

**Article 221 bis- III du Code General des Impôts (CGI) : de l'analyse préliminaire des données des déclarations et l'exploitation des informations par l'Administration Fiscale vers la conformité fiscale**

**Article 221bis -III of the general tax code (CGI): preliminary analysis of tax return data and the use of information by the administration outwards tax compliance**

**EL MOSTAFA RAHIB**

Chercheur en Fiscalité

rahibmostafa02@gmail.com

**Date de soumission** : 11/09/2019

**Date d'acceptation** : 19/10/2019

**Pour citer cet article** :

RAHBI. M. (2019), «Article 221 bis- III du Code General des Impôts (CGI) : de l'analyse préliminaire des données des déclarations et l'exploitation des informations par l'Administration Fiscale vers la conformité fiscale», Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Numéro 10 : Septembre 2019 / Volume 4 : numéro 2 » p : 590 - 624

## Résumé :

L'objectif affiché pour cet étude est de mettre la lumière sur une action administrative aussi intelligente que efficace pour corriger les déclarations fiscales déposées ou tel -déclarées par les contribuables. Si l'article 221- bis III du CGI accorde un rôle fondamentale à l'administration fiscale pour initier ces actions et ce par un examen approfondi des données des déclarations ou par l'exploitation des informations disponibles, dans la pratique l'action est plus complexe dans la mesure où le gestionnaire chargé de ces actions doit utiliser des instruments de diagnostic à la fois comptable, fiscal, juridique et financier pour détecter les anomalies ou irrégularités et les opposer par conséquent au contribuable dans le cadre d'une procédure bien déterminée.

**Mots -clés :** Contrôle sur pièces; analyse des données ; anomalie; procédure; déclaration rectificative

## Abstract:

The objective displayed for this study is to shed light on an administration action as smart effective to correct tax declarations filed or as declared by taxpayers. if article 221 -bis III of the general tax code (CGI) grants a fundamental role for the tax administration in initiating these actions and this by a thorough examination of the data of the declaration or by the exploitation of availed information, in practice the action is more complex to the extent that the manager responsible for these actions must use diagnostic instruments to the accounting fiscal legal and financial to detect anomalies or irregularities and therefore oppose the taxpayer in the course of a well defined procedure

**Keywords:** Control documents; analysis of data; anomaly; procedure; amended declaration

## Introduction

Après avoir traité les deux premiers aliénas de l' Article 221- bis du CGI(1) dans deux articles publiés dans les revues ( Article 221-bis I /Revue CCA du moi mars 2019 ) et ( Article 221-bis II /revue ISG du moi juin 2019), ma présente étude portera sur l 'analyse de dernier aliéna du dit article, à savoir l' Article 221-bis III du CGI qui se distingue de l' Article 221 bis I du CGI sur deux points essentielles.

-l' Article 221- bis I limite l 'intervention de l 'Administration Fiscale à une catégorie d anomalies susceptibles d' être relevées, appelées "erreurs matérielles" définies comme (2) « Une infraction avérée d'une règle fiscale dont le principe est clairement défini par la loi et qui a pour conséquence de déduire la base d' imposition ou le taux d'imposition en vigueur » alors que le champ d' application de l 'Article 221-bis III du CGI est très vaste et que les anomalies susceptibles d' être relevées suscitent des interprétations contradictoires entre l' administration fiscale et les contribuables.

- les infractions visées dans l' Article 221-bis I du CGI sont essentiellement d 'origine fiscale suite à la non application par le contribuable de certaines règles fiscales précises , .alors pour l 'article 221-bis III du CGI, les infractions sont d' origine fiscale et essentiellement comptable ou issues d' autres législations ou disciplines ( juridique, financière ....).

En effet l' Article 221-bis III du CGI est au cœur du débat sur le contrôle sur pièces initié par l'administration depuis 2016 et s' inscrit dans la nouvelle vision de l'administration fiscale , qui est basée sur l' analyse- risque .Si le concept de risque fiscal n' est qu' un volet des risques que vie l' entreprise ,la prise en conscience de l' importance de risque fiscal amène certaines d'entre elles à adopter une gestion fiscale adéquate d' une part par le respect des obligations fiscales et la tenue d' une comptabilité régulière conformément à la législation comptable et fiscale, et d' autre part par le recours à une optimisation des résultats et ce par une meilleure application des règles fiscales et surtout l' utilisation efficace des outils fiscaux prévus par le CGI ( exonérations, réductions ou avantages etc. ) , or de coté de l' administration fiscale ,et à la lumière de dit article, l' analyse- risque permet de relever d' anomalies ou d' incohérences d' origine fiscale et/ou comptables qui constituent *les risques potentiels*

(1)CGI : Code General des Impôts est institué par l' article 5 de la loi de finances n° 43-06 pour l' année budgétaire 2007, promulguées par le Dahir n° 1-06-232 du 10 Hija 1427 (31 décembre 2006) tel que modifié et complété

(2)La note circulaire n° 726 relative aux dispositions fiscales de l' année 2016 pages 62

*portant sur le rehaussement de bénéfice imposable soit en raison de la non déductibilité d'une charge soit qu'un produit n'a pas été pris en compte. (Francis le Febvre année 2008),* comme dans le cas de l'impôt sur les sociétés ou impôt sur le revenu professionnel (RNR/RNS). le but est de soumettre les observations relevées à un débat relativement contradictoire avec le contribuable selon une procédure bien déterminée, les conséquences fiscales de l'analyse des déclarations, permet d'élaborer un projet de risques fiscaux potentiels, mais la prise de conscience de cette action permet aussi d'appréhender ces risques à travers plusieurs notions qui mérite d'être exposé et ce pour une meilleur analyse fiscale et globale: l'objectif de diagnostic c'est de relever des anomalies ayant une incidence sur la base imposable déclarée par le contribuable.

**Risque en base** : correspond au montant estimé du rehaussement du résultat fiscal de l'exercice considéré

**Risque en droit** : correspond au complément d'IS ou d'IR résultant pour l'exercice considéré de la prise en compte de ce rehaussement il doit tenir compte des reports déficitaires

**Risque définitive** : il doit être calculé en tenant compte des éventuelles perspectives de réductions ultérieures de la base imposable qu'entraîne le rehaussement

**Risque temporaire** : est lié à la prise en compte erronée dans le temps d'un produit ou d'une charge (provision, erreur d'exercice de rattachement d'un produit ou d'une charge)

Il faut prendre en compte aussi les intérêts de retard, les majorations et les pénalités pour le calcul de risque.

Pour répondre à cette problématique de contrôle sur pièces, l'Article 221-bis **III** a mis en évidence deux grandes pistes à savoir : *une analyse préliminaire des données des déclarations de résultat fiscal et l'exploitation des informations*, mon étude vise donc à explorer ces pistes et proposer une démarche de contrôle des déclarations fiscales souscrites par le contribuable, d'abord par une analyse préliminaire visant à relever certaines incohérences (premier point), ensuite une analyse approfondie de certaines zones qui y logent des risques fiscaux susceptibles d'être relevés (deuxième point) et enfin une description de la procédure applicable prévue par l'article 221-bis **III** (troisième point).

## **I-Démarches préliminaires lors du contrôle des déclarations fiscales soumises à l'IS, TVA et L'IR (RNR(3)/RNS(4))**

Avant d'entamer une analyse fiscale approfondie des déclarations souscrites par le contribuable, le service d'assiette chargé de contrôle sur pièces vérifie d'abord, si les conditions de forme ont été respectées et vérifient aussi la cohérence de certains postes tirés des déclarations.

### **1-Contrôle formel**

Il Consiste en premier lieu de s'assurer que les déclarations de résultat fiscal ou de revenu global et liasses fiscales ont été déposées dans le délai, ainsi que les déclarations de TVA et leurs tableaux de récupération que l'impôt ou la taxe a été payé. Autrement dit s'assurer que les liasses fiscales apparaissent comme correctes en la forme, les annexes sont déposées et les cases sont remplies, ainsi les états complémentaires obligatoires prévus par le CGI doivent être joints à la liasse fiscale sont aussi déposés (cas de l'état de ventilation de chiffre d'affaires en devises et en dirhams pour les hôtels et établissements touristiques).

### **2-Contrôle de cohérence**

Sur la base des déclarations du résultat fiscal ou de revenu global, leurs liasses fiscales et des déclarations de TVA, le contrôle de la cohérence peut donner une première indication sur la qualité de la gestion fiscale de l'entité vérifiée. Ci-après quelques rapports de cohérence.

#### **2-1En matière d'IS et d'IR**

**2-1-1**Cohérence entre les postes de bilan et du compte de résultat, par la vérification des intérêts, en effet les charges d'intérêts doivent être corrélées avec la dette et de manière similaire les produits d'intérêts avec les créances détenues.

**2-1-2**Cohérence entre certains éléments de charges et de produits

❖ frais de personnel et chiffre d'affaires.

Caractère normal ou anormal des dépenses d'entretien déduites de résultat fiscal et la structure de l'actif immobilisé corporels

(3) RNS (résultat net simplifié): conformément à l'article 38 du CGI, le résultat net simplifié de chaque exercice est déterminé d'après l'excédent des produits sur les charges de l'exercice engagées ou supportées pour les besoins de l'activité

(4) RNR (régime net réel): conformément à l'article 33 du CGI le régime net réel de chaque exercice comptable est déterminé par d'après l'excédent des produits sur les charges de l'exercice dans les mêmes conditions que celle prévue à l'article 8-I du CGI

❖ Frais de déplacement, mission et réception en relation avec l'activité de l'entreprise et son importance

**2-1-3** cohérence entre certains éléments d'actif et produits

Ex : Les investissements et le chiffre d'affaires

## **2-2 En matière de TVA**

**2-2-1** Contrôle de cohérence entre les soldes de TVA à l'actif et au passif à la lumière de la nature de l'activité

**2-2-2** Contrôle de cohérence entre le montant global de la TVA déduite sur les déclarations de TVA et celui sur les charges portées sur la déclaration de résultat fiscal.

## **3- Autres indicateurs**

### **3-1' enrichissement du dirigeant ou de l'exploitant**

Les apports inexplicables ou fréquents peuvent constituer un indice révélateur de recettes dissimulées en faisant le lien entre le chiffre d'affaires déclaré par l'entreprise et l'importance des apports, la même démarche peut être invoquée lorsqu'il y a une faiblesse des prélèvements de l'exploitant pour faire face aux dépenses de train de vie. L'examen doit porter sur l'évolution des apports en compte courant d'associés en demandant des explications sur leur l'origine, face à une faiblesse de chiffre d'affaires déclaré. Pour les exploitants d'une entreprise individuelle, le risque de confusion entre son patrimoine privé et professionnel doit être établi.

### **3-2 Insuffisance ou variation du taux de bénéfice brut**

L'insuffisance des résultats peut être dégagée par l'analyse des taux de bénéfice par rapport aux possibilités de l'entreprise et ses moyens et ce par :

- La variation de taux de bénéfice d'une année à l'autre;
- La comparaison de pourcentage de taux de bénéfice par rapport au pourcentage moyen de bénéfice brut dans la branche professionnelle considérée (recours au rapprochement avec les entreprises similaires identifiées, à la monographie et aux études sectorielles.....)

## **II- Analyse fiscale approfondie des données figurant sur les déclarations et exploitation des informations disponibles par l'administration fiscale**

le contrôle sur pièces portant sur les déclarations de résultat fiscal IS, IR et TVA constitue la pièce angulaire des travaux de l'administration fiscale, c'est un contrôle qui s'effectue dans les

locaux de l'administration par les gestionnaires des services d' assiette, son objectif est de détecter des irrégularités fiscales, soit sous forme de discordances soit d' anomalies ou d' erreurs relatives au non respect par le contribuable de la réglementation comptable ou/et fiscale. A ne pas confondre avec les erreurs matérielles traitées fiscalement par l' Article 221-bis I du CGI qui ont pour origine d'infractions fiscales suite au non respect par le contribuable des règles fiscales, avérées, claires et précises. (Erreur de report déficitaire, de taux d'imposition ou de crédit de TVA ....) Dans la suite de cet étude, j 'expose les principales zones de risque fiscal qui peuvent être détectées lors de l' examen des déclarations de résultat fiscal déposées ou télé-déclarées par les sociétés soumises à l 'impôt sur les sociétés et les contribuables personnes physiques soumis à l' IR placés sous les régimes de résultat net réel ( RNR ) ou résultat net simplifié (RNS ) ainsi que les déclarations de TVA.

## **1- Principales zones de risque fiscal relatives à l'IS ou l'IR (RNR/RNS)**

### **1-1 Produits d'exploitation et autres produits**

Le contrôle des comptes de produits constitue l'étape la plus importante des travaux de contrôle sur pièces.

#### **1-1-1Chiffre d'affaires**

##### **❖ Exploitation des données des déclarations et leurs annexes**

Pour le contrôle de chiffre d' affaires; l'action consiste à utiliser certains comptes tirés des annexes accompagnant la déclaration du résultat fiscal ou de revenu global, notamment les comptes d'actif et passif du bilan ,le compte produits du compte charges et produits ( CPC) et tableau N°12 sur la TVA , il s' agit donc de rapprocher les soldes de ces comptes avec celui du chiffre d' affaires en se référant comme point de départ le chiffre d' affaires déclaré au niveau des déclarations de TVA, pour dégager éventuellement une différence non déclarée en matière d' IS ou d' IR

Ci -après la formule: (cas d'une entreprise soumise au droit commun : encaissement)

Chiffre d'affaires déclaré TTC total en matière de TVA( total des encaissements sur déclarations de TVA mensuelles ou trimestrielles )

-

Solde clients débiteurs début d'exercice

+

Solde clients débiteurs fin d'exercice

-  
Avances clients début d'exercice  
+  
Avances clients fin exercice  
+  
Escompte effets début d'exercice  
-  
Escomptes effets fin d'exercice  
=  
Chiffre d'affaires reconstitué total TTC  
-  
Chiffre d'affaires déclaré total TTC en matière d'IS ou IR (compte vente de CCP)  
=  
Ecart non déclaré TTC  
=  
Ecart non déclaré HT en matière IS ou IR (conversion par le taux d'incidence de TVA)

#### ❖ **Exploitations d'autres informations disponibles**

Dans le cadre de son droit de communication, l'administration fiscale collecte des informations sur l'entité contrôlée pour effectuer des rapprochements et dégager éventuellement des discordances sur chiffre d'affaires.

#### ✓ **Source interne**

L'insuffisance de chiffre d'affaires déclaré peut être révélée à partir des informations puisées des sources internes comme l'exploitation des tableaux de récupération de TVA, l'exploitation des actes de vente enregistrés au bureau d'enregistrement et de timbre: cas des promoteurs immobiliers

#### ✓ **Source externe**

Pour les recoupements, ils concernent les ventes et les achats, ces derniers sont collectés de tiers ou d'autres administrations comme l'Administration de la Douane, mais il faut distinguer entre les achats de matières et de produits et d'autre part et les achats de biens d'équipement destinés à être immobiliser, surtout lors des opérations d'import.

#### ➤ **Cas des ventes recoupées**

La démarche consiste à rapprocher les ventes recoupées avec le chiffre d'affaires déclaré par l'entreprise (compte vente de CCP) et dégager éventuellement une différence en valeur à justifier par le contribuable

#### ➤ **Cas des achats recoupés**

lorsqu' ils sont supérieurs au montant du compte achat qui figurent dans le tableau des charges en annexe de déclaration fiscal, et non pas au montant du compte achats consommés ( achats +stock initial -stock final ), la différence des achats dits non

comptabilisés est convertie en chiffre d'affaires par application de taux de bénéfice brut dégagé à partir de l'exercice concerné par le recouplement ou par un taux moyen des quatre derniers exercices non prescrits.

### **1-1-2Autres produits**

#### **❖ Immobilisation produite par elle –même**

La production par l'entreprise par ses propres moyens a pour conséquence la valorisation de son actif immobilisé, la valeur correspondante doit être rapportée aux produits de l'exercice au fur et à mesure de l'exécution.

#### **❖ Redevances pour brevet**

Les redevances pour brevet d'invention, marque; droit ou valeur similaire sont à rattacher au résultat de l'exercice de leur création par le concessionnaire. Ex les royalties

### **1-1-3 Produits financiers**

#### **❖ Produits des titres de participation (produits de titres de capital)**

Appelé aussi produits de valeurs mobilières à revenu variable. Les titres sont conservés par l'entreprise non pas dans le but d'en tirer un profit, mais afin d'exercer une influence ou un contrôle sur l'entité dont les titres forment leur capital, ces valeurs sont inscrites dans le compte d'actif de l'entreprise contrôlée dans le compte " immobilisation financière". pour les distributions de dividendes qui s'effectuent au cours de l'exercice par la société soumise à l'IS, l'examen consiste à contrôler la variation des comptes de capitaux propres au passif de bilan entre l'exercice n -1 (réserves +report à nouveau +résultat en instance d'affectation +résultat net de l'exercice ) et l'exercice n ( réserves +report à nouveau +résultat en instance d'affectation ). le contrôle des distributions s'effectue aussi dans le tableau n° 14 relatif à l'affectation de résultat en annexe de déclaration du résultat fiscal , or pour les dividendes reçus par une société soumise à L' IS, ils sont inscrits dans le compte pour leur valeur encaissé mais extournés dans le tableau extracomptable en tant que déduction fiscale de 100%, car ils sont exonérés sous réserve de l' application des conditions ( ex présentation d' attestation de propriété de titres ). Le même traitement fiscal est applicable pour les cas des réserves; mises en distribution et le boni de liquidation.

Il y a lieu de noter que la distribution peut se faire par versement. Mise à disposition ou leur inscription au compte courant d'associé (son inscription vaut paiement pour effectuer la retenue à la source de 15% lorsqu' il s'agit de personnes physiques ou personnes étrangères).

A rappeler que les dividendes non perçus à partir de la date de mise en paiement durant une période de cinq ans constituent un profit au non de la société (article 325 de la loi 17-95 régissant les sociétés anonymes). A rappeler aussi que le dividende versé n'est pas une charge pour la société, en revanche; il constitue la rémunération de la participation des associés au capital de la société.

#### ❖ **produits de titres de placement à revenu fixe ou produits de titres de créances**

Appelés aussi produits de valeurs mobilières à revenus fixes, Ce sont des instruments de rendement. La société cherche pour ses disponibilités, le placement le plus rentable. Les intérêts perçus (intérêts des obligations, des bons de trésor, des bons de caisse, les revenus des organismes de placement à revenu fixe ou de revenu de sukuk) sont déclarés pour leurs montants bruts en produits financiers. Pour la société soumise à l'IS ces intérêts sont soumis à la retenue à la source au taux de 20 % (non libératoire) imputable sur l'IS ou à la cotisation minimale en tant que crédit d'impôt pour éviter la double taxation, et si les intérêts perçus sont comptabilisés pour leur montant net, une réintégration doit être opérée sur le montant brut calculé comme suit ( $\text{montant intérêt net} / 0.80 \times 20\%$ ). Pour les personnes physiques soumises au régime fiscal (RNS ou RNR) et si les titres de placement sont inscrits à l'actif circulant, les intérêts constituent un revenu non libératoire de l'IR et la retenue à la source de 20 % y afférente est imputable sur l'IR avec droit à restitution. et enfin pour les particuliers ou personnes soumises au régime forfaitaire, la retenue à la source est de 30 % libératoire.

#### ❖ **Gains de change et les écarts de conversion-passif**

##### ✓ **Gains de change**

Ils résultent de la différence positive entre la valeur d'origine exprimée en monnaie nationale des créances et dettes libellées en devises et leur valeur au moment de leur règlement, suite à la variation du taux de change, ces gains sont imposables.

##### ✓ **Ecart de conversion-Passif**

les écart de conversion passif relatifs à l'augmentation des créances ou diminution des dettes suite à l'évaluation des créances et des dettes à la clôture de l'exercice en comparant la valeur d'entrée ou historique avec leur valeur selon le dernier cours de change, ces écarts constituent des gains latents imposables dans l'exercice de leur constatation. ce sont pas des produits réalisés, ils sont fiscalement déduits dans le tableau extracomptable, les écarts de conversion -Passif sont constatés suite à une écriture de régularisation comptable visant à évaluer les créances et les dettes libellées en monnaie étrangère, ils sont inscrits au compte 1720 lorsque ils portent sur des éléments durables et au compte 4702 lorsqu'ils

portent sur des éléments circulants, Or dans le cas d'un contrat de couverture de risque conclu avec l'organisme de crédit, l'écart cité ci-avant n'aura pas lieu comptablement, mais les frais de souscription de conclusion de contrat sont déductibles de résultat, enfin pour les conversions en cours de jour, celles-ci concernent aussi bien les immobilisations incorporelles que corporelles, les stocks et autres.

#### ❖ **Intérêts courus**

Les intérêts courus constatés par l'entreprise concernent les prêts accordés par la société au personnel, aux associés (examen de compte -courant débiteur) ou à des tiers et aussi les intérêts de retard facturés aux clients ou des intérêts des titres immobilisés. Rappelons que l'octroi de prêts aux associés peut dissimuler des distributions de bénéfice occulte.

#### **1-1-4 Produits accessoires**

##### ❖ **Revenus fonciers**

###### ✓ Cas des entreprises individuelles

Si l'immeuble loué est inscrit dans l'actif, le montant de loyer est déclaré en produits accessoires et les charges immobilières y afférentes (frais d'entretien, frais financiers amortissement et autres) sont déductibles de résultat, en cas de cession de l'immeuble ou en cas de cessation d'activité, les plus value seront imposées dans le cadre de l'impôt sur le revenu (catégorie professionnelle).

Si l'immeuble n'est pas inscrit dans l'actif; sa fiscalité relève des particuliers, les amortissements et les charges d'emprunt correspondantes ne sont pas déductibles du résultat de l'entreprise.

###### ✓ **Cas des sociétés soumises à l'IS**

Les revenus de location sont déclarés en produit; mais la déduction des charges immobilières y afférant sont conditionnées par l'inscription de bien loué à l'actif immobilisé. Quant à la destination de bien loué, s'il est occupé par les membres de sociétés ou des tiers, la valeur locative actuelle et normale constitue un produit qui s'ajoute au chiffre d'affaires, mais si le bien est occupé gratuitement par le personnel, il n'a y pas lieu de déterminer la valeur locative, mais s'il y a un loyer perçu, il est pris en considération

## ❖ Subventions

Les subventions reçues entraînent une augmentation de l'actif net, c'est un élément de bénéfice imposable.

### ✓ Cas de subvention d'exploitation et d'équilibre

Elles sont immédiatement imposables dans le droit commun quelque soit l'auteur

### ✓ Cas de subvention d'équipement ou d'investissement

Elles sont imposées à concurrence de la quote-part passée en compte de dotations d'exploitation pour les biens amortissables durant la durée d'amortissement, mais pour les biens non amortissables, les subventions sont imposables à concurrence de la fraction correspondante au bien durant la période de 10 ans (ex la subvention pour l'achat de terrain affecté aux projets d'investissement).

Les subventions d'exploitation ou d'équilibre ne doivent pas être incluses dans la rubrique de subventions d'investissement et que la reprise sur subventions d'investissement au CPC (produits non courant) doit correspondre à la diminution de montant figurant dans la rubrique « subventions d'investissement » (passif du bilan).

## ❖ Jetons de présence

La société en sa qualité d'administrateur peut percevoir des jetons de présence ainsi que des remboursements de frais et des rémunérations, ces produits sont à rapporter au résultat de l'exercice

## ❖ Autres produits non courant

La cession ou retrait d'immobilisation peut donner lieu à des plus value ou moins value calculées entre d'une part le prix de cession et d'autre part la valeur nette comptable (prix d'origine moins total des amortissements pratiqués), leur détection passe par les comptes des produits non courants, le tableau des immobilisations et celui d'amortissements, aussi sont concernées les plus -values en cas de cessation d'activité. d' autres produits non courants peuvent être relevés tel que : les dons et libéralités reçus par l'entreprise , les pénalités reçues ,les dégrèvements d' impôts déductibles . Les reprises sur amortissements dépréciation et provisions constituent des produits imposables sauf si les dotations correspondantes n'étaient pas elle -même déductibles.

## 1-1-5Autres profits

## ❖ Diminution de passif

Une diminution de passif entraîne une augmentation de résultat au même titre qu'une augmentation de l'actif; cette augmentation constitue un profit imposable à rapporter au résultat fiscal.

#### ❖ **les remises de dettes et abandon de créances**

Les abandons à caractère commercial peuvent exister dans le cadre des relations d'affaires entre partenaires juridiquement différents ou entre sociétés de même groupe. L'abandon de créance constitue pour le fournisseur une perte qui vient en déduction des résultats imposables. À l'inverse il constitue pour le bénéficiaire de l'aide. Un profit imposable, puisque il se traduit par une augmentation de l'actif net. Généralement cette imposition est théorique puisque le profit est absorbé par les déficits antérieurs.

#### ❖ **Prescription d'une dette commerciale**

Les dettes commerciales se prescrivent en cinq ans conformément aux dispositions de code de commerce(5), en effet, les dettes sur fournisseurs ne constituent plus des obligations de moment qu'aucune action n'est déclenchée par les fournisseurs pour réclamer leurs créances. par conséquent les montants concernés constituent un profit imposable au non de l'entreprise.

#### ❖ **Indemnités**

Toutes les indemnités constituent en principe un profit imposable, en fait il s'agit des dommages et intérêts en réparation d'un préjudice subi (en cas de concurrence déloyale), des indemnités perçues suite à un sinistre, d'une éviction (non renouvellement de bail), ou suite à une expropriation, Il faut bien vérifier la nature de préjudice qui répare l'indemnité perçue s'il compense la disparation de stock ou la disparation d'un élément de l'actif immobilisé. Dans tout les cas, et en absence de régime de plus –value (abroger) dans la fiscalité marocaine, toutes les indemnités perçues sont rapportées aux produits imposables.

#### ❖ **Cas de réévaluation libre de bilan**

pour la réévaluation légale, elle est abrogée, quand à la réévaluation libre par l'entreprise, elle est admise, dans ce dernier cas l'opération doit être fiscalement neutre, en effet l'écart de réévaluation n'est pas un profit imposable, il est inscrit aux capitaux propres, mais ne doit pas être servi pour compenser les pertes de l'exercice, de même Les dotations d'amortissements afférentes aux biens réévalués sont calculées sur la base de la valeur d'origine et non pas sur la valeur réévaluée .

## 1-2 Charges d'exploitation et autres charges

Les charges supportées par l'entreprise dans le cadre de son activité professionnelle sont déductibles pour la détermination du résultat, toutefois cette déduction fiscale est subordonnée à certaines conditions, En somme la charge doit :

- Etre engagée dans l'intérêt de l'exploitation
- Se traduire par une diminution de l'actif net
- Correspondre à une charge effective et justifiée
- Etre régulièrement comptabilisée

(5) article 5 du code de commerce n° 1-96-83 du 15 rabii (premier août 1996)

- Etre rattachée à l'exercice
- Ne pas être expressément exclue de la déduction par les dispositions fiscales

Si une des conditions n'est pas remplie lors la comptabilisation d'une charge celle -ci est rapportée au résultat fiscal

### 1-2-1 Charges non déductibles

#### ❖ Amendes et pénalités

Les amendes, pénalités et majorations pour infraction aux dispositions législatives ou réglementaires ne sont pas déductibles : tel que la législation fiscale (retard de paiement, non respect des règles d'assiette fiscale ....) La législation de travail, réglementation des prix ou de la circulation .....

#### ❖ Charges partiellement déductibles

Ne sont pas déductibles du résultat fiscal dans la limite de 5 000 TTC par jour et par fournisseur sans dépasser 50 000 TTC par moi et par fournisseur, les dépenses effectuées par tout autre moyen que par chèque barré non endossable, effet de commerce, moyen magnétique de paiement, virement bancaire ,procédé électronique ou par compensation et afférente aux charges suivantes :

- Les achats de marchandises et les achats consommés de matières et fournitures,
- Les autres charges externes engagées ou supportées pour les besoins de l'exploitation y compris les cadeaux, les dons et les autres charges d'exploitation.
- Les dotations aux immobilisations

Cette disposition ne s'applique pas aux transactions relatives aux animaux vivants et produits agricoles non transformés.

### ❖ Achats et prestations revêtant un caractère de libéralité

La note circulaire N° 717 relative au Code Général des Impôts définit la libéralité comme étant « l'acte par lequel une personne procure ou s'engage à procurer à autrui un bien ou un avantage sans contrepartie »

#### Exemples

- Rémunération sans contrepartie versée à des personnes ne faisant pas partie du personnel de l'entreprise
- Abandon de créance

### ❖ Cas de la contribution sociale de solidarité (CSS) mise à la charge des sociétés soumises à l'IS

A partir de 2019, il est instituée une contribution sociale de solidarité sur les bénéfices pour les sociétés soumises à l'IS, à l'exception des sociétés exonérées de manière permanente, les sociétés installées dans les zones franches d'exportation et les sociétés de service ayant le statut de "Casablanca finance city". Le taux de la contribution est de 2,50 %, il s'applique sur le bénéfice net réalisé par les sociétés dont le montant est supérieur ou égal à 40 000 000DH.

Cette CSS n'est pas une charge déductible de résultat imposable à l'IS, en conséquence toute provision constituée qui la concerne doit être réintégrée.

#### 1-2-2 Charges déductibles

L'examen de la déclaration du résultat fiscal en relation avec les documents en annexe, permet de détecter des anomalies relatives aux charges passées en déduction, mais certaines règles comptables ou fiscales doivent être respectées.

### ❖ Autres charges externes

#### ✓ redevances liées à l'acquisition de véhicule de personnes par crédit bail

La quote-part des redevances passées en charges qui correspondent à 20% par an sur la partie de prix de véhicule (transport de personnes) excédant 300 000 DHTTC n'est pas déductible

#### ✓ location de véhicule de personnes

La même restriction est applicable aux charges locatives afférentes au véhicule, sauf si la location par période n'excède pas trois mois renouvelable. A noter que cette limitation ne concerne pas les véhicules de transport public, les véhicules de transport collectif du personnel de l'entreprise et transport scolaire, les véhicules destinés à la location et les ambulances.

### ✓ **Frais de location**

Les loyers portant sur les biens immeubles constituent des charges déductibles.

#### ➤ **Cas de dépôt de garantie**

Il représente une dette de bailleur envers son locataire. Au départ cette dépôt n'a pas la qualité de produit pour le bailleur, ni une charge pour le locataire. Il est comptabilisé parmi les valeurs immobilisées. En absence d'engagement de locataire (défaut de paiement), le dépôt est définitivement acquis au bailleur (profit imposable) et se transforme en une charge déductible chez le locataire.

#### ➤ **Cas de droit d'entrée :**

C'est la somme versée au bailleur en cas de conclusion d'un bail commercial, elle est analysée comme un supplément de loyer.

#### ➤ **Cas de pas- de- porte :**

C'est la somme versée au précédent locataire en cas de cession de droit au bail ,c'est un élément de fonds de commerce et constitue donc une immobilisation incorporelle ,la somme de pas -de -porte ne saurait déduire de résultat imposable, elle a la nature d'une immobilisation incorporelle non amortissable.

### ❖ **Frais d'assurance**

Les contrats d'assurance sont généralement souscrits pour garantir des risques :  
-sur les éléments d'actif (incendie, dégât )  
-de fait de la responsabilité civile de l'entreprise  
-liés à l'exploitation (grèves ou autres)

Les primes d'assurances sont déductibles et les intérêts perçus sont imposables.

### ✓ **Cas de contrat conclu au profit de la société sur la tête de dirigeant ou ses collaborateurs**

Ayant pour but de compenser le manque à gagner qui résultera pour la société suite au décès de la personne, Ce risque s'il se réalise n'entraîne pas la perte d'un élément d'actif, les primes sont assimilées à des placements financiers et sont pas déductibles. Or si l'entreprise bénéficie de l'indemnité, elle sera rapportée au résultat de l'entreprise après déduction des primes antérieurement versées.

### ✓ **Cas d'assurances -vie conclue au profil du personnel**

Sont considérés comme des avantages en nature qui complètent le salaire principal, les primes sont alors déductibles.

#### ❖ **Dépenses d'entretien et de réparation**

Constituent des charges déductibles, les dépenses qui ont pour objet de maintenir les éléments d'actif en bon état ou de les maintenir en état d'utilisation sans augmentation ni de leur valeur ni de leur durée d'utilisation, or si les travaux entraînent une augmentation de la valeur ou de la durée d'utilisation des immobilisations, les dépenses correspondantes doivent être immobilisées et ne pourront être déduites que par voie d'amortissement,

#### ❖ **Frais publicitaires**

Les conditions doivent être respectées pour admettre la déductibilité des achats de cadeaux à savoir: La mention de sigle ou la marque et le prix unitaire maximal ne dépasse pas 100 TTC dh

#### ❖ **Frais de personnel**

##### ✓ **Rémunérations versées au personnel**

Sont déductibles, les rémunérations et toutes les sommes versées en contrepartie de son travail ( primes et avantages ) aux personnels, aux dirigeants et aux associés des sociétés des personnes soumises à l' IS à condition qu' elle correspondent à un travail effectif\_ et qu'elles ne soient pas excessives par rapport à la fonction exercée, ainsi sont déductibles, les autres éléments comme les indemnités de licenciement et les charges sociales qui correspondent aux cotisations à des organismes constituées de parts patronales et parts salariales ,ces derniers ne sont pas déductibles chez la société, mais fiscalement déductibles chez le salarié,

##### ✓ **Rémunérations des dirigeants**

Les rémunérations sont admises en déduction pour la détermination de résultat imposable

- Pour les gérants salariés des SARL
- Pour les administrateurs salariés des sociétés anonymes, leurs rémunérations peuvent prendre la forme de Jetons de présence pour récompenser leur présence au conseil d'administration ou tantièmes spéciaux en contrepartie des missions spécifiques qui leurs sont confiées

### **Traitement fiscal des jetons de présence**

<b>Bénéficiaires</b>	<b>Traitement fiscal des jetons de présence</b>
une personne physique administrateur ou associé non salarié	ne sont pas déductibles de l'IS mais sont soumises à l'IR retenu à la source au taux de 30% libératoire,
Administrateur salarié	ils sont intégrés au salaire imposable et soumis à l'imposition selon le barème

	progressif
une personne morale	sont déductibles de résultat fiscal
une personne morale ou physiques non résidentes	sont soumis par voie de retenu à la source au taux de 10%

**Source : Auteur**

Ces rémunérations sont déductibles de moment qu'elles ne prennent pas la forme de distribution de bénéfice, comme le cas de dividendes et tantième ordinaires. En somme Le contrôle des rémunérations des dirigeants doit porter sur :

- L'appréciation du caractère normal ou excessif
- Les rémunérations et avantages en nature
- les remboursements des frais

Les conséquences fiscales en cas de redressements sont :

- réintégrations dans les résultats imposables au non de la société
- distribution irrégulière dont l'impôt est retenu par la société

✓ **Rémunération aux associés ou actionnaires étrangers détenant plus de 50% des parts ou actions de l'entreprise**

Vérifier le caractère normal ou anormal des rémunérations par rapport au chiffre d'affaires, il y a un risque de la pratique de prix de transfert entre l'entreprise marocaine et la société mère étrangère.

❖ **Rémunérations allouées au principal associé dans les sociétés de personnes soumises à l'impôt sur les revenus ne sont pas déductibles**

❖ **Frais de recherche et études**

Les dépenses de recherches sont comptabilisées en charges et déductibles du résultat fiscal, les entreprises peuvent comptabiliser en immobilisation les frais de développement qui se rapportent à des projets nettement individualisés et qui ont des chances sérieuses de réussite technique et de rentabilité commerciale.

❖ **Rémunération de personnel extérieur à l'entreprise**

Le compte est constitué de rémunérations de personnel intérimaire mis à la disposition de l'entreprise, et aussi les charges correspondantes aux produits versés par la société au personnes physiques ou morales non résidentes, mais ces charges ne sont pas déductibles de

moment que ces produits bruts ont subi une retenue à la source de 10 % , en fin le compte peut révéler d' autres risques fiscaux

### **Exemple**

Rémunérations à des occasionnels (résidents) qui sont soumis à la retenue à la source en matière d'impôt sur les salaires au taux de 30 % libératoire de l'IR. L'examen s'effectue par le rapprochement des rémunérations déclarées sur l'état annexé à la déclaration des traitements et salaires et le total des rémunérations (salaires, autres rémunérations et rémunération de personnel extérieur).

#### **❖ Redevances**

Les redevances pour concession de brevet, licences et marques sont déductibles

#### **❖ Déficit et report déficitaire**

Au terme de l'article 12 du CGI ; le déficit d'un exercice constitue une charge déductible de l'exercice suivant. Cette évidence est en contradiction avec le principe comptable. en effet la perte constatée au cours de l'exercice fait l'objet de report à nouveau débiteur qui vient diminuer les capitaux propres et n'impacte pas les exercices suivants, mais en pratique l'imputation de report déficitaire se fait de manière extracomptable selon un traitement fiscal, d'abord la partie du déficit correspondant aux amortissements, celle - ci peuvent être reportée sur les bénéfiques des exercices suivants sans aucune limitation dans le temps, à l'exception des frais préliminaires, quand à la partie de déficit correspondant à l'exploitation, elle est déductible, mais dans la limite de quatre ans à partir de l'exercice de la constatation de déficit.

#### **❖ Impôts et taxes**

L'impôt sur les sociétés et tous les autres éléments relatifs à sa liquidation ne sont pas des charges fiscalement déductibles, tel que les acomptes provisionnels, la cotisation minimale, les retenues à la source (IS) ou la retenue à la source pour l'IR professionnel et les amendes fiscales, Alors que d'autres impôts et taxes sont déductibles en matière d'IS: tel que la taxe professionnelle (TP);taxe spéciale sur les véhicules (inscrits au bilan); la TVA non récupérable appliquée sur certaines charges (TVA sur cadeaux, TVA sur frais de mission et

réception), droits de douane afférents aux achats d'immobilisation, droit d'enregistrement et de timbre.

## **1-2-4 Autres charges**

### **❖ Dotations d'amortissement**

#### **✓ Notion d'amortissement**

L'amortissement d'un actif est rattaché à la notion d'avantage économique qu'il procure, Si la durée prévisible de consommation d'un actif n'est pas limitée dans le temps, il n'y a pas lieu de pratiquer les amortissements et par conséquent on ne peut répartir le coût d'acquisition ou de production dans le temps : cas de terrain ou de fond de commerce Par contre pour les actifs dont les avantages économiques qu'ils procurent prendront fin à un moment donné; l'amortissement consistera à répartir le coût d'acquisition ou de production sur la durée d'utilisation de bien en cause; cette durée est déterminée de manière générale par les critères suivants : l'usure physique, obsolescence technique ou dépérissement juridique

#### **✓ Immobilisations en non valeur**

La durée d'amortissement s'étale sur une période de 5 ans et les dotations sont calculées à taux constant, sans possibilité d'imputation sur les premiers exercices.

#### **✓ Immobilisations corporelles**

Ce sont les biens inscrits à l'actif immobilisé, qui se déprécient par le temps et l'usage, par conséquent on exclue les biens dont l'entreprise n'est pas propriétaire (biens loué ou en crédit bail), les éléments de l'actif qui ne sont pas immobilisés (bien comptabilisé dans les stocks) .les biens fictifs inscrits dans l'actif et les immobilisations qui se ne déprécient pas de fait de temps ou de l'usage ou de changement technique (terrain, fond commercial, droit au bail, immobilisations financières) .mais pour les brevets d'invention dont l'exploitation risque d'être permise au public, ils sont susceptibles d'amortissement calculés sur les durées légales (généralement 20 ans) à partir de la date leur dépôt.

Ci- après quelques principales anomalies sur les amortissements qui peuvent être relevées lors de l'examen des déclarations de résultat fiscal.

#### **➤ Début d'amortissement**

C'est la date d'acquisition du bien en respectant la règle de prorata pour les biens acquis au cours de l'exercice, mais pour les biens meubles qui sont acquis, mais non encore utilisés c'est la date de mise en service qui est prise en considération.

➤ **Frais afférents à l'acquisition d'une immobilisation**

Sont inclus dans la valeur d'origine:

pour le coût d'acquisition c' est le prix d' achat auquel on ajoute les frais de transport, frais d' assurance, droits de douane et frais d' installation, pour la production d 'une immobilisation pour elle-même ou pour les biens apportés c' est respectivement le coût de production et la valeur d' apport or pour les biens acquis par voie d' échange c'est la valeur contractuelle.

➤ **Dotations et taux d'amortissement**

Ces taux sont admis d'après les usages de chaque profession industrie ou branche d'activités à condition que le bien en question soit inscrit à l'actif et les amortissements soit régulièrement constatés en comptabilité. A noter que l'entreprise peut se déroger aux usages, dans ce cas la charge de la preuve est supporté par la partie qui souhaite s'en prévaloir.

➤ **Dotations d'amortissement et construction**

Les dotations correspondant uniquement à la partie de coût de la construction sont déductibles du résultat fiscal, alors que celles de sol ne sont pas admises (cas de bâtiment industriel).

➤ **Taux d'amortissement et véhicule de transport de personnes**

Sont déductibles, les dotations correspondant à 20% et que la valeur fiscalement déductible du véhicule répartie sur cinq ans ne doit pas dépasser 300 000 dh TTC. En cas de cession ou retrait les plus- value ou moins value, sont calculées compte tenu de la valeur nette d'amortissement (charge exceptionnelle).

➤ **Dotation et comptabilité**

Les dotations doivent être enregistrées en charges dans le compte de "dotations aux amortissement d'exploitation" et détaillées quant à leur calcul dans les annexes de la déclaration de résultat fiscal , mais si l' entreprise omet de déduite une dotation ,cette dernière est perdue, car le cumul des amortissements ne peut dépasser cette période ( amortissement linéaire ).

➤ **Dotation et charges**

Le prix d'acquisition des biens amortissables ne doit pas être compris par erreur dans les charges

➤ **Dotation et réévaluation de bilan**

L'excédent d'amortissement pratiqué entre la valeur réévaluée et la valeur d'origine doit être réintégré.

➤ **Dotation et contrat de location avec option d'achat de biens mobiliers ou immobiliers**

La valeur résiduelle n'est pas une charge, mais constitue le prix d'acquisition qui doit être inscrit dans un compte de l'actif immobilisé et fait l'objet d'amortissement.

➤ **Dotation et subvention pour investissement**

Elle est comptabilisée en produit de l'entreprise pour leur montant intégral, une fois qu'elle est reçue, la loi admet que l'entreprise peut pratiquer un amortissement exceptionnel qui correspond au montant total de la subvention.

➤ **Dotation et amortissements différés**

Un amortissement différé est un amortissement qui n'a pas été déduit du résultat fiscal malgré sa constatation en comptabilité. Lorsque les amortissements sont différés en période déficitaire, l'entreprise a la possibilité de les déduire des résultats des premiers exercices suivants qui laissent apparaître un résultat bénéficiaire. Etant précisé que, dans l'ordre des déductions pratiquées sur les résultats bénéficiaires futures, les amortissements différés viennent en 3ème position après les déficits fiscaux et les amortissements normaux de l'exercice.

❖ **Dotations aux provisions**

Les provisions constituent un élément important de cash-flow des entreprises et peuvent servir de moyens pour diminuer le résultat fiscal en constituant des réserves occultes. ---

✓ **Conditions de déduction des provisions**

Les dotations aux provisions sont constituées en raison de principe de prudence et de sincérité et aussi pour faire face soit à la dépréciation d'éléments d'actif, soit des charges ou des pertes non encore réalisées et que les événements en cours rendent probables. Les charges et les pertes doivent être nettement précises quant à leur nature et doivent permettre une évaluation approximative de leur montant

La provision doit être distinguée des autres notions:

➤ **Notion de provision :**

Elle est probable, peut être remise en cause, sa transformation en dette n'est pas irréversible, les charges en causes sont probables mais non certaines

➤ **Notion de charge à payer :**

Sont des dettes potentielles nettement précises quand à leur objet, mais dont le montant et l'échéance sont incertains, leur déduction est définitive, elles peuvent se transformer ultérieurement en dettes: cas de loyer dont l'échéance intervient après la clôture.

L'administration ne peut admettre en déductions fiscales des opérations comptabilisées au titre de frais à payer si les charges correspondantes revêtent pour l'entreprise le caractère de dettes certaines dans leur principe et déterminées quant à leur montant

Ci- après quelques principales anomalies sur les provisions qui peuvent être relevées lors de l'examen des déclarations de résultat fiscal

- la provision constituée correspond aux charges déductibles, on exclu donc les provisions pour amendes et pénalités, les provisions qui ont pour contrepartie d'augmenter l'actif et les provisions pour charges personnelles de dirigeant,
- les provisions doivent être nettement précises par l'utilisation des méthodes statistiques, alors que la méthode forfaitaire n'est pas admise,
- les charges ou les pertes sont probables et non pas éventuelles, sans engagement précis
- l'événement qui motive la provision doit avoir lieu avant la clôture d'exercice,
- les provisions doivent être effectivement comptabilisées en charges et doivent figurer sur le tableau n° 9 joint à la déclaration de résultat fiscal

✓ **Modalités de reprise des provisions**

- provision régulièrement constituée et reprise effectuée à l'initiative de contribuable si la charge ou la perte pour laquelle la provision est constituée est confirmée, on parle donc de l'utilisation de la provision. en pratique, une double écriture sur le plan comptable:

Constatation de la charge ou de la perte et constatation d'un produit de fait de la reprise de la provision

Si la provision a été calculée de façon exacte, les deux opérations se contrebalancent dans le compte résultat.

Sur le plan comptable, le compte de provision (passif) est débité par le compte de frais ou de charges correspondants

Si la provision est inférieure à la charge ou à la perte réelle, le surplus de la charge ou de la perte est admis en déduction.

Si la provision est supérieure à la perte ou charge réelle, le surplus est sans objet. La reprise entraîne une augmentation du résultat fiscal.

La régularisation s'effectue aussi lorsque la provision a été détournée de son objet pour un autre emploi (ex virée à un compte de réserve ou distribuée aux associés)

- Provision irrégulièrement constituée et reprise effectuée par l'administration

Il s'agit des provisions ayant dès l'origine un caractère irrégulier c'est-à-dire qu'au moment de leur constatation, elles ne remplissent pas les conditions de forme et de fond. Dans ce cas il y a deux situations. Si le délai de prescription accordé à l'administration n'est pas expiré. La provision est rapportée au résultat de l'exercice au cours duquel elle a été constituée. Si le délai de prescription est expiré, la provision est rapportée au résultat de plus ancien des exercices non prescrits.

✓ **Variétés des provisions**

➤ les provisions pour dépréciation **ex** Les provisions pour dépréciation des immobilisations non amortissables (terrain, fond commercial)

➤ Provisions pour dépréciation des stocks

➤ Provision pour dépréciation des créances Sa constitution est conditionnée par

L'introduction d'un recours dans un délai de douze mois suivant celui de sa constitution, elles doivent être individualisées et précises quant à leur montant

➤ Provision pour dépréciation des titres

Pour les sociétés cotées en bourse, la dépréciation est déterminée à la clôture de l'exercice sur la base de cours boursier. Pour les sociétés non cotées, la dépréciation est calculée sur la base de la situation de la société émettrice (ex faillite ou liquidation).

➤ provisions pour charges

Leur constatation se réfère sur le principe de spécialisation des exercices, il faut imputer à un même exercice l'ensemble des produits et des charges qui se rapportent à une même opération. Pour la constitution des provisions il faut distinguer donc entre les charges qui doivent être rattachées à l'exercice en cours et les charges futures qui seront imputées sur un exercice ultérieur: ex provision pour perte de change, provisions pour litiges provisions pour garanties donnée aux clients, provision pour propre assurance, provisions pour amendes et pénalités provision pour perte de change.

➤ provision pour perte ou risque

A la différence des provisions pour charges; elles ne sont pas régies par la symétrie des produits et charges, autrement, l'entreprise peut constituer une provision avant même d'un produit : cas de l'exécution d'un contrat à long terme qui se soldera par une perte ; on parle de provision pour perte à terminaison. Il y a d'autres provisions pour risque comme par exemple : provision pour impôts, provision pour charges à répartir sur plusieurs exercices.

➤ provisions réglementées

Elle correspondent à l'application des dispositions fiscales, sont comptabilisé dans les charges non courantes :cas de provisions pour logement, pour investissement et pour reconstitution de gisement et provision pour acquisition ou construction de logements .ces provisions ont le caractère de réserve qui figurent au passif de bilan, elle ne couvrent ni pertes ni charges probables ,mais ces provisions ne sont plus déductibles fiscalement du résultat fiscal et ce à partir du premier janvier 2008(7)

### **1-2-5charges financières**

#### **❖ les charges d'intérêts**

Les intérêts versés aux banques et aux établissements de crédit sur les emprunts et les dettes qu'elles octroient aux sociétés constituent des charges fiscalement déductibles, quelle que soient la nature et la durée de ces emprunts ( dettes de trésorerie, dettes de financements ....) et le mode de calcul des intérêts ( fixe . variable .... ) mais l'emprunt doit être inscrit au bilan et être destiné pour les besoins de l'entreprise, aussi sont déductibles, les intérêts constatés ou facturés par des tiers (intérêt de retard facturés par le fournisseur), or les intérêts constatés ou facturés sur les avances effectuées par les associés à la société ne sont pas déductibles du résultat que si les conditions suivantes ont été respectées:

-les intérêts supportés pour les besoins de l'exploitation

-le capital est entièrement libéré

(7) article 8 de la loi de finances pour l'année 2008

- Le montant total des avances portant intérêt ne peut excéder le capital social
- Le taux des intérêts déductibles ne peut être supérieur à un taux fixé annuellement par arrêté du ministère chargé des finances en fonction du taux d'intérêt moyen des bons de trésor à six moi de l'année précédente. Ces limitations s'appliquent aussi aux intérêts servis aux associés des sociétés en non collectif et en commandite simple.

À noter que la règle de "couru" doit être respectée, on ne peut déduire chaque année que les intérêts qui ont couru au cours de l'année, quelle que soit la date de l'échéance ou la date de règlement. Pour les intérêts sur les comptes courants d'associés sont exclus de la déduction fiscale, s'ils sont versés au principal associé d'une société de personnes soumise à l'IR.

#### **❖ Pertes de change et l'écart de conversions-Actif**

- ✓ les pertes de change

Résultent de la différence de change négative entre la valeur d'origine des créances ou dettes et leur valeur lors de règlement, elles sont déductibles.

✓ les écarts de conversion -Actif

L'écart de conversion -Actif (pertes latentes) suite à une diminution des créances ou augmentation des dettes n'influe pas sur le résultat comptable, mais la déduction de ces pertes est admise sur le plan fiscal, cet écart de conversion –Actif sera donc réintégré de façon extracomptable. L'entreprise peut constituer une provision pour risque de change (perte)

❖ **Dotations financières**

Il s'agit des dotations aux amortissements et aux provisions qui portent sur des éléments à caractère financier, elles sont déductibles dans les mêmes conditions que les dotations d'exploitation, elles se composent des dotations aux amortissements, des primes de remboursement des obligations, aux provisions pour dépréciation des immobilisations, aux provisions pour dépréciation des titres et valeurs de placement, aux provisions pour risques et charges financières .... )

❖ **Autres charges financières**

Comprennent notamment les escomptes de règlement accordés par l'entreprise à ses clients et les charges nettes sur cessions de titres et valeurs de placements, des frais de tenue de comptes, des commissions bancaires, des frais liés aux opérations sur les effets de commerce et les titres financiers .....)

**1-2-6 Charges non courantes**

Il s'agit de charges à caractère irrégulier ou exceptionnel. Ils sont fiscalement déductibles si les conditions générales de déductibilités sont réunies

❖ **Valeurs nettes d'amortissements des immobilisations cédées**

Il s'agit des charges non courantes constatées à l'occasion de la cession d'immobilisations corporelles, incorporelles ou financières. La valeur nette d'amortissement est la différence entre la valeur d'entrée de l'immobilisation cédée et le cumul des amortissements jusqu'à la date de cession.

❖ **Dotations non courantes relatives**

✓ aux amortissements dégressifs :

Sont déductibles sous conditions suivantes :

- Sont concernés; les biens d'équipement à l' exclusion des immeubles et des véhicules de transport de personnes
- La base de calcul pour la première année d'acquisition c'est le coût d'acquisition mais pour les autres années c'est sa valeur résiduelle
- Les taux admis sont ceux qui résultent de taux de l'amortissement linéaire par application des coefficients selon la durée de détention de bien dans l'actif de l'entreprise,
- L'option de la société est irrévocable, les amortissements sont appliqués dès la première année d'acquisition

✓ Dotations aux provisions réglementées qui concernent les provisions réglementées

❖ **Autres charges non courantes**

✓ Charges non courantes relatives aux créances irrécouvrables

La perte doit être justifiée , si les provisions sont déjà constituées, elles doivent être reprises En cas de provision constituée, les écritures sont :

- Annulation de la provision constatée initialement ( provision à l'actif)
- Reprise de la provision (compte reprise d'exploitations du CPC)
- Réintégration de la provision si l'entreprise a déjà opéré la déduction extracomptable en fin la perte doit être comptabilisée hors taxe sinon la TVA correspondante doit être réintégrée

✓ Charges sur exercices antérieurs

A la base, il y a le principe des créances acquises et des dettes certaines qui permet de déterminer le résultat imposable de manière générale, selon ce système une opération qui donne naissance pour l'entreprise à une créance ou à une dette ne sera prise en compte pour la détermination de résultat de l'exercice en cours que si la créance ou la dette présente tout à la fois un caractère certain dans son principe et déterminé dans son montant ce système est indifférent de la question d'encaissement et décaissements des sommes concernées, il faut rattacher à chaque exercice tout ce qui lui revient et rien d'autres les charges qui ne respectent pas ces principes et se rapportent à des exercices antérieures sont à réintégrer

✓ Rappel d'impôts déductibles suite à des redressements fiscaux

✓ Les pénalités de marchés

- ✓ Les pertes résultantes de vols, détournement ou d'incendies à condition qu'ils soient justifiés
- ✓ Les dons passés en déduction, sont ceux accordés à des associations, des ligues, des agences et autres qui sont désignés expressément par la loi article 10 -2° du CGI ; et aussi les dons accordés aux œuvres sociales privées ou publiques dont leur montant est plafonné à 2 pour mille du chiffre d'affaires de donateur.

### **1-2-6 Stocks et variations des stocks**

D'abord le stock intervient à deux niveaux, celui de bilan car c'est une valeur pour l'entreprise et celui de compte de résultat de fait qu'au cours de la période, le produit est réalisé lors de la vente d'un élément de stock donc au moment de sa sortie. Il est constitué du prix de l'élément en stock auquel s'ajoutent les frais de commercialisation; le même raisonnement s'applique aux achats. L'évaluation au coût de revient constitue la règle alors que l'évaluation au cours de jours s'il est inférieur constitue l'exception. Les méthodes retenues pour le calcul de coût de revient sont :

#### **❖ la méthode de coût moyen pondérée :**

L'entreprise calcule le coût de revient moyen (c'est -à- dire en tenant compte des différences de prix d'achat) pondéré (c'est -a- dire en tenant compte des quantités acquises) des articles qui composent son stock à partir de la durée de rotation de celui- ci, puis on multiplie ce prix par le nombre d'articles en stock à la date de clôture et procède ainsi pour chaque catégorie d'élément du stock.

#### **❖ Méthode du premier entré premier sorti "PEPS "**

L'entreprise estime que les éléments figurant en stock à la clôture sont les derniers qui y sont entrés.

#### **❖ Méthode de cours jour:**

C'est à dire de cours de marché, l'entreprise devrait constater une dépréciation en raison du principe de prudence, mais pour les productions en cours la notion de cours de jours n'intervient pas.

Il est à noter que si l'entreprise n'est pas redevable de TVA, la taxe grevant les éléments de prix d'achat est incorporée dans le coût de revient

L'attention doit donc porter sur les éléments constitutifs qui composent le coût de revient et dégager leur incidence d'abord sur le compte de variation de stock (compte de résultat) et par conséquent sur le résultat imposable de l'exercice concerné. Aussi l'intérêt doit porter sur :

- Les méthodes d'évaluation et que celles-ci ne doivent pas être changées d'un exercice à l'autre en raison de l'application de principe de la permanence des méthodes d'évaluations des stocks

- Sur la variation de stock d'un exercice à l'autre et surveiller son évolution et son importance par rapport aux chiffres d'affaires et aux achats, et calculer le taux de rotation des stocks de marchandises et des produits

En cas de majorations du stock final, l'entreprise fait apparaître un pourcentage de bénéfice brut normal par dissimulation des recettes, elle peut enregistrer ces recettes réelles l'exercice suivant pour ne pas être amenée à une nouvelle majoration

En cas de minoration de stock final, la diminution de la valeur des stocks entraîne la diminution de résultat d'exploitations, mais ne peut être que limitée dans le temps, la diminution cache des ventes sans facture, mais elle peut s'expliquer par le coulage, le vol ou le prélèvement en nature. Pour le cas des travaux en cours qui sont évalués à l'inventaire pour leur coût de revient, l'entreprise peut minorer le montant de ces travaux pour diminuer son bénéfice par :

- L'omission ou suppression totale à l'inventaire d'un ou plusieurs chantiers en vue de dissimuler les recettes correspondantes

- L'évaluation des travaux pour un montant inférieur au prix de revient réel (minoration de certains éléments constitutifs comme le prix de matière première ou autres).

## **2- Principales zones de risque relatives à la TVA (taxe sur valeur ajoutée)**

### **1-Chiffre d'affaires**

L'action consiste à utiliser pour le contrôle de chiffre d'affaires certains comptes tirés des annexes accompagnant la déclaration de résultat fiscal notamment les comptes d'actif et passif du bilan, le compte produit du compte charges et produits (CPC) et tableau N°12 (annexe) sur le détail de TVA, il s'agit donc de rapprocher les soldes de ces comptes en relation avec le chiffre d'affaires (encaissements) en se référant sur le chiffre d'affaires déclarée au niveau de l'IS ou de l'IR, pour éventuellement dégager une différence non déclaré en matière de TVA.

### Ci -après la formule:

Chiffre d'affaires déclarés hors taxe de compte CCP (IS ou IR)  
+  
TVA facturée (tableau N° 12)  
+  
Solde clients débiteurs début d'exercice  
-  
Solde clients débiteurs fin d'exercice  
-  
Avances clients début d'exercice  
+  
Avances client fin exercice  
+  
Effets à recevoir début d'exercice  
-  
Effets à recevoir fin d'exercice  
-  
Escompte effet début d'exercice  
+  
Escomptes effet fin d'exercice  
=  
Chiffre d'affaires reconstitués total TTC  
-  
Chiffre d'affaires déclarées total TTC en matière de TVA  
=  
Ecart non déclaré TTC  
=  
Ecart non déclaré HT en matière de TVA

Il est à rappeler qu'un contrôle préliminaire doit être fait sur les motifs de l'écart

### Exemple

En matière de TVA, l'écart peut s'expliquer par un chiffre d'affaires hors-champs de TVA ou exonéré sans ou avec droit à déduction.

### 2- Livraisons à soi- même de construction

Le fait générateur des travaux effectués par l'entreprise c'est l'achèvement des travaux comptabilisés en produit de l'entreprise et matérialisé par un permis de conformité, l'opération est fiscalement imposable à la TVA au taux de 20 % ,l' action consiste à faire le suivi des travaux qui sont comptabilisés en premier lieu dans les comptes d' immobilisations en cours, puis après une fois terminés, se sont virés au compte d'immobilisations corporelles.

### **3- Subventions**

Les subventions de manière générale ne sont imposables à la TVA que si deux conditions ont été réunies

- La subvention ait une contrepartie pour la partie versante
- La subvention complète le prix

Dans le cas d'espèce des subventions d'exploitation ou d'équilibre, elles sont imposables à la TVA, mais les subventions d'investissement qui ont pour objet de financer un équipement ne sont pas imposables à la TVA.

### **4-Examen de tableau N°12**

En cas où l'entreprise est soumise à un seul taux de TVA et au régime de droit commun (encaissement), l' action consiste à rapprocher le montant de la rubrique « taxe sur déclaration » avec celle exigible et déclaré réellement sur les déclarations de TVA relatives au chiffre d'affaires taxable

- Vérifier aussi le montant de la rubrique « taxes facturée » avec celui de la taxe correspondante au chiffre d'affaires<sup>2</sup> déclaré dans le CPC, ce rapprochement est valable aussi lorsque l'entreprise est au régime débit.

### **5-Chiffre d'affaires déclaré selon régime de "débit"**

Rapprocher le total de chiffre d'affaires déclaré taxable en matière de TVA (sur déclarations) avec le chiffre d'affaires déclaré en produits ( CPC ) de même exercice en tenant compte des avances sur clients de début et de fin d'exercice.

L'écart peut s'expliquer par une minoration de chiffre d'affaires ou par d'autres éléments taxables non déclarés : ex les droits et taxes inhérents à l'activité autres que la TVA (ex Taxe intérieure de consommation, Taxe touristique ou portuaire ...).

### **6- Recettes sur cession de biens d'occasion**

les biens d'occasion cédés figurent dans les déclarations de TVA pour leur prix de cession (disposition fiscale appliquée à partir de 2013), L'examen porte sur les variations des immobilisations en rapprochement avec leurs montants sur le tableau des cessions et celui des amortissements

## **7-Produits financiers**

Suite à l'examen des comptes d'actif (prêts immobilisés, prêt au personnel ou aux associés) et l'exploitation du tableau N° 18 relatif aux intérêts des emprunts, Les fonds mis à la disposition de ces tiers sont fiscalement générateurs d'intérêts et imposable à la TVA en tant que produits financiers.

## **8- D'autres irrégularités**

D'autres irrégularités peuvent être relevées lors de l'examen des taxes déduites figurant sur le tableau de récupération jointe à la déclaration et ayant une incidence indirecte sur la situation de la déclaration (réduction de crédit ou paiement de taxe complémentaire)

- Taxes partiellement déductibles (cas de paiement en espèce)
- Taxes sur frais de mission et réception
- Taxes sur prix d'achat ou redevance des véhicules de tourisme
- Taxes sur carburant et lubrifiant non utilisés comme combustibles
- Taxes déduites ne remplissant pas les conditions de formes (IF ou ICE et autres)

## **3-Principales zones de risque fiscal spécifiques à l'IR (impôt sur le revenu)**

### **1- Chiffre d'affaires**

Voire partie IS et IR

### **2- Autres irrégularités**

#### **2-1Plus value**

Il s'agit des plus value résultant de la cessation d'activité suite au décès de l'exploitant dans les entreprises individuelles et ce dans le cas où la dite activité n'est pas poursuivie par les héritiers.

#### **2-2Intérêts des emprunts**

Ils sont déductibles à condition que l'emprunt figure au bilan et a été souscrit pour les besoins de l'entreprise, À noter aussi que dans le cas d'une entreprise individuelle, l'exploitant ne peut se verser à lui-même des intérêts déductibles, les sommes qui figurent au compte de l'exploitant ne donnent pas lieu à une rémunération spécifique.

#### **2-3Rémunérations**

- Cas de rémunération de gérant d'une société de personnes  
Elle est déductible à condition qu'elle corresponde à un travail effectif .or pour l'associé

principal qui déclare l'impôt en son non, le salaire et les autres charges qui lui sont liés ; sont exclues de la déduction fiscale.

- Cas de rémunération de l'exploitant d'une entreprise individuelle  
Dans l'entreprise individuelle, l'exploitant ne peut se verser à lui même des salaires, puisque il est l'employeur, ni déduire la rémunération normale du travail qu'il fournit, il est rémunéré par les bénéfices que dégagent l'entreprise lesquels sont imposés dans le cadre de l'impôt sur le revenu global.

#### **2-4Prélèvement de l'exploitant**

Lorsque l'exploitant décide de faire passer dans son patrimoine privé une immobilisation figurant à l'actif de bilan, le retrait est soumis à l'imposition en tant que produit non courant inscrit pour sa valeur vénale.

#### **2-5Impôts et taxes**

Les impôts et taxes qui se rapportent à l'exploitation constituent des charges déductibles. les impôts qui présentent un caractère personnel ne saurait venir en déduction des résultats imposables , se sont pas des dettes de l'entreprise :cas de l'impôt sur le revenu , les retenus à la source imputables à l' IR et TSC( taxe sur les services communaux).

### **III- Procédure de dépôt de déclaration rectificative suite aux anomalies relevées et ayant une incidence sur la base imposable**

Après examen de dossier et relevés des anomalies, une lettre d'explication modèle ARC120 est notifiée au contribuable dans les formes de l'article 219 du CGI.

#### **1-Dépôt de déclaration rectificative**

Si le contribuable dépose une déclaration rectificative dans le délai de 30 jours donnant lieu au paiement de droit complémentaire, la majoration de 5% prévue par l' Article 184 du CGI et la pénalité de 10% prévue par l' Article 208 du CGI n'est pas applicable, or si les observations ne sont pas convaincantes, le gestionnaire étudie la possibilité de proposer le dossier à la vérification de comptabilité

Si le contribuable dépose une déclaration rectificative hors délai avec droit complémentaire la majoration de 5% ainsi que la pénalité de 10 % sont applicable sur les dits droits.

## 2- Non dépôt de déclaration rectificative

En cas de défaut de réponse ou défaut de dépôt d'une déclaration rectificative, le gestionnaire analyse les observations de contribuable et étudie la possibilité de le proposer ou non à la vérification

### Conclusion

L'examen critique des données des déclarations passe inéluctablement par une analyse des informations à risque fiscal qui sont éventuellement contenues dans les déclarations et annexes et les recoupements, aussi il passe par l'adoption d'une méthode dynamique à travers le rapprochement des données et l'analyse des évolutions des indicateurs et ratios durant la période contrôlée et voire leur incidence sur la base imposable en principal et majoration, c'est un débat déclenché par l'administration fiscale à partir de ses bureaux suite à des travaux de rapprochement et de diagnostic. Dans ce cas l'administration demande des explications selon l'Article 221-bis **III** du CGI conformément au paragraphe suivant " *l'administration peut demander aux contribuables les explications nécessaires concernant leurs déclarations* " mais de mon point de vue ce passage devait être complété par l'obligation aussi de "demande de justificatifs" vue l'importance de ces derniers à les faire valoir comme preuves pouvant être aussi opposables au contribuable en cas de vérification de comptabilité, l'Article 221 bis **III** du CGI retrace une procédure à mi-chemin entre la procédure de taxation d'office et celle de rectification des impositions, qui permet au contribuable de s'inscrire dans une ligne de conformité fiscale et bénéficier d'allègement au niveau des pénalités et majorations applicables sur les droits complémentaires en cas de dépôt de déclaration rectificative. Une importance particulière doit être donnée à ses actions tant au niveau de la qualité des anomalies relevées, que sur leur incidence fiscale sur la base imposable et leur enjeu fiscal. Le contrôle sur pièces est devenu un instrument efficace de correction des déclarations. Il occupe une place fondamentale dans ces dernières années. Le dernier rapport de la DGI au titre de 2018 fait ressortir un chiffre significatif, les recettes générées par l'administration fiscale suite au contrôle sur pièces s'élève à 3 444 768 710.66 DH soit une hausse de 228% par rapport à 2017, or ces actions sont encore limitées d'abord de fait que l'initiative de la déclaration rectificative se limite seulement à celle de l'administration fiscale, alors que les déclarations rectificatives comportant un ou plusieurs

anomalies déposées spontanément par les contribuables sont écartés et ne sont pas couvertes par l' Article 221-bis **III** ( les contribuables ne bénéficient pas dans ce cas des avantages en matière de majoration et pénalité ) et en deuxième lieu par l 'absence de garanties suffisantes pour que la déclaration rectificative portant sur des anomalies( à l exception de mon point de vue des écarts sur chiffre d' affaires suite recoupements) ne seront pas faire l 'objet d 'une vérification lors du contrôle sur place.

### **Références**

- BOUCHAREB M. (2005) Lutte contre la Fraude fiscale au Maroc
- Code Général des Impôts (CGI) (année 2019)
- Code de Commerce dahir n° 1-96-83 du 15 rabii (premier août 1996)
- EL MOSTAFA R .( 2019) "Article 221-bis I du Code Général des Impôts (CGI) :De la constatation des erreurs matérielles par l'administration fiscale vers la conformité fiscale" ,Revue du contrôle ,de la comptabilité et de l' audit "Numéro 8 :Mars 2019 /Volume 3 :numéro 4 " p :94-107
- EL MOSTAFA R .( 2019) " Article 221-bis II du Code General des Impôts ( CGI) :De la constatation de dépassement des limites de chiffre d'affaires par l'administration fiscale vers la conformité fiscale" ,Revue internationale de gestion "Numéro 3 :AVRIL 2019 /Volume 2 :numéro 2 " p :286-296
- KASRAOUI M. (2017) Le control fiscal
- LEFEBVRE F. (2008) Audit Fiscal
- Note circulaire N° 70-15 (année 2016)
- Rapport sur l'activité de la DGI 2018