

Reçu le 06 Juin 2018



3 MAI 2018

**LE DIRECTEUR DE LA LEGISLATION, DES ETUDES
ET DE LA COOPERATION INTERNATIONALE**
A
**MONSIEUR LE PRESIDENT DE L'ORDRE
DES EXPERTS COMPTABLES**

OBJET : Demande de clarification de certaines dispositions fiscales.
REFER : Votre courrier n° SH/DG/04012018 en date du 5 janvier 2018.

Par courrier cité en référence, vous avez demandé des clarifications au sujet de certaines dispositions fiscales relatives à l'impôt sur le revenu, à l'impôt sur les sociétés, à la taxe sur la valeur ajoutée, aux droits d'enregistrement et à la taxe professionnelle.

Le tableau ci-après récapitule les réponses de la DGI aux questions soulevées.

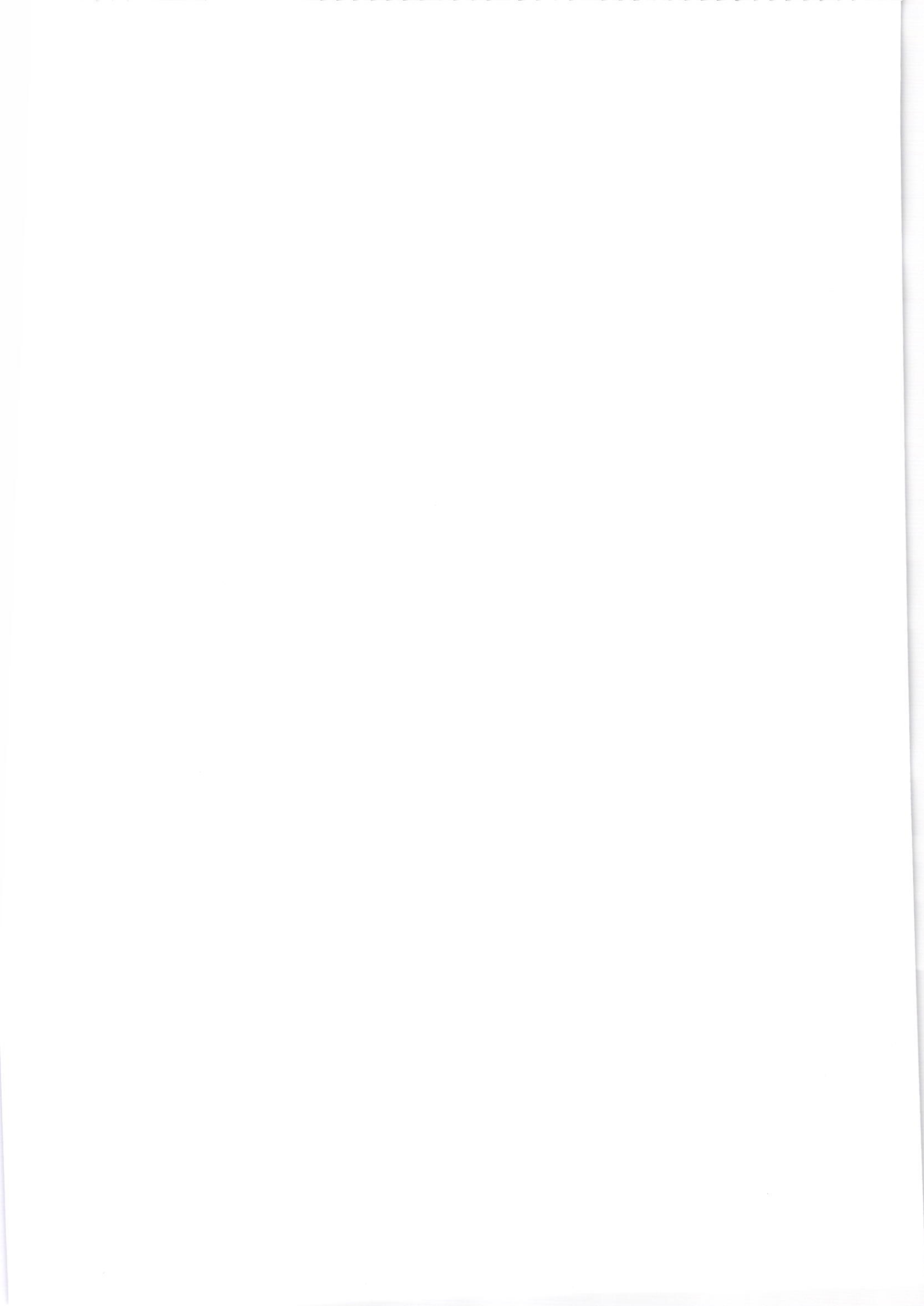
+

Le Directeur de la Législation, des Etudes
et de la Coopération internationale
Signé: Khafad ZAZOU

**Tableau récapitulant les réponses aux questions soulevées
par les membres de l'Ordre des Experts Comptables**

Questions	Réponses
I- En matière d'impôt sur le revenu	
<p>1. Problématique de l'indivision au niveau des exploitations agricoles</p> <p>Les exploitations agricoles exploitées dans l'indivision peuvent être gérées de deux manières :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Chaque indivisaire gère d'une manière autonome sa quote-part dans l'exploitation agricole ; - Les indivisaires gèrent d'une manière commune l'exploitation agricole. <p>Pour chaque mode de gestion cité ci-dessus :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. le seuil d'exonération est-il calculé d'une manière globale sur la totalité du chiffre d'affaires de l'exploitation agricole ou par rapport à la quote-part de chaque indivisaire ? 2. l'identification fiscale ainsi que les obligations déclaratives (IR sur les revenus agricoles, IR sur les revenus salariaux, ...) doivent-elles être au nom de l'indivision ou au nom de chaque indivisaire ? 	<p>1- a- Lorsqu'une exploitation agricole acquise dans l'indivision, est exploitée en commun par les co-indivisaires, le bénéfice imposable est déterminé en fonction des produits et des charges de ladite exploitation. Ce bénéfice est ensuite reparti en fonction des parts détenues par chaque membre dans l'indivision.</p> <p>La part du bénéfice agricole de chaque membre est prise en considération pour la détermination de son revenu net catégoriel conformément aux dispositions de l'article 26-II du C.G.I.</p> <p>Les contribuables concernés doivent produire un acte authentique ou un contrat légalisé faisant ressortir la part des droits de chacun dans l'indivision ou dans la société en participation. A défaut, l'imposition est émise au nom de l'indivision ou de la société en participation.</p> <p>S'agissant du seuil d'exonération au titre des revenus agricoles en matière d'IR, il y a lieu de préciser qu'il est calculé sur la totalité du chiffre d'affaires de l'exploitation agricole.</p> <p>1-b- Lorsqu'un exploitant agricole indivisaire gère d'une manière autonome sa quote-part dans l'exploitation agricole, il est soumis à l'IR</p>

	<p>à titre individuel.</p> <p>Dans ce cas, le seuil d'exonération est calculé sur le chiffre d'affaires réalisé à titre individuel par l'exploitant agricole.</p> <p>2-S'agissant de l'identification fiscale et des obligations déclaratives, il y a lieu de préciser que :</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Dans le premier cas : l'identifiant fiscal est attribué aussi bien à l'indivision qu'à l'exploitant agricole indivisaire, en vue de souscrire leurs déclarations, sachant qu'en matière de revenus salariaux la déclaration des traitements et salaires est à souscrire par la personne ayant la qualité d'employeur. ▪ Dans le deuxième cas : chaque co-indivisaire est tenu d'avoir un identifiant fiscal et de souscrire ses déclarations fiscales.
<p>2. Compatibilité statut auto-entrepreneur et statut salarié</p> <p>Le statut de l'auto-entrepreneur peut-il être exercé en parallèle avec un statut de salarié. Dans l'affirmatif, la personne concernée a-t-elle des obligations déclaratives (hors obligation de l'auto-entrepreneur) ou bien les impositions dont elle est redevable sont libératoires.</p>	<p>Les personnes physiques exerçant, à titre individuel, une activité professionnelle peuvent prétendre au statut de l'auto-entrepreneur conformément à la législation et réglementation en vigueur.</p> <p>Ainsi, et dans la mesure où le cumul d'une activité professionnelle en tant qu'auto-entrepreneur avec la qualité de salarié n'est pas expressément interdite par un texte particulier (cas des fonctionnaires notamment), le salarié en question peut exercer l'activité professionnelle dans le cadre dudit régime.</p> <p>Dans ce cas, ce contribuable n'est pas tenu de souscrire la déclaration du revenu global, puisque le chiffre d'affaires encaissé dans le cadre du régime de l'auto-entrepreneur est soumis à l'IR aux taux libératoires prévus à l'article 73-III du C.G.I.</p>



<p>3. Exonération entreprises nouvelles salaire brut plafonné à 10.000,00 dirhams</p> <p>L'article 57-20 prévoit une exonération du salaire mensuel brut plafonné à dix mille (10.000) dirhams, pour une durée de vingt quatre (24) mois à compter de la date de recrutement du salarié, versé par une entreprise créée durant la période allant du 1^{er} janvier 2015 au 31 décembre 2019 dans la limite de cinq (5) salariés.</p> <p>- cette exonération s'applique-t-elle également aux associations, coopératives et succursales de sociétés étrangères ?</p>	<p>Les dispositions de la LDF pour l'année budgétaire 2018, ont clarifié le dispositif fiscal relatif au programme « TAHFIZ » par :</p> <ul style="list-style-type: none"> • le relèvement du nombre d'employés dont le salaire est éligible à l'exonération, de 5 à 10 salariés ; • l'extension de l'application de ce dispositif à toutes les entreprises, associations ou coopératives créées pendant la période allant du 1^{er} janvier 2015 au 31 décembre 2022 ; • Computation du délai de deux ans pour le recrutement des salariés par l'entreprise, l'association ou la coopérative, à compter de la date du début de son exploitation (au lieu de celle de sa création). <p>Ainsi, le dispositif en question est accordé à toutes les entreprises, associations ou coopératives, dès lors qu'elles sont créées pendant la période allant du 1^{er} janvier 2015 au 31 décembre 2022 et respectent les autres conditions prévues à l'article 57-20° du C.G.I.</p>
<p>- les contrats signés doivent-ils être dans le cadre du programme Tahfiz de l'ANAPEC ?</p>	<p>Le programme Tahfiz comporte deux volets, fiscal et social, prévus respectivement par les dispositions de l'article 57-20° précité et par l'article 12 de la LDF pour l'année 2018 promulgué par le Dahir n° 1-17-110 du 25 décembre 2017, modifiant et complétant l'article 7 de la LDF pour l'année 2015 instituant le dispositif d'incitation à l'emploi au profit des entreprises ou associations créées durant la période allant de 1^{er} janvier 2015 au 31 décembre 2019.</p> <p>Les modalités de mise en œuvre dudit dispositif sont fixées par une convention et son avenant signés par le ministère du travail, le ministère de l'économie et des finances, le Directeur de la CNSS et le Directeur général de l'ANAPEC.</p>

<p>- les associés gérants peuvent-ils bénéficier de cette exonération dans le cadre du contrat de travail qui les lie avec l'entreprise ?</p>	<p>Parmi les modalités susvisées, l'inscription de la personne à recruter sur le portail de l'ANAPEC, et le renseignement par l'entreprise ou l'association du protocole de bénéfice du programme sur le portail de l'ANAPEC, dépôt par l'entreprise ou l'association auprès de l'agence ANAPEC d'un dossier par recrue comprenant une copie légalisé du contrat de travail...etc.</p> <p>En effet et selon ladite convention, l'ANAPEC est chargée de la collecte des données permettant le suivi dudit dispositif.</p> <p>Les dirigeants de société ont en principe la qualité de mandataires sociaux et non celle de salariés. Ils ne bénéficient donc pas en tant que tel des dispositions du code de travail.</p> <p>Ils peuvent toutefois exceptionnellement être liés à la société par un contrat de travail pour l'exercice de fonctions techniques distinctes et rémunérées.</p> <p>Par ailleurs, un salarié peut se voir confier un mandat social et il ne perd pas pour autant le bénéfice de son contrat de travail, ledit contrat étant simplement suspendu pour la durée du mandat social (Jurisprudence), et reprendra ses effets à l'expiration dudit mandat.</p> <p>Pour tous les cas précités, il convient de rappeler que le salaire versé à <u>un mandataire social</u> en exécution d'un contrat de travail ne bénéficie pas de l'exonération prévue par les dispositions de l'article 57-20° du CGI.</p>
<p>4. IR / Obligation déclarative « déclaration des traitements et salaires »</p> <p>Les entreprises ou associations n'ayant aucune masse salariale (déclaration néant) doivent-elles procéder au dépôt de la déclaration des traitements et salaires ?</p>	<p>Les entreprises ou associations n'ayant aucune masse salariale (déclaration néant), ne sont pas tenues de produire la déclaration des traitements et salaires, dans la mesure où elles n'ont aucune masse</p>

salariale.

Ceci dit, afin d'éviter aux entreprises concernées des relances dictées par l'industrialisation des diligences de contrôle de régularité, engagées par l'administration fiscale, il est recommandé de veiller au dépôt systématique des déclarations en question même à l'état « Néant ».

II- En matière d'impôt sur le revenu et d'impôt sur les sociétés

6. Les déclarations déposées au même titre que la déclaration du résultat fiscal, en état « néant » doivent-elles être déposées ?

Le contribuable est tenu de déposer en sus de la déclaration de résultat fiscal, les déclarations suivantes :

- Déclaration des rémunérations versées à des tiers (article 151) ;
- Déclaration des produits des actions, parts sociales et revenus assimilés (article 152) ;
- Déclaration des produits de placements à revenu fixe et des revenus des certificats de Sukuk (article 153) ;
- Déclaration des rémunérations versées à des personnes non résidentes (article 154).

L'exigibilité de souscription de chacune de ces déclarations est tributaire de la survenance de leur fait générateur tel que défini par les articles précités.

Ceci dit, afin d'éviter aux entreprises concernées des relances dictées par l'industrialisation des diligences de contrôle de régularité, engagées par l'administration fiscale, il est recommandé de veiller au dépôt systématique des déclarations en question, même à l'état « Néant ».

III- En matière de Taxe sur la Valeur Ajoutée

8. Déclaration de TVA par les lotisseurs

Les lotisseurs qui confient tous les travaux à des tiers doivent ils procéder au dépôt d'une déclaration des travaux effectués en annexant les copies des marchés et des factures seulement au moment de la réception des travaux de viabilisation ou doivent-ils déposer leurs déclarations périodiques comme tout assujetti à la TVA ?

Dans le cas d'une déclaration unique lors de la réception, ladite déclaration doit être établie sur le Simpl TVA ou uniquement sur un papier en-tête de la société ?

Si elle doit être déclarée sur le Simpl TVA, le montant de la TVA doit-il figurer pour le même montant sur la colonne TVA récupérable et TVA exigible ?

Enfin, si tel est le cas, doivent ils constater ladite TVA comme TVA récupérable sur le lotissement et la neutraliser au fur et à mesure des ventes de lots ou bien ne rien récupérer et traiter les ventes comme lots comme s'il s'agissait d'opérations hors champ d'application de la TVA ?

Conformément aux dispositions des articles 89-I-4°, 96-5° et 98 du CGI, les travaux immobiliers et les opérations de lotissement et de promotion immobilière sont passibles de la TVA au taux normal de 20% dans les conditions de droit commun. Le chiffre d'affaires imposable pour les opérations de lotissement, est constitué par le coût des travaux d'aménagement et de viabilisation.

Dans le cas des travaux de viabilisation de terrains destinés à la vente et dans la mesure où l'ensemble des travaux d'aménagement et de viabilisation est confié à une ou plusieurs entreprises, la TVA correspondante auxdits travaux est payable entre les mains desdites entreprises.

A ce titre, pour pouvoir bénéficier de la déduction de la TVA, la société est tenue de déposer **par voie électronique, des déclarations trimestrielles, en application des dispositions des articles 108-II et 111** du CGI, qui doivent comporter la taxe ayant grevé les travaux de viabilisation, facturée par l'entrepreneur ou les entreprises ayant réalisé ces travaux. Lesdites déclarations doivent en outre être accompagnées d'un relevé détaillé des déductions (TVA récupérable).

La déclaration du chiffre d'affaires, qui comporte la TVA correspondante au coût des travaux, doit être effectuée par voie électronique dans le mois qui suit le trimestre au cours duquel le permis de conformité a été obtenu (TVA exigible).

	<p>Par ailleurs, il y a lieu de préciser qu'en vertu des dispositions de l'article 87 du CGI, la vente des lots de terrains viabilisés s'analyse comme étant une opération civile située hors champ d'application de la TVA.</p> <p>De ce fait, cette TVA exigible, n'étant pas récupérable, doit être incluse dans le coût de revient des terrains lotis au moment de l'achèvement des travaux.</p>
<p>9. Statut des marchands de biens immeubles</p> <p>Au niveau de la note circulaire 717, les personnes obligatoirement imposables à la TVA sont classées en 4 catégories :</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ les opérations portant sur les biens meubles ; ✓ les opérations portant sur les biens immeubles ; ✓ les livraisons à soi-même ; ✓ les prestations de services. <p>Les opérations portant sur les biens immeubles comprennent 3 catégories :</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ les entreprises de travaux immobiliers; ✓ les opérations de lotissement et de viabilisation des terrains à bâtir; ✓ les opérations de promotion immobilière. <p>Aucune de ces trois dernières catégories ne comprend les marchands de biens immeubles, faut-il conclure que ces marchands sont situés hors champ d'application de la TVA ?</p>	<p>Sont considérés hors champs d'application de la TVA, les actes réputés civils exercés dans des conditions ne leur conférant pas un caractère commercial, industriel ou de prestation de services au sens des dispositions des articles 87 et 89 du C.G.I.</p> <p>Par ailleurs, les opérations d'achat et de vente d'immeubles à titre professionnel sont soumises à la TVA dans les conditions de droit commun.</p>

10. TVA/Obligations déclaratives pour les contribuables réalisant uniquement des opérations hors champ d'application de la TVA ou exonérées sans droit à déduction.

Les contribuables réalisant uniquement des opérations hors champ d'application de la TVA ou exonérées sans droit à déduction doivent-ils procéder au dépôt périodiques des déclarations de TVA?

Les contribuables réalisant uniquement des opérations hors champ d'application de la TVA ou exonérées sans droit à déduction ne sont pas tenues de procéder au dépôt périodiques des déclarations de TVA.

IV- En matière de taxe sur la valeur ajoutée et d'impôt sur les sociétés

11. Export de service

Un contribuable installé au Maroc qui facture à une société étrangère (facturation et paiement en devises) des prestations de prospection et de suivi des clients de la société étrangère. Les clients sont installés au Maroc.

Cette prestation est-elle considérée comme exportation de service ?

Aux termes des dispositions des articles 7-IV-3° et **92-I-1°** du Code Général des Impôts (C.G.I.), on entend par exportation de services, toute opération exploitée ou utilisée à l'étranger et payé en devises.

Dans le cas d'espèce, la prestation fournie est réalisée et exploitée sur le territoire du Maroc et ne peut être considérée sur le plan fiscal comme une exportation de service du seul fait que le paiement est réalisé en devises.

En conséquence, cette prestation ne peut bénéficier des exonérations prévues aux articles 6-I-B-1° et **92-I-1° du CGI** réservées aux sociétés exportatrices de services et demeure imposable dans les conditions de droit commun.

V- En matière des Droits d'Enregistrement et de Timbre

12. Enregistrement d'acte de cession de biens immeubles :

Lors de la présentation d'un acte de cession d'un bien immobilier à l'enregistrement, l'article 138 précise que l'acte d'enregistrement peut être retenu par l'inspecteur jusqu'à production d'une attestation des services de recouvrement justifiant du paiement des impôts et taxes grevant ledit immeuble et se rapportant à l'année de mutation ou de cession et aux années antérieures.

L'inspecteur a-t-il le droit de retenir l'acte si tous les impôts et toutes les taxes grevant l'immeuble sont payés en invoquant que des impôts et taxes dus par la société cédante restent impayés alors que ces derniers ne concernant pas l'immeuble lui-même ?

Conformément aux dispositions prévues à l'article 138-I du CGI, les actes présentés à l'enregistrement, portant mutation ou cession d'un immeuble, doit être retenu par l'inspecteur des impôts chargé de l'enregistrement, jusqu'à production d'une attestation des services de recouvrement justifiant du paiement des impôts et taxes grevant ledit immeuble et se rapportant à l'année de mutation ou de cession et aux années antérieures.

Cette attestation concerne exclusivement les impôts et taxes qui grèvent l'immeuble à savoir la taxe d'habitation, la taxe de services communaux et la taxe sur les terrains non bâtis (TNB).

VI- En matière de Taxe Professionnelle

13. Dans la majorité des contrats de location, la TSC est supportée par le propriétaire est facturée en sus du loyer au locataire.

Il arrive parfois que certains agents de l'administration, retiennent dans la base de calcul de la taxe professionnelle,

Les dispositions des articles 7-I (1er alinéa) et 38 de la loi n°47-06 relative à la fiscalité des collectivités locales précisent que la taxe professionnelle (TP) et la TSC sont établies sur la valeur locative annuelle brute, normale et actuelle des biens servant à l'exercice des activités professionnelles imposables.

le loyer augmenté de la TSC facturée par le propriétaire, quelle est la position de la DGI sur ce traitement sachant que la TSC est également supporté par les entreprises propriétaires des terrains et constructions et que ladite taxe ne rentre n aucune manière dans la base.

Il s'en suit que la valeur locative à prendre en considération pour le calcul de la TP doit être établie sur la totalité du montant du loyer figurant au contrat, toutes taxes comprises, à l'exclusion de la taxe sur la valeur ajoutée et ce, dans la mesure où ce bail est considéré comme régulier et actuel, conformément aux dispositions de l'article 7-I (2ème alinéa) de la loi n° 47-06 précitée.