

**NOTE CIRCULAIRE
RELATIVE AU SECTEUR DU BATIMENT ET
DES TRAVAUX PUBLICS (B.T.P)**

* * *

Dans le cadre de la concertation entre l'administration fiscale et ses partenaires, les différentes réunions tenues au sein de la Direction Générale des Impôts avec les responsables de la Fédération Nationale du Bâtiment et des Travaux Publics (F.N.B.T.P), ont permis de mettre en relief les problèmes d'ordre fiscal rencontrés dans le secteur et de retenir en conséquence, des solutions visant un traitement **normalisé** dans le cadre de l'application des dispositions fiscales et réglementaires en vigueur.

Les différents axes examinés se rapportent aux points suivants :

1. Chiffre d'affaires imposable ;
2. Approvisionnement ;
3. Révision des prix ;
4. Travaux en cours (TEC) ;
5. Bois de coffrage ;
6. Pièces justificatives des dépenses ;
7. Frais d'installations de chantier ;

1- Chiffre d'affaires imposable :

a) Exposé de la question :

Lors du contrôle fiscal sur place, la régularisation du chiffre d'affaires et partant du résultat fiscal, est souvent effectuée sur la base des décomptes établis par l'administration publique.

Cette approche entraîne, parfois, des situations qui ne concordent pas avec la réalité des résultats effectivement réalisés, dues aux faits suivants :

- Problèmes liés à la définition des concepts utilisés (créances acquises, travaux immobiliers, approvisionnement, travaux en cours,...) ;
- Certains décomptes sont établis sans le consentement préalable de l'entreprise contractante ;
- Les dates de réalisation des travaux portées sur les décomptes peuvent être en déphasage par rapport aux dates effectives de réalisation des travaux.

Dans ce cadre et selon les dispositions fiscales en vigueur, le chiffre d'affaires est constitué par « les recettes et **créances acquises** se rapportant aux produits livrés, aux services rendus et aux **travaux immobiliers** ayant fait l'objet d'une réception partielle ou totale, qu'elle soit provisoire ou définitive » (article 6 de la loi n° 24.86 instituant un impôt sur les sociétés).

b) solution retenue

L'application combinée des articles définissant la notion du chiffre d'affaires et les obligations comptables implique la prise en compte d'un résultat annuel tenant compte de l'avancement des travaux et plus particulièrement en ce qui concerne l'exécution des marchés de longue durée.

S'agissant des travaux objet des marchés conclus entre les entreprises de bâtiment et travaux publics et l'Administration, ceux-ci doivent être exécutés en principe, selon des normes expressément définies par la réglementation.

Ainsi, aux termes des dispositions des articles 56 et 57 du décret n° 2.99.1087 du 1^{er} juin 2000 relatif au cahier des clauses administratives générales (C.C.A.G.), les décomptes sont obligatoirement établis sur la base des documents attestant l'avancement des travaux. Ces documents officiels sont appelés attachements ou situations.

Ces attachements ou situations qui donneront lieu à l'établissement des décomptes sont conjointement signés par l'entreprise et l'Administration, marquant ainsi un accord mutuel sur le volume des travaux réalisés, à une date déterminée.

Dans cette optique, il est préconisé d'adopter l'attachement ou la situation des travaux comme pièce maîtresse de la justification du chiffre d'affaires réalisé assorti de l'établissement d'une facture émise par l'entreprise comportant la même date que lesdits attachements ou situations.

Ces derniers doivent être établis d'un commun accord des parties concernées.

2- Approvisionnement

a) Exposé de la question

Les approvisionnements figurant sur les décomptes sont pris, parfois, comme travaux donnant lieu à chiffre d'affaires imposable.

b) solution retenue

Constituant de simples avances dans le cadre des marchés de travaux, les approvisionnements ne font pas partie des produits d'exploitation au sens des dispositions de l'article 6 de la loi susvisée.

En effet, conformément au CCAG, certains marchés prévoient des avances à l'Entreprise sur la base des approvisionnements faits sur le chantier. Ces avances sont déduites au fur et à mesure de l'incorporation de ces approvisionnements dans les ouvrages exécutés.

De ce fait, ces avances ne doivent pas être considérées comme des créances acquises car elles ne constituent pas de par, leur nature, des travaux immobiliers, d'autant plus qu'il est procédé à leur annulation dans les décomptes ultérieurs et a fortiori dans le décompte définitif.

Ainsi, les sommes encaissées par l'Entreprise, au titre des approvisionnements, constituent des avances à imputer au compte approprié.

Il convient de signaler que les matériaux et fournitures approvisionnés pour la réalisation des travaux peuvent provenir :

- soit de fabrications intermédiaires par l'Entreprise elle-même (par exemple : gravettes ou tout-venants fabriqués dans les stations de concassage appartenant à l'Entreprise) ;
- soit d'achat auprès des tiers.

De ce fait, en fin d'exercice, la prise en considération des marchandises ou matières premières peut être faite de deux manières :

- soit dans le cadre des travaux en cours (stock travaux) évalués sur la base du prix de revient ;
- soit dans le cadre des stocks matières en fin d'année évalués au coût d'achat.

3- Révision des prix

a/ Exposé de la question

La révision des prix suscite parfois des controverses quant à son mode de détermination et à l'exercice de son rattachement.

b/solution proposée

Le montant de la révision des prix prévue dans les marchés de travaux immobiliers, fait partie des produits à recevoir lorsque les index de révision sont connus à la clôture de l'exercice. A défaut, il y a lieu de retenir les derniers index connus.

4- Travaux en cours (T.E.C)

➤ a) Exposé de la question

Dans la pratique, certaines entreprises procèdent à des évaluations approximatives et non justifiées, en dehors des règles fiscales et comptables prévues en la matière.

➤ b) solution retenue

Aux termes des dispositions fiscales et comptables, les travaux en cours doivent être détaillés en quantité et en valeur et évalués au prix de revient.

A l'effet de normaliser l'évaluation des travaux en cours pour l'ensemble du secteur du Bâtiment et Travaux Publics, notamment les entreprises ne disposant pas d'une comptabilité analytique, il a été retenu la définition et la méthode d'évaluation suivantes.

b.1)- Définition : les travaux en cours sont constitués des travaux effectués depuis la date des derniers travaux matérialisés par les derniers attachement ou situation, jusqu'à la date de clôture de l'exercice.

b.2)- Méthode d'évaluation : le prix de revient des T.E.C doit tenir compte :

- du coût des matériaux utilisés ;
- du coût de la main d'œuvre ;
- des frais de chantier ;
- de la quote-part des frais généraux et amortissement se rapportant aux travaux en cours .

Si les trois premières composantes sont faciles à déterminer, la quote-part des frais généraux et amortissement nécessite par contre l'application de la méthode d'évaluation forfaitaire ci-après.

La quote-part peut être déterminée d'une manière forfaitaire en appliquant aux frais généraux et amortissement de l'exercice le rapport entre d'une part, les coûts afférents aux T.E.C à savoir les matériaux utilisés, la main d'œuvre et les frais de chantier ; d'autre part, les coûts de même nature engagés au cours de tout l'exercice.

Exemple :

- Matériaux / TEC	500.000 DH	⇒760.000 DH
- Main d'œuvre / TEC	200.000 DH	
- Frais de chantier / TEC	60.000 DH	
- Frais généraux et amortissement de l'exercice	1.000.000 DH	
- Matériaux, main d'œuvre, frais de chantier de l'exercice	4.000.000 DH	
◆ Quote-part	$\frac{1.000.000 \times 760.000}{4.000.000} =$	190.000 DH
◆ T.E.C	$760.000 + 190.000 =$	950.000 DH

Il importe de préciser que la valeur globale du stock englobe, outre les T.E.C, les matériaux non utilisés, fournitures et matières non consommées à la fin de l'exercice.

5- Bois de coffrage

a) Exposé de la question

Plusieurs traitements sont réservés aux bois de coffrage. Certaines entreprises les considèrent comme des produits consommables pris en charge au cours de l'exercice de leur acquisition. Quand ils sont considérés comme éléments immobilisables, les taux d'amortissement retenus en général pour de courtes périodes, diffèrent d'une entreprise à l'autre.

b) Solution retenue

En vertu du principe de spécialisation des exercices, les charges d'exploitation sont à rattacher à l'exercice au cours duquel elles sont nées et consommées.

Vu que les bois de coffrage subissent en général des utilisations intensives, il est préconisé de tenir à leur égard, un compte d'inventaire permanent, à l'effet d'imputer au résultat de chaque exercice, le montant de la consommation effective en bois de coffrage.

Comptablement, cela revient à introduire tous les achats de bois de coffrages dans les comptes de charges et à comptabiliser en stock en fin d'année le montant des bois de coffrages non consommés à l'instar des autres matières et matériaux.

6- Pièces justificatives des dépenses

a) Exposé de la question

L'activité de Bâtiment et Travaux Publics fait parfois appel à la fourniture de biens ou services auprès des personnes non organisées.

Les supports justificatifs appuyant ces opérations de dépenses souffrent parfois du caractère de non-conformité aux conditions requises par la loi. Ce qui justifie à cet effet les réintégrations opérées lors des contrôles, en dépit de leur caractère réel.

b) Solution retenue

Au sens des dispositions fiscales, tout achat de biens et services effectué auprès d'un patentable doit être justifié par une facture régulière ou tout autre document ou pièce probante en tenant lieu, établi par le fournisseur en vertu des dispositions des articles 32 de la loi n° 24-86 relative à l'impôt sur les sociétés et 30 de la loi n° 17-89 régissant l'impôt général sur le revenu.

Partant de ces dispositions régissant la notion de pièces justificatives de dépenses, il est possible pour le cas d'espèce, d'établir un document tenant lieu de facture comprenant au moins les renseignements suivants :

- L'identité du vendeur ;
- La date de l'opération ;
- Le numéro de l'article de son imposition à l'impôt des patentes ;
- Les prix et quantités des biens livrés, des travaux exécutés et des prestations de services effectuées ;
- Les références et le mode de paiement, sous réserve des dispositions des articles 8 de la loi relative à l'I.S et 16 de la loi régissant l'I.G.R.

Pour les achats ou les approvisionnements effectués auprès de fournisseurs non patentables et qui ne délivrent pas de factures, l'entreprise de travaux doit établir un ordre de dépense sur lequel elle doit préciser :

- le nom et l'adresse du fournisseur ;
- la nature, la quantité et le prix unitaire des marchandises achetées ou des prestations rendues ;
- les modalités de règlement ;

Pour constituer une pièce probante cet ordre de dépense doit comporter également l'identité du vendeur (n° de la carte d'identité nationale).

Ces pièces justificatives qui tiennent lieu de facture doivent être authentifiées.

7) Frais d'installation de chantier

a) Exposé de la question

Certains marchés de travaux prévoient l'engagement de dépenses nécessaires à l'installation de chantier, tels que bureaux de chantier, logements pour personnel, matériel, etc....

Ces dépenses font parfois l'objet de réintégration fiscale au motif qu'elles se rapportent à des immobilisations amortissables.

b) solution retenue

Les installations de chantier peuvent se présenter dans les marchés de travaux des deux manières suivantes :

- au niveau d'un prix unitaire spécifique prévu par le marché rémunérant les frais d'installation tels que logements pour le personnel, bureaux de chantier, locaux pour laboratoire, instruments topographiques, engins pour entretien, etc...
- ou être incluses dans les différents prix unitaires des travaux.

Dans le premier cas, les frais pour installations entrent directement dans le compte de charges. En contrepartie, les produits correspondants doivent être pris en considération parmi les travaux facturés, ou figurer dans les stocks de fin d'année pour la partie non encore facturée.

Dans le deuxième cas, ces frais pour installations doivent être immobilisés à l'actif de l'entreprise et amortis sur la durée totale de réalisation du marché découlant du contrat.

ANNEXE -I-

DEFINITIONS DES TERMES UTILISES

* * *

I- CREANCE ACQUISE ET EXERCICE DE RATTACHEMENT : la créance acquise se rapporte aux travaux immobiliers effectués, conférant à l'Entreprise le droit de se faire payer auprès de son client. Elle est rattachée à l'exercice de réalisation dont la date est portée sur l'attachement en tant que pièce justificative du chiffre d'affaires réalisé.

II- TRAVAUX IMMOBILIERS : article 2 du décret n° 2-99-1087 du 1^{er} juin 2000 approuvant le cahier des clauses administratives générales applicables aux marchés de travaux exécutés pour le compte de l'état comporte les définitions suivantes :

Article 2 : Définitions

« Au sens du présent cahier, on entend par :

- **Marché de travaux** : tout contrat à titre onéreux conclu entre, d'une part, un maître d'ouvrage et, d'autre part, un entrepreneur personne physique ou morale et ayant pour objet la construction d'ouvrages d'infrastructure ou de biens immobiliers dans lesquels la livraison de fournitures n'est qu'accessoire, l'évaluation de ces dernières étant comprise dans le coût des travaux ;

- **Avenant** : contrat additif à un marché constatant un accord de volonté des parties et ayant pour objet de modifier ou de compléter une ou plusieurs dispositions de l'accord antérieur ;

- **Maître d'œuvre** : tout organisme public habilité à cet effet ou toute personne morale ou physique de droit privé désigné par le maître d'ouvrage et qui a la responsabilité de la conception et/ou du suivi de l'exécution du projet à réaliser ;

- **Entrepreneur** : personne physique ou morale titulaire du marché et responsable de son exécution vis-à-vis du maître d'ouvrage ;

- **Mémoire technique d'exécution** : document établi par l'entrepreneur présentant une description détaillée des dispositions organisationnelles, des moyens qui seront affectés à la réalisation des travaux objet du marché ainsi que des modes de leur exécution. Il définit, entre autres, dans le détail l'organisation du chantier, les moyens humains avec leurs qualifications et matériels avec leurs caractéristiques qui seront affectés au chantier, le planning d'exécution des travaux, la provenance des matériaux, leurs préparations et leurs modes de mise en œuvre ».

III- RECEPTION PROVISOIRE(art 65 du décret précité) :

« Article 65 : Réception provisoire

1 - Les ouvrages ne sont réceptionnés qu'après avoir subi, aux frais de l'entrepreneur, les contrôles de conformité des travaux avec l'ensemble des obligations du marché et, en particulier, avec les spécifications techniques.

Si le cahier des prescriptions spéciales le prévoit, une réception partielle peut être prononcée pour des ouvrages ou parties d'ouvrages pour lesquels des délais partiels d'achèvement ont été fixés. Dans ce cas, c'est la dernière réception partielle qui tiendra lieu de réception provisoire de travaux.

L'entrepreneur avise le maître d'ouvrage, par écrit, de la date à laquelle il estime que les travaux ont été achevés ou le seront.

Le maître d'ouvrage procède, l'entrepreneur ayant été convoqué, aux opérations préalables à la réception des ouvrages dans un délai qui, sauf disposition contraire du cahier des prescriptions spéciales, est de vingt (20) jours à compter de la date de réception de l'avis mentionné ci-dessus ou de la date indiquée dans cet avis pour l'achèvement des travaux si cette dernière date est postérieure.

En cas d'absence de l'entrepreneur à ces opérations, il en est fait mention au procès-verbal prévu au paragraphe 2 ci-après, et ce procès-verbal lui est alors notifié.

2 - Les opérations préalables à la réception comportent :

- a) la reconnaissance des ouvrages exécutés ;
- b) les épreuves éventuellement prévues par le cahier des prescriptions communes ou le cahier des prescriptions spéciales ;
- c) la constatation éventuelle de l'inexécution des prestations prévues au marché ;
- d) la constatation éventuelle d'imperfections ou malfaçons ;
- e) la constatation du repliement des installations de chantier et de la remise en état des terrains et des lieux, sauf stipulation différente du cahier des prescriptions spéciales ;
- f) les constatations relatives à l'achèvement des travaux et à l'état du bon fonctionnement des ouvrages et des installations, le cas échéant ;

g) la remise au maître d'ouvrage des plans des ouvrages conformes à l'exécution des travaux dans les conditions précisées au cahier des prescriptions communes ou au cahier des prescriptions spéciales.

Ces opérations font l'objet d'un procès-verbal dressé sur le champ par le maître d'ouvrage et signé par lui et par l'entrepreneur ; si ce dernier refuse de le signer, il en est fait mention audit procès-verbal.

Dans le délai de quinze (15) jours suivant la date du procès-verbal, le maître d'ouvrage fait connaître, par ordre de service, à l'entrepreneur s'il a ou non décidé de prononcer la réception provisoire des ouvrages et, dans l'affirmative, la date d'achèvement des travaux qu'il a retenue ainsi que les réserves dont il a éventuellement assorti la réception.

3 - La réception provisoire, si elle est prononcée, prend effet à la date d'achèvement des travaux constatée par le maître d'ouvrage.

4 - S'il apparaît que certaines prestations prévues au marché et devant encore donner lieu à règlement n'ont pas été exécutées, le maître d'ouvrage peut décider de prononcer la réception provisoire, sous réserve que l'entrepreneur s'engage à exécuter ces prestations dans un délai qui, sauf stipulation différente du cahier des prescriptions spéciales, n'excède pas un mois. La constatation de l'exécution de ces prestations doit donner lieu à un procès-verbal dressé dans les mêmes conditions que le procès-verbal des opérations préalables à la réception.

5 - Lorsque la réception provisoire est assortie de réserves, l'entrepreneur doit remédier aux imperfections et malfaçons correspondantes dans le délai fixé par le maître d'ouvrage par ordre de service.

Au cas où l'entrepreneur ne remédie pas à ces imperfections et malfaçons dans le délai prescrit, le maître d'ouvrage peut faire exécuter les travaux correspondants aux frais et risques de l'entrepreneur.

6 - Si certains ouvrages ou certaines parties d'ouvrages ne sont pas entièrement conformes aux spécifications du marché, sans que les imperfections constatées soient de nature à porter atteinte à la sécurité, au comportement ou à l'utilisation des ouvrages, le maître d'ouvrage peut, eu égard à la faible importance des imperfections et aux difficultés que présenterait la mise en conformité, renoncer à ordonner la réfection des ouvrages estimés défectueux et proposer à l'entrepreneur une réfaction sur les prix.

Si l'entrepreneur accepte la réfaction, les imperfections qui l'ont motivée se trouvent couvertes de ce fait et la réception est prononcée sans réserve.

Dans le cas contraire, l'entrepreneur demeure tenu de réparer ces imperfections, la réception étant prononcée sous réserve de leur réparation.

7 - Toute prise de possession des ouvrages par le maître d'ouvrage doit être précédée de leur réception. Toutefois, s'il y a urgence, la prise de possession peut intervenir antérieurement à la réception, sous réserve de l'établissement préalable d'un état contradictoire des lieux.

8 - La réception provisoire entraîne le transfert de la propriété et des risques au profit du maître d'ouvrage et constitue le point de départ de l'obligation de garantie contractuelle selon les dispositions de l'article 67 ci-après.

9 - A l'issue de la réception provisoire, l'entrepreneur peut être autorisé par le maître d'ouvrage à conserver sur le site du chantier jusqu'à la fin du délai de garantie, tous les équipements, fournitures, matériels, matériaux et ouvrages provisoires dont il a besoin pour remplir ses obligations au cours de la période de garantie ».

➤ **IV- Réception définitive** (article 68 du décret précité):

« Article 68 : Réception définitive

1 - Sauf stipulation contraire du cahier des prescriptions communes ou du cahier des prescriptions spéciales, la réception définitive sera prononcée un (1) an après la date du procès-verbal de la réception provisoire. Durant cette période, l'entrepreneur est tenu à l'obligation de garantie contractuelle prévue par l'article 67 ci-dessus.

En outre, le maître d'ouvrage adressera à l'entrepreneur, au plus tard dix (10) mois après la réception provisoire, les listes détaillées des imperfections ou malfaçons relevées, à l'exception de celles résultant de l'usure normale, d'un abus d'usage ou de dommages causés par des tiers.

L'entrepreneur disposera d'un délai de deux (2) mois pour y apporter remède dans les conditions du marché. Il retournera au maître d'ouvrage les listes des imperfections ou malfaçons complétées par le détail des travaux effectués.

Le maître d'ouvrage délivrera alors, après avoir vérifié que les travaux ont été correctement effectués et à l'issue de cette période de deux (2) mois, le procès-verbal de réception définitive des travaux.

2 - Si l'entrepreneur ne remédie pas aux imperfections ou malfaçons dans les délais prévus, la réception définitive ne sera prononcée qu'après la réalisation parfaite des travaux correspondants. Dans le cas où ces travaux ne seraient toujours pas réalisés deux (2) mois après la fin de la période de garantie contractuelle, le maître d'ouvrage prononcera néanmoins la réception définitive à l'issue de cette période

tout en faisant réaliser les travaux par toute entreprise de son choix aux frais et risques de l'entrepreneur.

3 - La réception définitive marquera la fin de l'exécution du marché ».

V- APPROVISIONNEMENT : Il s'agit des matériaux et fournitures approvisionnés pour la réalisation des travaux, susceptibles de provenir, soit des fabrications intermédiaires par l'Entreprise elle-même (par exemple gravettes, tout-venant fabriqués dans des stations de concassage appartenant à l'Entreprise, soit d'achat auprès des tiers.

ANNEXE II

REFERENCES AUX TEXTES LEGISLATIFS ET REGLEMENTAIRES

La loi n° 24-86 relative à l'impôt sur les sociétés, promulguée par le Dahir n° 1-86-239 du 31 décembre 1986 ;

La loi n° 30-85 régissant la taxe sur la valeur ajoutée, promulguée par le Dahir n° 1-85-347 du 20 décembre 1985 ;

La loi n° 17-89 relative à l'impôt général sur le revenu, promulguée par le Dahir n° 1-89-116 du 21 novembre 1989 ;

La loi n° 9-88 relative aux obligations comptables des commerçants, promulguée par le dahir n° 1-92-138 du 25 décembre 1992 ;

Le décret n°2-99-1087 du 1^{er} juin 2000 approuvant le cahier des clauses administratives générales applicables aux marchés des travaux exécutés pour le compte de l'Etat.