Royaume du Maroc

Ministère de l'Economie et des Finances

Direction Générale des Impôts

المملكة المغربية

وزارة الاقتصاد والمالية

المديرية العامة للضرائب

N°: 218/2015 D.L.E.C.I

27 MAI 2015

NOTE CIRCULAIRE N° 725
RELATIVE AU REMBOURSEMENT
DU CREDIT DE TAXE CUMULE

Aux termes des dispositions de l'article 247-XXV du Code Général des Impôts tel que complété par l'article 4 de la loi de finances n° 110-13 pour l'année budgétaire 2014, le crédit de la taxe sur la valeur ajoutée cumulé à la date du 31 décembre 2013 est éligible au remboursement.

Il s'agit du crédit de taxe résultant de la différence entre le taux de la taxe sur la valeur ajoutée appliqué sur le chiffre d'affaires et celui grevant les coûts de production et/ou de l'acquisition en taxe acquittée des biens d'investissement immobilisables.

Le remboursement dudit crédit est accordé au titre des années 2015, 2016 et 2017, à concurrence d'un tiers par année, aux contribuables dont le crédit de taxe cumulé au 31 décembre 2013 est supérieur à vingt millions (20 000 000) de dirhams et inférieur ou égal à cinq cent millions (500 000 000) de dirhams. Ledit remboursement est effectué selon les conditions et les modalités fixées par le décret d'application n° 2-15-135 du 10 joumada II 1436 (31 mars 2015), publié au Bulletin Officiel (B.O) n° 6348 du 12 joumada II 1436 (2 avril 2015).

Eligibilité au remboursement

Par crédit de taxe cumulé à la date du 31 décembre 2013, il faut entendre tout crédit né au cours de la période s'étalant entre le 1er janvier 2004 et le 31 décembre 2013 résultant de la différence entre le taux de T.V.A appliqué sur le chiffre d'affaires et celui grevant les coûts de production et/ou de l'acquisition en taxe acquittée des biens d'investissement immobilisables.

Par coût de production, il faut entendre, toutes les charges engagées par l'entreprise pour les besoins de ses activités, qu'elles soient d'exploitation, financières ou non courantes.

Il convient de préciser que le crédit de taxe antérieur au 1er janvier 2004 n'est pas remboursable mais demeure imputable sur la déclaration du chiffre d'affaires du mois

ou du trimestre qui suit celui du dépôt de la demande de remboursement. Toutefois, il est à noter que les taxes grevant les achats non immobilisés réglées au cours du mois de décembre 2003 et ouvrant droit à déduction en janvier 2004, bénéficient dudit remboursement.

En revanche, lorsque le contribuable a déposé une déclaration de CA débitrice au cours de la période allant du 1er janvier 2014 au 30 juin 2015, le crédit de taxe cumulé au 31 décembre 2013 n'est pas éligible audit remboursement du fait qu'il se trouve totalement imputé.

Dépôt de la demande de remboursement

Les entreprises concernées peuvent opter pour ce remboursement par le dépôt, dans les deux mois qui suivent celui de la publication (2 avril 2015) au BO du décret d'application précité, soit au plus tard le 30 juin 2015, d'une demande de remboursement du crédit de taxe, établie sur ou d'après un imprimé modèle fourni à cet effet par l'administration.

Cette demande doit indiquer, par année, le montant demandé en remboursement du crédit de taxe résultant du différentiel de taux et/ou celui lié à l'investissement. Le montant total demandé en remboursement doit être annulé sur la déclaration du chiffre d'affaires du mois ou du trimestre qui suit celui du dépôt de ladite demande.

Ainsi, lorsque le dépôt de la demande de remboursement est effectué au mois de juin 2015, cette annulation doit être effectuée sur la déclaration du mois qui suit, c'est-à-dire sur la déclaration du mois de juillet déposée au mois d'août 2015 ou sur la déclaration du troisième trimestre déposée au mois d'octobre 2015.

Périodicité de l'ordonnancement

Le calendrier de l'ordonnancement des montants de TVA à rembourser, est prévu :

- pour l'année 2015, au plus tard au 31 décembre 2015 ;
- pour l'année 2016, au plus tard au 31 décembre 2016 ;
- pour l'année 2017, au plus tard au 31 décembre 2017.

Délivrance d'une attestation fiscale

Compte tenu du fait que les contribuables en situation fiscale débitrice peuvent imputer une fraction du crédit de taxe cumulé tel que décrit ci après, les montants à ordonnancer arrêtés lors du contrôle par l'inspecteur liquidateur ne sont pas définitifs.

Par ailleurs et en vue de répondre favorablement à la doléance des opérateurs économiques visant la possibilité de mobiliser, auprès des établissements financiers, la créance relative aux montants à ordonnancer en 2016 et 2017, les contribuables concernés peuvent demander la délivrance d'une attestation fiscale, portant sur les montants définitifs de remboursement, sur ou d'après l'imprimé modèle (n° AAC 770F-15I) par lequel ils s'engagent à renoncer à l'imputation du crédit de taxe cumulé et à payer éventuellement le montant de la TVA due.

Validité de la Note Circulaire n° 723

Il est à préciser que les instructions contenues dans la note circulaire n° 723 du 30 mai 2014 relative au remboursement du crédit de taxe cumulé, au titre de l'année 2014, au profit des contribuables dont le montant dudit crédit est inférieur ou égal à vingt millions (20 000 000) de dirhams, demeurent valables également pour la liquidation des demandes de remboursement des contribuables dont ledit crédit est compris entre vingt millions (20 000 000) et cinq cent millions (500 000 000) de dirhams.

Toutefois, la présente note circulaire apporte des éclaircissements à la note circulaire n° 723 et développe un aspect particulier en l'occurrence l'étalement du remboursement sur une période de trois années à savoir 2015, 2016 et 2017.

A/- Eclaircissements complémentaires à la note circulaire n° 723

1-Traitement des cas de livraison à soi-même

Il y a lieu de préciser que la TVA grevant les travaux de construction et l'acquisition des matériaux de construction ayant fait l'objet de crédit de taxe cumulé au 31 décembre 2013, ouvre droit au remboursement en application des dispositions de l'article 247-XXV du CGI, étant précisé que ces dépenses engagées constituent respectivement soit des immobilisations en cours soit des charges d'exploitation pour l'entreprise. Ce remboursement de la TVA doit être effectué sans condition préalable d'inscription en compte d'actif d'immobilisations.

Par contre, le montant de la TVA déductible porté sur la déclaration des livraisons à soi-même d'immobilisations n'est pas éligible audit remboursement dès lors que ce montant est déductible à l'identique de la TVA exigible au titre de la même opération. Cette déclaration de livraison à soi-même ne génère pas en fait de crédit de taxe, c'est une opération neutre.

2- Crédit de taxe imputable

Etant précisé que le crédit de taxe antérieur au 1er janvier 2004 n'est pas remboursable mais demeure imputable sur la déclaration du chiffre d'affaires du mois ou du trimestre qui suit celui du dépôt de la demande de remboursement. Lorsque la période éligible au remboursement commence postérieurement au 1er janvier 2004, le crédit de taxe imputable est celui antérieur à la période éligible.

Cas d'illustration

1er exemple : Soit une entreprise disposant d'un crédit de taxe au:

- 31/12/2003 100 MDHS
- 31/12/2009 60 MDHS
- 31/12/2013. 140 MDHS

La demande de remboursement de TVA de 75 MDHS est déposée par le contribuable le 26/6/2015 concerne la période allant du 1/10/2010 au 31/12/2013.

Ainsi, le crédit de taxe imputable est de = 65 MDHS (140 000 000 -75 000 000).

Le montant de 65 MDHS se décompose ainsi :

- 60 MDHS c'est le crédit de taxe au 31/12/2009 ;
- 5 MDHS constitue un crédit de taxe lié à l'exploitation.

2ème exemple : Soit une entreprise qui a un crédit de taxe cumulé au 31/12/2013 de 30 MDHS et un crédit antérieur au 1er janvier 2004 de 5 MDHS. Le crédit de taxe de cette entreprise a évolué durant la période allant de 2004 à 2013 de la manière suivante :

- au 31/12/2003	5.000.000
- au 31/12/2004	2.000.000
- au 31/12/2005	6.000.000
- au 31/12/2006	11.000.000
- au 31/12/2007	16.000.000
- au 31/12/2008	18.000.000
- au 31/12/2009	14.000.000
- au 31/12/2010	21.000.000
- au 31/12/2011	25.000.000
- au 31/12/2012	28.000.000
- au 31/12/2013	30.000.000

Le contribuable a déposé sa demande de remboursement le 23/6/2015 pour un montant de TVA lié à l'investissement de l'ordre de 23 MDHS, portant sur la période allant de 2005 à 2013.

Ainsi, le crédit de taxe imputable est de : 7 MDHS (30 000 000 - 23 000 000).

Ce crédit de taxe de 7 MDHS est constitué de 2 MDHS représentant le crédit de taxe au 31/12/2004 et 5 MDHS est un crédit de taxe lié à l'exploitation.

B/- Etalement triennal du remboursement

Bien que le montant du remboursement soit déterminé globalement dès l'achèvement de la liquidation, le montant à ordonnancer est étalé légalement sur les trois années, à savoir 2015, 2016 et 2017, ce qui pourrait engendrer des difficultés financières pour certaines entreprises qui déposeraient des déclarations de chiffre d'affaires débitrices suite à l'annulation du crédit de TVA cumulé alors que le remboursement de TVA n'est pas encore ordonnancé.

Pour contrecarrer ces difficultés financières, il est admis que les contribuables concernés puissent, sur leurs déclarations de chiffre d'affaires débitrices, se prévaloir d'une partie dudit crédit de taxe cumulé égal au montant de la TVA à payer et ce, en servant la déclaration du chiffre d'affaires au niveau d'une nouvelle ligne 181 créée à

cet effet, intitulée « Fraction du crédit de taxe cumulé », ce qui permet au contribuable en définitive de déposer une déclaration de chiffre d'affaires sans paiement.

Il est important de souligner qu'aucune imputation ne doit être opérée par le contribuable au titre du mois de décembre 2017 ou du 4ème trimestre 2017. De même, le contribuable doit veiller à ce que le montant des imputations opérées n'excède pas le montant à ordonnancer au 31/12/2017.

1- Contrôle et liquidation

Après avoir achevé la liquidation du dossier de remboursement, l'inspecteur liquidateur doit procéder à la détermination du montant global du remboursement ainsi que la quote part annuelle du remboursement en servant l'imprimé modèle n°AAC750F-15I intitulé « Etat de Liquidation Globale ».

L'inspecteur liquidateur doit impérativement contrôler les déclarations de chiffre d'affaires déposées avant tout ordonnancement. Deux situations peuvent en découler :

- lorsque le contribuable est en situation de crédit structurel, le montant à ordonnancer est égal à la quote part annuelle du montant global du remboursement ;

- lorsque le contribuable est en situation débitrice, le montant de l'ordonnancement est égal à la quote part annuelle du montant global du remboursement, diminuée de la somme des fractions du crédit de taxe cumulé servies au niveau de la ligne 181.

Dans le cadre du suivi de ces opérations, les déclarations de chiffre d'affaires sans paiement et dont la ligne 181 a été servie par le contribuable, doivent être transmises en priorité à la section chargée du remboursement qui doit prendre en considération les fractions du crédit de taxe cumulé déduites par chaque contribuable.

Tout dépassement constaté dans les imputations lors de l'ordonnancement de la dernière échéance au 31/12/2017, doit être régularisé par l'inspecteur gestionnaire du dossier en invitant le contribuable à déposer des déclarations rectificatives. A défaut, la régularisation est effectuée par l'émission d'un état de produits portant sur le montant de la TVA imputé abusivement avec application des majorations et pénalités y afférentes.

2- Cas d'illustration

2-1- Cas de situation fiscale créditrice

Soit une huilerie disposant d'un crédit de taxe au 31/12/2013 de l'ordre de 80 MDHS résultant du butoir. Son crédit de taxe au 31 décembre 2003 s'élève à 20 MDHS. Cette entreprise a déposé, le 25 juin 2015, une demande de remboursement de 50 MDHS.

Ainsi, le crédit de taxe imputable est de : 30 MDHS (80 000 000 - 50 000 000).

Ce crédit de taxe comprend 20 MDHS de crédit de taxe au 31/12/2003 et 10 MDHS de crédit d'exploitation.

- **Liquidation**

La liquidation du dossier de remboursement de cette société s'est achevée au cours du mois de novembre 2015 et s'est traduite par des rejets dont le montant s'élève à 2 MDHS. L'inspecteur liquidateur commence par servir l'état de liquidation globale en arrêtant le montant global du remboursement qui est égal à 48 MDHS, soit une quote part annuelle de remboursement égale à 16 MDHS.

- **Ordonnancement**

Avant l'ordonnancement prévu pour chaque échéance, l'inspecteur liquidateur procède au contrôle des déclarations de chiffre d'affaires déposées par la société des huiles. Il constate que celle-ci se trouve en situation de crédit structurel. Par conséquent, le montant à ordonnancer pour chaque échéance est égal à la quote part du montant global du remboursement. Ainsi, le montant de l'ordonnancement au titre de :

- l'année 2015 = 16 000 000 DHS
- l'année 2016 = 16 000 000 DHS
- l'année 2017 = 16 000 000 DHS

2-2- Cas de situation fiscale débitrice

Soit une entreprise disposant d'un crédit de taxe au 31/12/2013 de l'ordre de 75 MDHS résultant de l'investissement suite à une extension de son unité d'exploitation dont la TVA grevant les travaux de construction commence à être déduite à compter du mois d'avril 2010. Son crédit de taxe antérieur à la période éligible, soit le crédit de taxe au 31/3/2010, s'élève à 3 MDHS sachant que le crédit au 31/12/2003 est de 25 MDHS. Sa demande de remboursement de TVA de 68 MDHS a été déposée le 26 juin 2015.

Ainsi, le crédit de taxe imputable est de : 7 MDHS (75 000 000 - 68 000 000).

Le montant de 7 MDHS comporte 3 MDHS de crédit de taxe au 31/3/2010 et 4 MDHS de crédit de taxe lié à l'exploitation.

- **Liquidation**

La liquidation du dossier de remboursement s'est traduite par le rejet par l'inspecteur liquidateur d'un montant de 2 MDHS. Le crédit de taxe cumulé ouvrant droit au remboursement est de l'ordre de 66 MDHS, soit une quote part annuelle du montant global du remboursement d'un montant de 22 MDHS.

Lors de son contrôle des déclarations du chiffre d'affaires, l'inspecteur liquidateur constate que certaines déclarations ne sont pas accompagnées de paiement du fait que le contribuable a imputé des fractions du crédit de taxe cumulé au cours de la période allant du mois de juillet 2015 jusqu'au mois de février 2017 dont la situation, par échéance d'ordonnancement, se présente comme suit :

- Les fractions du crédit de taxe cumulé (ligne 181) à soustraire du montant à ordonnancer au titre de l'année 2015, sont de l'ordre de :

* juillet 2015		110 000
* septembre 2015		300 000
* novembre 2015		156 000
Σ Lignes 181	**=**	566 000

- Les fractions du crédit de taxe cumulé (ligne 181) à soustraire du montant à ordonnancer au titre de l'année 2016, sont de l'ordre de :

* décembre 2015		190 000
* mars 2016		150 000
* juin 2016		410 000
* juillet 2016		210 000
Σ Lignes 181	=	960 000

- Les fractions du crédit de taxe cumulé (ligne 181) à soustraire du montant à ordonnancer au titre de l'année 2017, sont de l'ordre de :

* décembre 2016		180 000
* janvier 2017		165 000
* février 2017		400 000
* septembre 2017		500 000
* novembre 2017		300 000
Σ Lignes 181	=	1 545 000

➢ **Ordonnancement**

❖ **Ordonnancement au titre de l'année 2015, au 31/12/2015**
(22 000 000 – 566 000 = 21 434 000)

❖ **Ordonnancement au titre de l'année 2016, au 31/12/2016**
(22 000 000 – 960 000 = 21 040 000)

❖ **Ordonnancement au titre de l'année 2017, au 31/12/2017**
(22 000 000 – 1 545 000 = 20 455 000)

2-3- Cas de dépassement au 31/12/2017

Soit une entreprise disposant d'un crédit de taxe au 31/12/2013 de l'ordre de 38 MDHS résultant de l'investissement suite à la construction d'une nouvelle unité de stockage à compter du mois de novembre 2009. Son crédit de taxe au 31/12/2003 est de l'ordre de 8 MDHS alors que son crédit de taxe antérieur à la période éligible, s'élève à 3 MDHS.

La société a déposé, le 26 juin 2015, sa demande de remboursement de TVA pour un montant de 31 MDHS.

- **Liquidation**

La liquidation du dossier de remboursement de cette société s'est achevée au cours du mois de décembre 2015 et s'est traduite par des rejets dont le montant s'élève à 4 MDHS. L'inspecteur liquidateur commence par servir l'état de liquidation globale. Le montant global du remboursement est égal à 27 MDHS, soit une quote part annuelle de l'ordre de 9 MDHS.

Constatant que le contribuable a opéré des imputations des fractions du crédit de taxe cumulé en servant la ligne 181 des déclarations du chiffre d'affaires des années 2015, 2016 et 2017, l'inspecteur liquidateur établit la situation des fractions du crédit de taxe cumulé imputées comme suit :

- Les fractions du crédit de taxe cumulé (ligne 181) à soustraire du montant à ordonnancer au titre de l'année 2015, sont de l'ordre de :

* juillet	2015	1 200 000
* août	2015	800 000
* Septembre	2015	950 000
* octobre	2015	550 000
* novembre	2015	700 000
	Σ Lignes 181	= 4 200 000

- Les fractions du crédit de taxe cumulé (ligne 181) à soustraire du montant à ordonnancer au titre de l'année 2016, sont de l'ordre de :

* décembre	2015	900 000
* janvier	2016	550 000
* février	2016	750 000
* mars	2016	920 000
* avril	2016	560 000
* mai	2016	840 000
* juin	2016	920 000
* juillet	2016	744 000
* août	2016	830 000
* septembre	2016	890 000
* octobre	2016	956 000
* novembre	2016	798 000
	Σ Lignes 181 =	9 658 000

- Les fractions du crédit de taxe cumulé (ligne 181) à soustraire du montant à ordonnancer au titre de l'année 2017, sont de l'ordre de :

*	décembre	2016	695 000
*	janvier	2017	960 000
*	février	2017	676 000
*	mars	2017	925 000
*	avril	2017	570 000
*	mai	2017	855 000
*	juin	2017	935 000
*	juillet	2017	729 000
*	août	2017	837 000
*	septembre	2017	841 000
*	octobre	2017	916 000
*	novembre	2017	779 000
	Σ Lignes 181	=	9 718 000

- La fraction du crédit de taxe cumulé (ligne 181) imputée par le contribuable sur sa déclaration du chiffre d'affaires du mois de décembre 2017, est de 45 000 DHS.

➢ **Ordonnancement**

❖ Montant à ordonnancer au 31/12/2015, est égal à :
(9 000 000 - 4 200 000) = 4 800 000 DHS.

❖ Ordonnancement du 31/12/2016 :
(9 000 000 – 9 658 000) = - 658 000 DHS.
L'excédent est à reporter sur l'échéance suivante.

❖ Ordonnancement du 31/12/2017 :
(9 000 000 – 9 718 000 – 658 000).
Soit un dépassement de 1 376 000 DHS.

❖ Contrôle de la déclaration du mois de décembre ou du 4ème trimestre 2017

L'inspecteur liquidateur, lors du contrôle de la déclaration du chiffre d'affaires du mois de décembre 2017 déposée au mois de janvier 2018, soit après l'ordonnancement de la 3ème échéance du remboursement, constate que le contribuable a procédé abusivement à l'imputation d'un montant de 145 000 DHS au titre du crédit de taxe cumulé.

Dans ce cas de dépassement, l'inspecteur chargé du secteur dont dépend le contribuable invite celui-ci à déposer des déclarations de chiffres d'affaires rectificatives des anomalies constatées. A défaut, il procède à la régularisation des déductions abusives de TVA par l'émission d'un état de produits portant sur le montant total de l'ordre de 1 521 000 DHS soit 1 376 000 + 145 000, avec application des pénalités et majorations y afférentes.

Le Directeur Général des Impôts

Signé: Omar FARAJ