

Licence Fondamentale «Sciences Economiques et Gestion» (S5) Fiscalité de l'Entreprise (2018-2019)

Attention ! Ces notes de cours ne sont valables que pour l'année universitaire 2018-2019.

Thème 2 : La Taxe sur la Valeur Ajoutée

- 2.1 Définition et caractéristiques de la TVA
 - 2.2 Champ d'application de la TVA
 - 2.3 Détermination de la TVA exigible
 - 2.4 Le régime de déduction de la TVA
 - 2.5 Les modalités de déclaration et de paiement de la TVA
-

2.1 Définition et caractéristiques

Instaurée par la Loi 30-85 du 20/12/1985, la TVA a le caractère d'un impôt indirect. Il s'agit d'une taxe sur le chiffre d'affaires, déclarative, payable spontanément par le redevable.

Elle s'applique, à chaque étape du processus de transformation ou commercialisation, à la valeur ajoutée du produit ou service.

Le redevable légal est l'entreprise qui collecte la taxe, puis la verse à l'Etat.

Il s'agit d'une taxe non-cumulative: le redevable peut, en général, récupérer les taxes supportées en amont.

La taxe est facturée au consommateur final qui supporte en dernier ressort la taxe versée par les intervenants le long du processus de transformation et de commercialisation.

2.2 Champ d'application :

Selon l'Article 87 du CGI, « La taxe sur la valeur ajoutée, qui est une taxe sur le chiffre d'affaires, s'applique :

- 1°- aux opérations de nature industrielle, commerciale, artisanale ou relevant de l'exercice d'une profession libérale, accomplies au Maroc;
- 2°- aux opérations d'importation;
- 3°- aux opérations visées à l'article 89 [du CGI], effectuées par les personnes autres que l'Etat non-entrepreneur, agissant, à titre habituel ou occasionnel quels que soient leur statut juridique, la forme ou la nature de leur intervention.»

Au sein du champ d'application de la TVA nous distinguerons les opérations imposables et les opérations exonérées:

- Des opérations imposables
 - o Opérations obligatoirement imposables (Article 89 du CGI)
 - o Opérations imposables par option (Article 90 du CGI)
- Des exonérations
 - o Exonérations sans droit à déduction (Article 91 du CGI)
 - o Exonérations avec droit à déduction (Article 92 du CGI)

Important aussi est le concept de régime suspensif (Article 94 du CGI)

Remarque importante:

Sont situés hors champ d'application les opérations qui ne sont pas, en raison de leur nature, couvertes par la TVA. Il s'agit par exemple des opérations civiles (Rémunération du personnel, cotisations sociales, loyer –d'immeuble ou local nus-, enseignement, etc...).

La notion de Territorialité

L'Article 88 du CGI précise les principes gouvernant la notion de territorialité. Ainsi, « Une opération est réputée faite au Maroc:

1°- s'il s'agit d'une vente, lorsque celle-ci est réalisée aux conditions de livraison de la marchandise au Maroc;

2°- s'il s'agit de toute autre opération, lorsque la prestation fournie, le service rendu, le droit cédé ou l'objet loué sont exploités ou utilisés au Maroc ».

Il est important de souligner que, dans le cas des services, l'imposition à la TVA dépend, non du lieu de « production », mais du lieu d'utilisation du service concerné.

A l'intérieur du territoire marocain la TVA est facturée par le vendeur assujetti.

A l'importation elle est facturée par l'administration de douane.

Les exportations sont exonérées.

Opérations imposables

○ **Opérations obligatoirement imposables**

Ces opérations peuvent être classifiées en:

- Opérations portant sur les biens meubles
- Opérations portant sur les biens immeubles
- Livraisons à soi-même
- Prestations de services

Dans les détails, ces opérations, tel qu'indiqué par l'Article 89 du CGI, sont :

1°- les ventes et les livraisons par les entrepreneurs de manufacture de produits extraits, fabriqués ou conditionnés par eux, directement ou à travers un travail à façon;

2°- les opérations de vente et les prestations de services réalisées par :

- a) les commerçants grossistes ;
- b) les commerçants dont le chiffre d'affaires réalisé au cours de l'année précédente est égal ou supérieur à deux millions (2.000.000) de dirhams ;
- c) les fabricants et prestataires de services dont le chiffre d'affaires taxable réalisé au cours de l'année précédente est égal ou supérieur à cinq cent mille (500.000) dirhams.

Les contribuables visés au b) et c) ci-dessus ne peuvent remettre en cause leur assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée que lorsqu'ils réalisent un chiffre d'affaires inférieur auxdits montants pendant trois (3) années consécutives;

3°- les ventes et les livraisons en l'état de produits importés réalisées par les commerçants importateurs ;

4°- les travaux immobiliers, les opérations de lotissement et de promotion immobilière ;

- 5°- les opérations d'installation ou de pose, de réparation ou de façon ;
- 6°- les livraisons visées aux 1°, 2°, et 3° ci-dessus faites à eux-mêmes par les assujettis, à l'exclusion de celles portant sur les matières et produits consommables utilisés dans une opération passible de la taxe ou exonérée en vertu des dispositions de l'article 92 [du CGI];
- 7°- les livraisons à soi-même d'opérations visées au 4° ci-dessus à l'exclusion des opérations portant sur les livraisons à soi-même de construction d'habitation personnelle effectuées par les personnes physiques ou morales visées à l'article 274 [du CGI];
- 8°- les opérations d'échange ainsi que les cessions de marchandises et des biens mobiliers d'occasion corrélatives à une vente de fonds de commerce effectuées par les assujettis ;
- 9°- les opérations d'hébergement et/ou de vente de denrées ou de boissons à consommer sur place ;
- 10°- a) les locations portant sur les locaux meublés ou garnis et les locaux qui sont équipés pour un usage professionnel ainsi que les locaux se trouvant dans les complexes commerciaux (Mall) y compris les éléments incorporels du fonds de commerce ;
b) les opérations de transport, de magasinage, de courtage, les louages de choses ou de services, les cessions et les concessions d'exploitation de brevets, de droits ou de marques et d'une manière générale toute prestation de service ;
- 11°- les opérations de banque et de crédit et les commissions de change ;
- 12°- les opérations effectuées, dans le cadre de leur profession, par les personnes physiques ou morales, quel que soit le chiffre d'affaires réalisé, au titre des professions de :
 - a) avocat, interprète, notaire, adel, huissier de justice ;
 - b) architecte, mètreur-vérificateur, géomètre, topographe, arpenteur, ingénieur, conseil et expert en toute matière ;
 - c) vétérinaire.

Recommandation: consulter l'Article 89 du CGI où sont précisées les définitions des termes suivants : entrepreneurs de manufacture et fabricants, commerçants revendeurs en l'état, entrepreneurs de travaux immobiliers, lotisseurs, promoteurs immobiliers

○ **Opérations imposables par option**

L'Article 90 du CGI stipule que les personnes suivantes peuvent, sur leur demande, prendre la qualité d'assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée :

- 1°- les commerçants et les prestataires de services qui exportent directement les produits, objets, marchandises ou services pour leur chiffre d'affaires à l'exportation;
- 2°- les fabricants et les prestataires qui réalisent un chiffre d'affaires annuel inférieur à cinq cent mille (500.000) dirhams.
- 3°- les revendeurs en l'état de produits autres que ceux énumérés à l'article 91 (I-A-1°, 2°, 3° et 4°) ; pain, couscous, semoules, farines servant à l'alimentation humaine, lait, sucre brut, dattes produites au Maroc.
- 4°- Les personnes qui affectent des locaux à usage professionnel destinés à la location, autres que ceux mentionnés à l'article 89-I-10°-a).

La demande d'option doit être adressée sous pli recommandé au service local des impôts dont le redevable dépend et prend effet à l'expiration d'un délai de trente (30) jours à compter de la date de son dépôt.

Elle peut porter sur tout ou partie des ventes ou des prestations. Elle est maintenue pour une période d'au moins trois années consécutives pour les personnes visées aux 1°, 2° et 3° ci-dessus et de manière irrévocable pour les personnes visées au 4° ci-dessus.

En cas d'exercice de cette option, le nouvel assujetti est soumis aux mêmes obligations que les autres redevables.

Cette option permet à l'assujetti de récupérer la taxe payée en amont et de délivrer des factures à taxes à ses clients. Ceci se répercute favorablement sur ses charges (cas d'une exonération sans droit à déduction) et/ou sa trésorerie (cas d'une exonération avec droit à déduction).

Exonérations

Certaines opérations qui entrent normalement dans le champ d'application de la TVA sont exonérées de cette taxe en application de dispositions particulières de la loi. Ces exonérations obéissent, en général, à des considérations d'ordre économique et/ou social.

On distingue les exonérations sans droit à déduction et celles avec droit à déduction.

○ Exonérations sans droit à déduction

L'Article 91 du CGI spécifie les opérations exonérées de TVA qui ne donnent pas droit à la déduction de la TVA qui pourrait grever les produits et services à l'une des phases du circuit de transformation ou de commercialisation. Parmi ces opérations figurent (**Attention, liste non exhaustive!**):

- Les ventes, autrement qu'à consommer sur place, portant sur certains aliments, comme par exemple: le pain ; le lait ; le sucre brut ; les produits de la pêche à l'état frais, congelés, entiers ou découpés; la viande fraîche ou congelée ; l'huile d'olives
- Les opérations de ventes portant sur les films documentaires ou éducatifs, les journaux, les publications, les livres, les travaux de composition, d'impression et de livraison y afférents, la musique imprimée ainsi que les CD-ROM reproduisant les publications et les livres.
(**Remarque:** L'exonération s'applique également aux ventes de déchets provenant de l'impression des journaux, publications et livres mais non au produit de la publicité)
- Les opérations portant sur les prestations fournies par les médecins, médecins-dentistes, masseurs kinésithérapeutes, orthoptistes, orthophonistes, infirmiers, herboristes, sages-femmes, exploitants de cliniques, maisons de santé ou de traitement et exploitants de laboratoires d'analyses médicales ;
- Les intérêts des prêts accordés par les établissements de crédit et organismes assimilés aux étudiants de l'enseignement privé ou de la formation professionnelle et destinés à financer leurs études ;
- Les opérations réalisées par les coopératives et leurs unions légalement constituées (sous certaines conditions)

○ Exonérations avec droit à déduction

L'Article 92 du CGI spécifie les opérations exonérées de TVA qui donnent droit à la déduction de la TVA. Parmi ces opérations figurent (**Attention, liste non exhaustive!**):

- les produits livrés et les prestations de services rendues à l'exportation par les assujettis.
- les marchandises ou objets placés sous les régimes suspensifs en douane; la taxe redevant exigible si ces produits sont mis à la consommation au Maroc ;
- Un ensemble de produits et matériels lorsqu'ils sont destinés à usage exclusivement agricole : tracteurs, produits phytosanitaires, le matériel apicole, le matériel de micro-irrigation par goutte à goutte ou matériel d'irrigation par aspersion
- les biens d'investissement à inscrire dans un compte d'immobilisation et ouvrant droit à la déduction, acquis par les entreprises assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée pendant une durée de trente-six mois à compter du début d'activité (sous certaines conditions) à l'exclusion des véhicules acquis par les agences de location de voitures..
- les autocars, les camions et les biens d'équipement y afférents à inscrire dans un compte d'immobilisation, acquis par les entreprises de transport international routier (sous certaines conditions),

- les médicaments anticancéreux, les médicaments antiviraux des hépatites B et C et les médicaments destinés au traitement du diabète, de l'asthme, des maladies cardio-vasculaires et du SIDA
- les opérations de cessions de logements sociaux à usage d'habitation principale dont la superficie couverte est comprise entre cinquante (50) et quatre-vingt (80) m² et dont le prix de vente n'excède pas deux cent cinquante mille (250 000) dirhams hors taxe sur la valeur ajoutée.

Remarque: Par prestations de services à l'exportation, il faut entendre :

- les prestations de services destinées à être exploitées ou utilisées en dehors du territoire marocain ;
- les prestations de services portant sur des marchandises exportées effectuées pour le compte d'entreprises établies à l'étranger.

Régime suspensif

L'Article 94 du CGI stipule que « Les entreprises exportatrices de produits peuvent, sur leur demande et dans la limite du montant du chiffre d'affaires réalisé au cours de l'année écoulée au titre de leurs opérations d'exportation, 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 auxdites opérations et susceptibles d'ouvrir droit à déduction et au remboursement prévus aux articles 101 et 104 [du CGI] ».

Dans ces mêmes conditions les entreprises exportatrices de services peuvent être autorisées à recevoir en suspension de la taxe sur la valeur ajoutée à l'intérieur, les produits et les services nécessaires auxdites opérations et susceptibles d'ouvrir droit à déduction et au remboursement.

Ceci est applicable aussi bien pour les marchandises destinées à une transformation suivies de la réexportation (admission temporaire) que pour les marchandises en transit par le Maroc (régime de transit)

Applications

Examiner les opérations suivantes en considérant si elles entrent dans le champ d'application de la TVA, si elles sont imposables ou exonérées et si elles peuvent faire l'objet d'une option à l'imposition à la TVA :

- 1) Une agence voyage réalise 40% de son chiffre d'affaire lors de la campagne de pèlerinage à La Mecque, et les 60% restant en organisant des voyages au sud du Maroc.
- 2) Al-boustane est une école primaire privée, dont le chiffre d'affaire est de 2 millions de dh.
- 3) *News and Views* est un magazine d'actualité dont les ventes ont atteint 5 millions de dh et les produits de publicité 8 millions de dh.
- 4) Une boulangerie-pâtisserie vend du pain et une large variété de gâteaux et viennoiserie.
- 5) M. Essafi possède à Tétouan 2 studios et 3 appartements. Les studios sont loués à l'état nu, et les appartements sont loués à l'état meublé.

2.3 Détermination de la TVA exigible

Fait générateur

Définition: « Le fait générateur est l'événement qui entraîne l'exigibilité de la taxe. C'est le moment où les conditions nécessaires sont réunies pour que l'assujetti procède à la déclaration en vue du paiement de l'impôt. C'est, en d'autres termes, l'événement qui donne naissance à la créance fiscale du trésor. » (Rigar (2009))

Le fait générateur, et donc l'exigibilité de la taxe, dépend du régime choisi par l'assujetti. Dans ce sens l'article 95 du CGI indique l'existence de deux régimes :

- Régime de l'encaissement

Dans le cas du régime de l'encaissement « Le fait générateur de la taxe sur la valeur ajoutée est constitué par l'encaissement total ou partiel du prix des marchandises, des travaux ou des services. » C'est le régime de droit commun (régime par défaut).

Par encaissement s'entend l'encaissement du prix par la remise de chèque ou d'espèce ainsi que les avances, arrhes et acompte reçus, même avant la facturation et la livraison, réalisés au titre de la période d'imposition.

En cas de règlement par effet de commerce, la date d'exigibilité de la TVA correspond à l'échéance, indépendamment de si l'effet en question est escompté ou non.

En cas de vente par échange, c'est la date de la livraison effective des marchandises échangées ou de l'exécution des services ou travaux qui marquent celle de l'exigibilité de la TVA.

En cas de livraison à soi-même, c'est la propre livraison qui entraîne l'exigibilité de la TVA.

Pour les importations, le fait générateur est constitué par le dédouanement des marchandises importées.

- Régime des débits

Les contribuables qui optent pour ce régime « sont autorisés à acquitter la taxe d'après le débit, lequel coïncide avec la facturation ou l'inscription en comptabilité de la créance ». Cependant, les encaissements partiels et les livraisons effectuées avant l'établissement du débit sont taxables.

Remarques:

- Les contribuables souhaitant passer au régime des débits doivent en faire la déclaration avant le 1er janvier ou dans les trente (30) jours qui suivent la date du début de leur activité,
- **(Attention: très important !)** Pour le régime des débits, les encaissements partiels et les livraisons effectuées avant l'établissement du débit sont taxables.

Application

Calculer la TVA due selon les deux régimes, des débits et des encaissements, dans le cas de déclaration mensuelle de la TVA.

L'entreprise XYZ facture et livre le 15 avril 2018 une machine dont le prix est de 200.000 dhs HT, le taux de TVA applicable étant de 20%.

Le règlement se fait par chèque de la façon suivante :

- avance de 20% du montant dû payée le 10 mars 2018,
- 30% à la livraison, 50% après 2 mois.

L'assiette de la TVA

L'article 96 du CGI formule que « le chiffre d'affaires imposable comprend le prix des marchandises, des travaux ou des services et les recettes accessoires qui s'y rapportent, ainsi que les frais, droits et taxes y afférents à l'exception de la taxe sur la valeur ajoutée », sauf dans les cas où s'appliquent des taux spécifiques (cas de quotité [voir Article 100 du CGI]).

Remarque: Pour les opérations réalisées par les banques et les changeurs, le chiffre d'affaire est constitué par (Article 96 – 8° du CGI) :

- le montant des intérêts, escomptes, agios et autres produits ;
- le montant de la rémunération convenue d'avance dans le cadre du contrat «Mourabaha»;

- le montant de la marge locative défini dans le cadre du contrat «Ijara Mountahia Bitamlik» relatif à la location de logements à usage d'habitation
- le montant du loyer payé à chaque échéance défini dans le contrat « Ijara Mountahia Bitamlik» relatif aux opérations de locations autres que celles relatives aux logements à usage d'habitation précitées.

Les trois derniers types de montants de cette liste ont été introduits par les Loi de Finance 2016 et 2018.

En général, la base d'imposition ou l'assiette de la TVA comprend :

- La valeur nette (prix) des biens ou services fournis, après déductions de toute réduction à caractère commercial (rabais, remise, ristourne) et financier (escompte);
- Les frais de transport facturés (par le vendeur) au client;
- Les frais d'emballages non récupérables;
- Les frais de commission ou de courtage;
- Les intérêts pour règlement à terme;
- Droits et taxes afférents au prix de base à l'exception de la TVA elle-même.

Les taux de la TVA

Taux normal (Article 98 du CGI)

Le taux normal de la taxe sur la valeur ajoutée est fixé à 20%.

Taux réduits (Article 99 du CGI)

1) **Taux réduit de 7% avec droit à déduction:** Ce taux est appliqué aux ventes et livraisons portant, entre autres, sur (**Attention, liste non exhaustive!**):

- certains aliments : lait en poudre, conserves de sardines, sucre raffiné ou aggloméré
- les fournitures scolaires, les produits et matières entrant dans leur composition.
- l'eau livrée aux réseaux de distribution publique ainsi que les prestations d'assainissement et la location de compteurs d'eau et d'électricité ;
- les produits pharmaceutiques, les matières premières et les produits entrant intégralement ou pour une partie de leurs éléments dans la composition des produits pharmaceutiques ;
- la voiture automobile de tourisme dite «voiture économique» et tous les produits et matières entrant dans sa fabrication ainsi que les prestations de montage de ladite voiture économique.

2) **Taux réduit de 10% avec droit à déduction:** Ce taux est appliqué, entre autres, à (**Attention, liste non exhaustive!**):

- Les opérations d'hébergement et de restauration;
- Certains produits alimentaires : huiles fluides alimentaires, riz usiné, pâtes alimentaires;
- Les aliments destinés à l'alimentation du bétail et des animaux de basse-cour;
- Les rémunérations des intermédiaires financiers (opérations de banque et de crédit, commissions de change, transactions relatives aux valeurs mobilières effectuées par les sociétés de bourse);
- Certains produits et matériels lorsqu'ils sont destinés à usage exclusivement agricole;
- Les chauffe-eau solaires.

3) **Taux réduit de 14% avec droit à déduction:** Ce taux est appliqué à:

- Le beurre à l'exclusion du beurre de fabrication artisanale visé à l'article 91 (I- A-2);
- Les opérations de transport de voyageurs et de marchandises, sauf celles de transport ferroviaire effectuées par l'ONCF, qui sont taxées au taux normal de 20%;
- L'énergie électrique.

4) Taux réduit de 14% sans droit à déduction: Ce taux est appliqué à:

Les prestations de services rendues par tout agent démarcheur ou courtier d'assurances à raison de contrats apportés par lui à une entreprise d'assurances.

Taux spécifiques (Article 100 du CGI)

Ces taux –plus précisément, il s'agit de quotité- concernent les boissons alcoolisées et les objets en métaux précieux. Ainsi :

- Les livraisons et les ventes autrement qu'à consommer sur place, portant sur les vins et les boissons alcoolisées, sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée au tarif de cent (100) dirhams par hectolitre.
- Les livraisons et les ventes de tous ouvrages ou articles, autres que les outils, composés en tout ou en partie d'or, de platine ou d'argent sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée fixée à cinq (5) dirhams par gramme d'or et de platine et à 0,10 dirham par gramme d'argent.

La loi de finance 2018 n'a pas apporté de modifications substantielles concernant les taux de la TVA.

Les deux exemples ci-dessous concernent des modifications relatives à la TVA introduites dans la Loi de Finance 2016. Ces deux exemples sont des extraits de la Note Circulaire 726-2016 dont l'intérêt réside dans l'explication donnée aux modifications introduites.

Exemple 1 : Application du taux de 10% à l'importation de l'orge et du maïs

«Avant le 1er janvier 2016, trois taux différents étaient appliqués à l'importation de l'orge et du maïs:

- 0% lorsqu'ils sont destinés à l'alimentation humaine ;
- 10% lorsqu'ils sont destinés à la fabrication de l'alimentation animale ;
- 20% dans tous les autres cas.

Cette différenciation de taux selon l'utilisation s'est révélée source de pratiques anticoncurrentielles à cause de la difficulté de s'assurer de l'utilisation finale de ces produits.

A compter du 1er janvier 2016 et pour éviter le risque du détournement de l'utilisation à laquelle lesdits produits sont initialement destinés, ces derniers sont soumis à la TVA à l'importation au taux unique de 10% quelle que soit leur destination».

Exemple 2 : Exonération à l'importation des équipements ferroviaires

«Dans l'optique d'accompagner le développement des activités dudit établissement [ONCF], la LF pour l'année 2016 a introduit une mesure relative à l'exonération des importations des trains et matériel ferroviaires destinés au transport de voyageurs et de marchandises à compter du 1er janvier 2016».

2.4 Le régime de déduction de la TVA

La TVA est fondée sur le principe de déductibilité d'après lequel la TVA ayant grevé les éléments du prix de revient d'une opération imposable est déductible de la TVA applicable à cette opération (Art. 101 -1° du CGI).

Les assujettis opèrent globalement l'imputation de la taxe sur la valeur ajoutée et doivent procéder à une régularisation dans les cas de disparition de marchandise ou lorsque l'opération n'est pas effectivement soumise à la taxe.

Les régularisations n'interviennent pas dans le cas de destruction accidentelle ou volontaire justifiée.
Au cas où le volume de la taxe due au titre d'une période ne permet pas l'imputation totale de la taxe déductible, le reliquat de taxe est reporté sur le mois ou le trimestre qui suit (Art. 101 -2° du CGI).

1/ Les conditions générales des déductions.

Pour pouvoir effectuer la déduction de la taxe payée en amont à leurs fournisseurs les assujettis doivent remplir toutes les conditions suivantes :

- Les biens acquis concourent à des opérations imposables ou exonérées avec droit à déduction;
- Les opérations taxables sont exclusivement affectées à l'exploitation;
- La TVA ayant grevé l'opération taxable n'est pas exclue du droit à déduction (ces exclusions sont précisées dans l'Article 106 du CGI).

La TVA n'est déductible que si elle figure sur un document justificatif probant qui peut être une facture, un document douanier, une déclaration de l'entreprise (livraison à soi-même),

2/ Date de naissance du droit à déduction.

"Le droit à déduction prend naissance à l'expiration du mois de l'établissement des quittances de douane ou de paiement partiel ou intégral des factures ou mémoires établis au nom du bénéficiaire."
(Art. 101-3° du CGI)

C'est la date de naissance du droit à déduction instaurée par la Loi de Finance 2014 et qui est encore en application en 2018. Elle s'applique à tous les biens, qu'ils soient amortissables ou non.

Ce droit doit s'exercer dans un délai n'excédant pas une année, à compter du mois ou du trimestre de la naissance dudit droit.

ATTENTION ! Avant 2014:

- Le droit à déduction prenait naissance « à l'expiration du mois **qui suit celui** de l'établissement des quittances de douane ou de paiement partiel ou intégral des factures ou mémoires établis au nom du bénéficiaire »;
- Ce délai n'était pas exigé en ce qui concerne les biens amortissables.

Vous trouverez cette distinction entre biens amortissables et non-amortissables dans les livres d'avant 2014.

3/ Les éléments exclus du droit à déduction.

Certains éléments taxés ne donnent pas droit à la déduction des taxes qui s'y rapportent. Parmi ces éléments figurent (**Attention, liste non exhaustive!** Voir Art. 106 du CGI):

- a) Les biens, produits et services non utilisés pour les besoins d'exploitation
- b) Les immeubles et locaux non liés à l'exploitation
- c) Les véhicules de transport des personnes à l'exception de ceux utilisés pour le transport public ou le transport collectif du personnel des entreprises ou lorsqu'ils sont livrés ou financés à titre de dons dans les cas prévus aux articles 92 et 123
- d) Les produits pétroliers non utilisés comme combustibles, matières premières ou agents de fabrication
- e) Les achats et prestations revêtant un caractère de libéralité.
- f) Les frais de missions, réceptions ou de représentation

- g) les achats de biens et de services non justifiés par des factures conformes aux dispositions prévues à l'article 146 (du CGI).

Remarque importante : Selon l'article 106-II du CGI, « N'est pas déductible la taxe ayant grevé les achats, travaux ou prestations de services dont le montant dépasse dix mille (10.000) dirhams par jour et par fournisseur dans la limite de 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 ».

Les conditions de paiement prévues ci-dessus ne sont pas applicables aux achats d'animaux vivants et produits agricoles non transformés.

ATTENTION ! Ceci est un changement introduit par la Loi de Finance 2016. En effet, avant 2016 l'article 106-II du CGI stipulait que « n'est déductible qu'à concurrence de 50% de son montant, la taxe ayant grevé les achats, travaux ou services dont le montant est égal ou supérieur à 10.000 dhs et dont le règlement n'est pas justifié par chèque barré non endossable, effet de commerce, moyen magnétique de paiement, par virement bancaire procédé électronique ou par compensation avec une créance ».

Questions:

- Dans quel but est limitée la déductibilité de la TVA quand 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?
- A quoi obéit la décision de ne pas appliquer cette limitation aux achats d'animaux et produits agricoles non transformés ?

Régularisation pour défaut de conservation des biens immeubles

L'Article 104 II-2° [du CGI] établit que « Le défaut de conservation des biens immeubles inscrits dans un compte d'immobilisations pendant le délai de dix (10) ans, prévu à l'article 102 [du CGI], donne lieu à une régularisation égale au montant de la taxe initialement opérée ou ayant fait l'objet d'exonération au titre desdits biens immeubles, diminuée d'un dixième par année ou fraction d'année écoulée depuis la date d'acquisition de ces biens.

Cette régularisation doit être effectuée sur la déclaration du chiffre d'affaires du mois ou du trimestre au cours duquel la cession ou le retrait du bien immeuble est intervenu.

Pour l'application du présent article, l'année d'acquisition, de cession ou de retrait du bien immeuble est considérée comme une année entière ».

La règle du prorata [Article 104 - I]

Lorsqu'une entreprise réalise à la fois des opérations soumises à la TVA et des opérations exonérées sans droit à déduction ou situées en dehors du champ d'application de la TVA, le montant de la TVA récupérable est déterminé par application d'un coefficient appelé « prorata ». On parle alors d'une récupération partielle de la TVA.

Dans ce cas, le prorata de déduction appliquée pour un exercice donné est calculé par rapport aux données de l'exercice précédent comme étant le quotient dont le numérateur et le dénominateur sont les suivants:

Numérateur = CA soumis à la TVA (TTC) + CA exonéré avec droit à déduction + CA réalisé en suspension de TVA + TVA fictive

Dénominateur = Numérateur + CA hors champs de TVA + CA exonéré sans droit à déduction

La TVA fictive au numérateur est celle qui correspond au CA exonéré avec droit à déduction et au CA réalisé en suspension de TVA et dont le paiement n'est pas exigé.

Remarques :

Ce prorata ne s'applique qu'à la TVA affectée indifféremment à la totalité de l'activité de l'entreprise. Pour la TVA grevant un bien ou service affecté exclusivement à une activité donnant droit à déduction, la récupération est totale.

Pour la TVA grevant un bien ou service affecté exclusivement à une activité ne donnant pas droit à déduction, aucune récupération ne peut avoir lieu.

Application: El Buen Pan est une boulangerie-pâtisserie qui a réalisé pendant l'année 2017 un chiffre d'affaire composé de:

- Vente de pain: 1,2 millions de dh,
- Vente de gâteaux: 3,4 millions de dh (TTC).

En 2018, elle acquiert deux fours au prix de 50.000 dh (HT) chacun, auxquels s'applique une TVA de 20%.

A quelle déduction aurait droit l'entreprise si les deux fours sont utilisés indifféremment pour la cuisson du pain et des gâteaux?

2.5 Les modalités de déclaration et de paiement de la TVA

La TVA est un impôt indirect, déclaratif et payable spontanément par les redevables, c'est-à-dire par «les personnes qui réalisent les opérations situées obligatoirement ou par option dans le champ d'application de la taxe» (Art. 107 du CGI).

Les assujettis doivent présenter une déclaration selon une périodicité mensuelle ou trimestrielle

Ces déclarations, mensuelles ou trimestrielles, souscrites en vue de l'imposition doivent englober l'ensemble des opérations réalisées par un même contribuable.

Déclaration mensuelle

L'Article 108 du CGI précise que «sont obligatoirement imposés sous le régime de la déclaration mensuelle :

- les contribuables dont le chiffre d'affaires taxable réalisé au cours de l'année écoulée atteint ou dépasse un million (1.000.000) de dirhams ;
- toute personne n'ayant pas d'établissement au Maroc et y effectuant des opérations imposables.»

Déclaration trimestrielle

«Sont imposés sous le régime de la déclaration trimestrielle :

1°- les contribuables dont le chiffre d'affaires taxable réalisé au cours de l'année écoulée est inférieur à un million (1.000.000) de dirhams ;

2°- les contribuables exploitant des établissements saisonniers, ainsi que ceux exerçant une activité périodique ou effectuant des opérations occasionnelles ;

3°- les nouveaux contribuables pour la période de l'année civile en cours.»

Remarque : Les contribuables imposés en principe sous le régime de la déclaration trimestrielle sont autorisés à être imposés sous le régime de la déclaration mensuelle à condition d'en faire la demande avant le 31 janvier.

Délai de présentation de la déclaration [Art. 110 et 111 du CGI]

Les contribuables doivent déposer la déclaration auprès du receveur de l'administration fiscale, avant le vingt (20) du premier mois suivant chaque période d'imposition (mois ou trimestre) et verser, en même temps, la taxe correspondante.

Toutefois, pour les contribuables qui effectuent leur déclaration par procédé électronique celle-ci doit être souscrite avant l'expiration du premier mois suivant chaque période d'imposition.

Solde de la déclaration

Il s'agit de la différence entre la TVA facturée ou collectée auprès des clients et la TVA récupérable (c'est-à-dire déductible) correspondant à la période d'imposition en question, en y incluant, éventuellement, les montants correspondant aux régularisations.

Ce solde peut être :

- positif, donnant lieu à une dette envers l'Etat à payer dans le délai précisé dans la section précédente: il s'agit alors de la TVA à payer;
- négatif, constituant ainsi une créance sur le Trésor et qui reste, en général imputable sur les déclarations suivantes: il s'agit alors du crédit de TVA, reportable.

Le montant définitif à verser est donc constitué du solde de TVA correspondant à la période d'imposition en question duquel est déduit, éventuellement, le crédit de taxe de la période précédente.