

g 2016

NOTE COMMUNE N°16 /2016

23 MARS 2016

OBJET : Commentaire des dispositions des articles 21, 23 et 27 de la loi n°2015-53 du 25 décembre 2015 portant loi de finances pour l'année 2016.

ANNEXE : Exemples d'illustration

R E S U M E

**Harmonisation entre le régime fiscal des revenus
de la même catégorie et rationalisation de l'assiette
forfaitaire de l'impôt pour les revenus fonciers**

I. La loi n°2015-53 du 25 décembre 2015 portant loi de finances pour l'année 2016 a :

- harmonisé le régime fiscal des personnes physiques avec celui des personnes morales pour les revenus de la même catégorie, et ce, par l'extension aux personnes physiques du droit de la déduction des deux tiers de l'assiette imposable des revenus soumis au niveau des personnes morales à l'impôt au taux de 10%, et ce, à l'instar des bénéfices provenant de l'exportation.
- limité l'application du taux de 10% pour les personnes morales et la déduction des deux tiers du revenu imposable pour les personnes physiques aux bénéfices provenant de l'activité principale et aux bénéfices exceptionnels y relatifs. **(articles 21 et 23)**
- harmonisé l'avance due par les sociétés de personnes avec l'impôt final des associés en la ramenant de 25% à 10% pour les revenus et les bénéfices bénéficiant, au niveau des associés ou membres, d'un régime fiscal privilégié. **(article 27)**
- rationalisé l'assiette forfaitaire de l'impôt pour les revenus fonciers en ramenant le taux de déduction forfaitaire fixé à 30% pour la détermination des revenus imposables à 20%. **(article 21)**

II. Les nouvelles dispositions s'appliquent aux revenus et bénéfices réalisés au titre de l'exercice 2015 et au titre des exercices ultérieurs.

La loi n°2015-53 du 25 décembre 2015 portant loi de finances pour l'année 2016 a comporté des mesures visant l'harmonisation du régime fiscal des revenus de la même catégorie, l'adaptation de l'avance due par les sociétés de personnes et assimilées avec le taux de l'impôt final des associés et la rationalisation de l'assiette d'imposition forfaitaire pour les revenus fonciers.

La présente note a pour objet de rappeler la législation en vigueur jusqu'au 31 décembre 2015 et de commenter les nouvelles dispositions.

I. Harmonisation du régime fiscal des revenus de la même catégorie et adaptation de l'avance due par les sociétés de personnes et assimilées avec le taux de l'impôt final des associés

1. Législation fiscale en vigueur jusqu'au 31 décembre 2015

Les bénéfices de l'exportation réalisés par les personnes morales sont soumis à l'impôt sur les sociétés au taux de 10%. Parallèlement, les personnes physiques réalisant des revenus provenant de l'exportation déduisent les deux tiers de ces revenus de l'assiette de l'impôt sur le revenu.

Toutefois, les personnes physiques qui réalisent des revenus autres que ceux provenant de l'exportation et qui sont soumis au niveau des personnes morales à l'impôt sur les sociétés au taux de 10% conformément à l'article 49 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, sont imposables à raison du montant total desdits revenus.

Aussi, et conformément à l'article 49 susvisé, le taux de 10% s'applique au bénéfice global réalisé par lesdites sociétés soit y compris les bénéfices exceptionnels non liés à l'exploitation et les revenus accessoires, et ce, à l'exception des entreprises exportatrices qui bénéficient du taux de 10% uniquement pour les bénéfices provenant de l'exportation et certains bénéfices exceptionnels liés aux opérations d'exportation tels que fixés par la législation fiscale en vigueur.

D'autre part, les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés au taux de 10% y compris celui provenant de l'exportation subissent l'avance au taux de 25% lorsqu'ils sont réalisés par les sociétés de personnes et assimilées ce qui a conduit à une incohérence entre l'avance sur l'impôt et l'impôt final pour les mêmes bénéfices.

2. Apport de la loi de finances pour l'année 2016

La loi de finances pour l'année 2016 a :

- harmonisé le régime fiscal des personnes physiques avec le régime fiscal privilégié des personnes morales pour la même catégorie de revenus au même titre que les revenus provenant de l'exportation.
- limité le régime fiscal privilégié aux bénéfices de l'activité principale et aux bénéfices exceptionnels y relatifs.
- réduit le taux de l'avance due par les sociétés de personnes de 25% à 10%, et ce, pour les bénéfices soumis à l'impôt sur les sociétés au taux de 10% au niveau des associés personnes morales ou bénéficiant de la déduction des deux tiers au niveau des associés personnes physiques.

2.1. En ce qui concerne l'harmonisation du régime fiscal des personnes physiques avec le régime fiscal privilégié des personnes morales

L'article 21 de la loi de finances pour l'année 2016 a permis aux personnes physiques qui réalisent des revenus soumis à l'impôt au taux de 10% au niveau des personnes morales de déduire de la base de l'impôt sur le revenu les deux tiers des revenus qu'ils réalisent dans la même catégorie, et ce, à l'instar des bénéfices provenant de l'exportation ; Il s'agit :

- des revenus agricoles et de pêche ou d'armement des bateaux de pêche ;
- des revenus des activités artisanales ;
- des revenus réalisés dans le cadre de projets à caractère industriel ou commercial bénéficiant du programme de l'emploi des jeunes ou du fonds national de la promotion de l'artisanat et des petits métiers.

2.2. En ce qui concerne la limitation de l'avantage aux bénéfices de l'activité principale et aux bénéfices exceptionnels y relatifs

Le taux de l'impôt sur les sociétés de 10% prévu par l'article 49 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés et la déduction des deux tiers des mêmes revenus pour les personnes physiques tels que susmentionnés ne s'appliquent qu'aux bénéfices provenant de l'activité principale et aux bénéfices exceptionnels y relatifs.

2.2.a. Bénéfices et revenus provenant de l'activité principale concernés

Il s'agit :

- ✓ des bénéfices réalisés par les personnes morales ci-après :
 - les entreprises exerçant une activité artisanale, agricole, de pêche ou d'armement de bateaux de pêche ;
 - les centrales d'achat des entreprises de vente au détail organisées sous forme de coopératives de services régies par le statut général de la coopération ;
 - les coopératives de services constituées entre les producteurs pour la vente en gros de leur production ;
 - les coopératives de consommation régies par le statut général de la coopération ;
 - les projets à caractère industriel ou commercial bénéficiant du programme de l'emploi des jeunes ou du fonds national de la promotion de l'artisanat et des petits métiers.
- ✓ des revenus réalisés par les personnes physiques, tels que mentionnés au paragraphe 2.1. ci-dessus de la présente note.

2.2.b. Bénéfices exceptionnels concernés

Les bénéfices exceptionnels concernés par l'application du taux de l'IS de 10% pour les personnes morales et la déduction des deux tiers des revenus pour les personnes physiques tel que susmentionné sont ceux fixés par le paragraphe I bis de l'article 11 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, à savoir :

- les primes d'investissement accordées dans le cadre de la législation relative à l'incitation à l'investissement, les primes de mise à niveau accordées dans le cadre d'un programme de mise à niveau approuvé et les primes accordées dans le cadre de l'encouragement à l'exportation et les primes accordées aux entreprises dans le cadre des interventions du fonds national de l'emploi ;

- la plus-value provenant des opérations de cession des éléments de l'actif immobilisé affectés à l'activité principale à l'exception des immeubles bâtis, des immeubles non bâtis et des fonds de commerce ;
- les gains de change relatifs aux ventes et aux acquisitions réalisées par les entreprises dans le cadre de l'exercice de l'activité principale ;
- le bénéfice de l'abandon de créances.

Il y a lieu de préciser que les subventions d'exploitation et les subventions d'équilibre sont considérées, dans tous les cas, des bénéfices d'exploitation et bénéficient du même avantage octroyé aux bénéfices de l'exploitation.

2.3. Conséquences de la mesure sur le régime fiscal des entreprises concernées

En application des dispositions des articles 21 et 23 de la loi de finances pour l'année 2016, une personne morale peut être redevable au titre d'un même exercice de l'impôt sur les sociétés au taux de 10% et de l'impôt sur les sociétés au taux de 25% ce qui peut engendrer des conséquences sur le minimum d'impôt dû sur le chiffre d'affaires.

Aussi, les mêmes dispositions peuvent engendrer pour les entreprises exerçant une activité agricole et de pêche des conséquences sur les acomptes provisionnels et sur les autres impôts, droits et taxes.

2.3.a. Conséquences sur le minimum d'impôt dû sur le chiffre d'affaires

En absence d'un chiffre d'affaires réalisé de l'exercice d'une éventuelle activité secondaire, l'impôt au taux de 25% sur les bénéfices exceptionnels ne donne pas lieu à l'exigibilité du minimum dû sur le chiffre d'affaires. Seul le minimum de 0,1% du chiffre d'affaires de l'activité principale reste exigible et doit être comparé à l'impôt liquidé au taux de 10%. (voir exemple n°1)

Dans le cas contraire, c'est-à-dire dans le cas où la personne morale exerce en plus de son activité principale une activité secondaire, chaque impôt, calculé aux taux de 10% ou de 25% selon le cas, est comparé avec le minimum de l'impôt qui lui correspond soit l'impôt sur les sociétés liquidé au taux de 10% avec le minimum d'impôt de 0,1% du chiffre d'affaires de l'activité principale et l'impôt sur les sociétés liquidé au taux de 25% avec le minimum de 0,2% du chiffre d'affaires de l'activité secondaire. (voir exemple n°2)

Dans ce cas, les deux minimums restent exigibles. Toutefois, et en cas de non réalisation du chiffre d'affaires ou dans le cas où le minimum de 0,1% et le minimum de 0,2 % aboutissent à un montant inférieur au minimum du minimum, un seul minimum reste dû soit 500D.

2.3.b. Conséquences sur les acomptes provisionnels et les autres droits et taxes pour les entreprises exerçant une activité agricole ou de pêche

✓ Pour les acomptes provisionnels

Etant dispensées du paiement des acomptes provisionnels et du fait que les plus value de cession des actifs ne font pas partie des bénéfices qui constituent l'assiette de l'impôt sur les sociétés base de calcul des acomptes provisionnels, lesdites sociétés restent non concernées par les acomptes provisionnels au titre de l'impôt sur les sociétés dû par elles au taux de 25% **lorsque l'assiette du taux de 25% est constituée uniquement de gains exceptionnels provenant de la cession des actifs.**

Toutefois, et en cas de réalisation de bénéfices provenant d'une activité secondaire ou de revenus accessoires (revenus de capitaux mobiliers, loyers,...), les acomptes provisionnels sont exigibles, et ce, sur la base de l'impôt de 25% dû sur les bénéfices réalisés de l'activité secondaire et/ou les bénéfices et revenus accessoires. (voir exemple n°2)

Etant précisé que pour les entreprises autres que celles agricoles ou de pêche, la base de calcul des acomptes provisionnels est constituée de l'impôt dû au taux de 10% majoré de l'impôt dû au taux de 25%.

Dans tous les cas, les bénéfices ayant servi à la liquidation de l'impôt sur les sociétés constituant la base de calcul des acomptes provisionnels ne tiennent pas compte de la plus-value ou de la moins-value résultant de la cession des actifs immobilisés matériels et immatériels et de la cession du portefeuille titres, et ce, conformément aux dispositions de l'article 51 du code de l'IRPP et de l'IS.

✓ Pour la TCL

En cas de non réalisation d'un chiffre d'affaires provenant de l'exercice d'une activité secondaire, la TCL est égale à la taxe sur les immeubles bâtis au titre de chaque local situé à l'intérieur du périmètre de la collectivité locale.

Dans le cas contraire, la TCL serait due au taux de 0,2 % du chiffre d'affaires, sans être inférieure à la taxe sur les immeubles bâtis. (voir exemple n°2)

✓ Pour la TFP

La taxe de formation professionnelle est due par les sociétés exerçant une activité agricole au taux de 2% du montant brut des traitements et salaires et rétributions de toute nature y compris la valeur des avantages en nature. En cas de réalisation d'une activité secondaire relevant des industries manufacturières, la TFP serait due à ce titre au taux de 1%. (voir exemple n°2)

✓ Pour la contribution au FOPROLOS

Les sociétés exerçant une activité agricole étant exonérées de la contribution au FOPROLOS, ladite contribution reste due au titre de l'activité secondaire au taux de 1% sur le montant brut des traitements et salaires et rétributions de toute nature y compris la valeur des avantages en nature.

Aussi bien pour la TFP que pour la contribution au FOPROLOS, la détermination de l'assiette a lieu en absence d'une comptabilité analytique sur la base du chiffre d'affaires selon la formule suivante :

$$\frac{\text{traitements et salaires et rétributions de toute nature y compris les avantages en nature}}{\text{chiffre d'affaires total}} \times \text{chiffre d'affaires de l'activité concernée}$$

(voir exemple n°2)

2.4. Adaptation de l'avance due par les sociétés de personnes et assimilées avec le taux de l'impôt final des associés

Dans le cas où les associés des sociétés de personnes et assimilées et les membres des groupements sont les personnes morales mentionnées au troisième alinéa du paragraphe I de l'article 49 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés ou des personnes physiques bénéficiant des dispositions du paragraphe V de l'article 39 du même code, soit la déduction des deux tiers des revenus provenant de l'activité, l'avance est due par les sociétés ou les groupements au taux de 10% au lieu de 25%.

Il reste entendu que l'avantage de la réduction du taux de l'avance susmentionné ne concerne que les bénéfices provenant de l'activité principale des entreprises et bénéficiant d'un régime fiscal privilégié tel que sus-indiqué ainsi que les revenus exceptionnels fixés par le paragraphe I bis de l'article 11

du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés.

Ainsi, l'avance au niveau des sociétés de personnes reste due au taux de 25% des bénéfices pour les autres revenus exceptionnels et accessoires dont notamment :

- la plus value de cession des immeubles ou de cession des fonds de commerce ;
- les gains de change autres que ceux mentionnés au paragraphe 2.2.b. ci-dessus;
- la plus value de la cession des titres;
- les intérêts des dépôts ou des titres autres que ceux en devises ou en dinars convertibles ;
- les loyers des immeubles...

II. Rationalisation de l'assiette forfaitaire de l'impôt pour les revenus fonciers

1. Législation fiscale en vigueur jusqu'au 31 décembre 2015

Conformément à la législation fiscale en vigueur jusqu'au 31 décembre 2015, le revenu net provenant de la location des propriétés bâties est constitué pour les personnes physiques qui ne tiennent pas une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises, du montant brut des loyers :

- **augmenté** des dépenses incombant normalement au propriétaire et prises en charge par le locataire, et
- **diminué** :
 - du montant des dépenses supportées par le propriétaire pour le compte du locataire ;
 - d'un montant calculé forfaitairement sur la base d'un taux de 30% représentant les charges de gestion, les rémunérations de concierge, les assurances et l'amortissement ;

- du montant des frais de réparation et d'entretien justifiés et de la taxe sur les immeubles bâtis acquittée.

2. Apport de la loi de finances pour l'année 2016

L'article 21 de la loi de finances pour l'année 2016 a réduit le taux de déduction fixé pour la détermination de l'assiette forfaitaire pour les revenus fonciers de 30% à 20%. Par conséquent, l'assiette forfaitaire sur la base de laquelle l'impôt sur le revenu est déterminé, est fixée à 80% des encaissements de l'année concernée.

III. Date d'application des mesures

Les nouvelles dispositions s'appliquent aux revenus et bénéfices réalisés au titre de l'exercice 2015 et au titre des exercices ultérieurs.

**LE DIRECTEUR GENERAL DES ETUDES
ET DE LA LEGISLATION FISCALES**

Signé : Habiba Jrad Louati



ANNEXE A LA NOTE COMMUNE 16/2016

Exemples d'illustration

Exemple n°1 :

Soit une société anonyme exerçant une activité agricole qui aurait réalisé au titre de l'exercice 2015 un résultat net de 350.000D pour un chiffre d'affaires de 1.2 MD. Ce résultat se compose des produits ci-après :

- 150.000D à titre des bénéfices provenant de l'exploitation agricole
- 50.000D provenant de la cession de certains de ses équipements nécessaires à l'activité
- 20.000D provenant de ses placements financiers
- 80.000D à titre de dividendes provenant de ses participations au capital d'une société agricole totalement exportatrice établie au Maroc
- 50.000D à titre de plus-value de cession de titres de ses participations au capital de sociétés établies dans une zone de développement régional

Dans ce cas, l'IS dû au titre de l'exercice 2015 et les acomptes provisionnels exigibles en 2015 sont déterminés comme suit :

✓ Détermination de l'IS dû

- Bénéfices soumis à l'IS au taux de 10%
 $(150.000D + 50.000D) = 200.000D \times 10\% = 20.000D$
- Bénéfices soumis à l'IS au taux de 25%
 $(20.000D + 80.000D + 50.000D) = 150.000D \times 25\% = 37.500D$

En absence d'un chiffre d'affaires provenant d'une activité secondaire seul le minimum d'impôt de 0,1% du chiffre d'affaires reste exigible soit :

$1.2 \text{ MD} \times 0,1\% = 1.200D$, ce minimum étant inférieur à l'IS dû au taux de 10% soit 20.000 D, l'IS reste exigible.

Etant précisé que la société a le droit de déduire l'impôt éventuel payé au Maroc sur les dividendes sans que la déduction dépasse 20.000D ($80.000D \times 25\%$).

- ✓ Détermination des acomptes provisionnels dus en 2015

Base de calcul de l'IS théorique
 $(20.000D + 80.000D) = 100.000D$

IS théorique base des acomptes provisionnels
 $100.000D \times 25 \% = 25.000D$

Acomptes exigibles : $25.000D \times 30\% = 7.500D$ pour chaque acompte.

Exemple n°2 :

Si on reprend les données de l'exemple n°1 et on suppose que la société exploite en parallèle une unité de fabrication de produits pesticides et qu'elle ait réalisé un chiffre d'affaires global de 4.5MD dont 1.2MD provenant de l'activité agricole avec un bénéfice global de l'ordre de 900.000D qui comprend les mêmes gains exceptionnels et les revenus accessoires que ceux mentionnés à l'exemple n°1.

Dans ce cas, sa situation fiscale serait réglée comme suit :

1. Au niveau de l'impôt sur les sociétés

- ✓ Détermination de la quote part des bénéfices passibles de l'IS au taux de 10%

$$900.000D - (20.000D + 80.000D + 50.000D) = 750.000D$$

$$\frac{750.000D}{4.5MD} \times 1.2MD = 200.000D$$

- IS au taux de 10% : $200.000D \times 10\% = 20.000D$
- Minimum d'IS dû sur le chiffre d'affaires :
 $1.2 MD \times 0,2 \% = 1.200D < 20.000D$

L'IS de 20.000D reste exigible

- ✓ Détermination de la quote part des bénéfices passibles de l'IS au taux de 25%

$$900.000D - 200.000D = 700.000D$$

- IS au taux de 25% : $700.000 D \times 25\% = 175.000 D$

- Minimum d'IS dû sur le chiffre d'affaires : $(3.3\text{MD} - 1.2\text{MD}) \times 0,2\% = 6.600\text{D} < 137.500\text{D}$

L'IS de 137.500D reste exigible.

- ✓ L'IS dû au titre de l'exercice 2015 : $20.000\text{D} + 175.000\text{D} = 195.000\text{D}$

Etant précisé que la société a le droit de déduire de l'IS dû, l'impôt éventuel payé au Maroc sur les dividendes sans que la déduction dépasse 20.000D ($80.000\text{D} \times 25\%$).

2. au niveau des acomptes provisionnels

Base de calcul de l'IS théorique :

$$700.000\text{D} - 50.000\text{D} = 650.000\text{D}$$

IS théorique base des acomptes provisionnels

$$650.000\text{D} \times 25\% = 162.500\text{D}$$

Acomptes exigibles : $162.500\text{D} \times 30\% = 48.750\text{D}$ pour chaque acompte.

3. Au niveau de la TCL, TFP et de la contribution au FOPROLOS

3.1. TCL

La TCL est due au taux de 0,2 % du chiffre d'affaires de l'activité industrielle soit : $3.3\text{MD} \times 0,2\% = 6.600\text{D}$ avec un minimum égal à la TIB.

3.2 TFP et FOPROLOS

si on suppose que la masse salariale globale (y compris la valeur des avantages en nature, primes et rétributions ...) soit de 95.000D, son régime en matière de la TFP et FOPROLOS serait déterminé comme suit :

a. concernant l'activité agricole (TFP 2% et FOPROLOS 0)

95.000 D

$$\text{-----} \times 1.2\text{MD} = 25.333\text{D}$$

4.5MD

$$\text{TFP due: } 25.333\text{D} \times 2\% = 506,600\text{D}$$

b. concernant l'activité industrielle (TFP 1% et FOPROLOS 1%)

$$95.000D - 25.333D = 69.667D$$

$$\text{TFP due: } 69.667D \times 1\% = 696,670D.$$

$$\text{Contribution au FOPROLOS due : } 69.667D \times 1\% = 696,670D.$$