s'agit en général des prestations de services et des professions libérales.

2. Exercice de l'option

Les contribuables qui entendent opter pour le régime du bénéfice forfaitaire doivent en formuler leur option dans les délais suivants :

En cas de début d'activité : Avant le 1^{er} mars de l'année suivant celle du début d'activité . L'option prend effet à partir de l'année du début d'activité .

En cours d'activité : Avant le 1^{er} avril de l'année. L'option prend effet à partir de l'année suivante.

3. Professions et activités exclues du régime forfaitaire

Un certain nombre de professions et d'activités ne peuvent opter pour le régime forfaitaire quel que soit leur chiffre d'affaires annuel. Il s'agit des professions et activités suivantes :

- médecin, chirurgien, vétérinaire, chirurgien - dentiste, radiologue, exploitant de clinique, exploitant de laboratoire médicales, kinésithérapeute, pharmacien ;
- architecte, topographe, géomètre, entrepreneur de travaux topographiques ;
- conseil juridique et fiscal, comptable, expert comptable, entrepreneur de travaux informatiques ;
- lotisseur et promoteur immobilier, marchand de biens immobiliers ;
- Assureur, courtier ou intermédiaire d'assurances, transitaire en douane, représentant de commerce indépendant, administrateur de biens ;
- éditeur, libraire, imprimeur ;
- exploitant de cinéma, producteur de films cinématographiques ;
- marchand en gros d'orfèvrerie, bijouterie et joaillerie, marchand en détail d'orfèvrerie, bijouterie et joaillerie ;
- hôtelier, agent de voyages, loueur d'avions ou d'hélicoptères ;
- exploitant d'école d'enseignement privé, exploitant d'auto-école ;
- avocats et notaires.

- salaires versés par la Banque Islamique de Développement ;
- indemnité de stage ;
- bourses d'études et prix littéraires et artistiques ;
- salaires versés par la Banque Islamique de Développement ;
- salaire versé par les entreprises créées entre le 1^{er} janvier 2015 et 31 décembre 2019.

1. Indemnités pour frais engagés

Ce sont des indemnités allouées en sus du salaire afin de dédommager le salarié de certain frais qu'il est obligé d'engager eu égard à la nature de sa profession ou de son emploi.

Ces indemnités ne sont exemptées que si elles remplissent les deux conditions suivantes :

- être destinées à couvrir des frais engagés dans l'exercice de la fonction ou de l'emploi. Elles doivent par conséquent être employées conformément à l'objet pour lequel elles sont attribuées, et leur montant doit, en principe, être équivalent à celui des frais déboursés par le salarié.
- être justifiées, qu'elles soient remboursées sur états ou attribuées forfaitairement.

2. Allocations familiales

Sont exonérées :

- les allocations familiales à caractère obligatoire (prestations familiales) ;
- les allocations d'assistance à la famille (prime de naissance, allocation décès, aide exceptionnelle au logement) ;
- les majorations de retraite ou de pension pour charges de famille.

3. Pensions d'invalidité

L'exonération s'applique aux pensions servies aux militaires à la suite soit d'infirmité résultant d'évènements de guerre, soit d'accidents survenus ou de maladies contractées par le fait ou à l'occasion du service. Elle s'applique aussi aux pensions attribuées dans les mêmes circonstances aux ayants cause des militaires décédés.

4. Rentes temporaires ou viagères d'accident de travail

Il s'agit des rentes et allocations prévues par la législation du travail et servies en représentation de dommages et intérêts pour la réparation d'un préjudice corporel ayant entraîné pour la victime une incapacité permanente, partielle ou totale.

5. Indemnités de maladie, maternité, accidents de travail et allocations décès

Ces indemnités sont destinées à compenser les pertes de revenus.

6. Indemnités de licenciement

L'exonération concerne l'indemnité de licenciement dans la limite fixée par la législation et la réglementation en vigueur en la matière et toute indemnité pour dommages et intérêts accordée par les tribunaux en cas de licenciement.

L'indemnité pour dommages et intérêts fixée, en vertu des dispositions de l'article 41 de la loi n° 65-99 relative au code du travail, à un mois et demi de salaires par an dans la limite de 36 mois, est exonérée en totalité de l'IR.

La partie de cette indemnité de licenciement, même conventionnelle, excédant l'indemnité légale, représente un supplément de salaire intégralement taxable²⁶.

²⁶ - Le montant qui excède l'indemnité exonérée est imposable avec étalement sur quatre années ou sur la durée effective des services si celle-ci est inférieure à quatre ans.

D'après la note circulaire n° 113 relative aux dispositions de la loi de finances 2004, page 27, l'imposition de l'indemnité est effectuée de la manière suivante :

Chapitre III : La taxe sur la valeur ajoutée

Comme son nom l'indique, la taxe sur la valeur ajoutée frappe la valeur ajoutée dégagée à chaque stade de la production ou de la commercialisation d'un produit de telle sorte qu'à la fin de chaque cycle, la charge fiscale totale grevant finalement ce produit correspond à la taxe calculée sur le prix de vente au consommateur.

Le mécanisme de déduction permet d'atteindre cet objectif. Il s'agit ici d'un principe dit des paiements fractionnés.

En effet, à chaque stade de production ou de distribution, le redevable calcule et facture à son client une taxe (taxe d'aval) correspondant au prix de vente qu'il pratique. Mais lors du règlement au percepteur, l'intéressé impute sur cet impôt le montant de la taxe (taxe d'amont) qui a grevé les éléments de son prix de revient et ne verse que la différence entre la taxe facturée et la taxe déductible.

Ainsi conçu, ce mécanisme veut que l'entreprise joue le rôle d'intermédiaire entre le consommateur et le percepteur. D'où la neutralité souvent évoquée de cette taxe. La TVA se veut être neutre du fait aussi que c'est un impôt qui respecte la concurrence entre les entreprises.

Section I : Champ d'application de la TVA

En principe, la TVA frappe les opérations de nature industrielle, commerciale, artisanale ou relevant de l'exercice d'une profession libérale, accomplies au Maroc. Elle s'applique aussi aux opérations d'importation.

La plupart des opérations économiques et commerciales sont aujourd'hui soumises à la TVA. Cependant, certaines opérations économiques n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA. De plus des opérations entrant dans le champ d'application de la TVA sont exonérées par des dispositions législatives.

Ces distinctions sont exprimées dans le schéma ci-après :

Schéma du champ d'application de la TVA

Opérations économiques	Opérations hors champ	
	Op.entrant dans le champ d'application de la TVA	Op. imposables à la TVA
		Op. exonérées de la TVA

§ I. Généralités sur la TVA

La définition du champ d'application de la TVA se veut large en intégrant deux notions :

- la notion d'opération imposable ;
- la notion de personne assujettie.

A. Notion d'opération imposable

La TVA vise en premier lieu les opérations de nature commerciale, industrielle, ou relevant de profession libérale.

Est ainsi située hors du champ d'application toute opération exécutée dans des conditions ne lui conférant pas un caractère commercial. Il en est ainsi des activités agricoles et des activités civiles.

En pratique, la distinction entre un acte commercial et un acte non commercial est souvent difficile à établir. En outre, l'activité d'un contribuable peut comprendre des opérations commerciales et des

- les biens d'équipement, matériels et outillages acquis par « le Croissant Rouge Marocain », destinés à être utilisés par lui dans le cadre de son objet statutaire ;
- les matériels éducatifs, scientifiques ou culturels importés en franchise des droits et taxes applicables à l'importation conformément aux accords de l'UNESCO.

b. La notion du début d'activité

Pour élucider la notion de début d'activité, la circulaire n° 717 prévoit deux cas :

- Cas des redevables ne procédant pas à la construction de leur unité d'exploitation ;
- Cas des redevables procédant à la construction de leur unité d'exploitation.

b.1. Cas des redevables ne procédant pas à la construction de leur unité d'exploitation

Par début d'activité, il faut entendre la date du premier acte commercial qui coïncide avec la première opération d'acquisition de biens et services à l'exclusion :

- des frais de constitution des entreprises ;
- et des premiers frais nécessaires à l'installation des entreprises dans la limite de 3 mois commençant à courir à partir du premier acte commercial lié à l'installation de l'entreprise.

L'entreprise peut bénéficier de l'achat en exonération de TVA des biens d'investissement liés à l'installation de l'entreprise durant ces 3 premiers mois.

Exemple

Soit une entreprise créée le 01/03/2015.

Elle a procédé à l'acquisition d'un bien d'équipement le 15/08/2015, date correspondant à son 1^{er} acte commercial.

Cette entreprise bénéficie d'un délai supplémentaire de 3 mois pour l'installation à partir de la date de ce premier acte commercial. Pour ses acquisitions, ladite entreprise a le droit d'acheter en exonération de la TVA le matériel nécessaire à son installation à l'intérieur du délai de 3 mois précité. Le début d'activité de cette entreprise commence donc à partir du 15/11/2015, soit une période d'exonération de 39 mois à partir du premier acte commercial.

b.2. Cas des redevables procédant à la construction de leur unité d'exploitation

Pour les entreprises qui procèdent aux constructions de leurs unités d'exploitation, le délai de 36 mois commence à courir à partir de la date de délivrance de l'autorisation de construire.

Les biens d'investissement sont exonérés durant toute la durée d'acquisition ou de construction à condition que les demandes d'achat en exonération soient déposées, auprès du service local des impôts dont dépend le contribuable, dans le délai de 36 mois.

Les actes liés à l'installation de l'entreprise intervenant avant l'obtention de l'autorisation de construire, comme l'achat du terrain par exemple, ne constitue plus un acte déclenchant le début d'activité.

Exemple

Soit une entreprise créée le 01/06/2015. Elle a effectué les actes suivants :

- le 15/06/2015 : location d'un appartement pour la domiciliation de son siège ;
- le 02/11/2015 : acquisition d'un terrain ;
- le 15/03/2016, elle a obtenu l'autorisation de construire de son usine.

Dans le cas d'espèce, le début d'activité commence à partir du 15/03/2016.

Les biens d'investissement acquis à l'intérieur par les entreprises assujetties à la TVA, sont exonérés durant toute la durée d'acquisition ou de construction à condition que les demandes d'achat en exonération soient déposées, dans le délai légal de 36 mois ainsi que le délai supplémentaire de 3 mois précité.

- les prestations de restauration fournies directement par l'entreprise à son personnel salarié ;
- les opérations de restauration des monuments historiques classés et des équipements de base d'utilité publique effectuées par des personnes physiques ou morales ;
- les produits et équipements pour hémodialyse ;
- les ventes des médicaments anticancéreux et des médicaments antiviraux des hépatites B et C les médicaments destinés au traitement du diabète, de l'asthme, des maladies cardio-vasculaires et de la maladie du syndrome immunodéficientaire acquis (SIDA) ;
- les opérations de transport international, les prestations de services qui leur sont liées ainsi que les opérations de réparation, d'entretien, de maintenance, de transformation, d'affrètement et de location portant sur les différents moyens dudit transport ;
- les opérations de construction de mosquées ;

C. Opérations bénéficiant du régime suspensif

Les entreprises exportatrices de produits et de services peuvent, sur la base de commandes confirmées par leurs clients étrangers et dûment justifiées et sans limite à aucun plafond⁴¹, être autorisées à recevoir en suspension de la taxe sur la valeur ajoutée à l'intérieur, les marchandises, les matières premières, les emballages irrécupérables et les services nécessaires à leurs opérations.

Ce régime suspensif est donc réservé exclusivement aux entreprises exportatrices de produits et de services. Ces entreprises doivent, pour bénéficier de ce régime, présenter les garanties nécessaires en matière de transparence et catégorisées conformément aux critères prévus par le décret d'application de la TVA.

§ 4. La territorialité de la TVA

La détermination des opérations imposables fait appel à la notion de territoire en tant que cadre spatial servant de référence à l'appréhension des opérations réputées taxables.

A. Limites du territoire fiscal

Elles sont fixées par les frontières terrestres et les eaux territoriales. Toute opération remplissant les critères de taxation d'un bien par ailleurs sera taxable dès lors qu'elle est exécutée à l'intérieur de ces limites géographiques.

Il convient de distinguer toutefois les opérations de livraison de biens des opérations de prestation de services.

B. Livraison de biens

Un bien est réputé taxable, au regard de la règle de la territorialité, dès lors qu'il est livré, c'est-à-dire remis effectivement à l'acheteur, dans les limites géographiques définies plus haut.

C. Prestations de services et opérations assimilées

Le principe fondamental qui détermine l'imposition des opérations autres que la livraison de biens est constitué par le lieu d'utilisation ou d'exploitation : prestations fournies, services rendus, droits cédés, objets loués.

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

⁴¹ - La limite du plafond (chiffre d'affaires de l'exercice écoulé) pour les entreprises nouvellement exportatrices a été supprimée par la loi de finances pour l'année 1998-1999. Mais les entreprises bénéficiaires doivent fournir tout document pouvant justifier le montant des commandes passées avec des clients étrangers. L'année suivante, les entreprises bénéficiaires doivent fournir toute pièce justificative de l'exportation effective tel que l'avis d'exportation. Dans le cas où les matières et produits acquis en suspension n'ont pas été affectés à la réalisation d'opérations d'exportation, les redevables concernés sont tenus de reverser spontanément le montant de la taxe dont le paiement n'a pas eu lieu lors de l'achat, sans préjudice de l'application des pénalités, amendes et majorations en vigueur.

- soit en déterminant la valeur ajoutée et en lui appliquant ensuite le taux d'imposition ;
- soit encore en faisant la différence entre la taxe afférente à la production (ventes) et celle afférente aux consommations intermédiaires (achats).

C'est la deuxième méthode qui est retenue en tant que règle de détermination de la taxe.

Cette règle implique, par voie de conséquence, que la TVA qui a grevé les éléments du prix d'une opération imposable, soit déductible de la TVA applicable à cette opération.

Exemple

Pour fabriquer un produit P, une entreprise a engagé les dépenses suivantes :

Achat de matières et fournitures : 1.000

Salaires payés : 500

Prix de vente du produit P : 2.000

La valeur ajoutée au titre de cette opération est égale à :

$2.000 - 1.000 = 1.000$, ce qui correspond à la rémunération du travail (500) et à celle de l'entreprise (500).

En supposant un taux de TVA de 20%, la liquidation sera la suivante en fonction des deux méthodes :

1^{ère} méthode :

Vente (production) : 2.000

Achat (consommation intermédiaire) : 1.000

Valeur ajoutée : 1.000

TVA = $1.000 \times 20\%$: 200

2^{ème} méthode :

TVA sur vente = $2.000 \times 20\%$: 400

TVA sur achats = $1.000 \times 20\%$: 200

TVA due = $400 - 200$: 200

Le montant de la TVA est identique pour les deux méthodes.

§ 2. L'étendue du droit à déduction

L'étendue des déductions recouvre deux aspects :

- les personnes autorisées à pratiquer les déductions ;
- les éléments du prix de revient d'une opération imposable, donnant lieu à déduction.

A. Les personnes bénéficiaires de la déduction

Ce sont, en général, les assujettis qui réalisent :

- des opérations imposables ;
- des opérations exonérées, assimilées à des opérations taxables, pour l'exercice du droit à déduction (voir supra) ;
- des opérations effectuées en suspension de la taxe (voir supra).

B. Les éléments du prix concernés

Le droit à déduction est généralisé à l'ensemble des dépenses engagées par les personnes citées au paragraphe précédant, dès lors que ces dépenses soient faites pour les besoins de l'entreprise. Il s'agit, en général, des dépenses engagées en :

- immobilisations ;
- valeurs d'exploitation ;
- frais généraux d'exploitation.

Les dépenses doivent répondre aux critères suivants :

La déduction initiale a été de 70 000, il y a lieu de reverser au receveur de l'administration fiscale : $(70.000 - 60.000) / 5 = 2.000$

En 2017, hausse du prorata de 3 centièmes. Cette variation ne dépasse pas le seuil de 5 centièmes.

Il n'y a donc pas de régularisation à faire.

En 2018, hausse du prorata de 6 centièmes. Cette variation dépasse le seuil de 5 centièmes. L'entreprise bénéficie d'une déduction complémentaire de l'ordre de : $(100.000 \times 76\% - 70.000) / 5 = 1.200$

En 2019 l'entreprise abandonne l'activité sans droit à déduction. De ce fait son pourcentage est de 100%.

Elle bénéficie alors d'une déduction complémentaire de :

Déduction complémentaire = $(100.000 - 70.000) / 5 = 6.000$

3. La règle des secteurs distincts en matière de TVA

Le régime des secteurs distincts se réfère à la notion d'activité, laquelle peut comprendre plusieurs catégories d'opérations.

Lorsqu'un assujetti à des secteurs d'activité qui ne sont pas soumis à des dispositions identiques au regard de la TVA, ces secteurs peuvent faire l'objet, pour l'application du droit à déduction, de traitement fiscaux différents.

La création de secteurs distincts en matière de TVA suppose :

- une pluralité d'activités économiques entreprises par un même assujetti⁴⁴ ;
- que chaque activité n'est pas soumise à des dispositions identiques au regard de la TVA.

Si toutes les activités de l'assujetti comprennent exclusivement des opérations ouvrant droit à déduction, le régime des secteurs distincts n'est pas opportun.

Si, au contraire, une ou plusieurs activités comprennent des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, l'application du régime des secteurs distincts répond à un souci d'équité et de neutralité fiscale.

Dans ce dernier cas, chaque secteur est considéré comme une entreprise distincte. « Lorsque les secteurs sont organisés de manière indépendante sur les plans technique et comptable au point que toute utilisation mixte de biens ou de services est exclue, le fractionnement par secteurs ne pose aucun problème »⁴⁵.

Il en résulte que dans le secteur d'activité ouvrant droit à déduction, cette dernière est opérée à 100%. Par contre, la TVA ayant grevée le secteur n'ouvrant pas droit à déduction sera supportée par l'activité appartenant à ce secteur et constituera un élément du coût de revient de cette activité.

§ 5. Remboursement de la TVA

Lorsqu'un produit est exonéré au dernier stade d'assujettissement, son prix est allégé à raison de la taxe non payée à ce stade. Il n'en reste pas moins, cependant, que le prix de ce produit demeure grevé de la taxe payée aux stades antérieurs.

Par ailleurs, au niveau de l'entreprise, si ces produits à la vente sont exempts de la taxe, et que ses achats ouvrent droit à déduction, à raison de la taxe acquittée en amont, il lui sera impossible de récupérer celle-ci, faute de pouvoir la déduire de la taxe qu'elle aurait pu percevoir sur ses ventes.

Dès lors, la seule possibilité qui lui reste ouverte est de demander et d'obtenir le remboursement de la taxe non déduite.

Le remboursement répond à un double souci :

- accorder la détaxation complète à un circuit, dans un but d'encouragement ;

⁴⁴ - Il y a pluralité d'activité selon la jurisprudence du Conseil d'État français lorsqu'on a un ensemble de critères tenant à la fois à la nature économique de chaque activité et, surtout à l'utilisation de moyens différents (investissements et personnel distinct), ainsi qu'à la tenue d'une comptabilité séparée.

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