

Licence Fondamentale «Sciences Economiques et Gestion» (S5) Fiscalité de l'Entreprise (2017-2018)

Attention ! Ces notes de cours ne sont valables que pour l'année universitaire 2017-2018.

Thème 3 : L'impôt sur les sociétés (1^{ère} Partie)

1. Dispositions générales
 2. Détermination de la base imposable
 3. Déclarations, calcul et recouvrement de l'IS
-

1. Dispositions générales

1.1. Les personnes imposables

L'impôt sur les sociétés (IS) est appliqué soit de manière obligatoire, soit de manière optionnelle, soit sous le régime de l'exonération.

a- Les personnes obligatoirement imposables à l'IS

Elles sont stipulées dans l'Article 2- I du CGI

- Les sociétés quelles que soient leurs formes et leurs objets (sauf celles situées hors champs de l'IS, selon Art.3 du CGI): sociétés anonymes, sociétés en commandite par action, sociétés à responsabilité limitée, sociétés de personnes qui comprennent parmi leurs associés des personnes morales.
- Les établissements publics qui se livrent à des activités lucratives.
- Tout regroupement ou collectivité, privé ou public, autre que les sociétés et établissement public qui se livrent à des activités à but lucratif (club, associations, ...)
- 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.
- 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.

b- Les personnes optionnellement imposables à l'IS

Le CGI (Art.2- II) stipule que « sont passibles de l'impôt sur les sociétés, sur option irrévocable, 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 ».

Ces sociétés peuvent opter pour l'imposition soit à leur constitution, soit en cours de leur existence.

c- Personnes exclues du champ d'application

Selon l'Article 3 du CGI, sont exclus du champ d'application de l'impôt sur les sociétés:

1°- 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, sous réserve de l'option prévue à l'article 2- II;

2°- Les sociétés de fait ne comprenant que des personnes physiques;

3°- Les sociétés à objet immobilier, quelle que soit leur forme, dont le capital est divisé en parts sociales ou actions nominatives, sous certaines contions (voir Article 3 – 3°- a et b)

4°- Les groupements d'intérêt économique tels que définis par la loi n° 13-97.

d- Les personnes exonérées de l'IS

L'exonération peut être permanente ou temporaire, totale ou partielle.

Dans le reste de cette section seront présentés quelques exemples à titre illustratif. Pour les détails concernant l'exonération à l'IS et les conditions d'exonération applicables à certains organismes se référer aux articles 6 et 7 du CGI.

- **Exonération totale et permanente [Art. 6 – I – A]**

Elle concerne, entre autres (attention: liste non exhaustive):

- Les associations à but non lucratif : cette exonération ne s'applique pas en ce qui concerne les établissements de ventes ou de services appartenant à ces associations.
- Les exploitations agricoles réalisant un chiffre d'affaires annuel inférieur à cinq millions (5.000.000) de dirhams, au titre de leurs revenus agricoles (sous réserve de certaines dispositions)
- Les coopératives et leurs unions légalement constituées (sous certaines conditions)
- Un ensemble de fondations, agences, fonds [Art. 6- I - A du CGI.]

- **Exonérations suivies de l'imposition permanente au taux réduit [Art. 6 – I – B]**

Elle concerne, entre autres (attention: liste non exhaustive):

- Les entreprises exportatrices de produits (sauf métaux de récupération) et de services, pour leur chiffre d'affaires à l'export: totalement exonérées pendant une période de cinq (5) ans consécutifs qui court à compter de l'exercice au cours duquel la première opération d'exportation a été réalisée et imposées au taux réduits de 17,5 % au-delà de la 5^{ème} année.
- Les entreprises hôtelières bénéficient, au titre de leurs établissements hôteliers pour la partie de la base imposable correspondant à leur chiffre d'affaires réalisé en devises dûment rapatriées: totalement exonérées pendant les 5 premières années et imposées au taux réduits de 17,5 % au-delà de la 5^{ème} année.
- Les sociétés de services ayant le statut «Casablanca Finance City» bénéficient au titre de leur chiffre d'affaires à l'exportation et des plus-values mobilières nettes de source étrangère réalisées au cours d'un exercice: totalement exonérées pendant une période de cinq (5) exercices consécutifs, à compter du premier exercice d'octroi du statut précité et imposées au taux réduits de 8,75 % au-delà de la 5^{ème} année.

Parmi les autres modes d'exonération on trouve (voir Art.6 du CGI):

- Imposition permanente au taux réduit
- Exonérations suivies de l'imposition temporaire au taux réduit
- Exonérations temporaires
- Imposition temporaire au taux réduit

Remarque: La Loi de finances 2017 a introduit des réductions d'impôt en faveur des sociétés dont les titres sont introduits en bourse [voir Art. 6 – III du CGI].

1.2 Territorialité de l'IS [Art. 5 du CGI]

Les sociétés, qu'elles aient ou non un siège au Maroc, sont imposables à raison de l'ensemble des produits, bénéfiques 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 ;
- 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 non résidentes au Maroc, c'est-à-dire celles n'ayant pas leur siège au Maroc, sont aussi imposables à raison des produits bruts énumérés à l'article 15 du CGI qu'elles perçoivent en contrepartie de travaux qu'elles exécutent ou de services qu'elles rendent, soit pour le compte de leurs propres succursales ou leurs établissements au Maroc, soit pour le compte de personnes physiques ou morales indépendantes, domiciliés ou exerçant une activité au Maroc [consulter l'Art. 5-II pour plus de précisions].

2. Détermination de la base imposable

Le résultat fiscal, qui représente la base de l'IS, est déterminé en appliquant les règles fiscales qui sont théoriquement indépendantes des règles comptables, ce qui fait que le résultat fiscal soit, généralement, différent du résultat comptable, c'est-à-dire de celui qui figure sur les documents de synthèse de l'entreprise (CPC et bilan).

Cependant, le résultat fiscal peut être obtenu à partir du résultat comptable en introduisant les rectifications fiscales opportunes, comme expliqué ci-dessous.

2.1. Définitions du résultat comptable et du résultat fiscal

a- Le résultat comptable: Il est déterminé à partir du CPC, il est égal à :

$$\text{Résultat comptable} = \text{produits comptables} - \text{charges comptables}$$

b- Le résultat fiscal: selon l'Article 8 du CGI, relatif à l'IS, le résultat fiscal de chaque exercice comptable est déterminé d'après l'excédent des produits sur les charges de l'exercice, engagées ou supportées pour les besoins de l'activité imposable, en application de la législation et de la réglementation comptable en vigueur, modifiée, le cas échéant, conformément à la législation et à la réglementation fiscale en vigueur.

Les stocks sont évalués au prix de revient ou au cours du jour si ce dernier lui est inférieur et les travaux en cours sont évalués au prix de revient.

Les produits admis fiscalement sont appelés : produits imposables

Les charges admises fiscalement sont appelées : charges déductibles

Ainsi :

$$\text{Résultat fiscal} = \text{produits imposables} - \text{charges déductibles}$$

2.2. Détermination du résultat fiscal à partir du résultat comptable

L'appréciation fiscale des produits et des charges de l'entreprise révèle des rectifications fiscales à apporter au résultat comptable pour en déduire le résultat fiscal. Il s'agit principalement de :

- certains produits comptabilisés mais qui ne sont pas imposables (ou qui sont exonérés) soit totalement, soit partiellement (exemple: les dividendes reçus ne sont pas des produits imposables)
- certaines charges comptabilisées mais qui ne sont pas admises fiscalement soit totalement, soit partiellement (exemple: les pénalités ne sont pas admises fiscalement)

On peut déterminer le résultat fiscal à partir du résultat comptable d'après la formule suivante :

$$\text{Résultat fiscal} = \text{résultat comptable} - \text{produits non imposables} + \text{charges non déductibles}$$

- Les produits non imposables sont appelés: déductions
- Les charges non déductibles sont appelées: réintégrations

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

Exemple:

Une entreprise a dégagé un résultat comptable avant impôt composé des éléments suivants

Les produits: tous imposables sauf P2.

- P1: 8 000
- P2: 6 000 (il s'agit de dividendes exonérés fiscalement)
- P3: 10 000
- P4: 30 000

Les charges: Toutes déductibles sauf C3.

- C1: 2 000
- C2: 3 000
- C3: 7 000 (il s'agit de pénalités non déductibles fiscalement)

$$\begin{aligned} \text{Résultat comptable} &= P1 + P2 + P3 + P4 - C1 - C2 - C3 \\ &= 8000 + 6000 + 10\,000 + 30\,000 - 2000 - 3000 - 7\,000 \\ &= 54\,000 - 12\,000 = 42\,000 \end{aligned}$$

Résultat fiscal

Méthode 1 : Résultat fiscal = produits imposables – charges déductibles

$$\begin{aligned} &= P1 + P3 + P4 - C1 - C2 \\ &= 8000 + 10000 + 30\,000 - 2\,000 - 3\,000 = 43\,000 \end{aligned}$$

Méthode 2 : Résultat fiscal = résultat comptable – produits exonérés (déductions) +

$$\begin{aligned} &\text{Réintégrations (charges Non déductibles)} \\ &= 42\,000 - 6000 + 7000 = 43\,000 \end{aligned}$$

3. Déclarations, calcul et recouvrement de l'IS

3.1 Déclarations fiscales:

Les obligations déclaratives incluent (attention : liste non exhaustive):

- Déclaration du résultat fiscal et du chiffre d'affaires [Art. 20 du CGI]: d'après un modèle fourni par l'administration fiscale dans un délai de 3 mois à partir de la clôture de chaque exercice comptable (sauf pour les sociétés non résidentes soit imposées forfaitairement ou n'ayant pas d'établissement au Maroc, auxquelles s'appliquent des règles particulières [Art. 20- II et III])
- Déclaration d'existence [Art. 148 du CGI]: elle doit être adressée à l'inspecteur des impôts dans un délai de 30 jours suivant la date de constitution, d'installation, ou de début d'activité selon le cas applicable.

- Déclaration de transfert de siège social ou changement de résidence [Art. 149 du CGI]
- Déclaration de cessation, fusion, scission ou transformation de la société [Art. 150 du CGI]

3.2 Les taux de l'IS [Art. 19 du CGI]

L'IS est calculé en appliquant à la base imposable un taux fixe. Les exceptions à cette règle concernent les cas où il est appliqué un montant forfaitaire.

Taux normal

La loi de finance 2016 a instauré de nouveaux taux d'imposition. Ces taux s'appliquent selon la grille suivante :

Montant du bénéfice net fiscal (en Dh)	Taux
bénéfice net fiscal \leq 300.000	10%
300.000 < bénéfice net fiscal \leq 1.000.000	20%
1.000.000 < bénéfice net fiscal \leq 5.000.000	30%
5.000.000 < bénéfice net fiscal	31%

Il est appliqué un taux de 37 % aux établissements de crédit et organismes assimilés, Bank Al Maghrib, la Caisse de dépôt et de gestion, les sociétés d'assurances et de réassurances.

N.B. : Le bénéfice net fiscal s'entend du bénéfice imposable déterminé après imputation des déficits reportables.

Attention ! Pour les exercices de 2013 à 2015 le taux normal applicable était :

- 10% si (bénéfice net \leq 300.000 Dh)
- 30% si (bénéfice net > 300.000 Dh)
- 37% pour les institutions de crédit et d'assurance

Les taux spécifiques

8,75 % :

- pour les entreprises qui exercent leurs activités dans les zones franches d'exportation, durant les vingt (20) exercices consécutifs suivant le cinquième exercice d'exonération totale;
- pour les sociétés de service ayant le statut «Casablanca Finance City», au-delà de la période de cinq (5) exercices d'exonération.

10% :

- sur option, pour les banques offshore durant les quinze (15) premières années consécutives suivant la date de l'obtention de l'agrément;
- pour les sièges régionaux ou internationaux, et les bureaux de représentation des sociétés non résidentes ayant le statut «Casablanca Finance City» à compter du premier exercice d'octroi dudit statut;

17,50%:

Pour un ensemble d'entreprises, dont certaines entreprises hôtelières, minières et artisanales, les établissements privés d'enseignement ou de formation professionnelle, les promoteurs immobiliers, les sociétés sportives et les exploitations agricoles.

Taux de l'impôt forfaitaire [Art. 19-III]

Exemple : 8% du montant hors taxe sur la valeur ajoutée des marchés en ce qui concerne les sociétés non résidentes adjudicataires de marchés de travaux, de construction ou de montage ayant opté pour l'imposition forfaitaire.

Taux de l'impôt retenu à la source [Art. 19-IV]

- 10% du montant des produits bruts, hors TVA, perçus par les personnes physiques ou morales non résidentes, énumérés à l'article 15 du CGI; par exemple, les redevances pour usage de droits d'auteur sur des œuvres littéraires ou artistiques et la rémunération pour assistance technique.
- 20% du montant, hors TVA, des produits de placements à revenu fixe énumérés à l'article 14 du CGI; par exemple, produits des obligations et des dépôts à terme ;
- 15% du montant des produits des actions, parts sociales et revenus assimilés, énumérés à l'article 13 du CGI ; par exemple les dividendes distribués par les sociétés soumises à l'IS.

3.3 Recouvrement de l'IS

a- Cotisation minimale : Définition

Le montant de l'impôt ne peut être inférieur à une cotisation minimale quel que soit le résultat fiscal. Il s'agit donc d' « un minimum d'imposition que les contribuables soumis à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu sont tenus de verser, même en l'absence de bénéfice » [Art. 144 du CGI].

b- Exonération de la cotisation minimale

Les sociétés, autres que les sociétés concessionnaires de service public, sont exonérées de la cotisation minimale pendant les trente-six premiers mois suivant la date du début de leur exploitation, sans que cette période puisse dépasser les soixante premiers mois qui suivent la date de constitution des sociétés concernées.

c- Assiette de la cotisation minimale

La base de calcul de la cotisation minimale est constituée par le montant, hors TVA, des produits suivants:

- Chiffre d'affaires
- Produits accessoires
- Produits financiers
- Subventions, primes et dons reçus rapportés à l'exercice où ils étaient reçus, sauf les subventions d'investissement qui peuvent être réparties sur 5 ans.

Remarque: Les dividendes et les plus-values de cession ne sont pas pris en considération pour le calcul de la cotisation minimale.

e- Taux de la cotisation minimale (CM)

Le taux de la cotisation minimale est fixé à 0,5%. Ce taux peut être ramené à 0,25% pour les sociétés commerciales au titre des ventes de certains produits (produits pétroliers, gaz, beurre, huile, sucre, farine, eau, électricité). Toutefois, le montant de la CM ne peut être inférieur à 3000 dh.

f- Détermination de l'IS exigible

Pour déterminer l'IS exigible on procède comme suit :

- Calculer le montant suivant : Assiette de la CM \times Taux de la CM
- Déterminer la CM comme étant : $CM = \text{maximum}(\text{assiette de la CM} \times \text{Taux de la CM}, 3000)$
- Calculer: $IS = \text{Résultat net fiscal} \times \text{Taux de l'IS}$
- L'IS exigible est alors le plus grand des montants IS et CM obtenus:

$$IS \text{ exigible} = \text{maximum}(IS, CM)$$

Application 1

La société «Electrica», imposée à l'IS au taux normal, a réalisé au cours de l'exercice 2016 un résultat comptable avant impôt de 2.8 millions de dirhams (Mdh).

- Les produits non imposables : 400 000 dh
- Les charges non déductibles : 800 000 dh

La base de calcul de la CM est composée de :

- Chiffre d'affaires : 24 Mdh
- Produits accessoires : 8 Mdh
- Produits financiers : 6 Mdh
- Dons reçus : 2 Mdh

Travail à faire :

1. Déterminer le montant de l'IS et de la CM
2. Déduire le montant de l'impôt exigible

g- Suppression de l'imputation de la CM par la L.F. 70-15 (pour l'année budgétaire 2016)

Avant la L.F. 2016, l'article 144 du CGI prévoyait que la CM payée au titre d'un exercice déficitaire, ainsi que le montant de la CM qui excède le montant de l'IS au titre d'un exercice donné sont imputés sur le montant de l'IS qui excède celui de la CM de l'exercice suivant jusqu'au 3^{ème} exercice qui suit l'exercice déficitaire ou celui au titre duquel le montant de ladite cotisation excède celui de l'impôt.

Attention ! Pour consacrer le principe de minimum d'imposition acquis définitivement au Trésor, l'article 8 de la loi de finances n° 70-15 pour l'année budgétaire 2016 a modifié les dispositions de l'article 144-I-E du C.G.I. en supprimant le mécanisme d'imputation de la cotisation minimale.

La suppression de l'imputation de la cotisation minimale est applicable au titre des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016.

Ainsi, la cotisation minimale acquittée au titre des exercices antérieurs à 2016 n'ouvre plus droit à l'imputation sur le montant de l'impôt qui excède la cotisation minimale, dégagé au titre de l'exercice 2016 et des exercices suivants.

h- Les acomptes provisionnels

L'impôt sur les sociétés donne lieu, au titre de l'exercice comptable en cours, au versement par la société de quatre (4) acomptes provisionnels dont chacun est égal à 25% du montant de l'impôt dû au titre du dernier exercice clos (IS ou CM), appelé «exercice de référence». [Art. 170 du CGI]

Ces versements sont effectués spontanément auprès du receveur de l'administration fiscale du lieu du siège social ou du principal établissement au Maroc de 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 paiement du montant de la cotisation minimale 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.

i- Les régularisations

Lorsque l'impôt dû au titre de l'exercice N est supérieur au montant des acomptes versés, le reliquat est à payer spontanément avant la fin du 3^{ème} mois suivant la date de clôture de cet exercice.

Lorsque l'impôt dû au titre de l'exercice N est inférieur au montant des acomptes versés, l'excédent (crédit d'impôt) est imputé d'office par la société sur les acomptes provisionnels dus au titre des exercices suivants et éventuellement sur l'impôt dû au titre desdits exercices (Art. 170- IV)

Application 2

Les informations suivantes sont tirées de la déclaration fiscale de l'exercice 2015 de la société «Frigo Plus», spécialisée dans la vente d'appareils frigorifiques et de climatisation.

- Chiffre d'affaires (HT) : 720 000 dh
- Autres produits (HT) : 80 000 dh
- Résultat fiscal : 240 000 dh
- Montant total des acomptes versés en 2014: 10 000 dh

Concernant l'exercice 2016, l'IS définitif est de 18 000 dh.

Travail à faire :

1. Calculer l'IS et la CM et l'IS définitif exigible au titre de 2015
2. Régulariser la situation fiscale de la société au titre de 2015
3. Déterminer les acomptes provisionnels au titre de l'exercice 2016
4. Régulariser la situation fiscale de la société au titre de 2016
5. Déterminer les acomptes provisionnels au titre de l'exercice 2017

j- Le report déficitaire [Art. 12 du CGI]

C'est la possibilité pour une entreprise de déduire le déficit d'un exercice du bénéfice de l'exercice suivant. A défaut de bénéfice ou en cas de bénéfice insuffisant pour que la déduction puisse être opérée en totalité ou en partie, le déficit ou le reliquat de déficit peut être déduit des bénéfices des exercices comptables suivants jusqu'au quatrième exercice qui suit l'exercice déficitaire.

Ainsi, par exemple, le déficit de l'année N peut être reporté sur les exercices : N+1 ; N+2 ; N+3 ; N+4.

Remarque: La limitation du délai de report déficitaire aux quatre exercices suivants ne s'applique pas à la fraction du déficit correspondant aux amortissements des immobilisations corporelles et incorporelles régulièrement comptabilisés et compris dans les charges déductibles de l'exercice.

Application 3:

Soit une entreprise qui a réalisé au titre de l'année N une perte de 30.000 dont 10.000 correspondant aux amortissements de l'exercice.

Au cours des 5 années suivantes, elle a réalisé des bénéfices qui s'élèvent respectivement à: 2.000; 4.000; 3.000; 7.000; 8.000.

Travail à faire: Remplir le tableau d'imputation du déficit de l'année N.

	N	N+1	N+2	N+3	N+4	N+5
Bénéfice avant imputation du déficit						
Bénéfice après imputation du déficit						
Reliquat du déficit (hors amortissement)						
Reliquat du déficit d'amortissement						
Déficit total reportable						