

IV- BASE D'IMPOSITION DES REVENUS PROFESSIONNELS

A- RÉGIMES DE DÉTERMINATION DU REVENU NET PROFESSIONNEL

Aux termes des dispositions de l'article 32 du C.G.I, les revenus professionnels sont déterminés d'après le régime du résultat net réel (R.N.R) qui constitue le régime de droit commun prévu aux articles 33 à 37 et à l'article 161 du C.G.I.

Toutefois, les contribuables exerçant une activité à titre individuel, dans le cadre d'une société de fait ou d'une indivision peuvent opter, dans les conditions fixées respectivement aux articles 43 et 44 du C.G.I, pour :

- Le régime du résultat net simplifié (R.N.S) (article 38) ;
- Ou le régime du bénéfice forfaitaire (article 40).

Quant aux sociétés en nom collectif, les sociétés en commandite simple et les sociétés en participation n'ayant pas opté pour l'IS, leurs bénéficiaires sont déterminés obligatoirement selon le régime du résultat net réel.

1- Régime du résultat net réel

Les revenus professionnels sont déterminés d'après le régime du résultat net réel prévu aux articles 33 à 37 et à l'article 161 du C.G.I.

Les contribuables dont le revenu professionnel est déterminé d'après le régime du résultat net réel doivent clôturer leur exercice comptable clôturé au 31 décembre de chaque année.

Conformément aux dispositions de l'article 33 du code précité, le résultat net réel de chaque exercice comptable est déterminé d'après l'excédent des produits sur les charges de l'exercice dans les mêmes conditions que celles prévues à l'article 8 -I du C.G.I.

Le mode de détermination du résultat net réel est quasi-identique à celui du résultat fiscal en matière d'I.S. Par conséquent, il y a lieu de se référer aux développements consacrés à la détermination du résultat fiscal en matière d'I.S.

a- Produits imposables

Les produits imposables visés à l'article 34 du C.G.I s'entendent :

- des produits, plus-values et gains visés à l'article 9-I du C.G.I ;
- des plus-values, résultant d'une cessation d'activité suite au décès de l'exploitant, si celle-ci n'est pas poursuivie par les héritiers ;
- du montant des revenus ayant un caractère répétitif visés à l'article 30-2° du C.G.I.

b- Charges déductibles

Les charges déductibles au sens de l'article 35 du C.G.I, sont celles visées à l'article 10 du C.G.I, à l'exclusion de l'I.R.

Toutefois, ne sont pas déductibles comme frais de personnel, les sommes prélevées à titre de rémunérations par l'exploitant d'une entreprise individuelle, ou les membres dirigeants des sociétés de fait, des sociétés en participation, des sociétés en nom collectif et des sociétés en commandite simple conformément aux dispositions de l'article 35 du C.G.I.

Les rémunérations des associés non dirigeants des sociétés visées ci-dessus ne peuvent être comprises dans les charges déductibles que lorsqu'elles sont la contrepartie de services effectivement rendus à la société, en leur qualité de salariés.

c- Charges non déductibles en totalité ou en partie

Ne sont pas déductibles pour la détermination du résultat net réel, les charges visées à l'article 11 du C.G.I.

d- Déficit reportable

Le déficit d'un exercice peut être déduit du bénéfice de l'exercice ou des exercices suivants dans les conditions visées à l'article 12 du C.G.I.

2- Régimes du résultat net simplifié et du bénéfice

forfaitaire a- Champ d'application

Les régimes du résultat net simplifié (R.N.S) et du bénéfice forfaitaire constituent deux modes dérogatoires et distincts de détermination du résultat professionnel. Ils sont applicables sur option, aux contribuables dont le chiffre d'affaires n'excède pas les limites prévues aux articles 39 et 41 du C.G.I.

a-1- Contribuables éligibles aux régimes du résultat net simplifié et du bénéfice forfaitaire

Conformément aux dispositions de l'article 32 du C.G.I, sont éligibles au régime du résultat net simplifié (R.N.S) ou à celui du bénéfice forfaitaire :

- les personnes physiques exerçant une activité professionnelle à titre individuel ;
- les sociétés de fait ;
- les indivisions.

a-2- Contribuables exclus du R.N.S

Sont exclues du R.N.S, et ce, conformément aux dispositions de l'article

32-II-1° du C.G.I, les sociétés en nom collectif, les sociétés en commandite simple et les sociétés en participation.

a-3- Contribuables exclus du régime du bénéfice forfaitaire

En vertu des dispositions des articles 41-1° et 32-II- 1° du C.G.I sont exclues du régime du bénéfice forfaitaire (B.F) et ce, quel que soit le chiffre d'affaires réalisé :

- les sociétés en nom collectif, les sociétés en commandite simple et les sociétés en participation ne comprenant que des personnes physiques ;
- les personnes physiques, les indivisions et les sociétés de fait constituées entre personnes physiques lorsqu'elles exercent l'une des professions ou activités visées par le décret n° 2-08-124 du 3 Joumada II 1430 (28 Mai 2009) désignant les professions ou activités exclues du régime du bénéfice forfaitaire.

Il s'agit des professions et activités suivantes :

- Administrateur de biens;
- Agent d'affaires ;
- Agent de voyages ;
- Architecte;
- Assureur ;
- Avocat ;
- Changeur de monnaies ;
- Chirurgien ;
- Chirurgien-dentiste ;
- Commissionnaire en marchandises ;
- Comptable ;
- Conseil juridique et fiscal ;
- Courtier ou intermédiaire d'assurances ;
- Editeur ;
- Entrepreneur de travaux divers ;
- Entrepreneur de travaux informatiques
- Entrepreneur de travaux topographiques ;
- Expert en toutes branches ;
- Expert-comptable ;
- Exploitant d'auto-école ;
- Exploitant de salle cinéma ;
- Exploitant de clinique ;
- Exploitant de laboratoire d'analyses médicales ;
- Exploitant d'école d'enseignement privé ;
- Géomètre ;
- Hôtelier ;
- Imprimeur ;
- Ingénieur Conseil ;
- Interprète, traducteur ;
- Kinésithérapeute ;
- Libraire ;
- Lotisseur et promoteur immobilier ;

- Loueur d'avions ou d'hélicoptères ;
- Mandataire négociant ;
- Marchand de biens immobiliers ;
- Marchand en détail d'orfèvrerie, bijouterie et joaillerie ;
- Marchand en gros d'orfèvrerie, bijouterie et joaillerie ;
- Marchand exportateur ;
- Marchand importateur ;
- Médecin ;
- Notaire ;
- Pharmacien ;
- Prestataires de services informatiques ;
- Prestataires de services liés à l'organisation des fêtes et réceptions ;
- Producteur de films cinématographiques ;
- Radiologue ;
- Représentant de commerce indépendant ;
- Tenant un bureau d'études ;
- Topographe ;
- Transitaire en douane ;
- Vétérinaire.

a-4- Conditions d'application des régimes du résultat net simplifié et du bénéfice forfaitaire

Sous réserve des dispositions des articles 39, 41 et 43 du C.G.I, l'application du R.N.S ou celui du bénéfice forfaitaire est subordonnée à l'exercice de l'option dans les délais prévus par le C.G.I.

a-4-1- Modalités d'exercice de l'option

Les modalités d'exercice de l'option sont régies par les dispositions des articles 43 et 44 du C.G.I.

Ainsi, les contribuables qui désirent opter pour le R.N.S ou celui du bénéfice forfaitaire doivent adresser leur demande par lettre recommandée avec accusé de réception ou la remettre contre récépissé à l'inspecteur des impôts du lieu de leur domicile fiscal ou de leur principal établissement.

Les sociétés de fait et les indivisions doivent adresser ou déposer leur demande d'option auprès du service local des impôts :

- du lieu d'imposition de l'associé principal, s'il s'agit de société de fait ;
- du lieu d'exercice de l'activité ou en cas d'activités multiples du lieu du principal établissement s'il s'agit d'une indivision.

Quant aux dates d'option, il y a lieu de distinguer avant et après le 1^{er} janvier 2011.

➤ **Dispositions applicables avant le 1^{er} Janvier 2011**

Le dépôt ou l'envoi de la demande d'option doit être effectué avant le 1^{er} avril de l'année au titre de laquelle les contribuables désirent opter pour le régime du résultat net simplifié ou celui du bénéfice forfaitaire.

Toutefois, les contribuables qui, dès l'année du début de leur activité désirent appliquer l'un ou l'autre desdits régimes, doivent envoyer ou déposer leur demande avant le 1^{er} avril de l'année qui suit celle du début d'activité :

- Par début d'activité il convient d'entendre le premier acte commercial accompli par le contribuable pour son propre compte ;
- En cas de reprise d'activité après cession ou cessation totale, le début d'activité correspond à la date de reprise de toute activité professionnelle. Les demandes d'option doivent être formulées dans le délai sous peine d'irrecevabilité.

➤ **Dispositions applicables après le 1^e Janvier 2011**

Les dispositions de la loi de finances pour l'année budgétaire 2010 ont modifié les délais d'exercice de l'option prévus à l'article 44 du C.G.I pour le régime du résultat net simplifié ou celui du bénéfice forfaitaire

Ainsi, les contribuables qui entendent opter pour le régime du résultat net simplifié ou pour celui du bénéfice forfaitaire doivent en formuler la demande par écrit et l'adresser par lettre recommandée avec accusé de réception ou la remettre contre récépissé à l'inspecteur des impôts du lieu de leur domicile fiscal ou de leur principal établissement, selon les cas suivants :

a- Exercice de l'option en cas de début d'activité :

- Avant le 1^{er} mars de l'année suivant celle du début d'activité lorsque le contribuable opte pour le régime du bénéfice forfaitaire ; ➤ Avant le 1^{er} avril de l'année suivant celle du début d'activité lorsque l'option porte sur le régime du résultat net simplifié.
Dans ces cas, l'option prend effet à partir de l'année du début d'activité.

b- Exercice de l'option en cours d'activité :

- Avant le 1^{er} avril de l'année lorsque le contribuable opte pour le régime du bénéfice forfaitaire ;
- Avant le 1^{er} mars de l'année lorsque l'option porte sur le régime du résultat net simplifié.

Dans ces cas, l'option prend effet à partir de l'année suivante.

Exemple :

Un contribuable ayant débuté son activité le 1^{er} juin 2010 et qui désire

opter pour le régime du bénéfice forfaitaire doit formuler sa demande d'option audit régime dans le même délai de souscription de la déclaration du revenu global, soit avant le 1^{er} mars 2011. Le régime du forfait s'appliquera alors au revenu réalisé par ce contribuable durant l'année 2010.

Par contre, si le contribuable imposé en 2010 selon le régime du résultat net simplifié désire opter pour le régime du forfait pour l'année 2011, la demande d'option doit être produite dans le délai du dépôt de déclaration du revenu global de l'année 2010, soit avant le 1^{er} avril 2011. Le régime du forfait s'appliquera alors au revenu réalisé par ce contribuable durant l'année 2011.

Enfin, concernant la durée de validité de l'option, il y a lieu de souligner que, sous réserve des dispositions de l'article 43 du C.G.I et conformément aux dispositions des articles 39 et 41 du C.G.I, l'option formulée dans les délais légaux demeure valable tant que le chiffre d'affaire réalisé n'a pas dépassé pendant deux (2) années consécutives, la limite fixée pour la profession ou l'activité exercée.

Ainsi, lorsque les limites ont été dépassées pendant deux (2) années consécutives, le R.N.R. est applicable à la troisième année sous réserve de l'option pour le R.N.S.

a-4-2- Le chiffre d'affaires limite

Les articles 39 et 41 du C.G.I prévoient respectivement pour le R.N.S et celui du bénéfice forfaitaire des chiffres d'affaires limites, déterminés par nature de profession ou activité.

➤ **Notion de chiffre d'affaires**

Le chiffre d'affaires s'entend des recettes brutes, augmenté des créances non encore recouvrées, résultant de l'ensemble des opérations réalisées pendant l'année civile.

Les recettes et les créances acquises, résultant d'opérations portant sur une partie ou sur la totalité des éléments du fonds de commerce, à l'exclusion des stocks, n'entrent pas dans la détermination du chiffre d'affaires.

Le chiffre d'affaires tient compte de tous les éléments constitutifs du prix des produits vendus, des services rendus ou des travaux immobiliers réalisés.

Lorsque les activités du contribuable relèvent de plusieurs catégories de professions, il y a lieu, pour déterminer le chiffre d'affaires de chacune desdites professions, de rattacher à chacune d'elles les opérations correspondantes.

Par ailleurs, lorsque la période d'activité servant de référence est inférieure à douze (12) mois, le chiffre d'affaires de cette période est rapporté à l'année pour l'appréciation des limites légales d'application du régime du bénéfice forfaitaire ou celui du résultat net simplifié.

➤ **Chiffres d'affaires limites pour l'application du R.N.S**

Le R.N.S s'applique sur option en vertu des dispositions de l'article 39 du C.G.I, aux contribuables dont le chiffre d'affaires, hors T.V.A, annuel ou porté à l'année n'a pas dépassé les limites suivantes :

❖ **2.000.000 de dirhams**, s'il s'agit des activités suivantes :

- commerciales ;
- industrielles ;
- artisanales ;
- armateur pour la pêche.

❖ **500.000** (cinq cent mille) DH s'il s'agit :

- des prestataires de service ;
- des professions libérales visées à l'article 30-1°-c) du C.G.I ;
- des revenus ayant un caractère répétitif visées à l'article 30-2° du C.G.I. et ne se rattachant pas aux catégories de revenus visés à l'article 22 (du 2° à 5°) du C.G.I., à savoir : les revenus provenant des exploitations agricoles, les revenus salariaux et assimilés, les revenus et profits fonciers, les revenus et profits de capitaux mobiliers, comme les gains provenant des activités sportives à caractère professionnel, les produits que retirent les locataires principaux de la sous-location d'immeubles bâtis ou de terrains....

➤ **Chiffres d'affaires limites pour l'application du régime du bénéfice forfaitaire**

En vertu des dispositions du b) de l'article 41 et sous réserve des exclusions prévues par le décret n° 2-08-124 précité. Le régime du bénéfice forfaitaire est applicable aux contribuables dont le chiffre d'affaires, T.V.A comprise, annuel ou porté à l'année n'a pas dépassé :

❖ **1.000.000 de dirhams**, s'il s'agit des activités suivantes :

- commerciales ;
- industrielles ;
- artisanales ;
- armateur pour la pêche.

❖ **250.000** (deux cent cinquante mille) DH s'il s'agit :

- des prestataires de service ;
- des professions libérales visées à l'article 30-1°-c) du C.G.I ;
- des revenus ayant un caractère répétitif visées à l'article 30-2° du C.G.I.

Ces dispositions s'appliquent au chiffre d'affaires réalisé à compter du 1^{er} janvier 2009, conformément aux dispositions de l'article 7 (VI- 3 et 4) de la loi de finances pour l'année budgétaire 2009.

Par ailleurs, il est à préciser que sous le régime du forfait, les limites de chiffre d'affaires sont considérées TTC dans la mesure où le contribuable lors du dépôt de sa déclaration, doit uniquement déclarer son chiffre d'affaires.

A ce chiffre d'affaires est appliqué un coefficient en fonction de la nature de l'activité exercée et qui correspond à la marge nette qu'il peut réaliser. Le tableau de ces coefficients est annexé au C.G.I.

Aussi, il y a lieu de préciser que ces contribuables sont dans leur majorité non assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée et ne sont pas tenus de présenter une comptabilité, contrairement à ceux soumis au régime du résultat net simplifié.

a-4-3- Règles régissant les options

➤ Principe général

Au sens des dispositions de l'article 43 du C.G.I et conformément au principe de l'unicité du résultat professionnel, l'option formulée dans les délais légaux est une option globale, en ce sens qu'elle couvre l'ensemble des professions ou activités exercées par un même contribuable.

Ainsi, les contribuables qui exercent des activités relevant de plusieurs catégories ne peuvent appliquer différents régimes aux différentes professions exercées.

De même, les contribuables qui exercent plusieurs professions dont l'une est exclue du régime du bénéfice forfaitaire ne peuvent plus opter pour ce dernier régime de détermination du revenu professionnel.

➤ Validité de l'option, en cas d'activités multiples

❖ Activités multiples relevant de plusieurs limites du chiffre d'affaires

En vertu de l'article 43-1° du C.G.I et par dérogation aux dispositions des articles 39 et 41 du C.G.I, l'option pour le R.N.S ou pour celui du bénéfice forfaitaire, en cas d'activités multiples relevant de plusieurs catégories de professions, n'est possible que :

- ✓ lorsque le chiffre d'affaires réalisé dans chacune des professions exercées n'excède pas la limite retenue pour chacune d'elles.
- ✓ ou lorsque le chiffre d'affaires total réalisé dans les professions exercées, n'excède pas la limite retenue pour la profession exercée à titre principal.

Exemple n°1 :

Le chiffre d'affaires d'un contribuable se répartit comme suit :

- vente de produits artisanaux :	700 000 DH
- vente d'appareils ménagers :	<u>1 200 000 DH</u>

Total 1 900 000 DH

Le régime du forfait est exclu dans ce cas parce que la limite du CA relative à la vente d'appareils ménagers (1 200 000 DH) est supérieure à celle prévue à l'article 41 du C.G.I (1 000 000).

Exemple n° 2 :

Vente d'appareils ménagers	1 500 000 DH
Location de brevets	<u>600 000 DH</u>
	2 100 000 DH

Dans ce cas, le R.N.S est exclu parce que la limite du C.A relative à la location de brevets (600 000 DH) dépasse la limite du seuil du C.A prévu à l'article 39 du C.G.I (500 000 DH).

Exemple n° 3 :

Ventes de vêtements	100 000 DH
Location de brevets	<u>200 000 DH</u>
Total	300 000 DH

L'option pour le régime forfaitaire n'est pas possible parce que le chiffre d'affaires global de 300 000 DH dépasse la limite de 250 000 DH prévue pour la location de brevets qui est l'activité principale dans ce cas.

En pratique, la détermination des résultats professionnels selon le R.N.S ou selon le régime du bénéfice forfaitaire, n'est opposable à l'administration que si, au titre d'une année déterminée, l'option est formulée dans les délais et selon les deux conditions précitées.

Si tel est le cas, l'option reste valable tant que les deux conditions relatives aux limites de chiffre d'affaires sont remplies. Par contre, lorsque l'une des limites ou les deux sont dépassées pendant deux années consécutives, les revenus professionnels réalisés à compter du 1er janvier de la troisième année sont déterminés d'après le régime du résultat net réel sauf option pour le R.N.S.

❖ **Activités multiples relevant d'un même chiffre d'affaires limite**

Lorsque le contribuable exerce plusieurs professions ayant un même chiffre d'affaires limite, l'option pour le régime du bénéfice forfaitaire ou pour celui du résultat net simplifié est valable tant que le chiffre d'affaires total réalisé n'a pas dépassé pendant deux années consécutives la limite applicable aux catégories susvisées.

Exemple :

Ventes d'appareils ménagers	850 000 DH
Fabrication de chaussures	<u>350 000 DH</u>
Total	1 200 000 DH

Si le C.A global de 1 200 000 DH ne dépasse pas pendant 2 années

successives la limite de 2 000 000 DH prévue à l'article 39 du C.G.I pour le régime du R.N.S, ce contribuable reste soumis audit régime.

a-4-4- Conditions de changement de régime de détermination des résultats professionnels

Les cas de changement de régime de détermination des revenus professionnels se présentent comme suit :

➤ **-Passage du régime du résultat net réel au R.N.S ou à celui du bénéfice forfaitaire**

Les contribuables dont les résultats professionnels sont déterminés d'après le régime du résultat net réel ne peuvent opter pour le régime du résultat net simplifié ou pour celui du bénéfice forfaitaire, que lorsque leur chiffre d'affaires est resté inférieur à la limite retenue pour leur profession pendant trois années consécutives. Dans ce cas, l'option est valable pour la quatrième année.

➤ **Passage du R.N.S à celui du bénéfice forfaitaire**

Comme dans le cas précédent, les contribuables relevant du régime du résultat net simplifié ne peuvent renoncer audit régime et opter pour celui du bénéfice forfaitaire que lorsque leur chiffre d'affaires est resté, pendant trois années consécutives, inférieur à la limite retenue pour leur profession.

➤ **Passage du régime du bénéfice forfaitaire à celui du résultat net simplifié**

Aucune condition de délai n'est exigée des contribuables relevant du régime du bénéfice forfaitaire qui désirent opter pour le R.N.S. Ils doivent envoyer ou déposer leur demande d'option avant le 1^{er} Mars de l'année dont les résultats seront déterminés d'après ce dernier régime.

➤ **Passage du régime du bénéfice forfaitaire ou de celui du résultat net simplifié au régime du résultat net réel**

Dans ce cas le délai de 3 ans précité n'est pas applicable. Les contribuables imposés d'après le régime du bénéfice forfaitaire ou d'après le régime du résultat net simplifié et qui renoncent à l'option ne sont tenus à aucune autre obligation autre que celle de tenue d'une comptabilité régulière et le dépôt de leur déclaration dans le délai légal prévu à l'article 82 du C.G.I.

b- Détermination du résultat professionnel, d'après les régimes optionnels

Les dispositions relatives à l'I.R prévoient pour chacun des régimes optionnels des règles spécifiques de détermination du résultat professionnel.

L'article 38 du C.G.I traite du mode de détermination du résultat net simplifié.

Les articles 40 et 42 du C.G.I réglementent le mode de détermination du résultat professionnel des contribuables relevant du régime du bénéfice forfaitaire.

b-1- Détermination du régime du bénéfice forfaitaire

Le résultat professionnel imposable des contribuables relevant du régime du bénéfice forfaitaire est déterminé à partir du chiffre d'affaires avec toutefois un minimum calculé d'après les éléments retenus en matière de taxe professionnelle instituée par la loi n° 47-06 relative à la fiscalité locale.

b-1-1- Le bénéfice forfaitaire

Conformément aux dispositions de l'article 40 du C.G.I, le bénéfice forfaitaire est déterminé chaque année par l'application, au chiffre d'affaires réalisé, du coefficient retenu pour la profession ou l'activité exercée et figurant au tableau annexé au C.G.I.

Lorsque le contribuable exerce plusieurs professions ou activités relevant de coefficients différents, le bénéfice forfaitaire imposable est égal au total des bénéfices forfaitaires déterminés pour chacune des professions ou activités précitées.

Il est précisé que le coefficient légal correspond à la marge nette de toutes les charges supportées pour les besoins de l'exploitation, à l'exclusion toutefois de l'amortissement des constructions.

N.B. : Le bénéfice forfaitaire des contribuables qui exercent une profession non expressément visée par le tableau des coefficients est déterminé par l'application, au chiffre d'affaires réalisé, du coefficient prévu pour la rubrique « professions non dénommées » (les quatre dernières activités figurant au tableau des coefficients annexés au C.G.I).

b-1-2- Le bénéfice minimum

➤ **Cas général**

Conformément aux dispositions de l'article 42 du C.G.I, le bénéfice annuel imposable des contribuables relevant du régime du bénéfice forfaitaire ne peut être inférieur au montant de la valeur locative annuelle normale et actuelle de chaque établissement du contribuable, auquel est appliqué un coefficient dont la valeur est fixée de 0,5 à 10 compte tenu de l'importance de l'établissement, de l'achalandage et du niveau d'activité.

On entend par valeur locative normale, d'une façon générale le prix réel de location, à savoir le loyer brut obtenu par le propriétaire d'un local, d'un outillage, loués dans des conditions normales ou celui qu'il obtiendrait, s'il les louait, dans les mêmes conditions.

Aussi, il convient d'actualiser la valeur locative des locaux commerciaux ou professionnels, notamment lorsqu'il s'agit de baux qui ne reflètent pas la réalité ou de baux anciens.

Il est également pris en considération la superficie du local exploité, la nature et la qualité de la marchandise exposée, le lieu et la situation du local, l'affluence, le nombre de salarié, l'ancienneté de l'activité...etc.

En application des dispositions de l'article 42 du C.G.I, le contribuable ayant opté pour le régime du bénéfice forfaitaire est imposé d'après le résultat le plus élevé résultant d'une comparaison entre le bénéfice forfaitaire et le bénéfice minimum et ceci sans recourir aux procédures de rectification de la base imposable prévues respectivement aux articles 220 et 221 du C.G.I.

La fixation et l'actualisation des coefficients susvisés se font selon les circonstances propres à chaque affaire. Elles tiennent compte de l'importance des moyens techniques et humains déployés, du niveau de l'activité, de l'emplacement des locaux ou des établissements de vente et de l'ancienneté des loyers pratiqués.

➤ **Cas particulier de pluralité des activités**

Pour la détermination du bénéfice minimum d'un contribuable qui exerce plusieurs activités, deux (2) situations sont à préciser :

❖ **Exercice de plusieurs activités dans un même local**

Lorsque le contribuable exerce plusieurs activités professionnelles dans un même local, le coefficient est appliqué sur la valeur locative dudit local d'après les conditions d'exercice de l'activité principale, à l'instar de ce qui est retenu en matière de taxe professionnelle.

❖ **Exercice de plusieurs activités par un même contribuable dans des locaux distincts**

Lorsque le contribuable exerce plusieurs professions dans des locaux distincts, le coefficient est appliqué sur la valeur locative de chaque local d'après les conditions d'exercice de l'activité. Le bénéfice minimum imposable est égal au total des bénéfices minimums pour chacune des activités ou professions exercées séparément.

Remarques

1- La valeur locative des locaux ou établissements exploités par les contribuables imposés au droit minimum prévu à l'article 10-I de la taxe professionnelle instituée par la loi n° 47-06 relative à la fiscalité locale, notamment pour les marchands ambulants et les vendeurs, représentants, placiers (VRP), cette valeur est déterminée comme suit :

$$V.L. = \frac{\text{Droit minimum retenu de l'année précédente} \times 100}{\text{Taux de la taxe professionnelle}}$$

2- Pour déterminer le bénéfice minimum en cas d'entreprise nouvelle, de cession, de cessation, de décès ou de départ de l'exploitant en cours d'année, il y a lieu de procéder aux opérations suivantes :

- porter la valeur locative à l'année en appliquant la règle du prorata temporis ;
- déterminer le bénéfice minimum en appliquant à la V.L. portée à l'année, le coefficient retenu ; (0.5 ; ... 10) ;
- ramener le bénéfice minimum ainsi obtenu au montant correspondant à la période d'activité.

Exemples

➤ **Cas de début d'activité**

❖ **Premier cas**

Un contribuable exerçant une activité de marchand de vêtements confectionnés en détail a débuté son activité en janvier 2010. Sa valeur locative correspondant au loyer annuel du local dans lequel est exercée l'activité est de 36 000 dirhams.

Supposons qu'en mars 2011, son chiffre d'affaires déclaré s'élève à 125 000 DH.

Son bénéfice forfaitaire serait de 125 000 DH x 15 % ¹³¹	= 18 750 DH
Son Bénéfice Minimum serait de 36 000 x 1	= 36 000 DH
Impôt dû : (36 000 x 10 %) - 3 000 ¹³²	= 600 DH

Le coefficient 1 a été retenu pour tenir compte de plusieurs éléments :

- il s'agit d'une activité nouvelle avec un achalandage moyen ;
- la valeur locative correspondant aux loyers actuels pratiqués est assez élevée ;
- le niveau de l'activité a été moyen au cours de l'année concernée.

❖ **Deuxième cas**

Un contribuable tenant un salon de thé, depuis janvier 2010, dans un quartier très animé du centre ville et employant 6 personnes à plein temps, déclare, en 2011, un chiffre d'affaires de 245 000 DH.

Sa valeur locative déterminée sur la base du loyer annuel et du matériel et outillage utilisé est de 46 000 DH.

Son bénéfice forfaitaire serait d'après le chiffre d'affaires déclaré de :
 $245\,000\text{ DH} \times 40\%¹³³ = 98\,000\text{ DH}$.

¹³¹ Ce taux est tiré du tableau des coefficients applicables au chiffre d'affaires pour la détermination du bénéfice forfaitaire annexé au C.G.I.

¹³² Il s'agit de la somme à déduire du barème de l'I..R. selon la méthode de calcul rapide (voir page ... de la présente note circulaire)

¹³³ Ces taux sont tirés du tableau des coefficients applicables au chiffre d'affaires pour la détermination du bénéfice forfaitaire annexé au C.G.I.

Pour déterminer son bénéfice minimum, l'inspecteur des impôts a retenu un coefficient de 2,5 sur la base des éléments suivants :

- le local est bien situé ;
- l'achalandage est convenable ;
- le chiffre d'affaires réalisé est moyen ;
- les employés sont assez nombreux.

Son bénéfice minimum serait donc de $46\ 000 \times 2,5 = 115\ 000$ DH

Impôt dû : $(115\ 000 \times 34\ %) - 17\ 200 = 21\ 900$ DH

➤ **Cas d'activités anciennes**

Un marchand en détail de chaussures qui exerce son activité sur un boulevard principal depuis 1980 acquitte un loyer annuel de 20 000 DH. En mars 2011, il déclare un chiffre d'affaires de 350 000 DH.

Son bénéfice forfaitaire est de $350\ 000 \times 20\ \% = 70\ 000$ DH

Son bénéfice minimum d'après lequel il sera imposé est de 90 000 DH :

- valeur locative X coefficient ($20\ 000 \times 4,5 = 90\ 000$ DH).
- impôt dû : $(90\ 000 \times 34\ %) - 17\ 200 = 13\ 400$ DH

➤ **Cas d'activités nouvelles, de cession, de cessation, de décès ou de départ de l'exploitant en cours d'année**

Dans ces cas, le bénéfice minimum déterminé selon la méthode développée ci-dessus est ramené à la période d'activité effective.

Exemple :

Soit un marchand de chaussures en demi-gros qui a débuté son activité à compter du 1/07/2010, sa valeur locative correspondant au loyer du local sur la période allant du 1/07/2010 au 31/12/2010 est de 24 000 DH (loyer mensuel 4 000 DH)

Supposons qu'en mars 2011 son chiffre d'affaires déclaré s'élève à 350 000 DH

Son bénéfice forfaitaire serait de $350\ 000 \times 15\ \% = 52\ 500$ DH

Son bénéfice minimum serait de : loyer mensuel x 12 soit :

$4\ 000 \times 12 =$	48 000 DH
$48\ 000 \times 2,5 =$	120 000 DH <u>Prorata</u>
$\underline{120\ 000} \times 6 =$	60 000 DH
12	

Impôt dû:

$(60\ 000 \times 20\%) \text{ } \text{R} \text{ } 8\ 000 =$

4000 DH

b-2- Eléments additifs au bénéfice forfaitaire ou au bénéfice minimum

En vertu des dispositions des articles 40 et 42, s'ajoutent au bénéfice forfaitaire ou au bénéfice minimum, le cas échéant, les éléments suivants :

b-2-1- La plus-value (sur cessions et/ou retrait d'éléments corporels et incorporels) :

La plus-value nette globale s'entend de l'excédent des plus-values réalisées et des plus-values constatées sur les moins-values subies à l'occasion de cessions, en cours ou en fin d'exploitation, d'éléments corporels et incorporels affectés à l'exploitation, à l'exclusion des terrains et constructions.

Les plus-values sur cessions de terrains et constructions sont imposées à l'I.R dans la catégorie des profits fonciers prévue par les dispositions de l'article 61 R II du C.G.I en tenant compte de leur coût historique.

➤ **Détermination de la plus-value ou moins-value sur cession ou retrait d'éléments d'actif**

• Eléments corporels

La plus-value ou la moins-value sur cession ou retrait d'un élément corporel est égale à la différence entre le prix de cession ou la valeur vénale et la valeur résiduelle dudit élément.

La valeur résiduelle est égale au prix de revient diminué :

- des amortissements effectivement pratiqués sous les régimes du résultat net réel et/ou du résultat net simplifié ;
- des amortissements présumés avoir été pratiqués en période d'imposition selon le régime du bénéfice forfaitaire aux taux annuels suivants :
 - 10% pour le matériel, l'outillage et le mobilier ;
 - 20 % pour les véhicules affectés à l'exploitation.

• Eléments incorporels

La plus-value ou la moins-value sur cession d'éléments incorporels est égale à la différence entre le prix de cession et le prix de revient desdits éléments.

Quant à la plus-value ou la moins-value résultant du retrait, elle est égale

à la différence entre la valeur vénale et le prix de revient de l'élément retiré.

Exemple :

La plus-value sur cessions d'immobilisations est déterminée comme suit :

Un contribuable soumis au régime du bénéfice forfaitaire a cédé, en cours d'exploitation, une machine le mois d'avril 2007 à 26 000 dh, sachant qu'elle a été acquise en date du 01-01-2000 au prix TTC de 60 000 DH.

- Amortissements présumés avoir été pratiqués en période d'imposition selon le régime du bénéfice forfaitaire

$$(60\ 000 \times 10\% \times 7) + (60\ 000 \times 10\% \times 4/12) = 44\ 000\ \text{DH}$$

- Valeur nette comptable

$$60\ 000 - 44\ 000 = 16\ 000\ \text{DH}$$

- Plus-value réalisée

$26\ 000 - 16\ 000 = 10\ 000\ \text{dh}$ qui s'ajoute au bénéfice forfaitaire ou au bénéfice minimum.

En cas de retrait d'immobilisations, le contribuable est tenu de déterminer dans sa déclaration du revenu global, prévue à l'article 82 du C.G.I, la plus-value constatée suite audit retrait et ce en fonction de la valeur vénale de l'élément retiré.

b-2-2- Les indemnités reçues en contrepartie de la cessation de l'exercice de l'activité ou du transfert de la clientèle

Il s'agit de toute somme reçue en contrepartie du transfert de la clientèle ou en réparation des pertes ou du préjudice subis suite à la cessation de l'exercice de l'activité. Les sommes concernent notamment l'indemnité d'expropriation, d'éviction ou de rupture du contrat de bail ou d'exploitation.

b-2-3- Les primes, subventions et dons reçus de l'Etat, des collectivités locales ou des tiers :

Les primes, les subventions d'exploitation ou d'équipement et les dons reçus sont rattachés en totalité au bénéfice forfaitaire ou au bénéfice minimum de l'année de leur encaissement en application des dispositions de l'article 40-I-2° du C.G.I.

b-2-4- Autres éléments additifs

Conformément aux dispositions de l'article 26 du C.G.I s'ajoutent au bénéfice forfaitaire ou au bénéfice minimum de l'associé principal qui exerce à titre individuel une activité professionnelle :

- ✓ les bénéfices des sociétés en nom collectif, des sociétés en commandite simple et des sociétés en participation n'ayant pas opté pour l'I.S ;
- ✓ les bénéfices des sociétés de fait ne comprenant que des personnes physiques ;

De même, les membres de l'indivision qui exercent à titre individuel une activité professionnelle doivent ajouter au bénéfice forfaitaire ou au bénéfice minimum, retenu pour leur activité, leur part dans les bénéfices de l'indivision.

b-2-5- Eléments déductibles du bénéfice forfaitaire ou du bénéfice minimum

Le bénéfice forfaitaire ou le bénéfice minimum du contribuable qui est à la fois propriétaire d'une entreprise individuelle et principal associé dans des sociétés soumises à l'I.R., est réduit :

- ✓ du montant des déficits ou reliquats de déficits des sociétés en nom collectif, des sociétés en commandite simple et des sociétés en participation n'ayant pas opté pour l'I.S ;
- ✓ du montant des déficits ou reliquats de déficits des sociétés de fait ne comprenant que des personnes physiques, lorsque lesdits déficits ou reliquats de déficits sont déterminés, d'après le régime du résultat net réel.

De même, tout membre d'une indivision ou d'une société en participation qui a son entreprise individuelle a le droit de déduire du bénéfice forfaitaire ou du bénéfice minimum, sa part dans le déficit de l'indivision ou de la société en participation, à la condition que ledit déficit soit déterminé d'après le régime du résultat net réel.

Les déficits ou reliquats de déficit susvisés sont imputables sur le bénéfice forfaitaire ou le bénéfice minimum à concurrence du montant desdits bénéfices et dans la limite du délai de quatre ans prévu par la loi.

La limite de quatre ans susvisée ne s'applique pas au déficit ou à la fraction des déficits correspondant aux amortissements régulièrement comptabilisés et compris dans les charges déductibles.

c- Détermination du résultat net simplifié

Le mode de détermination du résultat net simplifié présente plus d'un point commun avec celui du résultat net réel. En effet l'article 38 du C.G.I régissant le mode de détermination du résultat net simplifié reprend l'ensemble des éléments et des règles déterminant le résultat net réel, à l'exclusion :

- ✓ des provisions quels que soient leur objet et leur nature ;
- ✓ les déficits d'exploitation ; ceux-ci ne sont pas imputables sur les résultats bénéficiaires des années suivantes et ce quel que soit le mode de détermination des résultats desdites années.

d- Centres de gestion de comptabilité agréés :

Les centres sont régis par les textes suivants :

- la loi n° 57-90 promulguée par le dahir n° 1-91-228 du 9 Novembre 1992 ;
- le décret n° 2-96-333 du 31 Octobre 1997 fixant les conditions d'agrément des sociétés exploitant des centres de gestion ;
- l'arrêté du ministre de l'industrie, du commerce et de l'artisanat n° 167-98 du 28 Septembre 1998 fixant les modalités de dépôt et d'instruction des demandes d'agrément des sociétés exploitant des centres de gestion.

d-1-Création et éligibilité aux prestations fournies par les centres

L'article 1^{er} de la loi n° 57-90 précitée autorise les chambres professionnelles à créer des sociétés exploitant des centres de gestion. Ces sociétés doivent être agréées par le Ministre de l'Economie et des Finances après accord du Ministère de tutelle.

Les contribuables éligibles aux services des centres sont les industriels, commerçants, artisans et agriculteurs soumis à l'I.R d'après le régime du bénéfice forfaitaire ou celui du résultat net simplifié.

d-2- Avantages accordés :

En vertu des dispositions de l'article 38-III et de l'article 40-II du C.G.I, les personnes précitées bénéficient d'un abattement de 15 % appliqué à la base imposable à l'I.R, qu'elle soit déterminée forfaitairement ou d'après le résultat net simplifié.

Les centres en question doivent prendre la forme d'une société.

Par ailleurs, conformément aux dispositions de l'article 2 de la loi précitée, les erreurs matérielles commises par le centre dans la saisie et le traitement comptables ne peuvent entraîner un redressement fiscal à l'encontre du contribuable dès lors que celui-ci a fourni au centre l'ensemble des pièces comptables et les éléments nécessaires à la tenue d'une comptabilité sincère.

d-3- Désignation des documents

Les documents qui régissent le fonctionnement du centre de gestion et ses relations avec ses adhérents sont :

- la convention d'assistance de l'administration fiscale qui définit les termes de la collaboration et les modalités d'assistance ;
- le règlement intérieur des centres fixant les procédures d'adhésion, les obligations et les compétences des centres ainsi que la composition et la mission du comité d'orientation ;
- le manuel des procédures de gestion des comptabilités traçant les règles comptables et les modalités de traitement des données ;
- le contrat d'adhésion déterminant les obligations de l'adhérent ainsi que celles du centre ;
- le contrat liant le directeur gestionnaire du centre à la société ;
- la fiche de renseignements relative à la constitution du dossier d'adhésion ;
- l'attestation de sincérité de la déclaration fiscale remise par le centre pour le bénéfice de l'abattement de 15 % ;
- le modèle du registre des clients tenu par le centre et visé par la Direction Générale des Impôts.

e- Régularisations fiscales en cas de changement de régime de détermination du résultat professionnel

e-1- Passage du régime du résultat net réel à celui du résultat net simplifié ou à celui du bénéfice forfaitaire :

Les provisions figurant, en franchise d'impôt, au bilan de la dernière année, dont les résultats sont déterminés d'après le régime du résultat net réel, sont réintégrées au résultat de ladite année.

Les déficits ou reliquats de déficits sont annulés à compter de l'année de changement de régime de détermination des résultats professionnels.

En cas d'option pour le régime du bénéfice forfaitaire, les amortissements des constructions, effectivement pratiqués, sont réintégrés au résultat de la dernière année relevant du régime du résultat net réel.

Vu que les provisions sont destinées à faire face à la dépréciation d'un élément de l'actif ou à un risque de perte ou de charge à venir, le revenu professionnel déterminé sous le régime du bénéfice forfaitaire ne peut pas tenir compte des régularisations à opérer ultérieurement au niveau des provisions déjà constituées, d'où leur réintégration au résultat de la dernière année relevant du régime du résultat net réel.

Aussi, les amortissements des constructions, effectivement pratiqués, sont réintégrés au résultat de la dernière année relevant du R.N.R. dès lors que les profits réalisés par le contribuable, soumis au régime du bénéfice forfaitaire, sur les

cessions desdites constructions seront imposées à l'I.R dans la catégorie des profits fonciers prévue par les dispositions de l'article 61 R II du C.G.I.

Dans ce cas, lesdits profits sont déterminés en tenant compte non pas de la valeur nette comptable des constructions mais de leurs coûts historiques actualisé par application des coefficients de réévaluation fixés annuellement par arrêté du Ministre de l'économie et des finances (voir annexe page...).

e-2- Passage du R.N.S au régime du bénéfice forfaitaire

Les amortissements des constructions, effectivement pratiqués, sont réintégrés au résultat de la dernière année relevant du R.N.S.

e-3- Passage du régime du bénéfice forfaitaire au R.N.S ou à celui du résultat net réel

Les éléments amortissables affectés à l'exploitation, autres que les constructions, sont inventoriés au 1er janvier et inscrits au bilan d'ouverture de la 1ère année d'application du R.N.S ou de celui du résultat net réel à leur valeur résiduelle, laquelle est déterminée en tenant compte des amortissements présumés avoir été pratiqués en période d'imposition sous le régime du bénéfice forfaitaire.

Quant aux constructions, elles doivent être inventoriées à la même date à leur coût historique.