

L'impôt différé et la distorsion de l'information comptable

Deffered tax and distortion of accounting information

LEKCHIRI Abdelmajid

Enseignant chercheur

Ecole Nationale de Commerce et de Gestion

Université Mohamed Premier Oujda

Laboratoire de Recherche en Management Territorial, Intégré et Fonctionnel

LAMARTIF- ENCGO, Maroc

kchiriabdelmajid@gmail.com

ZAHIRI Amina

Doctorante

Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales

Université Mohamed Premier Oujda

Laboratoire de Recherche en Management Territorial, Intégré et Fonctionnel

LAMARTIF- ENCGO, Maroc

amina.zo@hotmail.fr

Date de soumission : 19/03/2021

Date d'acceptation : 02/05/2021

Pour citer cet article :

LEKCHIRI A. & ZAHIRI A. (2021) « L'impôt différé et la distorsion de l'information comptable », Revue Internationale des Sciences de Gestion « Volume 4 : Numéro 2 » pp : 1013-1036 .

Résumé

Selon la loi comptable, « les états de synthèse doivent donner une image fidèle des actifs et passifs ainsi que de la situation financière et des résultats de l'entreprise », (L'alinéa 1 de l'article 11 de la loi n°9- 88). Une présentation qui n'est pas toujours respectée, avec le report du paiement de l'impôt et l'imposition en différé des produits. C'est le cas notamment du régime des fusions, qui prévoit l'imposition en différé des plus-values et des stocks, et donc de faire imputer la charge fiscale d'un exercice sur un autre.

Ainsi, la règle de rattachement des charges et produits à leur propre exercice se trouve ainsi non respectée et la présentation de l'image fidèle altérée. Le recours à l'ETIC pour informer les tiers n'est pas suffisant.

L'objet de cet article est de montrer l'importance de telles dérogations et de recommander l'adoption l'application de la norme IAS 12.

Mots clés : impôt latent ; impôt différé ; déductions fiscales ; image fidèle ; fusion.

Abstract: According to the accounting law, "the financial statements must give a true and fair view of the assets and liabilities as well as the financial situation and the company's incomes". A presentation not always respected, with the deferred payment of taxes and deferred taxation of revenues. The case of the scheme set for merger operations in particular, grants companies the possibility of non-immediate taxation of capital gains and stocks, and therefore charging the actual tax burden of a financial year to another.

Hence, the rule of allocating the expenses and incomes to its relevant period is not respected and the presentation of a true and fair view is altered. Using the additional disclosures statements to inform third parties is not enough.

The purpose of this paper is to demonstrate the importance of such exemptions, and that it would be more rational to adopt the solution recommended by the IAS12 norm.

Keywords: latent tax ; deferred tax ; tax deduction ; true and fair view ; merger.

INTRODUCTION

Sans avoir besoin de recourir à des actes frauduleux ou illégaux, et avec la bénédiction du fisc, la comptabilité dispose de moyens techniques lui permettant de différer le paiement de l'impôt, ce qui altère l'image fidèle présentée par la comptabilité, et met le comptable dans une situation contraire à l'objectif recherché par la loi comptable, à savoir, la présentation de l'image fidèle

L'information fournie par la comptabilité est de ce fait déformée à travers une aliénation de la réglementation et de la pratique comptable à la loi fiscale, souvent en vue de bénéficier de certains avantages fiscaux.

En parallèle, le principe de spécialisation de l'exercice n'est pas respecté, dans la mesure où on fait supporter la charge fiscale d'un exercice autre que celui qui lui a donné naissance. L'information serait ainsi amputée et des dividendes seraient distribués éventuellement à tort, ce qui nous pousse à poser la question : dans quelle mesure les dérogations accordées par la législation fiscale entravent-elles la réalisation de l'image fidèle et quelles sont les mesures appropriées à prendre pour remédier à cette situation ?

Cet article a pour ambition de répondre à ces questions, en exposant d'abord dans un premier point, les règles de la comptabilisation de l'impôt sur le bénéfice et la nature des décalages de l'impôt dans le temps dans un titre qu'on appellera : **Impôt différé et impôt latent**, ensuite, sera présenté dans un deuxième point, le régime des fusions illustrant ainsi le cas de l'impact des dérogations fiscales sur la comptabilité dans un titre intitulé : **Une aliénation comptable à la réglementation fiscale, cas du régime de fusion**

1. Impôt différé et impôt latent

Du point de vue comptable, il est possible de différer l'impôt sous la bénédiction du droit fiscal, qui déroge à la règle de l'imposition immédiate, et qui a l'avantage de faire bénéficier l'Etat des ressources nécessaires à son budget.

1.1. Nature du décalage de l'impôt dans le temps en comptabilité

C'est en fait, le mode de liquidation de l'impôt qui intéresse le comptable qui doit constater l'impôt en tant que charge, et son éventuelle répartition dans le temps.

Les impôts dus sur les bénéfices se composent de l'IS et de l'IR professionnel.

1.1.1. L'Impôt sur les Sociétés (IS)

Trois modes de liquidation de l'IS sont prévus par la législation fiscale : la cotisation minimale, les acomptes provisionnels et le paiement des reliquats.

❖ Une cotisation minimale calculée sur impôt fictif

Les sociétés sont tenues de verser un droit minimum calculé sur la base du CA et les autres produits hors taxe, réalisés au cours de l'exercice précédent considéré comme exercice de référence¹.

La CM sert de référence pour le calcul de l'impôt à payer sous forme d'acompte lorsque l'IS calculé sur la base du RF s'avère inférieur à la CM. L'impôt dû ne peut être inférieur à la CM, quel que soit le résultat fiscal (I-A, 2^e alinéa de l'article 144 du CGI). Et le montant de la CM (article 4 de la LF n° 110-13, 2014) est au minimum égal à 3000 dirhams.

Le paiement du montant de la CM doit être effectué en un seul versement avant l'expiration du troisième mois suivant la date d'ouverture de l'exercice comptable en cours (CGI, Art. 170, I, dispositions rajoutées par la LF n° 48-09 pour l'année 2010).

❖ Les acomptes payés à l'avance calculés sur un impôt prévisionnel

La société doit payer, au titre de l'exercice en cours 4 acomptes provisionnels dont chacun est égal à 25% du montant de l'impôt dû au titre du dernier exercice clos, appelé « exercice de référence ». Les versements sont faits avant l'expiration du 3^{ème}, 6^{ème}, 9^{ème} et 12^{ème} mois suivant la date d'ouverture de l'exercice comptable en cours.

Si la société estime que le montant d'un ou plusieurs acomptes versés au titre d'un exercice est égal ou supérieur à l'impôt dont elle est finalement redevable pour cet exercice, elle peut se dispenser d'effectuer de nouveaux versements d'acomptes, tout en informant l'administration de cette dispense de paiement, (CGI, Art. 170, IV, 1^{er} alinéa).

Si lors de la liquidation de l'IS, il s'avère que le montant de l'impôt effectivement dû est supérieur de 10% à celui des acomptes versés, il y'a application des majorations et pénalités prévues à l'article 208 du CGI aux montants des acomptes non versés (CGI, art. 170, IV, 2^e alinéa).

Dans le cas contraire, l'excédent d'impôt versé par la société est imputé d'office par celle-ci sur les acomptes provisionnels dus au titre des exercices suivants et éventuellement sur l'impôt dû au titre desdits exercices (Conformément à la modification apportée à l'article 170, par l'article 6 de la LF n° 100-14 prévue pour l'année budgétaire 2015).

¹Si début d'activité, c'est le CA prévisionnel qui est retenu comme référence, la CM n'est pas due les 36 premiers mois en début d'activité et en cas de non-exercice, elle est due après 60 mois de la constitution de la société, CGI, art. 144.

1.1.2. L'Impôt sur le Revenu

Les entreprises disposant de revenus professionnels déterminé d'après le régime du résultat net réel (RNR) ou celui du résultat net simplifié (RNS) doivent verser au trésor avant le mois de février de chaque année une CM, considérée comme un droit minimum à payer même en cas de déficit. Le montant minimum à verser est de 1500 dirhams. Dans le cas où le revenu réellement dû est inférieur à la CM, la différence reste acquise au Trésor (CGI, art. 144, I, E, tel que modifié par l'article 4 de la LF n° 110-13 pour l'année budgétaire 2014).

Elle est calculée sur la base du CA (HT) et autres produits d'exploitation, des produits financiers, des subventions et dons reçus de l'Etat, des collectivités locales et des tiers et des produits non courants.

1.1.3. Aspect comptable

La liquidation de l'IS comporte en plus de la CM ou/et l'impôt sur le résultat à payer, des acomptes provisionnels d'où la différence de comptabilisation de l'opération de liquidation des deux impôts.

❖ L'impôt sur les sociétés

Lors du versement des acomptes sur l'IS dû au titre de l'exercice en cours :

- on débite: 3453 - Acomptes sur impôts sur les résultats ;
- et on crédite: 5141- Banque, (ou un autre compte de trésorerie).

❖ Comptabilisation de l'IS au titre de l'exercice

Après avoir calculé le résultat imposable et le montant de l'impôt dû, les écritures à passer dépendent des cas qui peuvent se présenter :

1^{er} cas : l'impôt dû est supérieur aux acomptes versés :

- on débite: 6701- Impôt sur les bénéfices ;
- si l'impôt calculé à partir du RF est supérieur à la CM ;
- ou on débite 6705- Imposition minimale annuelle des sociétés si l'impôt calculé à partir du R.F. est supérieur à la CM ;
- et on crédite : 3453- Acomptes sur impôt sur les résultats pour le montant des acomptes versés au cours de l'exercice ;
- tout en créditant : 4453- Etat, impôts sur les résultats pour l'excédent de l'impôt sur les acomptes.

2^e cas: L'impôt est inférieur aux acomptes versés:

- on débite les comptes 6701 ou 6705, selon les cas énoncés ci-haut ;
- et on crédite 3453- Acomptes sur impôts sur les résultats pour l'impôt dû.

Après cette écriture, le compte 3453 présente un solde débiteur qui correspond au reliquat des acomptes versés sur l'impôt dû. Ce reliquat est utilisé pour la liquidation du premier acompte sur impôt de l'exercice suivant.

❖ Enregistrement comptable des paiements

Le montant à payer correspond à celui porté au crédit du compte 4453, soit l'excédent de l'impôt sur les acomptes :

- on débite : 4453- Etat, impôt sur les résultats (pour solde) ;
- et on crédite : 5--- Comptes de trésorerie.

❖ Comptabilisation de l'IR

Lors du calcul de la CM, on procède à son enregistrement comptable :

- on débite: 6705- Imposition minimale annuelle ;
- on crédite: 4453 – Etat, impôts sur les résultats.

Une fois le résultat fiscal déterminé, on calcule l'impôt dû selon le barème de l'IR puis on passe les écritures suivantes :

1^{er} cas : si l'impôt dû est supérieur à la CM :

- on débite: 6701- Impôt sur les bénéfices ;
- et on crédite: 4453– Etat, impôts sur les résultats pour l'excédent de l'impôt calculé sur la CM ;
- tout en créditant 6705 – Imposition minimale annuelle.

Lors du paiement on débite le compte 4453 et on crédite un compte de trésorerie ou le compte de l'exploitant (11175).

2^e cas, si l'impôt est inférieur à la CM :

On maintient les écritures passées constatant le calcul de la CM, et aucune écriture n'est à passer au 31 mars.

L'impôt sur le résultat (IS, IR) se présente donc comme une charge pour l'entreprise qui se concrétise par une diminution de ses recettes. Cependant le poids de cette charge est supporté différemment selon que l'impôt est payé directement par l'entreprise ou qu'il soit décalé dans le temps. Et la nature de ce décalage diffère également selon qu'il s'agisse de l'impôt exigible lui-même ou le report d'imputation de la charge qui va diminuer le résultat fiscal servant de base au calcul de l'impôt exigible.

1.2. Justifications apportées à cette méthode

L'enregistrement comptable est lié au mode de règlement de l'impôt et son rattachement à l'exercice donné. Des justifications théoriques sont en fait à la base des choix de la méthode empruntée en cas d'impôt exigible immédiatement ou du report d'impôt.

1.2.1. Les divergences des points de vue

L'enregistrement comptable de l'impôt se fait par le débit du compte impôt sur les résultats et le crédit du compte Etat au passif. L'impôt enregistré fera l'objet de réintégration fiscale extracomptable au niveau du tableau du passage du résultat net comptable (RNC) au résultat net fiscal (RNF).

Le débat théorique justifie cette méthode en présentant deux points de vue extrêmes quant à la justification de l'impôt et sa comptabilisation. Pour les uns, il présente une distribution de bénéfices ou un prélèvement sur les résultats ; pour les autres il constitue une charge de l'exercice.

La première position se justifie par le fait que l'impôt est lié à l'existence du bénéfice. La deuxième position à l'opposé, se place du côté de l'entrepreneur, l'impôt est considéré comme faisant partie des coûts d'exploitation même s'il n'y a pas de réalisation de bénéfice, il y' une CM à payer. Avant de dégager un bénéfice net, il y' un certain nombre de coûts à supporter et parmi ces coûts il y'a l'impôt. Cette position se trouve alors confrontée au problème de rattachement des charges et produits (spécificité des exercices) en tant que principe à appliquer également à l'impôt sur le résultat.

1.2.2. Report d'impôt et impôt exigible

En se conformant à la règle du rattachement, on a tendance à faire la distinction entre les deux possibilités :

- en se référant à la notion d'impôt exigible, on doit retenir comme charge de l'exercice, le montant de l'impôt sur le bénéfice ;
- en retenant la notion du report de d'impôt on rattacherait comptablement à l'exercice, l'impôt correspondant aux produits imposables par leur nature et aux charges déductibles par leurs natures, comptabilisées au cours de l'exercice (sans référence à leur exercice de rattachement fiscal).

En adoptant la méthode de report d'impôt, on a l'avantage du principe comptable de rattachement des produits et charges à leur propre exercice, grâce à la comptabilisation des

impôts différés qui résultent des décalages temporaires entre la constatation comptable des produits et charges et leur insertion dans le résultat fiscal d'un exercice différent.

A titre d'exemple, une provision pour licenciement constitué au cours de l'exercice N constitue un écart temporairement d'imposition, réintégré dans le résultat fiscal l'année de sa constitution, elle devient déductible au moment de sa reprise, c'est-à-dire du paiement effectif des indemnités de licenciement.

Cette divergence de point de vue a le mérite d'éclairer sur le fait que le résultat avant impôt et l'assiette de l'impôt sont différents. Sinon ça reviendrait au même que de considérer l'impôt comme prélèvement ou comme coût. Le montant de l'impôt serait à inscrire au niveau du CPC et au passif du bilan, éventuellement diminué des acomptes déjà versés (ou CM), ce qui répondrait en tout cas à l'exigence de sincérité du bilan. Mais dont l'impact sur les décisions de gestion différerait, car l'existence de liquidité au moment du paiement et la durée du report de l'impôt exigible, sont de variables déterminantes dans les choix des gestionnaires.

L'option pour la méthode de l'impôt exigible au Maroc concernant les comptes individuels est assimilable à celle française, qui envisage le problème de deux manières :

- au niveau des comptes individuels, c'est la méthode de l'impôt exigible qui est choisie ;
- au niveau des comptes consolidés, les impositions différées sont enregistrées au bilan et au compte de résultat.

Cette dualité de traitement s'explique par le fait qu'au Maroc comme d'ailleurs dans d'autres pays (France, Allemagne, Japon...), il y'a ce qu'on appelle « l'alignement », dans le sens que la réglementation fiscale impose aux entreprises de passer des écritures comptables nécessaires à l'obtention d'avantages fiscaux².

L'IASC, influencée par la pratique anglo-saxonne, l'IAS n° 12 impose la comptabilisation de la fiscalité différée au niveau des comptes consolidés, (La même position est adoptée par le FASB aux USA, FAS).

1.3. Les décalages engendrés par la réglementation fiscale

Les décalages d'imposition du résultat fiscal prennent des formes différentes qui dépendent de la nature des éléments à l'origine de ces différences, qui sont qualifiées de permanentes ou temporaires.

² Amortissements dérogatoires, provisions pour investissement, subventions pour investissements...

1.3.1. La distinction différences permanentes / différences temporaires

Ce sont des différences qui entraînent des augmentations ou de diminutions définitives de la charge d'impôt sur les bénéfices.

Les écarts permanents, prennent la forme d'une différence entre le bénéfice comptable et le bénéfice fiscal d'un exercice qui apparaît durant l'exercice, mais qui ne disparaîtra pas dans un exercice ultérieur.

Le droit fiscal réfute la déduction des charges non liées à l'exploitation de l'entreprise ou qui ont un caractère excessif, tels les véhicules personnels dont le montant amortissable est plafonné. Ou les pénalités et amendes qui sont comptabilisées mais qui sont réintégrés au RF, ce qui différencie de façon permanente le RNC et le RNF.

1.3.2. Les différences temporaires

D'autres éléments entrent dans le calcul du RF, mais pas dans l'immédiat. L'imposition serait donc différée dans le temps.

Ces écarts temporaires résultent au fait de la différence qui existe entre BNC et RNF d'un exercice donné. Une différence qui provient du décalage entre l'exercice où l'on inclut certains éléments de produits et de charges dans le calcul du bénéfice comptable. Les écarts apparaissent au cours d'un exercice et disparaissent l'exercice ou les exercices suivants. On cite à titre d'exemple, quelques cas illustratifs de ce phénomène :

- la provision pour congé payé est constatée en fin d'exercice pour prendre en considération le fait que ce sont des droits acquis par les salariés garantis par la législation du travail. Sa constitution serait donc indispensable pour donner une image fidèle des comptes ;
- conformément au principe de spécialisation des exercices, les charges et produits sont rattachés à leur propre exercice. Cependant par dérogation, certaines charges sont déduites fiscalement pour un montant supérieur à celui prévu comptablement ; le cas des dotations aux amortissements constatées selon le mode dégressif ou dérogatoire, dont les montants excèdent les dotations normales.

1.3.3. Distorsions apparentes et distorsions occultées

Les distorsions peuvent être apparentes comme elles peuvent être occultées. Selon (Zahiri, 2004) : « Les distorsions apparentes sont celles qui sont mises en évidence par le tableau de passage du RNC au RNF, elles font l'objet de réintégration ou de déduction extra-

comptables, et correspondent à des écarts permanents et parfois même temporaires (exemple : provision non déductible fiscalement) ».

Les distorsions occultées n'apparaissent pas dans ce tableau, des dispositions fiscales accordent leur déduction et imposent leur enregistrement comptable, il s'agit particulièrement des amortissements dérogatoires et provisions réglementées.

Dans les pays anglo-saxons qui se caractérisent par une autonomie complète des règles comptables par rapport aux règles fiscales, les réductions d'assiette fiscale par les avantages fiscaux et opérés par des ajustements extra-comptables du résultat comptable avant impôt.

Les différences temporaires ne modifient pas la charge fiscale globale, dans le cas du taux proportionnel, tel a été le cas de l'IS avant l'année 2013. Mais l'impact diffère dans le temps du fait des taux progressifs adoptés en matière de l'impôt sur les bénéfices tel est le cas actuellement :

- la méthode de l'impôt exigible ne prend pas en considération les décalages temporaires pour le calcul de la charge d'impôt. Cette dernière est égale à la provision pour impôt à payer ;
- la méthode de l'impôt différé aura pour conséquence la prise en compte de l'incidence des décalages temporaires entre le résultat comptable et le résultat fiscal dans le calcul de la charge fiscale de l'exercice. Mais la charge fiscale n'est pas la même étant donné la progressivité des taux et vu le changement de la base imposable arrêtée qui n'est pas la même pour les deux exercices.

1.4. Impact de la fiscalité différée et de la fiscalité latente

Une autre distinction nous paraît également importante, celle faite entre fiscalité différée et fiscalité latente.

1.4.1. La distinction impôt différé impôt latent

« La fiscalité différée est liée aux opérations pour lesquelles le fait générateur de l'accroissement ou allègement futur de la charge d'impôt est intervenu » (Groupe revue fiduciaire, 1997).

Dans un délai généralement connu, il y'a dénouement de la situation, c'est le cas de subvention étalées sur une durée de 5ans, ou sur la durée d'amortissement des biens d'équipement acquis par ces subventions, ou pour une durée indéterminée mais certaine, c'est le cas des amortissements faisant partie du déficit reportable dans le temps.

Les impôts différés deviennent exigibles lors de la réalisation du bénéfice fiscal permettant l'absorption totale ou partielle de l'écart temporaire correspondant.

Quant à la fiscalité latente, elle correspond à des opérations pour lesquelles il existe seulement une éventualité de réalisation et qui dépend :

- soit de la survenance d'un événement extérieur aléatoire (exemple: décision de distribution de la réserve spéciale des plus-values à long terme) ;
- soit la survenance d'un événement extérieur aléatoire (exemple: baisse des cours entraînant la réintégration de la provision pour fluctuation des cours).

Par respect au principe de prudence les éléments de la fiscalité différée dont la réalisation future est probable, peuvent être comptabilisés. Ce qui n'est pas le cas de ceux liés à une situation latente, dont la réalisation future n'est qu'hypothétique et conditionnelle, ils ne sont pas comptabilisés, mais peuvent faire l'objet d'indication à l'ETIC.

1.4.2. Une distinction parfois difficile

La ligne de démarcation entre la fiscalité latente et la fiscalité différée n'est pas toujours discernable. C'est que parfois les éléments de situation fiscale différée peuvent devenir des éléments de situation fiscale latente, on cite le cas de la TVA déduite par l'entreprise ayant un chiffre d'affaires mixte, le prorata initial déductible assez important, peut augmenter ou diminuer de plus ou moins 5 points les années suivantes. Ce qui signifie que des régularisations sont à opérer chaque année. Or la déduction a été faite la première année de l'acquisition de l'immobilisation. La TVA initialement déduite peut être reversée éventuellement les années qui suivent, et devenir définitivement une charge pour l'entreprise, faussant ainsi les informations données préalablement par la comptabilité.

Une constatation analogue est faite avec le cas de la suspension de la TVA. En effet, dans le cas par exemple d'achat de bien en suspension de la TVA, le cas d'un exportateur, celui-ci bénéficie de l'exonération avec droit à déduction. En important des marchandises destinées à la réexportation ce qu'on appelle « l'admission temporaire », l'entreprise ne paye pas de TVA à l'importation. Cependant si le gestionnaire change d'idée, et décide sa « mise à la consommation » à l'intérieur, la TVA devient exigible ; des charges fiscales initialement considérées comme latente qui n'étaient en fait que des charges différées.

Dans le cas inverse, les éléments de situation fiscale différée peuvent être assimilés à ceux d'une situation fiscale latente, le cas par exemple du déficit hors amortissement pour une entreprise dans une situation structurelle déficitaire, il y a de ce fait une probabilité quasi nulle d'être récupérées.

Pour pallier une telle confusion qui régit dans la pratique, les normalisations au niveau mondial ont penché pour l'assimilation de la fiscalité latente à la fiscalité différée (FAS 109, norme IAS 12 reversée) en substituant à la notion de différence « temporaire » (écart entre résultat comptable et résultat fiscal) celle de différence « temporelle », écart entre évaluation comptable et fiscale, (Groupe revue fiduciaire, 1997).

1.4.3. Impact de la comptabilisation de la charge de l'impôt différé et latent

On ne peut admettre le traitement uniforme des deux types d'écarts, car leur impact est différent, ils proviennent de la différence qui existe entre l'impôt exigible et l'impôt comptabilisé.

L'examen du contenu des états de synthèse révèle que les deux types d'écart ne conduisent pas aux mêmes conséquences, c'est que la comptabilisation de l'impôt exigible, n'est pas conforme au principe fondamental de la spécialisation des exercices donc du rattachement des produits et des charges à leur propre exercice. La charge de l'impôt ne correspond pas au Résultat Net Comptable (RNC), car le Résultat Net Fiscal (RNF), base de l'impôt est différent. En bénéficiant de certains décalages dans le temps, on diffère l'imposition des résultats.

A l'inverse, la non-déductibilité de certaines charges figurant en comptabilité s'analyse comme un impôt payé d'avance, dont le montant correspondrait au taux de l'impôt appliqué à cette partie non déductible des charges.

Ainsi, ni l'impact immédiat, ni l'incidence future de l'impôt n'apparaissent au bilan, ni la dette potentielle ni le crédit potentiel n'y sont comptabilisés. Il en résulte une position fiscale différée.

Une position qui apparaît d'une manière particulière avec les régimes de fusion et de scission des sociétés. Des décisions d'aliénation en matière de gestion et de comptabilité provoquées par l'accord d'avantages fiscaux accordés sous conditions.

2. Une aliénation comptable à la réglementation fiscale, cas du régime des fusions

Les opérations de fusion et scission de société sont des cas concrets de l'aliénation comptable à la réglementation fiscale. Une aliénation qui suppose des avantages accordés à l'entreprise, mais en contrepartie, l'information comptable doit subir un nombre de distorsions dont il serait intéressant de voir dans cette section.

2.1. Fusion et scission de société

« Il y a fusion quand au moins deux entreprises se réunissent pour n'en former qu'une seule. La fusion peut donner lieu à la création d'une nouvelle entreprise, ou à l'absorption d'une société par une autre. Lorsqu'il y a absorption, l'entreprise absorbée est dissoute sans liquidation. La fusion peut prendre la forme d'un échange d'actions : dans ce cas, une société cède ses actions à une autre qui, en échange, lui remet un certain nombre des siennes. Cette opération est également appelée fusion à l'anglaise », (La rédaction JDN, 2019).

Selon (Legros Georges, 2016), « une opération de scission consiste à séparer en sociétés distinctes les branches d'activité d'un groupe. Les actions des sociétés nouvellement créées sont distribuées aux actionnaires en échange des actions du groupe d'origine ».

« En pratique, les scissions peuvent avoir lieu soit par attribution automatique des titres de la filiale sous forme de distribution de dividendes en titres, soit par échange facultatif des titres de la filiale contre les titres de la société dans le cadre d'une offre publique de rachat réalisée par la société sur son propre capital soit par scission juridique avec disparition de la société préexistante» (Prewa, 2009).

2.1.1. Régime juridique des fusions

Les textes régissant la loi relative aux sociétés anonymes (loi n° 17-95) et précisément l'article 222, précise que : « une société peut être absorbée par une autre société, ou participer à la constitution d'une société nouvelle par voie de fusion. Elle peut faire apport d'une partie de son patrimoine à des sociétés nouvelles ou à des sociétés existantes par voie de scission. Elle peut enfin faire apport de son patrimoine à des sociétés existantes ou participer avec celle-ci à la constitution de sociétés nouvelles par voie de scission- fusion » (Article 222, Dahir n° 1 – 96-124 du 30-08696 promulguant la loi n° 17-95 relative aux SA).

L'article 223 du même Dahir précise que les opérations de fusions et de scission « peuvent être réalisées entre les sociétés de même forme ou de forme différente », et « Si l'opération comporte la création de sociétés nouvelles, chacune de celles-ci est constituée selon les règles propres à la forme de la société adoptée ».

2.1.2. Motif de la décision de fusion

Les motifs qui poussent à opérer les fusions sont nombreux, et c'est au gestionnaire de faire ses choix de la forme qui convient au mieux à la situation de l'entreprise. Selon

- Recherche de synergies : le terme qui revient le plus souvent en fusion-acquisition est "synergie". C'est l'idée selon laquelle la combinaison de plusieurs activités déboucherait sur de meilleures performances et réduirait les coûts.

- Diversification ou recentrage des activités : une entreprise qui fusionne afin de se diversifier peut acquérir une société d'un secteur apparemment très différent pour réduire l'impact des performances d'un secteur particulier sur sa rentabilité. Une entreprise peut aussi chercher via une fusion-acquisition à diversifier son offre et élargir sa cible tout en restant dans le même domaine. Les entreprises qui cherchent à recentrer leurs activités, elles, fusionnent souvent avec des sociétés ayant un meilleur taux de pénétration dans un marché ou un secteur stratégique.
- Accélérer la croissance : fusionner permet à l'entreprise acquéreuse d'augmenter sa part de marché sans avoir réellement besoin de fournir des efforts en interne. Au lieu de ça, elle rachète un concurrent. Généralement, ces fusions sont appelées "fusions horizontales".
- Augmenter son pouvoir de négociation au sein de la chaîne de valeur : une entreprise peut réduire de nombreux coûts en achetant l'un de ses fournisseurs ou de ses distributeurs.
- Éliminer la concurrence : le rachat permet à l'acquéreur d'éliminer la concurrence et de gagner des parts de marché rapidement.

Il existe néanmoins un inconvénient : il faut souvent offrir une prime importante aux actionnaires de la société-cible pour les convaincre. Il est fréquent également que les actionnaires de la société acquéreuse vendent leurs titres s'ils estiment que celle-ci paie trop cher son acquisition.

2.1.3. Modalités de fusion

On distingue généralement deux procédés :

- la fusion pour création d'une société nouvelle : dans ce cas plusieurs sociétés apportent leurs patrimoines à une société nouvellement créée et dans ce cas, la fusion entraîne la disparition des toutes les sociétés pour constituer une société nouvelle.
- la fusion absorption : il y'a absorption d'une ou plusieurs sociétés par une autre qui subsiste seule. La fusion dans ce cas entraîne la dissolution de la ou les sociétés absorbées et l'augmentation du capital de l'absorbante.

Par ailleurs l'intérêt de la distinction entre fusion, apport partiel et scission est multiple tant au point de vue juridique que fiscal.

Une fusion est considérée comme incomplète, s'il s'agit d'une opération par laquelle une société apporte à une autre une partie de son actif et éventuellement de son passif contre

remise d'actions d'apport. La différence essentielle entre la fusion et l'apport partiel est que dans ce deuxième cas la société apporteuse survit à l'opération.

L'apport partiel est à traiter sur le plan fiscal comme une opération de cession d'éléments d'actif en cours d'exploitation ; par ailleurs et sur le plan juridique, la négociabilité des actions contrairement à la fusion n'est pas immédiate, elle n'est possible que par la suite après l'apport.

C'est l'apport simultané de la totalité de l'actif et du passif d'une société à deux ou plusieurs sociétés préexistantes ou à créer. Cette opération s'approche à la fois de la fusion et de l'apport partiel.

- Comme dans la fusion, la société apporteuse est dissoute.
- Comme dans l'apport partiel à chacune des sociétés absorbantes elle ne donne qu'une partie de son actif et passif.

2.2. Régime fiscal

L'opération de fusion se traduit dans la pratique par une cessation d'une ou plusieurs sociétés pour donner naissance à une ou plusieurs autres, d'où un dégagement des plus-values de cession sur les biens immobilisés ; mais également des bénéfices sur les actions cédées.

2.2.1. Droit commun

Parmi les produits imposables, l'article 34 précise qu'il faut retenir les « produits, plus-values et gains visés à l'article 9-I ci-dessus » Parmi les produits non courants cités par l'article 9 figurent les produits de cession des immobilisations et les reprises non courantes, et les transferts de charges.

L'article 161 du CGI, considère les « indemnités perçus en contrepartie de la cessation de l'exercice de l'activité ou de transfert de la clientèle sont assimilées à des plus values de cession imposables » (CGI, article 161-II). Doit-on considérer les fusions comme une cessation de la société absorbée ou fusionnée. Si c'est le cas donc il y'aurait à imposer les indemnités comme le précise l'article 161.

Ce qui signifie qu'il y'a l'imposition immédiate en sus du bénéfice d'exploitation :

- des profits nets résultant pour les sociétés absorbées de l'apport de leur actif à des valeurs supérieures à leur valeur comptable ;
- des divers éléments du bénéfice dont l'imposition a été différé (tel que provisions régulièrement constituées) ;

- avec droit d'imposition également de la prime de fusion réalisée par l'absorbante et correspondant à la plus-value dégagée sur sa participation dans la société absorbée.

❖ Détermination de la plus-value de fusion

La détermination diffère selon les cas de création de société nouvelle ou par voie d'absorption.

✓ Fusion par voie de création d'une société nouvelle

Le profit réalisé ou la perte subie par chacune des sociétés fusionnées est dégagé par la différence entre : la valeur attribuée à l'apport effectué par la fusionnée et sa valeur nette comptable à la fusion. Toutefois le gain réalisé sur l'apport d'éléments d'actif non immobilisés (marchandises par exemple) n'est pas une plus value mais un bénéfice sur des valeurs d'exploitation.

✓ La fusion par voie d'absorption

La fusion entraîne :

- Chez l'absorbante : une augmentation du capital par l'émission des actions nouvelles pour les nouveaux associés autres que celles existants (si participation), avec la constitution à son passif d'une réserve appelée « prime de fusion ».
- Chez l'absorbée :

- un profit net de fusion,
- une plus-value sur les éléments immobilisés,
- et un bénéfice sur les autres valeurs d'exploitation.

❖ Prime de fusion

A retenir à ce niveau pour ce qui est du régime fiscal que lorsque l'absorbante a une participation dans l'absorbée, la prime de fusion inscrite au passif de l'absorbante contient deux éléments :

- une différence entre la valeur réelle de ces actions dans l'absorbée et leur valeur comptable chez l'absorbante (actif titres de participation), ce qui correspond à sa part dans la plus-value réalisée par l'absorbée, cette partie est taxable.
- le deuxième élément est la différence entre l'apport réel des autres actionnaires que l'absorbante et la valeur nominale des actions qui leur ont été remises.

Sur le plan fiscal il s'agit d'une prime d'émission non soumise à l'IS.

❖ Cas particuliers

Le texte réglementant la fusion prévoit un nombre de cas à traiter de manière particulière.

✓ **Rétroactivité de la fusion**

Lorsque le projet de fusion comporte une clause particulière qui fait remonter l'effet de celle-ci à une date antérieure à la date d'approbation du contrat de fusion, il est admis que le résultat d'exploitation réalisé par la fusionnée soit rattaché au résultat de l'absorbante (article 225 de la loi sur les SA (2^o) prévoyant les dates d'effet de la fusion.

✓ **Provisions pour l'impôt afférent aux profits nets réalisés par la fusionnée**

Partant du principe que la fusionnée fait apport également de son passif où figure cette provision, sa régularisation au niveau de l'absorbante peut aboutir à deux situations :

- l'impôt exigible sera inférieur à la provision dans ce cas le surplus est un produit non courant à réintégrer ;
- l'impôt exigible est supérieur à la provision, le surplus réglé par l'absorbante est un impôt non déductible.

2.2.2. Régime particulier des fusions

Le législateur semble militer pour la continuité d'exploitation, en admettant la non-taxation immédiate des plus-values et indemnités résultant de l'opération de fusion. En fait, il accorde un régime particulier notamment dans son traitement des plus-values sur transfert des immobilisations mais également celui des stocks des provisions et amortissements et des déficits.

Il s'agit d'un régime de faveur tendant à atténuer les conséquences de la dissolution, en considérant la société absorbante ou nouvelle née comme la continuatrice de la société absorbée ou fusionnée, en effet le texte l'exonération des plus values dégagées dans de tels cas.

Toutefois pour bénéficier de ce régime, la société absorbante ou née de la fusion doit remplir les conditions édictées par le dit texte de loi.

❖ **Les plus-values**

Par dérogation au droit commun qui prévoit l'imposition des plus-values dégagées sur les immobilisations, le CGI dispose à son article 162 que « les sociétés fusionnées ou scindées ne sont pas imposées sur la plus-value nette réalisée à la suite de l'apport de l'ensemble des éléments de l'actif immobilisée et des titres de participation ».

La société absorbante ou née de la fusion ou de la scission doit déposer au service local des impôts dans un délai de trente jours suivant la date de l'acte de fusion ou de scission, une déclaration écrite accompagnée :

- d'un état récapitulatif des éléments apportés comportant tous les détails relatifs aux plus-values ou aux moins-values constatées, tout en dégageant la plus-value nette qui ne sera pas imposée chez les sociétés fusionnée (s) ou scindée (s).
- Un autre état précisant pour chacune de ces sociétés, les provisions figurant au passif du bilan en indiquant celles qui n'ont pas été déduites fiscalement.
- De l'acte de fusion ou de scission dans lequel la société absorbante ou née de la fusion ou de la scission s'engage à :
 - reprendre, pour leur montant intégral les provisions dont l'imposition est différée ;

réintégrer, dans ses bénéfices imposables, la plus-value nette réalisée par chacune des sociétés fusionnées ou scindées sur l'apport de l'ensemble des titres de participation et des éléments de l'actif immobilisé lorsque, parmi ces éléments de l'actif immobilisé, lorsque celui-ci comprend des terrains (construits ou non) dont la valeur d'apport est égale ou supérieur à 75% de la valeur globale de l'actif net immobilisé de la société concernée.

La plus-value nette, dans ce cas, est réintégrée au résultat du premier exercice comptable clos après la fusion ou la scission. Soit il y'a réintégration uniquement des éléments amortissables lorsque la proportion de 75 % n'est pas atteinte. (Note circulaire n°727 relative aux dispositions fiscales de la loi de finances n° 73-16 pour l'année budgétaire 2017)

Dans ce cas, la plus-value nette réalisée sur l'apport des éléments amortissables est réintégrée dans le résultat fiscal, par fractions égale, sur la période d'amortissement desdits éléments. La valeur d'apport des éléments concernés par cette réintégration est prise en considération pour le calcul des amortissements et des plus-values ultérieures.

- Verser spontanément l'impôt correspondant aux plus-values non concernées par la réintégration prévue ci-dessus qui était initialement constatées ou réalisées par la société absorbée ou scindée et dont l'imposition a été différée, lorsque les éléments auxquels se rapportent lesdites plus-values ont fait l'objet d'un retrait ou d'une cession.

Ce versement doit être fait par la société absorbante ou née de la scission, auprès de l'administration des impôts avant l'expiration du délai de la déclaration et indépendamment du résultat fiscal réalisé au titre de l'exercice de cession (Loi de finances 2008).

❖ Un sursis de versement de l'impôt

Avant l'entrée en vigueur de la LF n° 68-17 pour l'année budgétaire 2018, les dispositions de l'article 162 (II-A- 3°- c) du CGI prévoyaient la non-incorporation dans le résultat imposable, des plus-values réalisées par la société fusionnée ou scindée, suite à l'apport des éléments non amortissables à la société absorbante ou née de la scission, jusqu'à l'exercice de retrait ou la cession ultérieure de ces éléments.

Lesdites plus-value étaient donc intégrées dans les produits imposables de la société absorbante ou née de la scission et s'ajoutaient aux plus-values constatées ou réalisées ultérieurement à l'occasion du retrait ou de cession des éléments non amortissables concernés. Ce régime qui permettait de différer l'imposition des plus-values réalisées par la société absorbée a été mise en place en vue de favoriser les opérations de restructuration des sociétés. Or, certaines pratiques d'optimisation fiscales ont détourné l'objectif en question en procédant à la reprise desdites plus-values au titre des exercices déficitaires.

Afin de pallier ces pratiques, le législateur fiscal a institué en 2018, une règle de « sursis de versement de l'impôt sur la plus-value réalisée » au lieu d'un « différé de son incorporation dans le résultat », (L'article 8 de la LF n°68-17 pour l'année 2018 a modifié les dispositions de l'article 162 -II –A-3°-c- du CGI).

« Cette règle consiste en l'obligation de verser spontanément, au titre de l'exercice de cession des biens concernés, l'impôt correspondant aux plus-values ayant initialement bénéficié d'un sursis d'imposition ». (Note circulaire n°727)

Le versement de l'impôt précité doit être opéré par la société absorbante ou née de la scission, auprès du receveur de l'administration fiscale du lieu de son siège social ou de son principal établissement au Maroc, avant l'expiration du délai de la déclaration prévu à l'article 20 du CGI, indépendamment du résultat fiscal réalisé au titre de l'exercice de cession des biens concernés.

❖ Taxation liée aux parts sociales

Selon le CGI : « La prime de fusion ou de scission réalisée par la société absorbante et correspondante à la plus-value sur sa participation dans la société fusionnée ou scindée est exonérée de l'impôt. Les plus-values résultant de l'échange de titres de la société absorbée ou scindée contre les titres de la société absorbante, réalisées dans le cadre des opérations de fusion ou de scission, ne sont imposables chez les personnes physiques ou morales actionnaires de la société absorbée ou scindée qu'au moment de cession ou de retrait de ces titres. Ces plus-values sont calculées sur la base du prix initial d'acquisition des titres de la

société absorbée ou scindée avant leur échange suite à une opération de fusion ou de scission ».

Les opérations de scission s'entendent des opérations de scission totale qui se traduisent par la dissolution de la société scindée et l'apport aux sociétés absorbantes ou nées de la scission de l'intégralité des activités susceptibles d'une exploitation autonome.

Pour bénéficier des dispositions prévues par la loi fiscale, il faut respecter « les conditions suivantes :

- les dotations aux provisions pour dépréciation des titres objet d'apport ne sont pas admises en déduction pendant toute la durée de détention de ces titres par la société absorbante concernée ;
- les déficits cumulés, autres que ceux correspondant aux amortissements régulièrement comptabilisés, figurant dans la déclaration fiscale du dernier exercice précédant la fusion ou la scission ne peuvent être reportés sur les bénéfices des exercices suivants ». (CGI, 2020)

Lorsque l'acte de fusion ou de scission comporte une clause particulière qui fait remonter l'effet de la fusion ou de la scission à une date antérieure à la date d'approbation définitive de cet acte, le résultat d'exploitation réalisé par la société absorbée au titre de l'exercice de ladite fusion ou scission est rattaché au résultat fiscal de la société absorbante, à condition que :

- la date d'effet de la fusion ou de la scission ne doit pas être antérieure au premier jour de l'exercice au cours duquel l'opération de fusion ou de scission est intervenue ;
- la société absorbée ne déduit pas de son résultat fiscal les dotations aux amortissements des éléments apportés.

2.2.3. Les stocks et les provisions

« Les éléments du stock à transférer de la société absorbée à la société absorbante sont évalués, sur option, soit à leur valeur d'origine soit à leur prix du marché. Les modalités d'application de cet alinéa sont fixées par décret. Les éléments concernés ne peuvent être inscrits ultérieurement dans un compte autre que celui des stocks » (Article 161 du CGI, 2020).

A défaut le produit qui aurait résulté de l'évaluation desdits stocks sur la base du prix du marché lors de l'opération de fusion, est imposé entre les mains de la société absorbante au titre de l'exercice au cours duquel le changement d'affectation a eu lieu, sans préjudice de

l'application de la pénalité et des majorations prévues par la loi. (Prévues aux articles 186 et 208)

Quant aux provisions elles restent affranchies d'impôt si lors de leur constitution, il y'a eu respect des conditions de déductibilité.

2.2.4. Report du déficit fiscal cumulé par les sociétés absorbantes

Avant la LF n° 68-17 pour l'année budgétaire 2018, les dispositions de l'article 162-II- H du CGI prévoyaient que les déficits cumulés des sociétés absorbantes, figurant dans leur déclaration du dernier exercice précédant la fusion ou la scission, ne sont pas reportables sur les bénéfices des exercices suivants.

Dans le cadre du soutien des programmes d'investissement des sociétés réalisés avant les opérations de fusion ou de scission³, l'article 8 de la LF n° 68-17 va modifier l'ancien texte, afin de permettre aux sociétés absorbantes de reporter sur les exercices suivants la partie de leur déficit correspondant aux amortissements régulièrement comptabilisés.

2.3.La solution proposée de l'IAS 12

IAS 12, adopte une méthode globale axée sur le bilan pour comptabiliser les impôts sur le résultat, elle consiste en la comptabilisation des conséquences fiscales actuelles des transactions et autres événements et les conséquences fiscales futures du recouvrement ou du règlement futur de la valeur comptable des actifs et des passifs d'une entité. Les écarts entre la valeur comptable et la valeur fiscale des actifs et des passifs, et les pertes fiscales et les crédits d'impôt reportés en avant, sont comptabilisés, sauf dans quelques rares exceptions, à titre de passifs ou d'actifs d'impôt différé, ces derniers étant assujettis à un test des bénéfices probables, (Capanna, 2010).

L'impôt recalculé représente en définitif le résultat courant et le résultat différé. Un impôt différé passif se doit d'être pris en compte pour toutes les différences temporelles imposables puisqu'il s'agit bien d'une future dette d'impôt. Un impôt différé actif qu'il lié à des différences temporelles déductibles ou à des pertes fiscales reportables ne doit être pris en compte que si sa récupération est probable. L'impôt, ainsi recalculé (courant + différé), correspond à un impôt calculé sur un résultat économique (IFRS, 2021).

2.3.1. Objectifs

³Article 8 de la LF n° 68-17 pour l'année 2018 a modifié les dispositions de l'article 162-II -H (2ème tiret) du CGI

Le but de cette approche est de faire disparaître les distorsions qui peuvent exister entre résultat comptable et résultat fiscal et « de rendre visible les conséquences fiscales actuelle et future :

- Du recouvrement futur de la valeur comptable des actifs ou des passifs inscrits au bilan. Si le recouvrement ou le règlement modifie les paiements futurs d'impôts, la norme impose la comptabilisation d'un impôt différé actif ou passif.
- Des transactions et autres événements de l'exercice comptable en cours qui sont comptabilisés dans les états financiers de l'entreprise » (IFRS, 2021).

2.3.2. L'évaluation des impôts différés

IAS 12 interdit l'actualisation des impôts différés. Les actifs et passifs d'impôt différé doivent être évalués aux taux d'impôt dont l'application est attendue sur la période au cours de laquelle l'actif sera réalisé ou le passif réglé, sur la base des taux d'impôt (et des réglementations fiscales) qui ont été adoptés ou quasi adoptés à la date de clôture (CNCC France, 2019).

CONCLUSION

Les discordances liées à l'impôt différé et latent sont d'un ordre particulier. Avec l'accord de la fiscalité, la charge fiscale ou une partie de la charge fiscale est reportée dans le temps. Ce qui paraît paradoxal avec la position fiscale qui soutient l'imposition immédiate pour sauvegarder l'intérêt du Trésor. Le décalage dans le temps de l'imposition prend plusieurs formes avec des impacts différents sur le plan fiscal et comptable.

Le régime de fusion illustre le cas de report d'imposition des valeurs d'exploitation et des plus-values constatées. Le nouveau texte institue même le sursis de versement de l'impôt sur les plus-values réalisées au lieu d'un différé de son incorporation dans le résultat.

Le décalage dans le temps se répercute sur le support de chaque exercice de ses propres charges et du dégagement des résultats négligeant des charges qu'ils devraient supporter ou au contraire qu'il supporte injustement. Encore une fois, la présentation de l'image fidèle et biaisée, mais cette fois avec la complicité des deux matières, comptabilité et fiscalité.

L'harmonisation comptable à travers l'application de l'IAS12 tend à dépasser cet handicap en proposant des états de synthèse qui tiennent compte de l'impôt différé et en proposant des notions nouvelles telle la notion de différences temporelles et l'approche bilan pour identifier les différences à l'origine des impôts différés.

Ainsi les lecteurs du bilan seront avertis de ce que doit l'entreprise et ce qu'elle devrait comme impôt à l'Etat, dans le cas d'absence de report d'imposition dans le temps.

BIBLIOGRAPHIE

CAPANNA N. (2010) Manuel de CPA Canada, IAS 12- Impôts sur le résultat, Janvier 2010, consulté le 01/04/21 sur <https://www.iasplus.com/fr-ca/standards/part-i-ifs/ias/ias12#:~:text=IAS%2012%2C%20Imp%C3%B4ts%20sur%20le,du%20r%C3%A8glement%20futur%20de%20la>.

CNCC France. (2019), Comprendre le nouveau monde de l'information, consulté le 28/03/2021 sur http://www.focusifs.com/menu_gauche/normes_et_interpretations/textes_des_normes_et_interpretations/ias_12_impots_sur_le_resultat#:~.

EJAMFEILE P. (2009) : « Régime juridique et fiscal de la fusion des sociétés : cas de la fusion CBAO – Attijari bank Sénégal », mémoire pour obtention de master en droit des affaires, Institut Supérieur de Management, Dakar, consulté le 28/03//2021 sur <https://www.etudier.com/dissertations/R%C3%A9gime-Juridique-Et-Fiscal-De-La/45951669.html>.

GAIGA M. (2009). Les impôts différés, consulté le 28/03/2021 sur <http://www.cetice.universite-paris-saclay.fr/aunega/ifrs/co/l44.html>.

Groupe Revue Fiduciaire. (1998). Dictionnaire Fiduciaire Comptable, les publications fiduciaires, Paris, 294-295.

La Rédaction JDN, Fusion : définition, traduction, Dictionnaire économique et financier, consulté le 28/03/2021 sur www.journaldunet.fr/business/dictionnaire-economique-et-financier/1198735-fusion-definition-traduction/.

LEGROS G. (2016), Les opérations de restructuration des capitaux propres, dans : Ingénierie financière. Fusions, acquisitions et autres restructurations des capitaux, sous la direction de Legros Georges. Paris, Dunod, « Management Sup », 43-205, consulté le 29/03/21 sur <https://www.cairn.info/ingenierie-financiere--9782100749782-page-143>.

MÉMENTO IFRS 2021, IFRS (International Financial Reporting Standard).

ZAHIRI Y. (2004) : « La fiscalité et la comptabilité de l'entreprise au Maroc », thèse de doctorat d'Etat, Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales, Oujda.

TEXTES ET NOTES CIRCULAIRES

- CGI Code Général de Impôts 2020, institué par l'article de la loi de Finances n°43-06 pour l'année budgétaire 2007, promulguée par le dahir n° 1-06-232 du 10 Hija 1427 (31 décembre 2006) tel que modifié et complété.

- Dahir n°1-92 du 30 joumada II 1413 (25 decembre1992) portant promulgation de la loi n° 9-88 relative aux obligations comptables des commerçants, (B.O. 4183 bis 5 rejeb 1413 (30-12-1992).
- Dahir n°1-96-124 du 14 rabii II 1417 (30 août 1996) portant promulgation de la loi n° 57-90 relative aux sociétés anonymes.
- Dahir n° 1 – 96-124 du 30-08696 promulguant la loi n° 17-95 relative aux SA.
- Dahir n°1-06-232 du 10 Hija 1427 (31 décembre 2006), Article 5 de la loi de finances n°43-06 pour l'année budgétaire 2007 relative au Code Général des Impôts (version de l'année budgétaire 2021).
- Note circulaire n°727 relative aux dispositions fiscales de la loi de finances n° 73-16 pour l'année budgétaire 2017.
- Note circulaire n° 728 relative aux dispositions fiscales de la de la loi de finances n. 68-17 pour l'année 2018.