

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^{er} semestre 2020-2021.

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

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

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

Ce chapitre est dédié à l'impôt sur les sociétés. Comme pour le chapitre sur la TVA, 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 à la fin de ce document.

1. Dispositions générales

L'impôt sur les sociétés a été instauré au Maroc par la loi n° 24-86 publiée au bulletin officiel n°3873 du 21 janvier 1987, remplaçant ainsi l'impôt des bénéfices professionnels. Il s'applique aux entreprises qui ont choisi la forme juridique de société, possédant par conséquent une personnalité fiscale propre, différente de celle des associés.

1.1. Les personnes imposables

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

a- Les personnes obligatoirement imposables à l'IS

Elles sont stipulées dans l'Article 2-I du CGI 2020 et consistent en:

- Les sociétés quels que soient leur forme et leur objet (sauf celles situées hors champs de l'IS, selon Art.3 du CGI 2020): sociétés anonymes, sociétés en commandite par action, sociétés à responsabilité limitée, sociétés de personnes qui comprennent parmi leurs associés des personnes morales;
- Les établissements publics et les autres personnes morales qui se livrent à une exploitation ou à des opérations à caractère lucratif;
- Les associations et les organismes légalement assimilés;
- Les fonds créés par voie législative ou par convention ne jouissant pas de la personnalité morale et dont la gestion est confiée à des organismes de droit public ou privé, lorsque ces fonds ne sont pas expressément exonérés par une disposition d'ordre législatif;
- Les établissements des sociétés non résidentes ou des groupements des dites sociétés.

b- Les personnes optionnellement imposables à l'IS

Le CGI 2020 (Art.2-II) stipule que « sont passibles de l'impôt sur les sociétés, sur option irrévocable, les sociétés en nom collectif et les sociétés en commandite simple constituées au Maroc et ne comprenant que des personnes physiques, ainsi que les sociétés en participation ».

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

Remarque : Ces sociétés sont soumises à l'impôt sur le revenu et ont la possibilité d'opter pour l'imposition à l'impôt sur les sociétés.

c- Les personnes exclues du champ d'application

Selon l'Article 3 du CGI 2020, sont exclus du champ d'application de l'impôt sur les sociétés:

1°- Les sociétés en nom collectif et les sociétés en commandite simple constituées au Maroc et ne comprenant que des personnes physiques ainsi que les sociétés en participation, sous réserve de l'option prévue à l'Article 2-II;

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

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

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

d- Les personnes exonérées de l'IS

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

Dans le reste de cette section seront présentés quelques exemples à titre illustratif. Pour les détails concernant l'exonération à l'IS et les conditions d'exonération applicables à certains organismes se référer aux articles 6 et 7 du CGI 2020.

• Exonération totale et permanente [Art. 6 – I – A du CGI 2020]

L'exonération totale et permanente concerne, entre autres (**attention: liste non exhaustive !**):

- Les associations à but non lucratif: cette exonération ne s'applique pas en ce qui concerne les établissements de ventes ou de services appartenant à ces associations.
- Les exploitations agricoles réalisant un chiffre d'affaires annuel inférieur à cinq millions (5.000.000) de dirhams, au titre de leurs revenus agricoles (sous réserve de certaines dispositions)
- Les coopératives et leurs unions légalement constituées (sous certaines conditions)
- Un ensemble de fondations, d'agences et de fonds [Art. 6-I-A du CGI 2020].

Remarque:

Concernant les exploitations agricoles, l'exonération citée ci-dessus ne s'applique pas aux autres catégories de revenus non agricoles réalisés par les sociétés concernées.

En plus, lorsque le chiffre d'affaires réalisé au cours d'un exercice donné est inférieur à cinq millions (5.000.000) de dirhams, l'exonération citée ci-dessus n'est accordée que lorsque ledit chiffre d'affaires est resté inférieur à ce montant pendant trois (3) exercices consécutifs.

Recommandation: Consultez l'Article 46 du CGI pour connaître la définition exacte des revenus agricoles

• Exonérations suivies de l'imposition permanente au taux réduit [Art. 6 – I – B du CGI 2020]

L'exonération suivie de l'imposition permanente au taux réduit concerne, entre autres (**attention: liste non exhaustive !**):

- Les entreprises hôtelières sont, au titre de leurs établissements hôteliers pour la partie de la base imposable correspondant à leur chiffre d'affaires réalisé en devises dûment rapatriées: totalement exonérées pendant une période de cinq (5) ans consécutifs qui court à compter de l'exercice au cours duquel la première opération d'hébergement a été réalisée en devises. Au-delà de la 5^{ème} année ces entreprises sont imposées

selon les taux progressifs du barème « normal » mais en appliquant le taux de 20 % à la tranche dont le montant du bénéfice net est supérieur à 1.000.000 Dh.

- Les entreprises qui exercent leurs activités dans les zones d'accélération industrielle: elles bénéficient de l'exonération totale durant les cinq (5) premiers exercices consécutifs, à compter de la date du début de leur exploitation et de l'imposition au taux de 15% [Article 19-II du CGI 2020] au-delà de cette période. Toutefois, sont soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun, les sociétés qui exercent leurs activités dans lesdites zones dans le cadre d'un chantier de travaux de construction ou de montage.
- Les sociétés de services ayant le statut «Casablanca Finance City» : elles bénéficient de l'exonération totale pendant une période de cinq (5) exercices consécutifs, à compter du premier exercice d'octroi du statut précité et de l'imposition au taux spécifique de 15 % au-delà de la 5^{ème} année [Article 19-II du CGI 2020].

Parmi les autres modes d'exonération on trouve (voir Art.6 du CGI 2020):

- Imposition permanente au taux réduit ;
- Exonérations temporaires ;
- Imposition temporaire au taux réduit.

Remarque:

Les deux réductions d'impôts suivantes, introduites à partir de 2017 et 2018 respectivement et toujours en vigueur en 2020, ont pour but de dynamiser la bourse et de booster les jeunes entreprises technologiques (start-ups) innovantes. Ainsi:

- La Loi de finances 2017 a introduit des réductions d'impôt en faveur de certaines sociétés dont les titres sont introduits en bourse, par ouverture ou augmentation du capital [voir Art. 6 – III du CGI].
- La Loi de finances 2018 a introduit des réductions d'impôt en faveur des entreprises qui prennent des participations dans le capital des jeunes entreprises innovantes en nouvelles technologies [voir Art. 6 – IV du CGI].

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

Les sociétés, qu'elles aient ou non un siège au Maroc, sont imposables à raison de l'ensemble des produits, bénéfices et revenus :

- se rapportant aux biens qu'elles possèdent, à l'activité qu'elles exercent et aux opérations lucratives qu'elles réalisent au Maroc, même à titre occasionnel;
- dont le droit d'imposition est attribué au Maroc en vertu des conventions tendant à éviter la double imposition en matière d'impôts sur le revenu.

Les sociétés non résidentes au Maroc, c'est-à-dire celles n'ayant pas leur siège au Maroc, sont aussi imposables à raison des produits bruts énumérés à l'article 15 du CGI 2020 qu'elles perçoivent en contrepartie de travaux qu'elles exécutent ou de services qu'elles rendent, soit pour le compte de leurs propres succursales ou leurs établissements au Maroc, soit pour le compte de personnes physiques ou morales indépendantes, domiciliés ou exerçant une activité au Maroc [consulter l'Art. 5-II du CGI 2020 pour plus de précisions].

2. Détermination de la base imposable

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

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

2.1. Définitions du résultat comptable et du résultat fiscal

a- Le résultat comptable:

Le résultat comptable est déterminé à partir du CPC selon:

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

b- Le résultat fiscal:

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

Ce même article précise que les stocks sont évalués au prix de revient ou au cours du jour si ce dernier lui est inférieur et les travaux en cours sont évalués au prix de revient.

Les produits admis fiscalement sont appelés : produits imposables

Les charges admises fiscalement sont appelées : charges déductibles

Ainsi :

$$\text{Résultat fiscal} = \text{Produits imposables} - \text{Charges déductibles}$$

2.2. Détermination du résultat fiscal à partir du résultat comptable

L'appréciation fiscale des produits et des charges de l'entreprise révèle des rectifications fiscales à apporter au résultat comptable pour en déduire le résultat fiscal. Ainsi, une fois calculé le résultat comptable, le résultat fiscal est calculé d'après :

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

Dans la formule ci-dessus les déductions et les réintégrations sont définies comme suit :

- Les déductions sont composées:
 - Des produits comptabilisés mais qui sont définitivement non imposables ou exonérés soit totalement, soit partiellement (exemple: les dividendes reçus ne sont pas des produits imposables)
 - Des produits comptabilisés mais qui sont non imposables au titre de l'exercice (ils sont imposables au titre d'autres exercices)
 - Des charges qui deviennent déductibles lors de l'exercice (comptabilisées lors d'exercices précédents mais qui n'étaient pas déductibles au titre de ces exercices)
- Les réintégrations sont composées:
 - Des charges comptabilisées mais qui sont définitivement non admises fiscalement soit totalement, soit partiellement (exemple: les pénalités ne sont pas admises fiscalement)
 - Des charges comptabilisées mais qui ne sont pas déductibles au titre de l'exercice (elles sont déductibles au titre d'autres exercices)
 - Des produits qui deviennent imposables lors de l'exercice (comptabilisés lors d'exercices précédents mais qui n'étaient pas imposables au titre de ces exercices)

Les règles précisant l'exercice auquel sont rattachés les produits et les charges sont exposées dans les sections 4 et 5 de ce chapitre.

Une dernière opération pour déterminer la base imposable à laquelle sera appliqué le barème pour déterminer l'IS consiste à calculer le résultat fiscal net selon la formule:

$$\text{Résultat fiscal net} = \text{Résultat fiscal} - \text{Déficit reportable sur les exercices précédents}$$

La sous-section 3.3-j de ce chapitre définit le concept de « déficit reportable » et précise comment il est calculé.

Exemple:

Au cours de l'exercice N une entreprise a dégagé un résultat comptable avant impôt composé des éléments suivants (les montants sont exprimés en Dh):

Les produits: tous imposables au titre de l'exercice N, sauf P2.

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

Les charges: Toutes déductibles au titre de l'exercice N sauf C3.

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

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

Résultat fiscal

$$\begin{aligned} \text{Méthode 1 : Résultat fiscal} &= \text{Produits imposables} - \text{Charges déductibles} \\ &= P1 + P3 + P4 - C1 - C2 \\ &= 8000 + 10000 + 30\,000 - 2\,000 - 3\,000 = 43\,000 \text{ Dh} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Méthode 2 : Résultat fiscal} &= \text{Résultat comptable} - \text{Déductions (produits exonérés)} + \\ &\quad \text{Réintégrations (charges non déductibles)} \\ &= 42\,000 - 6000 + 7000 = 43\,000 \text{ Dh} \end{aligned}$$

3. Déclarations, calcul et recouvrement de l'IS

3.1 Déclarations fiscales:

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

- Déclaration du résultat fiscal et du chiffre d'affaires [Art. 20 du CGI]: d'après un modèle fourni par l'administration fiscale dans un délai de 3 mois à partir de la clôture de chaque exercice comptable. Il s'agit d'une obligation pour toutes les sociétés qu'elles soient imposables à l'IS ou qu'elles en soient exonérées, sauf pour les sociétés non résidentes imposées forfaitairement ou n'ayant pas d'établissement au Maroc, auxquelles s'appliquent des règles particulières [Art. 20- II et III du CGI] ;
- Déclaration d'existence [Art. 148 du CGI]: elle doit être adressée à l'inspecteur des impôts dans un délai de 30 jours suivant la date de constitution, d'installation, ou de début d'activité selon le cas applicable ;
- Déclaration de transfert de siège social ou changement de domicile fiscal [Art. 149 du CGI] ;
- Déclaration de cessation, fusion, scission ou transformation de la société [Art. 150 du CGI].

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

L'imposition à l'IS se fait selon le taux normal ou les taux spécifiques.

Taux normal

La loi de finance 2018 a instauré des taux **progressifs**: différents taux sont appliqués aux différentes tranches du bénéfice net, selon le barème en vigueur.

La loi de finance 2019 a maintenu le caractère progressif des taux et a introduit une modification du barème; la loi de finance 2020 a adopté le même barème qu'en 2018.

Les barèmes applicables pour 2018, 2019 et 2020 sont donnés par le tableau suivant qui indique le taux applicable à chaque tranche du résultat fiscal net :

Montant du résultat fiscal net (en Dh)	Taux (2018)	Taux (2019)	Taux (2020)
Tranche 1: Inférieur ou égal à 300.000	10%	10%	10%
Tranche 2: De 300.001 à 1.000.000	20%	17,5%	20%
Tranche 3: Supérieur à 1.000.000	31%	31%	31%

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

Il est à noter que pour certaines sociétés, bénéficiant de taux réduits, ce barème reste valable mais en appliquant le taux de 20 % à la tranche dont le montant du bénéfice net est supérieur à 1.000.000 Dh (Art. 19 - I - A de 1° à 9° du CGI 2020). Il s'agit, par exemple, de:

- Les entreprises exportatrices de produits ou de services, à l'exclusion des entreprises exportatrices des métaux de récupération, pour le montant du chiffre d'affaires réalisé à l'exportation [Article 6 (I-D-3°) du CGI 2020];
- Les entreprises hôtelières pour la partie de la base imposable correspondant à leur chiffre d'affaires réalisé en devises dûment rapatriées directement par elles ou pour leur compte par l'intermédiaire d'agences de voyage, au-delà de la période de cinq (5) ans d'exonération totale [Article 6 (I-B-3°) du CGI 2020];
- Les entreprises minières exportatrices, de façon permanente à compter de l'exercice au cours duquel la première opération d'exportation a été réalisée [Article 6 (I-D-1°) du CGI 2020];
- Les entreprises artisanales, dont la production est le résultat d'un travail essentiellement manuel, et les établissements privés d'enseignement ou de formation professionnelle, pendant les cinq (5) premiers exercices consécutifs suivant la date du début de leur exploitation [Article 6 (II-C-1°- b et c) du CGI 2020];
- Les exploitations agricoles imposables [Article 6 (I-D-4°) du CGI 2020] ;

Nouveauté de la Loi de Finances 2020 en faveur du secteur industriel:

La Loi de Finances 2020 a introduit une mesure fiscale en faveur du secteur industriel. En effet, pour les sociétés exerçant une activité industrielle, à l'exclusion de celles dont le bénéfice net est égal ou supérieur à cent millions (100 000 000) de dirhams, le taux du barème de 31% est ramené à 28%. L'activité industrielle s'entend de toute activité qui consiste à fabriquer ou à transformer directement des biens meubles corporels moyennant des installations techniques, matériels et outillages dont le rôle est prépondérant.

Remarque:

Pour le calcul de l'impôt à payer il faut arrondir la base de calcul à la dizaine de dirhams supérieure et le montant de l'impôt au dirham supérieur.

Attention !

Pour les exercices de 2016 et 2017 les taux étaient **proportionnels**: un seul taux était appliqué à la totalité du résultat fiscal net, selon le montant de ce dernier. Le taux normal applicable était:

- 10% si (résultat fiscal net \leq 300.000 Dh)
- 20% si (300.000 < résultat fiscal net \leq 1.000.000 Dh)
- 30% si (1.000.000 < résultat fiscal net \leq 5.000.000 Dh)
- 31% si (résultat fiscal net > 5.000.000 Dh)
- 37% pour les institutions de crédit et d'assurance

Taux spécifique de l'IS

Le taux spécifique de l'impôt sur les sociétés est fixé à 15%. Il concerne :

- Les entreprises qui exercent leurs activités dans les zones d'accélération industrielle, au-delà de la période de cinq (5) exercices d'exonération prévue à l'article 6 (I-B-6°) du CGI 2020;
- Les sociétés de service ayant le statut "Casablanca Finance City", conformément à la législation et la réglementation en vigueur, au-delà de la période de cinq (5) exercices d'exonération prévue à l'article 6 (I-B-4°) du CGI 2020.

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

Les taux et montants de l'impôt forfaitaire sont fixés à 8% du montant hors taxe sur la valeur ajoutée des marchés en ce qui concerne les sociétés non résidentes adjudicataires de marchés de travaux, de construction ou de montage ayant opté pour l'imposition forfaitaire.

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

Les taux de l'impôt sur les sociétés retenu à la source sont fixés à :

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

Activité 1:

Une société, imposée au taux normal de l'IS a eu un résultat fiscal net de 2.000.000 Dh en 2017, et le même montant en 2018, en 2019 et en 2020.

Calculer le montant de l'IS théorique pour chacun de ces quatre exercices.

Commentez le résultat.

Attention : en 2017 l'IS était proportionnel ; à partir de 2018 il est progressif.

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

Activité 2 : Tracez la courbe des fonctions f1 et f2 où :

- IS théorique = f1 (résultat fiscal net), en vigueur en 2017
- IS théorique = f2 (résultat fiscal net), en vigueur en 2020

3.3 Recouvrement de l'IS

a- Cotisation minimale : Définition

Le montant de l'impôt dû par les sociétés, autres que les sociétés non résidentes imposées forfaitairement conformément aux dispositions de l'article 16, ne peut être inférieur à une cotisation minimale quel que soit le résultat fiscal. Il s'agit donc d' « un minimum d'imposition que les contribuables soumis à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu sont tenus de verser, même en l'absence de bénéfice » [Art. 144 du CGI 2020].

b- Exonération de la cotisation minimale

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

c- Assiette de la cotisation minimale

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

- Chiffre d'affaires comprenant les recettes et les créances acquises se rapportant aux produits livrés, aux services rendus et aux travaux immobiliers réalisés
- Produits accessoires, visés à l'article 9 (I-A-1° et 5°) du CGI 2020
- Produits financiers (produits des titres de participation et autres titres immobilisés ; gains de change; intérêts courus et autres produits financiers), visés à l'article 9 (I-B-1°-2° et 3°) du CGI 2020
- Subventions et dons reçus figurant parmi les produits d'exploitation visés à l'article 9 (I-A-4°) du CGI 2020 dont, par exemple, les subventions d'exploitation et/ou les produits non courants visés à l'article 9 (I-C-2° et 4°) du CGI 2020 dont, par exemple, les subventions d'équilibre.

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

e- Taux de la cotisation minimale (CM)

La loi de finance de 2020 a fixé le taux de la cotisation minimale à 0,5%.

Toutefois, ce taux est porté à 0,60%, lorsqu'au-delà de la période d'exonération de la cotisation minimale, le résultat courant hors amortissement est déclaré négatif par l'entreprise, au titre de deux exercices consécutifs. Ce taux « augmenté » est une nouveauté introduite par la Loi de Finance de 2020.

En 2019 le taux de la cotisation minimale était de 0,75% alors qu'en 2017 et 2018 il était de 0,5%

Ce taux est de 0,25% pour les sociétés commerciales au titre des ventes de certains produits (produits pétroliers, gaz, beurre, huile, sucre, farine, eau, électricité, médicaments. Ce taux réduit est le même en vigueur en 2020, 2019, 2018 et 2017.

Toutefois, même en l'absence de chiffres d'affaires, le montant de la cotisation minimale ne peut être inférieur à 3.000 dh.

f- Détermination de l'IS exigible

Pour déterminer l'IS exigible on procède comme suit :

- Calculer le montant suivant : Assiette de la CM × Taux de la CM
- Déterminer la CM comme étant : $CM = \text{maximum}(\text{assiette de la CM} \times \text{Taux de la CM}, 3.000 \text{ dh})$
- Calculer l'IS théorique en appliquant le barème de l'IS au résultat fiscal net
- L'IS exigible est alors le plus grand des montants de l'IS théorique et de la CM obtenus:

IS exigible = maximum (IS théorique, CM)

Activité 3 :

La société «Commercial Electrica», imposée à l'IS au taux normal, a réalisé au cours de l'exercice 2020 un résultat comptable avant impôt de 2,8 millions de dirhams (Mdh). On précise aussi qu'au cours de cet exercice :

- Les produits non imposables : 400.000 dh
- Les charges non déductibles : 800.000 dh

La base de calcul de la CM est composée de :

- Chiffre d'affaires : 24 Mdh
- Produits accessoires : 8 Mdh
- Produits financiers (ils n'incluent pas de dividendes): 6 Mdh
- Dons reçus : 2 Mdh

Travail à faire :

1. Déterminer le montant de l'IS théorique et de la CM.
2. Déduire le montant de l'IS exigible au titre de 2020.

La solution est disponible dans l'annexe 2. Il est recommandé de réaliser l'activité avant de consulter la solution.

g- Suppression de l'imputation de la CM

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

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

La suppression de l'imputation de la cotisation minimale est applicable au titre des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2016. Elle est toujours en vigueur pour 2020.

h- Les acomptes provisionnels

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

Ces versements sont effectués spontanément auprès du receveur de l'administration fiscale du lieu du siège social ou du principal établissement au Maroc de la société avant l'expiration des 3^{ème}, 6^{ème}, 9^{ème} et 12^{ème} mois suivant la date d'ouverture de l'exercice comptable en cours.

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

La société qui estime que le montant d'un ou de plusieurs acomptes versés au titre d'un exercice est égal ou supérieur à l'impôt dont elle sera finalement redevable pour cet exercice, peut se dispenser d'effectuer de nouveaux versements d'acomptes. Pour cela elle doit remettre à l'inspecteur des impôts du lieu de son siège social ou de son principal établissement au Maroc, quinze (15) jours avant la date d'exigibilité du prochain versement à effectuer, une déclaration datée et signée, conforme à l'imprimé-modèle établi par l'administration.

Cependant, si lors de la liquidation de l'impôt, il s'avère que le montant de l'impôt effectivement dû est supérieur de plus de 10% à celui des acomptes versés, la pénalité et la majoration prévues à l'article 208 du CGI sont applicables aux montants des acomptes provisionnels qui n'auraient pas été versés aux échéances prévues.

Remarque: Tous ces éléments concernant les acomptes provisionnels n'ont pas changé au cours des exercices 2017, 2018, 2019 et 2020

i- Les régularisations

Une opération essentielle pour la régularisation au titre d'un exercice consiste à comparer le montant total des acomptes provisionnels versés avec l'IS dû au titre de cet exercice. Ainsi :

- Lorsque l'impôt dû au titre d'un exercice est supérieur au montant des acomptes versés, le reliquat¹ est à payer spontanément avant la fin du 3^{ème} mois suivant la date de clôture de cet exercice.
- Lorsque l'impôt dû au titre d'un exercice est inférieur au montant des acomptes versés, l'excédent (crédit d'impôt) est imputé d'office par la société sur les acomptes provisionnels dus au titre des exercices suivants et éventuellement sur l'impôt dû au titre desdits exercices (Art. 170-IV du CGI).

Autrement dit, en cas de crédit d'impôt, l'entreprise ne récupère pas directement l'excédent mais procède à le déduire (imputer) aux montants suivants qu'elle doit verser au trésor, qui correspondent aux acomptes provisionnels dus au titre de l'exercice suivant, puis à l'IS dû au titre de l'exercice suivant. Si la totalité du crédit n'est pas imputée au titre de de l'exercice suivant, l'entreprise continue à imputer le reliquat de crédit d'IS aux acomptes provisionnels et, si nécessaire, à l'IS aux titres des exercices suivants.

Activité 4

Les informations suivantes sont tirées de la déclaration fiscale de l'exercice 2020 de la société «Frigo Plus», spécialisée dans la vente d'appareils frigorifiques et de climatisation et imposée au taux normal de l'IS.

- Chiffre d'affaires (HT) : 1.920.000 Dh
- Produits accessoires (HT) : 80.000 Dh
- Résultat fiscal net : 240.000 Dh
- Montant total des acomptes versés en 2020: 35.000 Dh

Travail à faire :

1. Calculer l'IS exigible au titre de 2020.
2. Régulariser la situation fiscale de la société au titre de 2020.
3. Déterminer les acomptes provisionnels au titre de l'exercice 2021 et les montants à verser à chaque échéance.

La solution est disponible dans l'annexe 3. Il est recommandé de réaliser l'activité avant de consulter la solution.

¹ Reliquat = reste

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

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

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

Remarque: La limitation du délai de report déficitaire aux quatre exercices suivants ne s'applique pas au déficit ou à la fraction du déficit correspondant aux amortissements des immobilisations corporelles et incorporelles régulièrement comptabilisés et compris dans les charges déductibles de l'exercice, dans les conditions prévues à l'article 10 (I-F-1°-b)) du CGI.

Activité 5:

Soit une entreprise qui a réalisé au titre de l'année N une perte (résultat fiscal négatif) de 30.000 Dh dont 10.000 Dh correspondent aux amortissements de cet exercice. On précise qu'il n'y a pas de déficit reportable d'exercices précédents.

Au cours des 6 années suivantes, elle a réalisé des bénéfices qui s'élèvent respectivement à: 2.000; 4.000; 3.000; 7.000; 8.000 et 6.000 Dh.

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

	N	N+1	N+2	N+3	N+4	N+5	N+6
Bénéfice avant imputation du déficit							
Déficit antérieur imputé							
Bénéfice après imputation du déficit							
Reliquat du déficit hors amortissement reportable							
Reliquat du déficit d'amortissement							
Déficit total reportable							

La solution est disponible dans l'annexe 4. Il est recommandé de réaliser l'activité avant de consulter la solution.

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

Pour l'exercice 2017: Vu le caractère proportionnel de l'IS, on applique un seul taux, celui de 30%, vu que le résultat fiscal net est entre 1 MDh et 5 MDh.

$$\text{IS théorique} = 2.000.000 \text{ dh} * 0,3 = 600.000 \text{ Dh}$$

Pour l'exercice 2018: Dans ce cas l'IS est progressif : On décompose le résultat fiscal net en tranches et à chaque tranche on applique le taux qui lui correspond selon le barème en vigueur. Ainsi, 2.000.000 Dh est la somme de :

300.000 Dh dans la tranche « inférieur à 300.000 Dh »

700.000 Dh dans la tranche « entre 300.000 et 1.000.000 Dh »

1.000.000 Dh dans la tranche « supérieur à 1.000.000 Dh »

$$\text{D'où, IS théorique} = 300.000 * 0,1 + 700.000 * 0,2 + 1.000.000 * 0,31 \text{ Dh}$$

$$\text{IS théorique} = 480.000 \text{ Dh}$$

Pour l'exercice 2019: Les tranches ne changent pas par rapport à 2018; seul le taux appliqué à la tranche intermédiaire passe de 20% à 17,5%.

$$\text{D'où, IS théorique} = 300.000 * 0,1 + 700.000 * 0,175 + 1.000.000 * 0,31 \text{ Dh}$$

$$\text{IS théorique} = 462.500 \text{ Dh}$$

Pour l'exercice 2020: Le barème applicable est le même qu'en 2018. On obtient donc le même IS théorique = 480.000 Dh.

Annexe 2 : Solution de l'activité 3

1. Résultat fiscal = résultat comptable - produits non imposables + charges non déductibles

$$\text{D'où Résultat fiscal} = 3,2 \text{ Mdh}$$

$$3,2 \text{ Mdh} = 0,3 \text{ Mdh} + 0,7 \text{ Mdh} + 2,2 \text{ Mdh} \quad (\text{découpage en trois tranches})$$

On calcule l'IS théorique en appliquant le barème de 2020 :

$$\text{IS théorique} = 0,3 * 0,1 + 0,7 * 0,2 + 2,2 * 0,31 \text{ MDh}$$

$$\text{IS théorique} = 852.000 \text{ Dh}$$

On calcule la CM. La base est la somme des montants des quatre éléments de la liste.

$$\text{CM} = \text{Max} (\text{base CM} * \text{Taux CM} ; 3.000 \text{ Dh})$$

$$\text{Base CM} = 40 \text{ Mdh et Taux CM} = 0,5 \%, \text{ d'où CM} = 200.000 \text{ Dh}$$

2. IS exigible = Max (IS théorique, CM) = 852.000 Dh

Annexe 3 : Solution de l'activité 4

1. IS théorique = 240.000 × 0,1 = 24.000 Dh

On applique un seul taux, de 10%, car la totalité du résultat fiscal est dans la première tranche.

$$\text{CM} = (1.920.000 + 80.000) * 0,005 = 10.000 \text{ Dh}$$

On applique le taux normal de la CM, 0,5%

$$\text{D'où IS exigible} = \text{Max} (\text{IS théorique} , \text{CM}) = 24.000 \text{ Dh}$$

2. Régulariser la situation fiscale de la société au titre de 2019

IS exigible (2020) – Acomptes provisionnels (2020) = - 11.000 Dh

L'IS exigible, de 24.000 Dh, est inférieur aux acomptes provisionnels versés, d'un total de 35.000 Dh, d'où un crédit d'IS de 11.000 Dh à imputer aux acomptes provisionnels au titre des exercices suivants et, éventuellement, à l'IS exigible au titre desdits exercices.

3. Acomptes provisionnels au titre de l'exercice 2021.

Le montant de chacun des quatre acomptes provisionnels au titre de 2021 est égal à 25% de l'IS dû au titre de 2020; il est donc de 6.000 Dh.

Pour les versements à effectuer on prend en compte le crédit d'IS initial de 11.000 Dh.

- Pour le 1^{er} acompte provisionnel : à payer 6.000 dh. On impute 6.000 Dh, on verse 0 Dh et il y a un reliquat de crédit d'IS de 5.000 Dh.
(reliquat de crédit = crédit d'IS – montant imputé = 11.000 – 6.000 = 5.000 dh)
- Pour le 2^{ème} acompte provisionnel: à payer 6.000 Dh. On impute 5.000 Dh, on verse 1.000 Dh avant le 30/06/2021. Il n'y a plus de crédit d'IS.
- Pour chacun du 3^{ème} et du 4^{ème} acompte provisionnel, verser 6.000 Dh, avant le 30/9/2021 et le 31/12/2021, respectivement.

Notez que l'entreprise avait un crédit d'IS de 11.000 Dh qu'elle a récupéré en imputant 6.000 Dh au 1^{er} acompte provisionnel et 5.000 Dh au 2^{ème}.

Notez aussi que la somme des versements est de 0 + 1.000 + 6.000 + 6.000 = 13.000 Dh. C'est aussi égal à 24.000 – 11.000 Dh, c'est-à-dire le montant total des 4 acomptes provisionnels au titre de 2021 auquel a été imputé le crédit d'IS résultant de la régularisation au titre de 2020.

Annexe 4 : Solution de l'activité 5

Un aspect essentiel auquel il faut faire attention est que, à l'heure d'imputer le déficit reportable au bénéfice d'un exercice, il faut commencer par imputer le déficit hors amortissement reportable (avant qu'il ne soit trop tard, vu la limite de 4 exercices après l'exercice déficitaire qui lui a donné origine). On ne commence à imputer le déficit d'amortissement (pour lequel il n'y a pas de limite dans le temps) qu'une fois tout le déficit hors amortissement, imputable dans la limite des quatre exercices, a été effectivement imputé.

	N	N+1	N+2	N+3	N+4	N+5	N+6
Bénéfice avant imputation du déficit	-30.000	2.000	4.000	3.000	7.000	8.000	6.000
Déficit antérieur imputé	0	2.000	4.000	3.000	7.000	8.000	2.000
Bénéfice après imputation du déficit	-30.000	0	0	0	0	0	4.000
Reliquat du déficit hors amortissement reportable	20.000	18.000	14.000	11.000	0	0	0
Reliquat du déficit d'amortissement	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	2.000	0
Déficit total reportable	30.000	28.000	24.000	21.000	10.000	2.000	0