

## Licence Fondamentale «Sciences Economiques et Gestion» (S5) Fiscalité de l'Entreprise (2020-2021)

---

**Attention ! Ces notes de cours ne sont valables que pour le 1<sup>er</sup> semestre 2020-2021.**

---

### Chapitre 2 : La Taxe sur la Valeur Ajoutée

1. Définition et caractéristiques de la TVA
  2. Champ d'application de la TVA
  3. Les modalités de déclaration et de paiement de la TVA
  4. Détermination de la TVA exigible
  5. Le régime de déduction de la TVA
- 

**Le contenu de ce chapitre est conforme aux dispositions du Code Général des Impôts de 2020**

Ce chapitre est dédié à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et y seront appliqués divers concepts introduits dans le chapitre précédent, qui consistait en une introduction à la fiscalité marocaine.

C'est aussi une opportunité pour appliquer la technique fiscale à un impôt concret, la TVA dans ce cas, et pour saisir la diversité de situations et acquérir les compétences nécessaires pour les traiter. Pour cela, en plus du contenu théorique, ce chapitre inclut un contenu pratique sous forme d'exemples et d'activités.

**Il est vivement recommandé de réaliser ces activités avant de consulter les corrections incluses en annexe.**

#### 1. Définition et caractéristiques de la TVA

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 et de commercialisation, à la valeur ajoutée du produit ou service.

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

Il s'agit d'une taxe non-cumulative: le redevable peut, en général, récupérer la taxe supportée 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.

#### Exemple 1:

Supposons que vous achetez un bureau d'un commerçant de meubles de votre quartier. Sur la facture figure un prix hors taxe (HT) de 3.000 dh auquel s'ajoutent 600 dh de TVA.

La vente de bureaux étant une opération imposable, le vendeur a l'obligation de facturer la TVA, de la collecter et de la verser au Trésor Public: le vendeur est le redevable légal.

C'est le vendeur qui verse la TVA au trésor, mais c'est vous, consommateur, qui la supportez : c'est de votre poche (ou de votre compte bancaire) que sort les 600 dh qui aboutissent dans les caisses du trésor. La TVA est donc bien un impôt indirect : le vendeur a juste joué le rôle d'intermédiaire entre le consommateur assujetti et le Trésor Public.

Le commerçant à son tour avait acheté ce bureau d'un fabricant de meubles pour 2.000 dh (HT). Le fabricant lui a facturé en plus 400 dh de TVA. Le commerçant a payé les 400 dh de TVA au fabricant et celui-ci l'a versée au Trésor public. Mais notez que parmi les caractéristiques de la TVA mentionnées ci-dessus figure le fait qu'elle est non-cumulative. Dans ce cas le trésor ne garde pas à la fois les 600 dh que vous avez payés et les 400 dh payés par le commerçant ; ce dernier a le droit de récupérer les 400 dh. Le Trésor ne garde que les 600 dh payés par le consommateur final.

La possibilité de récupérer la TVA n'est pas toujours garantie : les conditions seront précisées dans la section 5 de ce chapitre, relative au régime de déduction de la TVA.

### Formules importantes :

Pour une opération imposable, la TVA est calculée en appliquant un taux au montant hors taxe (montant HT) de l'opération. Le taux à appliquer dépend de la nature de l'opération (voir sous-section 4.3 ci-dessous).

Le montant dû par le client est la somme du montant HT et de la TVA, c'est le « montant toute taxe comprise » (montant TTC) . Nous avons alors les deux relations fondamentales suivantes :

$$(a1) \text{ TVA} = \text{montant HT} \times \text{Taux}$$

$$(a2) \text{ montant TTC} = \text{montant HT} + \text{TVA}$$

De ces relations fondamentales on déduit les relations suivantes :

$$(b1) \text{ TVA} = \text{montant TTC} - \text{montant HT}$$

$$(b2) \text{ montant HT} = \text{montant TTC} - \text{TVA}$$

$$(b3) \text{ montant TTC} = \text{montant HT} \times (1 + \text{Taux})$$

$$(b4) \text{ montant HT} = \text{montant TTC} / (1 + \text{Taux})$$

$$(b5) \text{ TVA} = \text{montant TTC} \times \text{Taux} / (1 + \text{Taux})$$

**Attention !** Ces formules sont extrêmement importantes; elles seront utilisées très souvent tout au long de ce chapitre.

Il ne suffit pas de les mémoriser; il faut être capable de les établir ou de les retrouver toutes à partir des deux formules fondamentales :

$$(a1) \text{ TVA} = \text{montant HT} \times \text{Taux}$$

$$(a2) \text{ Montant TTC} = \text{montant HT} + \text{TVA}$$

**Activité 1:** Vérifiez les relations ci-dessus en considérant l'exemple 1 où nous avons un montant HT de 3.000 dh, le taux de TVA applicable étant de 20%.

## 2. Champ d'application

Selon l'Article 87 du CGI (2020), « 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 (2020)], 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, pour lesquelles la TVA doit être facturée, et les opérations exonérées, pour lesquelles la TVA n'est pas facturée:

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

Important aussi est le concept de régime suspensif que définit l'Article 94 du CGI et qui sera clarifié dans la suite de ce chapitre (voir section 2.5).

### **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 comme la rémunération du personnel, les cotisations sociales, le loyer d'immeuble ou local nus, l'enseignement, etc....

Attention ! Les loyers d'immeubles meublés et de locaux équipés –donc qui ne sont pas nus- sont situés dans le champ d'application de la TVA.

## **2.1. La notion de Territorialité**

L'Article 88 du CGI (2020) 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. Par exemple, le service réalisé depuis le Maroc par un centre d'appel (call center) mais dont les bénéficiaires, c'est-à-dire les utilisateurs, sont à l'étranger est considéré fait hors territoire marocain, et donc comme un service exporté.

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.

## **2.2. Opérations imposables**

Les opérations imposables incluent celles qui le sont de façon obligatoire et celles qui le sont par option.

### **o 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 (2020), sont:

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

2°- les opérations de vente et de livraison réalisées par:

- a) les commerçants grossistes;

---

<sup>1</sup> Notez la précision dans l'utilisation des verbes « extraire » (minerais, poisson, etc) ; « fabriquer » (tables, vêtements, etc) ; « conditionner » (pasteuriser le lait et le mettre dans des tetra brick, par exemple)

- 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;

Les contribuables visés au b) 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 audit montant 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 (2020)];
- 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 (2020)];
- 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, métreur-vérificateur, géomètre, topographe, arpenteur, ingénieur, conseil et expert en toute matière ;
  - c) vétérinaire.

**Recommandation:** consultez l'Article 89-II du CGI (2020) 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

#### o Opérations imposables par option

L'Article 90 du CGI (2020) 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 de services visés à l'article 91 II 3° [du CGI (2020)] c'est-à-dire, les fabricants et les prestataires de services, personnes physiques, qui réalisent un chiffre d'affaires annuel inférieur à cinq cent mille (500.000) dirhams à l'exception des personnes visées à l'article 89 I 12° (par exemple : avocats, notaires, interprètes, architectes, conseil et experts, vétérinaires). Ceux-ci sont normalement exonérés sans droit à déduction.
- 3°- Les revendeurs en l'état de produits autres que ceux énumérés à l'article 91 (I-A-1°, 2°, 3° et 4°). Les produits exclus de cette option, et qui restent dans tous les cas exonérés sans droit à déduction, sont le pain, le couscous, les semoules, les farines servant à l'alimentation humaine, le lait, le sucre brut et les dattes conditionnées 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 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<sup>o</sup>, 2<sup>o</sup> et 3<sup>o</sup> ci-dessus et de manière irrévocable<sup>2</sup> pour les personnes visées au 4<sup>o</sup> 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).

### 2.3. 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. Rappelons que l'exonération signifie tout simplement que la TVA n'est pas facturée. 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.

#### Exemple et remarque extrêmement importants:

Soit une entreprise Alpha qui fabrique et commercialise un produit Pc auprès de ses clients. Pour cela elle achète de ses fournisseurs un produit Pf.

Si la vente du produit Pc est exonérée sans droit à déduction alors :

- L'exonération implique que Alpha ne facture pas de TVA à ses clients
- Ne pas avoir de droit à déduction implique que Alpha ne peut pas récupérer la TVA qu'elle paie à ses fournisseurs. Dans ce cas la TVA payée fait partie des charges.

Si la vente du produit Pc est exonérée avec droit à déduction alors :

- L'exonération implique que Alpha ne facture pas de TVA à ses clients
- Avoir de droit à déduction implique que Alpha peut récupérer la TVA qu'elle paie à ses fournisseurs.

#### ○ Exonérations sans droit à déduction

L'Article 91 du CGI (2020) 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<sup>3</sup> !**):

- 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).

<sup>2</sup> Irrévocable = définitive, permanente, irréversible

<sup>3</sup> Exhaustive = complète, totale, intégrale. « Liste non exhaustive » indique qu'elle inclut juste une partie et non la totalité des cas. Vous pouvez consulter l'article indiqué du CGI (2020) où figure la liste intégrale correspondante.

- Les ventes et prestations de services, effectuées par les fabricants et les prestataires, personnes physiques, dont le chiffre d'affaires annuel est inférieur ou égal à cinq cent mille (500.000) dirhams, à l'exception des personnes visées à l'article 89-I-12° [du CGI (2020)].

Toutefois, lorsque ces derniers deviennent assujettis, ils ne peuvent remettre en cause leur assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée que lorsqu'ils réalisent un chiffre d'affaires inférieur ou égal audit montant pendant trois (3) années consécutives

#### o Exonérations avec droit à déduction

L'Article 92 du CGI (2020) 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 redevenant 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;
- 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) m<sup>2</sup> et dont le prix de vente n'excède pas deux cent cinquante mille (250.000) dirhams hors taxe sur la valeur ajoutée.

A partir de 2019 cette liste inclut aussi les médicaments dont le prix fabricant hors taxe fixé par voie réglementaire dépasse 588 dirhams. Selon la note circulaire 729 relative à la Loi de Finances 80-18 ceci s'inscrit « dans le cadre du développement du secteur sanitaire au Maroc, et afin de garantir l'accès aux médicaments onéreux à l'ensemble de la population », ce qui nous rappelle le rôle de la fiscalité comme instrument de politique économique et sociale.

**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.

#### 2.4. Régime suspensif

L'Article 94 du CGI (2020) 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 (2020)] ».

Dans ces mêmes condition 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 pour les marchandises importées destinées à une transformation suivies de la réexportation (admission temporaire) et pour les marchandises en transit par le Maroc (régime de transit).

**Activité 2:** Examinez les opérations suivantes en considérant si elles entrent dans le champ d'application de la TVA, si elles sont imposables ou exonérées:

1. Un fabricant marocain de biscuit réalise un chiffre d'affaire de 9 millions de dirhams, dont 60% au Maroc, et 40% à l'export vers différents pays africains et du moyen orient.
2. Al-boustane est une école primaire privée, dont le chiffre d'affaire est de 5 millions de dh.
3. *News and Views* est un magazine d'actualité dont les ventes en kiosques (aux lecteurs) 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 3 studios et 5 appartements. Les studios sont loués à l'état nu, et les appartements sont loués à l'état meublé.

Les chiffres d'affaire ci-dessus sont hors TVA.

La solution est disponible dans l'annexe 1. Il est recommandé de réaliser l'activité avant de consulter la solution.

### 3. 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 (2020)).

#### 3.1. Périodicité de la déclaration

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-I du CGI (2020) 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

L'Article 108-II du CGI (2020) précise que «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.

#### 3.2. Délai de présentation de la déclaration

##### Déclaration mensuelle

« Les contribuables imposés sous le régime de la déclaration mensuelle doivent déposer avant le vingt (20) de chaque mois auprès du receveur de l'administration fiscale, une déclaration du chiffre d'affaires réalisé au cours du mois précédent et verser, en même temps, la taxe correspondante» (Art. 110 du CGI (2020)).

Toutefois, pour les contribuables qui effectuent leur déclaration par procédé électronique, celle-ci doit être souscrite avant l'expiration de chaque mois.

## Déclaration trimestrielle

« Les contribuables imposés sous le régime de la déclaration trimestrielle doivent déposer, avant le vingt (20) du premier mois de chaque trimestre, auprès du receveur de l'administration fiscale, une déclaration du chiffre d'affaires réalisé au cours du trimestre écoulé et verser, en même temps, la taxe correspondante » (Art. 111 du CGI (2020)).

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

### Remarque:

Pour un contribuable imposé sous le régime de la déclaration mensuelle nous utiliserons uniquement l'expression « déclaration au titre du mois de ... » ; janvier, février, mars, etc.

Selon les délais précisés ci-dessus, la déclaration au titre du mois de janvier doit être faite en février ; celle au titre du mois de février doit être faite en mars, etc.

Evitez de parler de « déclaration du mois de ... », par exemple mars (ou tout autre mois), car elle peut causer des confusions : s'agit-il de la déclaration au titre de mars (faite en avril) ou de la déclaration faite en mars (au titre du mois précédent, février) ?

De la même façon, pour un contribuable imposé sous le régime de la déclaration trimestrielle, nous utiliserons uniquement l'expression « déclaration au titre du premier (second, etc) trimestre ».

## 4. Détermination de la TVA exigible

Il est temps à ce niveau du chapitre de préciser comment se calcule la TVA à facturer, et donc clarifier l'assiette (ou base) de la TVA et les différents taux applicables. Ceci est fait une fois définis le concept de « fait générateur » et les deux régimes de déclaration de la TVA, celui de l'encaissement et celui des débits.

### 4.1. Fait générateur

Avant de définir ce nouveau concept, celui de fait générateur, considérons l'exemple suivant.

#### Exemple 2:

Une entreprise vend à un client un lot de meubles pour un montant hors taxe de 200.000 dh. L'opération étant imposable au taux normal de 20%, l'entreprise facture, en plus, 40.000 dh de TVA ; le prix TTC étant donc de 240.000dh. L'entreprise facture ce lot de meubles en janvier, le livre en février, reçoit de son client 180.000dh en mars et 60.000dh en avril.

Il est bien clair que l'entreprise doit verser au Trésor public les 40.000 dh de TVA. Mais la question qui se pose est : « A partir de quel moment l'entreprise est-elle obligée de déclarer et de verser la TVA au Trésor ? ». Ce moment est-il lié à la facturation, à la livraison ou à l'encaissement partiel ou total ?

**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 (2020) 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.  
Dans le cas du régime de l'encaissement nous utiliserons le terme « TVA collectée ».

#### - 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.

Dans le cas du régime des débits nous utiliserons le terme « TVA facturée ».

#### Remarques:

- Le régime des débits ne s'applique que pour les contribuables qui souhaitent passer à ce régime. Ceux-ci doivent alors en présenter la demande avant le 1<sup>er</sup> 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.

**Activité 3:** Considérant l'exemple 2 ci-dessus, dans le cas de déclaration mensuelle de la TVA, au titre de quels mois sera déclarée la TVA et quel montant correspond à chaque déclaration selon les deux régimes, des débits et de d'encaissement ?

**Activité 4:** Calculer la TVA due aux différentes échéances selon les deux régimes, des débits et de l'encaissement, dans le cas de déclaration mensuelle de la TVA pour la situation suivante.

L'entreprise Outil-Matic facture et livre le 15 avril 2020 une machine dont le prix est de 300.000 dhs HT, le taux de TVA applicable étant de 20%.

Le client règle par chèque de la façon suivante :

- avance de 15% du montant dû payée le 10 mars 2020,
- 35% à la livraison, 50% avec un délai de 4 mois après facturation.

La solution des activités 3 et 4 est disponible dans l'annexe 2. Consultez-la uniquement après avoir réalisé les activités.

## 4.2. L'assiette de la TVA

L'article 96 du CGI (2020) 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 ».

#### Remarques:

- a- En cas de vente avec livraison à domicile, les frais de transport, même facturés séparément, ne peuvent être soustraits du chiffre d'affaires imposable lorsqu'ils restent à la charge du vendeur.
- b- Pour les opérations réalisées par les banques et les changeurs, le chiffre d'affaire est constitué par (Art. 96-8° du CGI (2020)) :
  - 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.
  - le montant de la marge bénéficiaire réalisée dans le cadre de l'opération «Salam» ou «Istisna'a»

Les quatre derniers types de montants de cette liste ont été introduits par les Lois de Finances 2016, 2018 et 2020 pour accompagner la création et développement de la banque participative au Maroc.

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.

#### 4.3. Les taux de la TVA

##### Taux normal (Art. 98 du CGI (2020))

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

##### Taux réduits (Art. 99 du CGI (2020))

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 et 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 ainsi que les prestations fournies par les exploitants de cafés;
- Certains produits alimentaires : riz usiné, pâtes alimentaires;
- Les opérations de vente des billets d'entrée aux musées, cinéma et théâtre;
- 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, les opérations de financement réalisées dans le cadre des contrats «Mourabaha», «Salam» et «Istisna'a»);
- 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 aux prestations de services rendues par tout agent démarcheur ou courtier d'assurances à raison de contrats apportés par lui à une entreprise d'assurances.

La Loi de Finances 2020 n'a pas apporté de nombreuses modifications concernant les taux de la TVA. Notons tout de même qu'elle a inclus de nouveaux médicaments à la liste des exonérations. Aussi, elle a baissé à 10% le taux relatifs aux opérations de vente des billets d'entrée aux musées, cinéma et théâtre, qui était, depuis longtemps, une revendication des acteurs de secteurs culturels.

Ceci nous renvoie au rôle de la fiscalité comme instrument de politique économique et sociale. Pour l'illustrer encore plus, les deux exemples ci-dessous concernent des modifications relatives à la TVA introduites dans la Loi de Finances 2016. Ces deux exemples sont des extraits de la Note Circulaire 726-2016 dont l'intérêt réside dans l'explication donnée aux modifications introduites.

#### **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».

#### **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».

## **5. 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). C'est la notion de « taxe non-cumulative » citée dans la section 1 ci-dessus en tant que caractéristique de la TVA.

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.

### **5.1. Solde de la déclaration**

Le solde de la déclaration de TVA est composé de :

- a- la différence entre la TVA facturée ou collectée auprès des clients et la TVA récupérable correspondant à la période d'imposition en question,
- b- on y ajoute, éventuellement, les montants correspondant aux régularisations,
- c- on y retranche, éventuellement, le crédit TVA de la période précédente.

Nous avons alors :

$$\text{Solde TVA} = \text{TVA collectée ou facturée} - \text{TVA récupérable} + \text{régularisations} - \text{crédit de TVA}$$

La TVA récupérable est celle payée aux fournisseurs et que l'assujetti a le droit de récupérer. Notez que dans cette formule la TVA récupérable est **déduite** de la TVA collectée ou facturée. Parler de TVA récupérable ou de TVA déductible c'est la même chose.

Le crédit de TVA est le résultat du fait qu'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 (2020)). En effet, le 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 verser au Trésor;
- 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.

**Exemple 3:**

ABC est une entreprise marocaine assujettie à la TVA. Le tableau suivant présente les chiffres des déclarations des mois de janvier, février et mars 2020. On suppose que le solde de TVA de décembre 2019 était positif et donc qu'il n'y a pas de crédit TVA reportable à janvier 2020. Aucune régularisation n'est à effectuer.

Les montants sont en dirhams.

Année 2020	TVA collectée	TVA récupérable	TVA collectée – TVA récupérable	Solde TVA	Montant à verser au Trésor	Crédit TVA
Janvier	100.000	20.000	80.000	80.000	80.000	0
Février	120.000	160.000	- 40.000	- 40.000	0	40.000
Mars	130.000	20.000	110.000	70.000	70.000	0

En Janvier: la TVA collectée est supérieure à la TVA récupérable. L'entreprise doit verser au trésor  $100.000 - 20.000 = 80.000$  Dh.

En Février: la TVA collectée est inférieure à la TVA récupérable. Le solde étant négatif, il n'y a rien à verser, mais il y a plutôt un crédit de TVA, de 40.000 Dh, à reporter.

En Mars: la TVA collectée est supérieure à la TVA récupérable. En retranchant le crédit de 40.000 dh de la période précédente, le solde est positif et le montant à verser au Trésor est de  $110.000 - 40.000 = 70.000$  Dh.

**Activité 5: solde de la TVA**

Compléter le tableau suivant, qui est la continuation de l'exemple précédent :

Année 2020	TVA collectée	TVA récupérable	TVA collectée – TVA récupérable	Solde TVA	Montant à verser au Trésor	Crédit TVA
Avril	130.000	30.000				
Mai	130.000	145.000				
Juin	140.000	170.000				
Juillet	140.000	130.000				
Août	160.000	70.000				

La solution de l'activité est incluse dans l'annexe 3 ; Consultez-la uniquement après avoir réalisé l'activité.

**5.2. Les conditions générales de déduction**

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 (2020)).

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

### 5.3. 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 (2020))

C'est la date de naissance du droit à déduction instaurée par la Loi de Finances 2014 et qui est encore en application en 2020. 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.

**Remarque importante :** La date de naissance du droit de déduction ne dépend pas du régime de déclaration. Au titre de toute période d'imposition, la TVA récupérable est la même si l'assujetti est sous le régime des encaissements que s'il est sous celui des débits.

#### **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, **mais elle n'est plus valable à partir de 2015!**

### 5.4. 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 (2020)):

- 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 (avec des exceptions concernant le gasoil utilisé pour le transport collectif routier des personnes et marchandises, le transport ferroviaire et le gasoil et kérosène pour le transport aérien).
- 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 (2020)).

**Remarque importante :** Selon l'Article 106-II du CGI (2020), « N'est pas déductible la taxe ayant grevé les achats, travaux ou prestations de services dont le montant dépasse cinq mille (5.000) dirhams par jour et par fournisseur dans la limite de cinquante mille (50.000) 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».

C'est une manière de décourager les paiements en espèces et donc d'inciter au paiement par des procédés qui permettent la traçabilité des opérations et facilitent donc le contrôle fiscal.

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

**ATTENTION !**

- 1- De 2016 à 2018 la limite était de dix mille (10.000) dirhams par jour et par fournisseur et de cent mille (100.000) dirhams par mois et par fournisseur.  
Pour 2019 et 2020 ces limites ont été baissées à 5.000 et 50.000 dirhams, respectivement, pour rendre encore moins avantageux les paiements en espèces.
- 2- La Loi de Finances 2016 avait introduit un changement important dans ce sens. 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 ?

**5.5. Régularisation pour défaut de conservation des biens immeubles**

Dans le cas général des biens amortissables, l'article 102 précise que « les biens susceptibles d'amortissement éligibles au droit à déduction doivent être inscrits dans un compte d'immobilisation et affectés à la réalisation d'opérations soumises à la taxe sur la valeur ajoutée ou exonérées en vertu des articles 92 et 94 [du CGI (2020)] ».

Notez que nous retrouvons ici les trois types d'opérations qui donnent droit à la déduction de la TVA : (i) les opérations soumises à la TVA ; (ii) celles exonérées avec droit à déduction ; et (iii) celles réalisées sous le régime suspensif.

En particulier, dans le cas de l'achat de biens immeubles, la déduction de la TVA est soumise à une condition additionnelle qui est celle de les conserver pendant une période de 10 années suivant la date de leur acquisition<sup>4</sup>. Que se passe-t-il si ce délai n'est pas respecté ? Si, par exemple, le bien est revendu moins de dix années après son acquisition ?

La réponse est que l'assujetti doit faire une régularisation et rendre au Trésor public une partie de la TVA ayant été préalablement déduite. Plus précisément, l'Article 104-II-2° du CGI (2020) 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 (2020)], 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 ».

**Exemple 3 :**

Considérons une entreprise dont l'activité est imposable à la TVA, sous le régime de l'encaissement et de la déclaration mensuelle, et donc ayant droit à déduction. L'entreprise a acquis en mars 2017 un immeuble et a versé la TVA correspondante qui était de 200.000 dh. L'entreprise a ensuite récupéré la totalité de ce montant en le déduisant dans ses déclarations de TVA correspondantes.

Considérons le cas où l'entreprise revend cet immeuble en juin 2020. Une régularisation par défaut de conservation s'impose car elle n'a pas conservé l'immeuble pendant dix ans. Elle doit donc rendre une partie de la TVA récupérée au Trésor public. Quel est alors le montant de la régularisation ?

<sup>4</sup> acquisition = achat ; acquérir = acheter

Pour cela il faut déterminer le nombre d'années ou fractions d'année écoulées depuis la date d'acquisition, en prenant en compte que « l'année d'acquisition, de cession ou de retrait du bien immeuble est considérée comme une année entière ». Ainsi :

Même si l'immeuble a été acheté en mars, 2017 compte comme une année entière.

Même si l'immeuble a été vendu en juin, 2020 compte comme une année entière.

On ajoute les deux ans intermédiaires, 2018 et 2019, ce qui fait un total de 4 années.

Le défaut de conservation concerne 6 années (pour compléter 10) : donc le montant de la régularisation est de  $200.000 \times 6 / 10 = 120.000$  dh à inclure dans la déclaration au titre du mois de juin. C'est un montant que l'entreprise doit rendre au Trésor public.

Ainsi, si au titre du mois de juin la TVA collectée est de 400.000 dh et la TVA récupérable est de 80.000 dh alors :  
solde TVA (juin) = TVA collectée – TVA récupérable + régularisation = 440.000 dh.

### 5.6. La règle du prorata (Art. 104-I du CGI (2020))

Lorsqu'une entreprise réalise à la fois des opérations soumises à la TVA ou exonérées avec droit à déduction 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 appliqué 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, où « CA » désigne le chiffre d'affaire :

Prorata = Numérateur / Dénominateur

Avec le numérateur et le dénominateur définis par :

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. Cette TVA est dite fictive car elle n'existe pas réellement ; elle n'est pas facturée ou collectée, puisqu'elle correspond à des opérations exonérées ou réalisées en suspension de la TVA. La calculer c'est répondre à la question « quel montant de TVA serait facturé (ou collecté) si ces opérations n'étaient ni exonérés ni réalisées en suspension de la TVA ? »

#### Remarques:

- Le prorata représente, en quelque sorte, le pourcentage que représente le chiffre d'affaire ouvrant droit à déduction par rapport à la totalité du chiffre d'affaire.
- Le prorata est compris entre 0 (zéro), qui correspond au cas où aucune opération de donne droit à déduction (numérateur = zéro), et 1 (un ou 100%) qui correspond au cas où toutes les opérations donnent droit à déduction.
- 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.

**Activité 6: Calcul du prorata et de la TVA récupérable**

Le Croissant Doré est une boulangerie-pâtisserie qui a réalisé pendant l'année 2019 un chiffre d'affaire composé de:

- Vente de pain: 0,6 millions de dh,
- Vente de gâteaux: 1,8 millions de dh (TTC).

En 2020, elle acquiert deux fours au prix de 80.000 dh (HT) chacun, auxquels s'applique une TVA de 20%.

- a. A quelle déduction a droit l'entreprise si les deux fours sont utilisés indifféremment pour la cuisson du pain et des gâteaux?
- b. Quelle charge représente l'achat de ces deux fours pour l'entreprise ?

La solution de l'activité est incluse dans l'annexe 4; Consultez-la uniquement après avoir réalisé l'activité.

**Annexes****Annexe 1 : Solution de l'activité 2**

1. La vente de biscuit est imposable. L'entreprise a un chiffre d'affaire supérieur à 500.000 dh donc elle est imposable. Cependant, la partie réalisée à l'export est exonérée ; l'entreprise ne facture pas de TVA à ses clients à l'étranger. Elle facture la TVA pour les 60% de son chiffre d'affaire réalisé au Maroc.
2. L'enseignement est hors champ. L'école ne facture pas de TVA et ne peut pas opter à être imposable.
3. Les ventes de journaux, de publications et de livres sont exonérées, mais la publicité ne l'est pas. Le magazine étant une publication, les ventes aux lecteurs se font sans facturer la TVA. La publicité est facturée avec la TVA incluse.
4. Le pain est exonéré alors que les gâteaux sont imposables.
5. M. Essafi ne facture pas la TVA pour le loyer des studios ; ce loyer est hors champ de la TVA car les studios sont nus (non meublés), mais il doit facturer la TVA pour le loyer des appartements car ils sont meublés.

**Annexe 2 : Solution des activités 3 et 4****A- Solution de l'activité 3****Cas 1: régime de l'encaissement**

Pour ce régime la question fondamentale est « en quels mois ont lieu les encaissements ? »

Réponse : les encaissements ont lieu en mars et avril ; la TVA sera donc déclarée, une partie au titre de mars et une autre partie (le reste) au titre d'avril.

- Montant de la TVA à déclarer au titre de mars :

L'entreprise encaisse 180.000 dh ; c'est un montant TTC. La TVA qu'il inclut est :

$TVA \text{ collectée (mars)} = \text{montant TTC} \times \text{Taux} / (1 + \text{Taux})$

Le taux étant de 20% :  $TVA \text{ collectée (mars)} = 180.000 \times 0,2 / (1 + 0,2) = 30.000 \text{ dh}$

- Montant de la TVA à déclarer au titre d'avril : Ce montant peut être calculé de deux méthodes.

Méthode 1 : l'entreprise encaisse en avril le montant (TTC) de 60.000 dh d'où :

$TVA \text{ collectée (avril)} = 60.000 \times 0,2 / 1,2 = 10.000 \text{ dh}$

Méthode 2 : La totalité de la TVA correspondant à l'opération de vente est déclarée au titre de mars et avril. Nous avons : TVA totale = 40.000 dh et TVA collectée (mars) = 30.000 dh donc :

$TVA \text{ collectée (avril)} = 40.000 - 30.000 = 10.000 \text{ dh}$



**Cas 2 : régime des débits**

Pour ce régime il y a deux questions fondamentales : « en quel mois a lieu la facturation ? » et « y a-t-il eu des encaissements ou livraisons avant la facturation ? »

Dans ce cas la facturation a lieu en janvier et il n'y a ni encaissement ni livraison avant facturation. La totalité de la TVA, 40.000 dh, est à déclarer au titre de janvier.

**B- Solution de l'activité 4**

TVA totale = montant total HT × Taux = 300.000 × 0,2 = 60.000 dh.

Montant total TTC = 300.000 + 60.000 = 360.000 dh

Nous avons :

- En mars : encaissement de 15 % du montant dû
- En avril : facturation, livraison et encaissement de 35% du montant dû
- En août : encaissement de 50% du montant dû

**Cas 1: régime de l'encaissement**

Les encaissements ont lieu en mars, avril et août. La TVA sera déclarée au titre de ces trois mois.

Pour remplir le tableau suivant, ont été appliquées le formules:

- montant encaissé au mois N = montant total TTC \* pourcentage encaissé au mois N
- TVA collectée (mois N) = montant encaissé au mois N \* 0,2 / 1,2

Mois	Mars	Avril	Août
Montant encaissé au mois de ... (en dh)	$360.000 \times 0,15 = 54.000$	$360.000 \times 0,35 = 126.000$	$360.000 \times 0,5 = 180.000$
TVA collectée au titre du mois de ... (en dh)	$54.000 \times 0,2 / 1,2 = 9.000$	$126.000 \times 0,2 / 1,2 = 21.000$	$180.000 \times 0,2 / 1,2 = 30.000$

**Cas 2: régime des débits**

Notons que la facturation a lieu en avril, mais un encaissement a lieu en mars, avant la facturation.

La TVA sera déclarée au titre de mars et avril.

- Au titre de mars : TVA à déclarer = 9.000 dh ; c'est le même montant calculé pour le régime de l'encaissement.
- Au titre d'avril: TVA à déclarer = TVA totale – TVA déclarée au titre de mars  
= 60.000 – 9.000 = 51.000 dh

**Rappel important :** Notez que la TVA totale déclarée est la même pour les deux régimes. La différence entre les deux régimes concerne **comment la déclaration de la TVA totale due est distribuée dans le temps.**

**Annexe 3: Solution de l'activité 5: solde de la TVA**

Année 2020	TVA collectée	TVA récupérable	TVA collectée – TVA récupérable	Solde TVA	Montant à verser au Trésor	Crédit TVA
Avril	130.000	30.000	100.000	100.000	100.000	0
Mai	130.000	145.000	- 15.000	-15.000	0	15.000
Juin	140.000	170.000	- 30.000	- 45.000	0	45.000
Juillet	140.000	130.000	10.000	- 35.000	0	35.000
Août	160.000	70.000	90.000	55.000	55.000	0

#### **Annexe 4: Solution de l'activité 6 : Calcul du prorata et de la TVA récupérable**

a. Notons que le pain est exonéré sans droit à déduction alors que les gâteaux sont imposables et donnent droit à déduction.

Puisque les deux fours sont utilisés à la fois pour le pain et les gâteaux, la TVA récupérable dépend du prorata à appliquer. Ce prorata est calculé sur la base des données de 2019.

Numérateur = chiffre d'affaire de vente de gâteaux TTC = 1,8 Mdh

Dénominateur = numérateur + chiffre d'affaire de vente de pain = 1,8 + 0,6 Mdh

Prorata = 0.75

La TVA payée pour l'achat des deux fours est :  $80.000 \times 2 \times 0,2 = 32.000$  dh.

La TVA récupérable =  $32.000 \times 0,75 = 24.000$  dh

b. Le montant versé au fournisseur = prix TTC = 192.000 dh

TVA récupérable = 24.000 dh

Les fours représentent une charge pour la boulangerie de :

prix TTC - TVA récupérable =  $192.000 - 24.000 = 168.000$  dh

C'est aussi (autre méthode de la calculer) : prix HT + TVA non récupérable =  $160.000 + 8.000 = 168.000$  dh.