

Article 221-bis II du Code General des Impôts (CGI) : De la constatation de dépassement des limites de chiffre d'affaires par l'administration fiscale vers la conformité fiscale

Article 221 bis II of the general tax code (CGI): from the finding of exceeding the turnover limits by the tax administration to tax compliance

EL MOSTAFA RAHIB

Chercheur en fiscalité

rahibmostafa02@gmail.com

Date de soumission : 19/01/2019

Date d'acceptation : 27/02/2019

Pour citer cet article :

EL MOSTAFA R. (2019) Article 221-bis II du Code General des Impôts (CGI) : De la constatation de dépassement des limites de chiffre d'affaires par l'administration fiscale vers la conformité fiscale » Revue Internationale des Sciences de Gestion « Numéro 3 : Avril 2019 / Volume 2 : numéro 2 » p : 286- 296

Résumé

Cet essai d'analyse complète la première contribution portant sur l'analyse de l'article 221 bis I du CGI (première partie publiée au Revue CCA moi Mars 2019) , en fait c'est une série de réflexions détaillée en trois parties concernant l'article 221 bis du CGI " *procédure de dépôt de déclaration rectificative*", son but est d' identifier les zones de risque fiscal si les limites légales de chiffre d'affaires prévues par le dit code ont été dépassées par les personnes physiques ayant le statut de professionnels et ensuite de démontrer le rôle et le pouvoir fondamental de l'intervention de l'administration fiscale dans le cadre de contrôle sur pièces pour amener le contribuable à rectifier ses déclarations comportant d'anomalies, et ce conformément aux dispositions régissant la notification prévue par l' article 219 du CGI , à défaut de réaction de ce dernier ,l'administration agit de manière unilatérale pour déterminer la nouvelle base sur laquelle il sera imposé, mais selon une procédure bien déterminée .

Mots clés

Contrôle sur pièces, limites de chiffre d'affaires, analyse, rectification de déclaration, procédure

Abstract

this analytical essay completes the first contribution to the CGI (first part of the CCA review march 2019), in fact it is a series of thee part detailed reflection concerning article 221 bis of the general tax code " *rectification declaration filing procedure* ", its purpose is to identify areas of fiscal risk if the legal limits of turnover provided by the said code, were exceeded by natural persons having the status of professionals and then to demonstrate the role and the fundamental power of the intervention of the tax administration in the framework of control on parts to bring the taxpayer to rectify its statements containing the anomalies in accordance with the provisions governing the notification provided for by article 219 of CGI ,of the taxpayer. The administration acts unilaterally to determine the new basic on which it will be imposed, but in accordance with o procedure determined.

Key words

Control in pieces, turnover limits, analysis, rectification of declaration, procedure

Introduction

Dans une démarche d'instituer la déclaration rectificative, l'administration fiscale a introduit une nouvelle disposition dans le code général des impôts en 2016 qui vise à encadrer une pratique qui était autrefois relevant de la doctrine ou de la jurisprudence fiscale et clarifier les cas de rectification d'une déclaration souscrite par le contribuable. Ayant le caractère de transitoire, le régime d'imposition en matière d'impôt sur le revenu (IR), sont réglementés par les dispositions prévues aux articles 38, 40 et 42bis. du CGI(1), ils se fonctionnent parallèlement au régime de droit commun, or cette mosaïque de déclarations souscrites par type de régime et par les contribuables personnes physiques exerçant des activités professionnelles suscite des interrogations sur la manière de suivre les conditions édictées par la loi, sur la quantification des modifications apportées à l'occasion de l'intervention de l'administration fiscale et surtout sur la méthode de procéder pour corriger le comportement des contribuables. L'action de l'administration fiscale doit respecter les garanties des contribuables et en même temps les inviter à se conformer aux règles qui ont été définies par la loi, cherchant par ses actions à une équité fiscale entre contribuables. Entre la date de demande d'option à ces régimes, l'évolution du chiffre d'affaires, l'année d'exercer sous ces régimes et l'action spontanée du contribuable ou celle de l'administration fiscale, il y a une période qui doit être marquée par une vigilance d'abord par les contribuables pour ne pas commettre une infraction sanctionnée par la loi et d'autre part par l'administration fiscale pour agir au temps opportun afin de corriger éventuellement une situation irrégulière. Le comportement de l'administration fiscale face aux infractions constatées par elle, est dorénavant encadré et clarifié par l'article 221-bis II du CGI: objet de mon analyse, et ce pour répondre à plusieurs questions posées avant même d'appliquer la procédure de rectification sur les déclarations déjà souscrites par les contribuables. Pour aborder cette question d'actualité, je rappelle dans le premier point les régimes d'impositions optionnels prévus par la loi, alors dans le deuxième point. J'évoque l'examen du chiffre d'affaires et l'incidence fiscale de sa rectification qui varie selon la nature de la base imposable et en fin je clarifie dans le troisième point. La procédure de dépôt de la déclaration rectificative spécifique à ces situations.

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

1-Rappel des régimes fiscaux optionnels applicables aux contribuables personnes physiques professionnels soumis à l'impôt sur le revenu (IR)

Pour des motifs pratiques et économiques, le législateur a institué des régimes d'imposition à l'impôt sur le revenu pour les contribuables personnes physiques exerçant des activités professionnelles, ils leur seront applicables sur leurs demandes d'option, en fait il s'agit des régimes qui sont déterminés essentiellement à partir des seuils de chiffre d'affaires, les contribuables qui y sont soumis doivent en principe se basculer vers le régime de droit commun, si leur chiffre d'affaires dépasse ces limites citées ci-dessous, ci-après une présentation de ces régimes selon le plan suivant:

- Mode de détermination de la base imposable
- Les exclusions de ces régimes
- L'option et sa validité

1-1 Régime forfaitaire :

1-1-1 Détermination de bénéfice forfaitaire :

Il est déterminé par application au chiffre d'affaires de chaque année civile d'un coefficient fixé

Pour chaque profession, conformément au tableau des taux coefficients applicables au chiffre d'affaires pour la détermination du bénéfice forfaitaire en matière d'impôt sur le revenu.

1-1-2 Bénéfice minimum:

Le bénéfice annuel des contribuables qui ont opté pour ce régime ne peut être inférieur au montant de la valeur locative annuelle normale et actuelle de chaque établissement du contribuable; auquel est appliqué un coefficient dont la valeur est fixée entre 0,5 à 10, compte tenu de l'importance de l'établissement, de l'achalandage et de niveau d'activité. Le bénéfice est forfaitaire mais le calcul de l'impôt est effectué selon le barème (droit commun).

1-1-3 Exclu de régime forfaitaire :

- les contribuables exerçant une des professions ou activités prévues par voie réglementaire (ex avocat, médecin, comptable, éditeur): "décret N°2-08-124 du 3 JOUMADA II 1430 "28 MAI 2009" qui liste les professions et activités exclues de régime forfaitaire

- les contribuables dont le chiffre d'affaires taxe comprise annuel ou porté à l'année dépasse (*article 41 du CGI*)
 - 1 000 000 pour les activités suivantes : professions commerciales, activités industrielles ou artisanales et armateur pour la pêche.
 - 250 000 pour les prestataires de service, des professions ou autres activités générant un revenu répétitif qui n'a pas le caractère de revenus prévus par le CGI (revenus agricoles, revenus salariaux et assimilés, revenus fonciers, revenus et profits de capitaux mobiliers).

1-1-4 Option au régime forfaitaire :

L'option est valable tant que le chiffre d'affaires réalisé n'a pas dépassé pendant deux années consécutives les limites prévues ci-dessus.

1-2-Régime RNS(2) (résultat net simplifié) :

1-2-1 Détermination de résultat :

- le résultat imposable est déterminé selon les mêmes règles applicables au régime net réel (RNR) (3)
- Eléments exclus de calcul de résultat
 - le déficit enregistré sur un exercice donné n'est pas reportable sur le (s) exercice (s) ultérieur (s).
 - la constitution des provisions est admise comptablement comme charges d'exploitation mais non déductible fiscalement.

1-2-2 Exclu de régime du RNS

- les contribuables dont le chiffre d'affaires hors taxe annuel ou porté à l'année dépasse (*article 39 du CGI*)
 - 2 000 000 pour les activités suivantes : professions commerciales, activités industrielles et armateur pour la pêche
 - 500 000 pour les prestations de service ou autres.

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

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

- les sociétés de personnes : Ste en non collectif, les sociétés en commandite simple et les sociétés en participation sont obligatoirement soumises au régime RNR sauf option à l'impôt sur les sociétés (IS).

1-2-3Option pour le régime de RNS :

l'option est valable tant que le chiffre d'affaires réalisé n'a pas dépassé pendant deux exercices consécutifs les limites prévues ci- dessus.

1-3 Le régime de l'Auto-entrepreneur :

1-3-1Détermination de la base imposable :

L'impôt sur le revenu (forfaitaire) est dégagé par application au chiffre d'affaires annuel encaissé (chiffre d'affaires effectivement encaissé) l'un des taux suivants :

- 1% du chiffre d'affaire encaissé et dont le montant ne dépasse pas 500 000 pour les activités commerciales industrielles et artisanales (ce taux a été réduit à 0,5% par la loi de finance 2019).
- 2% du chiffre d'affaire encaissé et dont le montant ne dépasse pas 200 000 pour les prestataires de service (ce taux a été réduit à 1% par la loi de finance 2019).

1-3-2Exclu de régime d'Auto- Entrepreneur

Les contribuables exerçant des professions, activités ou prestations de service fixées par voie réglementaire.

1-3-3Option pour le régime d'Auto- Entrepreneur :

L'option est subordonnée aux conditions suivantes :

- Le montant de chiffre d'affaires annuel encaissé ne doit pas dépasser pendant deux années consécutives les limites prévues ci -dessous (*article 42 ter du CGI*)
 - 500 000 pour les activités commerciales, industrielles et artisanales
 - 200 000 pour les prestataires de service
- le contribuable est tenu d'adhérer au régime de sécurité sociale

2- Objectifs et nature de l'examen des dépassements des limites légales

2-1 Objectifs de l'examen des déclarations souscrites

2-1-1 Primo : Aligner les contribuables concernés soumis aux régimes fiscaux visés ci-dessus à la conformité de la règle fiscale bien définie par la loi.

En principe, la conformité fiscale s'inscrit dans une logique de transparence. Elle est au cœur des préoccupations de l'administration fiscale marocaine pour limiter les distorsions qui existent parfois entre la législation fiscale et sa mise en œuvre par les contribuables. Entre d'une part la tendance d'accorder plus de garanties aux contribuables et d'autre part, leurs obligations déclaratives pour se conformer aux règles fiscales, le législateur trouve la juste mesure fiscale qui permet de pallier les écarts qui sont dus soit à la fraude fiscale ou simplement d'erreurs ou anomalies volontaires ou involontaires. Ainsi les limites de chiffre d'affaires qui sont prévus dans le CGI tous impôts confondus ont de manière générale le caractère de règles précises et claires. En pratique elles doivent être sous le regard des gestionnaires de l'administration fiscale et tout dépassement des dites limites doit avoir des conséquences fiscales à traiter dans le cadre d'une procédure afin de réparer l'infraction fiscale commise par le contribuable mais constatée par l'administration fiscale, ci-après le point sur une catégorie de limites (impôts sur le revenu) à surveiller à la fois par le contribuable et par l'administration fiscale,

2-1-2 Secundo : Détecter éventuellement une minoration de chiffre d'affaires ayant une incidence sur la base imposable qui correspond soit au :

- Bénéfice dans le cas de régime forfaitaire
- Résultat dans le cas le régime RNS
- Chiffre d'affaires encaissé dans le cas de régime de l'auto-entrepreneur (les taux de l'impôt sont fixes)

2-1-3 Tertio: Engager la procédure prévue par l'article 221-bis II (voir ci-dessous)

2-2 Nature de l'examen du chiffre d'affaires réalisé

2-2-1 1 Les contribuables soumis au régime forfaitaire :

Lorsque l'administration constate que le chiffre d'affaires réalisé par le contribuable soumis au régime de bénéfice forfaitaire dépasse pendant deux années consécutives les seuils prévus

pour ce régime, il est invité par une lettre d'information à rectifier ses déclarations dans le cadre de la procédure de l'article 221-bis **II**:

- Soit pour opter pour le régime de RNS.
- dans le cas contraire, le contribuable est soumis de plein droit au régime RNR

2-2-2 Les contribuables soumis au régime RNS :

Lorsque l'administration constate que le chiffre d'affaires réalisé par le contribuable soumis au régime de résultat net simplifié dépasse pour deux exercices consécutifs le seuil prévu pour ce régime, ce dernier est invité par une lettre d'information à rectifier ses déclarations et ce dans le cadre de la procédure de l'article 221-bis **II** et se soumettre au plein droit au régime de RNR (droit commun)..

2-2-3 Les contribuables soumis au régime de l'Auto –Entrepreneur :

Lorsque l'administration constate que le chiffre d'affaires réalisé par le contribuable dépasse pour deux années consécutives les limites prévues pour ce régime, il est invité par une lettre d'information à rectifier ses déclarations dans le cadre de la procédure de l'article 221-bis II du CGI.

- Soit pour opter pour le régime forfaitaire ou au régime RNS.
- Ou à défaut c'est le régime de droit commun qui est applicable. (RNR)

2-3 Incidence et risque fiscal

Lorsque les chiffres d'affaires déclarés ou les chiffres d'affaire reconstitués à partir des informations disponibles (ventes ou achats à reconvertir en ventes par application d'une marge brute) pour deux années consécutives dépassant les limites prévues pour ces régimes; les contribuables sont invités à rectifier leurs déclarations initiales et l'impact sera substantiel dans le cas où l'administration dispose des informations sur le chiffre d'affaires (recoupement) selon les situations suivantes:

2-3-1 Le passage de régime forfaitaire au régime RNS ou RNR

Ce passage peut rehausser le résultat « bénéfice » imposable calculé au départ par l'administration fiscale mais recalculé cette fois-ci selon des nouvelles règles comptables et fiscales (produit, charges et variation des stocks).

2-3-2Le passage de RNS au RNR

Ce passage peut rehausser le chiffre d'affaires et par conséquent le résultat imposable sous réserve que les charges restent stables d'où la nécessité d'examiner la déclaration rectificative dans sa globalité. Car le risque fiscal peut être réduit ou insignifiant lorsque l'augmentation de chiffre d'affaires est simultanée à une augmentation délibérée des charges par le contribuable.

2-3-3Le passage de régime de l'auto- Entrepreneur au régime forfaitaire

Suite au rehaussement du chiffre d'affaires, le basculement vers le nouveau régime peut impacter le nouveau bénéfice dit "forfaitaire" puisqu'il est calculé sur le nouveau chiffre d'affaires par application d'un coefficient réglementaire.

2-3-4 Le passage de régime de l'auto- Entrepreneur au régime fiscal RNS ou RNR

Selon l'importance de nouveau chiffre d'affaires, le passage au nouveau régime par la hausse du nouveau résultat qui est désormais fonction des charges supportées ou engagées et produits acquis.

A noter que la nouvelle situation peut majorer le montant de la cotisation minimale applicable sur le nouveau chiffre d'affaires pour les contribuables déclarant des résultats déficitaires, et qui sont devenus soumis au régime RNS ou RNR. Suite au dépassement des seuils.

3-lettres et procédure de dépôt de déclaration rectificative

3- 1Lettre d'information :

3-1-1Forme de la lettre : première lettre de rappel modèle ARC110B -16I pour le dépassement des seuils.

3-1-2Contenu: la lettre doit préciser la nature de l'infraction constatée. Appelé "insuffisante"

3-2Forme de la notification : la lettre doit être notifiée au contribuable selon les formes prévues par l'article 219 du CGI pour souscrire une déclaration rectificative dans un délai de 30 jours suivant la date de réception de la dite lettre.

3-3-Procédure de dépôt de déclaration rectificative (article 221 -bis II)

3-3-1Première situation :

Le contribuable peut accepter de rectifier les insuffisances constatées par l'administration et doit donc déposer une déclaration rectificative dans un délai de 30 jours avec paiement, dans

ce cas la majoration de 15 % prévue par l'article 184 et la pénalité de 10 % prévue par l'article 208 n'est pas applicable, par contre une majoration de 5% est applicable lorsque il dépose une déclaration rectificative hors délai donnant lieu au paiement des droits complémentaires.

3 3-2 Deuxièmes situations :

Si le contribuable ne dépose pas la déclaration dans le délai de trente jours ou dépose une déclaration rectificative partielle, la procédure est poursuivie conformément aux dispositions de l'article 228-II du CGI (taxation d'office) c'est-à-dire l'administration fiscale notifie au contribuable dans une deuxième lettre de rappel modèle ARC130 selon les formes de l'article 219 du CGI les bases qu'elle a évaluée et sur lesquelles le contribuable sera imposé d'office ; la majoration prévue est de 20 % en cas d'émission de droits complémentaires.

Conclusion

la présence des régimes d'imposition optionnels cités-ci-haut dans le CGI n'est pas définitive, ils s'appliquent sous deux conditions : la limite de chiffre d'affaires et le nombre d'année d'exercice sous ces régimes, le contribuable doit spontanément passer à un autre régime si les deux conditions combinées de passage ont été réunies et ce à partir de la troisième année qui suit les dites années, donc l'action de l'administration fiscale ne se limite pas à veiller à ce que le chiffre d'affaires déclaré dépasse ces seuils, mais doit rechercher et utiliser les informations pour reconstituer le chiffre d'affaires du contribuable et vérifier son dépassement au seuil, c'est pour cela que l'article 221-bis II utilise la notion de "chiffre d'affaires réalisé" qui est plus large et plus significative que la notion de "chiffre d'affaires déclaré"; aussi le législateur a introduit la notion d'"insuffisance" pour qualifier l'infraction constatée par l'administration fiscale. Quant à la procédure fiscale, elle est maintenant clarifiée et bien encadrée dans l'article 221 bis II du CGI

Bibliographie

-Code Général des Impôts (CGI) 2019

-Décret N°2-08-124 du 3 JOUMADA II 1430 "28 MAI 2009") sur les professions et activistes
Exclues de régime forfaitaire

-Dahir N °1-15-06 du 29 Rabii II 1436 (19 février 2015) portant promulgation de la loi n° 114-
13

Relative au statut de l'auto-entrepreneur

-EL MOSTAFA R .(2019) "Article 221-bis I du Code Général des Impôts (CGI) :De la
constatation des erreurs matérielles par l'administration fiscale vers la conformité fiscale"
,Revue du contrôle ,de la comptabilité et de l' audit "Numéro 8 :Mars 2019 /Volume 3 :numéro
4 " p :94-107

-Note circulaire N° 70-15 de l'année 2016