

Article 221-bis I du Code Général des Impôts :De la constatation des erreurs matérielles par l'administration fiscale vers la conformité fiscale

Article 221-bis I of the general tax code: from the observation of material errors by the tax administration to tax compliance

EL MOSTAFA RAHIB

Chercheur en Fiscalité

rahibmostafa02@gmail.com

Date de soumission : 02/02/2019

Date d'acceptation : 01/03/2019

Pour citer cet article :

EL MOSTAFA R. (2019) « Article 221-bis I du Code Général des Impôts : 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

Résumé:

L'objectif affiché pour cet analyse est de clarifier la nature des erreurs matérielles commises par le contribuable lors de la souscription de ses déclarations , leurs origines et leurs fondements légaux et ensuite voire les conséquences fiscales en cas de dépôt de la déclaration rectificative par le contribuable suite à l'intervention de l'administration fiscale (AF) . après examen et détection des erreurs, l'administration invite le contribuable à souscrire des déclarations rectificatives dans le cadre d' une procédure pour se conformer à des règles fiscales bien définies et précises , opposables aux contribuables et ne suscitant aucune interprétation comme il sera développé ci -dessous.

Mots clefs

contrôle sur pièces, erreurs matérielles; analyse , rectification de déclaration , procédure

Abstract

the objective displayed for this analysis is to clarify the nature of the material errors committed by the taxpayer during the subscription of his declarations, their origins and their legal bases, and then event the tax consequences in casa of filing of the amending declaration by the taxpayer flowing the intervention of the tax administration (AF) ;after examination and detection of errors, the administration invites the taxpayer to take corrective declarations in the course of a procedure to comply with well-defined and precise tax rules ,opposable to taxpayer and not giving rise to any interpretation as it will be developed below .

keywords

control pieces, materials errors ,analysis ;amending declaration, procedure

Introduction

La présente analyse vient de contribuer à un débat actuel sur la déclaration rectificative. Au fond de la question, il y a une procédure prévue par l'article 221-bis du CGI appelée "procédure de dépôt de déclaration rectificative" incréée dans le code général des impôts (CGI) depuis janvier 2016 (la loi de finance N°70-15 pour l'année budgétaires 2016), elle s'inscrit dans la démarche de contrôle sur pièces (CSP) qui s'exercent réellement dans les locaux de l'AF contrairement au contrôle sur place qui s'effectuent par les vérificateurs dans le siège social ou le domicile fiscal de l'entreprise contrôlée; cet essai d'analyse concerne le premier alinéa de l'article 221-bis du CGI relatif à des cas d'erreurs matérielles qui peuvent être relevées par l'AF (la liste n'est pas exhaustive). ainsi pour répondre à la question suivante "dans quel cas l'administration fiscale intervient pour inviter le contribuable à rectifier ses déclarations?" j'expose d'abord dans le premier paragraphe la notion fiscale de l'erreur matérielle par rapport à la notion comptable, dans le deuxième paragraphe, j'évoque en détail l'examen des cas d'erreurs matérielles et enfin dans le troisième paragraphe je rappelle la procédure de dépôt de déclaration rectificative et ses étapes.

Paragraphe I: L'erreur et les déclarations :

1- Notion de l'erreur :

1-1 Notion comptable :

L'erreur comptable est la conséquence d'une erreur matérielle ou d'une erreur de droit, elle traduit donc une méconnaissance par le contribuable de sa situation. Les erreurs comptables sont susceptibles d'être rectifiées par le contribuable ou par l'administration. À distinguer l'erreur des décisions de gestion qui traduisent un choix de l'entreprise puisqu'elles résultent de l'exercice d'un pouvoir discrétionnaire.

la note n° 704 du 20 octobre 1997 relative à la mise à niveau des entreprises définit l'erreur comme suit: " Sont réputées erreurs de point de vue comptable les inexactitudes constatées dans Les écritures, Les additions, Les reports, Les imputations, Les ventilations ou Les écritures d'ouverture d'une période par référence aux éléments de la balance d'inventaire précédente".

1-2 Notion fiscale de l'erreur matérielle :

La note circulaire n° 726 relative aux dispositions fiscales de l'année 2016 définit l'infraction fiscale dans la page 62 comme suit: « Une infraction avérée d'une règle fiscale dont le principe est clairement défini par la loi et qui a pour conséquence de déduire la base imposition ou le taux d'imposition en vigueur ».

2- Les déclarations souscrites concernées :

les déclarations concernées par la procédure de rectification sont:

2-1-La déclaration de résultat fiscal prévue aux articles 20 et 150 du CGI

2-2-La déclaration de revenu global prévue aux articles 82 et 85 du CGI

2-3 La déclaration du chiffre d'affaires prévue aux articles 110 . 111 et 114 du CGI

2-3d'autres déclarations (déclaration de cession de valeurs mobilières, déclaration des produits des actions parts sociales et revenus assimilés et déclaration de cession de biens ou de droits réels immobiliers , actes et conventions).

Paragraphe II: Diagnostic des erreurs matérielles

1 -Objectif

l'analyse des déclarations par l' AF dans le cadre de CSP à pour objet de détecter entre autres, des erreurs matérielles ayant une incidence fiscale, ensuite il fallait préciser leur fondement légal, évaluer éventuellement son impact sur la base imposable et engager la procédure prévue par l'article 221-bis -I.

2-Types d'erreurs par nature de déclarations

2-1Déclaration de résultat fiscal (IS) et déclaration de revenu global professionnel ou agricole (IR):

2-1-1-Erreur au niveau de passage de résultat net comptable au résultat brut fiscal

➤ Enoncé de la règle fiscale:

- **-Impôt sur les sociétés(IS)**

Article 8 du CGI

"Le résultat fiscal de chaque exerce comptable est déterminé d' après l'excédent des produits sur les charges de l'exercice engagées ou supportées pour les besoins de l'activité imposable

en application de la législation et de la réglementation comptable en vigueur ;modifié le cas échéant conformément à la législation et la réglementation fiscale en vigueur ».

- **Impôts sur le revenu(IR)**

Article 33 du CGI « *le résultat net réel de chaque exercice comptable est déterminé d'après l'excédent des produits sur les charges de l'exercice dans les mêmes conditions que celle prévues à l'article 8* ».

Article 38 du CGI "*le résultat net simplifié' de chaque exercice est déterminé d'après l'excédent des produits sur les charges engagées ou supportées pour les besoins de l'activité imposable* ".

Le résultat fiscal dans les trois régimes cités ci- haut est déterminé. d'abord selon les règles comptables et ensuite selon les règles fiscales à partir de la formule suivante :

Résultat fiscal brut imposable avant report déficitaire est égal :Résultat net comptable (bénéfice ou perte) +réintégrations fiscales –déductions fiscales

➤ **l'origine de l'erreur et son incidence fiscale**

L'examen de la déclaration de résultat fiscal (IS ou IR) consiste à s'assurer de l'exactitude des éléments constitutifs de résultat net comptable en rapprochement avec ceux des annexes accompagnant les dites déclarations (détail des charges, détail des produits; détail des variations des stocks) et s'assurer aussi que le report de résultat net comptable (perte ou bénéfice) sur le tableau extra-comptable fiscal est correct et que le total des réintégrations et déductions fiscales est juste ,aussi les erreurs détectées résultant soit de la majoration des charges ou/et minoration des produits soit de la minoration des réintégrations fiscales ou la majoration des déductions fiscales auront éventuellement une incidence sur la base imposable.

2-1-2-Erreur sur le report déficitaire:

➤ **_ Enoncé de la règle fiscale:**

- **Impôt sur les sociétés (IS):**

Article 12 du CGI : « *le déficit d'un exercice comptable peut être déduit du bénéfice de l'exercice comptable suivant à défaut de bénéfice ou en cas de bénéfice insuffisant pour que la déduction puisse être opérée en totalité ou en partie, le déficit ou le reliquat de déficit peut être déduit des bénéfices des exercices comptables suivant jusqu' au quatrième exercice qui suit l'exercice déficitaire* ».

- **-Impôt sur le revenu(IR)**

Article 37 du CGI :« le déficit d'un exercice peut être déduit du bénéfice de l' exercice ou des exercices suivants dans les conditions visées à l'article 12 du CGI »

➤ **l' origine de l'erreur et son incidence fiscale**

l'examen de la déclaration permet de dégager éventuellement des erreurs au niveau de report de déficit, soit que le report est incorrect soit qu' il est prescrit ou que l'ordre de l'imputation des déficits n' est pas respecté (d'abord les déficits normaux dont la durée de report est limitée à 4 ans et ensuite les déficits liés aux amortissements dont la durée n'est pas limitée dans le temps) .rappelons qu'en absence de ventilation de déficit d'un exercice entre les deux composants (amortissement et exploitation) citée ci -avant; le report du montant de déficit est limité à 4 ans. rappelons aussi que la fraction d'amortissement afférente aux frais préliminaires n'est pas concernée par le report illimité , les erreurs détectées dans ces cas auront éventuellement une incidence sur la base imposable et par conséquent sur l'impôt à payer, assorti d'amendes et majorations. la rectification concerne le déficit de l'exercice: objet de contrôle, mais aussi et éventuellement tous les exercices postérieurs relatifs à la période non prescrite.

2-1-3-Erreur au niveau de taux d'imposition et conditions d'exonération:

➤ **Enoncé de la règle fiscale :**

- **L'impôt sur les sociétés (IS)**

-Avant 2018

Article 19 du CGI « L'impôt sur les sociétés est calculé comme suit au taux proportionnels du barème ci -après "

Barème des taux proportionnels IS

tranches de bénéfice net en dirhams	taux
Inferieur à 300.000	10 %
De 300 000 à 1.000.000	20 %
De 1000 000 à 5.000.000	30 %
Au delà de 5.000.000	31 %

"Au taux de 37% en ce qui concerne les établissements de crédit et les organismes assimilée"

Source: code général des impôts 2017

-Entre 1-1-2018 et 31-12-2018

L'impôt sur les sociétés est calculé comme suit au taux progressifs du barème ci -après"

Barème des taux progressifs IS

tranches de bénéfice net en dirhams	Taux
Inferieur à 300.000	10 %
De 300 000 à 1.000.000	20 %
Supérieur à 1 000 .000	31%

"Au taux de 37% en ce qui concerne les établissements de crédit et les organismes assimilée"

Source: code général des impôts 2018

-A partir de 1-1- 2019

L'impôt sur les sociétés est calculé comme suit au taux progressifs du barème ci-après"

Barème des taux progressifs IS

tranches de bénéfice net en dirhams	Taux
Inferieur à 300.000	10 %
De 300 000 à 1.000.000	17.5%
Supérieur à 1 000 .000	31%

"Au taux de 37% en ce qui concerne les établissements de crédit et les organismes assimilée »

Source: code général des impôts 2019

- **impôts sur le revenu (IR)**

Article 73 du CGI « Le barème de calcul de l'impôt sur le revenu est fixé comme suit ":

Barème des taux progressifs IR

Tranches de revenu	taux
la tranche du revenu allant jusqu' à 30 000 dirhams	exonérée
la tranche du revenu allant de 30 001 à 50 000	10%
la tranche du revenu allant de 50 001 à 60 000	20%
pour la tranche du revenu allant de 60 001 à 80 000	30%
la tranche du revenu allant de 80 001 à 180 000	34%

Source: code général des impôts 2019

➤ **l'origine de l'erreur et son incidence fiscale**

Le taux appliqué ne correspond pas à la tranche de bénéfice fixé ou ne correspond pas à la tranche légale ou la déduction fiscale est incorrecte. l'impact sera fonction des taux suivants :

- Taux normal (proportionnels ou progressif /IS) ou de barème (IR)
- Taux spécifiques 8,75 % 10% et 17,5% (le taux spécifique de 17.50% applicable à certaines catégories était abrogé par la loi de finance 2019 et intégré dans les taux progressifs) selon le cas (voire articles 19 du CGI)
- Taux spécifique de 20% (voire l'article 73- 7°)

La rectification opérée aura une incidence fiscale éventuelle et ce par la majoration de la base imposable (résultat) suivie d'un complément d'impôt, de même l'examen doit porter sur les conditions d'exonération pour bénéficier des taux réduits et ramener le résultat fiscal de l'exercice contrôlé dégagé à sa situation normale (droit commun) si l'une des conditions n'est pas respectée :cas des exportateurs

• **Cas de la cotisation minimale :**

La même démarche à adopter quant il s'agit des erreurs au niveau de la base d'imposition de la cotisation minimale et des taux appliqués. il y a des règles fiscales précises à respecter. En effet la base de la cotisation minimale est constituée de :

- Chiffre d'affaire hors taxe (recettes et créances acquises)
- Les autres produits d'exploitations telles que les subventions d'exploitation et les dons reçus

-Les produits financiers (produits de titres de participations et autres titres immobilisés ; les gains de change, les intérêts courus et autres produits financiers.

-Les produits non courants tel que les subventions d'équilibre.

-Autres produits non courants tel que le dégrèvement obtenu de l'administration.

- **cas de crédit de cotisation minimale :**

- **les sociétés soumises à l'IS**

La règle d'imputation de crédit de la cotisation minimale prévue par le CGI avant premier janvier 2016 doit être respectée.

-Le crédit de cotisation minimale est né dans deux cas:

-Lorsque l'entreprise subit un déficit et qu'elle a acquitté une cotisation minimale.

-Lorsque l'entreprise dégagne un bénéfice dont l'IS de l'exercice correspondant est inférieure à la cotisation minimale acquittée dans le même exercice.

dans les deux cas, la cotisation payée constitue un crédit d'impôt à imputer sur le montant de l'IS à payer des exercices suivants dans les conditions suivantes:

-L'imputation est plafonnée, elle ne peut dépasser le montant de l'IS qui excède celui de la cotisation minimale.

-L'imputation est limitée dans le délai de trois ans, après la fin de l'exercice au cours duquel le crédit de la cotisation minimale a été constaté.

- **Les entreprises soumises à l'IR :**

Le crédit de cotisation minimale soumis aux mêmes règles que l'IS est imputé sur la fraction de l'IR correspondant au revenu professionnel calculée au prorata entre le revenu professionnel et le revenu global (revenu professionnel, revenu locatif et autres) . A noter que le mécanisme d'imputation de crédit de cotisation minimale a été supprimé par la loi de finance 2016.

2-1-4 Erreur sur le report *déficitaire* devenu sans objet suite au contrôle fiscal

➤ **Enoncé de la règle fiscale et exercice de droit de contrôle:**

Article 12 du CGI : « le déficit d'un exercice comptable peut être déduit du bénéfice de l'exercice comptable suivant à défaut de bénéfice ou en cas de bénéfice insuffisant pour que

la déduction puisse être opérée en totalité ou en partie, le déficit ou le reliquat de déficit peut être déduit des bénéfices des exercices comptables suivant jusqu' au quatrième exercice qui suit l'exercice déficitaire ».

Article 220 du CGI « l'inspecteur des impôts peut être amené à rectifier les Bases d'impositions Les bases..... peuvent résulter soit de la déclaration du contribuable.

Article 221 du CGI « l'inspecteur des impôts peut être amené à rectifier en matière d'impôt sur les sociétés et de taxe sur la valeur ajoutée..... les impositions initiales en matière de taxe sur valeur ajoutée de la dernière déclaration".

➤ **constatation de l'erreur: et son incidence fiscale**

Suite à un accord transactionnel avec l'AF dans le cadre de CSP ou suite à un jugement sans appel, le contribuable n'a pas rectifié le déficit de la dernière déclaration fiscale soumise au contrôle. devenu sans objet soit totalement soit partiellement, l'AF doit procéder et inviter le contribuable à rectifier sa dernière déclaration soumise au contrôle; mais préalablement elle doit évaluer l'incidence de la réduction ou l'annulation de déficit de la dernière déclaration du résultat fiscal et les déclarations postérieures couvrant la période prescrite et non prescrite, l'impact de la rectification concernera évidemment la période non prescrite et ensuite quantifier l'impôt complémentaire assorti d'amendes et majorations

2-2 Déclaration du chiffre d'affaires (TVA):

2-2-1 Erreur sur le report de crédit :

➤ **Enoncé de la règle fiscale:**

L'article 103 du CGI « au cas où le volume de la taxe due au titre d'une période ne permet pas l'imputation totale de la taxe déductible le reliquat de taxe est reporté sur le mois ou le trimestre qui suit ».

➤ **Constatation de l'erreur et son incidence fiscale**

Le report de crédit de TVA constaté sur la déclaration pour une période donnée (mensuelle ou trimestrielle) est erroné. La rectification de la déclaration concernée de la période peut donner lieu soit à un complément de taxe à payer soit à une réduction de crédit en tenant compte de la majoration de 15 % (article 204 du CGI sur les sanctions pour infraction aux obligations de déclaration)

Il est à noter que la rectification doit être poursuivie jusqu' à la dernière déclaration de la période non prescrite.

2-2-2 Erreur sur le crédit de taxe lié à la demande de remboursement sur biens d'investissement

➤ **Enoncé de la règle fiscale :**

Article 103 bis « *le crédit de taxe déductible demandé en remboursement ne doit pas faire l'objet d'imputation. Les contribuables sont tenus de procéder à l'annulation du dit crédit sur la déclaration du chiffre d'affaire du mois ou du trimestre qui suit le trimestre ayant dégagé un crédit de taxe donnant lieu au remboursement* »

➤ **Constatation de l'erreur et son incidence fiscale**

Le contribuable n'a pas procédé à l'annulation de crédit de taxes lié aux investissements, une fois la demande de remboursement des dites taxes est déposée dans le service d' assiette, l'examen consiste donc à évaluer l'impact de la rectification suite à l'annulation de crédit à deux niveaux:

-Au niveau des demandes de remboursement de la période concernée ,gérées par la section de remboursement

-Au niveau des déclarations postérieures à cette période gérées par le service d'assiette.

2-2-3 Erreur sur le crédit de TVA qui a fait l'objet de remboursement partiel ou total

➤ **Enoncé de la règle fiscale:**

Article 103 du CGI « *Sauf dans les cas énuméré aux 1- 2 -3 et 4 ci-dessous le crédit de taxe ne peut aboutir à un remboursement même partiel de la taxe ayant grevé une opération déterminé* »

« *Les remboursements liquidés font l'objet de décisions du ministère des finances ou de la personne déléguée par lui à cet effet et donnant lieu à l'établissement de l'ordre de restitution* »

➤ **Constatation de l'erreur et son incidence fiscale**

Le montant des taxes remboursées n'a pas été retranché de total des déductions pratiquées sur la déclaration de la période dont le fait générateur c'est la date d'ordonnancement des dites taxes au profit de contribuable. La rectification porte à la fois sur la déclaration de TVA qui

accompagne la demande de remboursement et aussi la déclaration périodique gérée par le gestionnaire d'assiette, l'incidence a pour effet soit une réduction de crédit avec application de majoration de 15 % soit éventuellement un débit de taxe.

3-2-4 Erreur sur le report de crédit de TVA constaté sur la dernière déclaration vérifiée suite au contrôle fiscal:

➤ Enoncé de la règle fiscale et l'exercice de droit de contrôle par l'administration:

L'article 103 du CGI « au cas où le volume de la taxe due au titre d'une période ne permet pas l'imputation totale de la taxe déductible le reliquat de taxe est reporté sur le mois ou le trimestre qui suit ».

Article 220 du CGI « l'inspecteur des impôts peut être amené à rectifier les bases d'impositions les bases peuvent résulter soit de la déclaration du contribuable ».

Article 221 du CGI « l'inspecteur des impôts peut être amené à rectifier en matière d'impôt sur les sociétés et de taxe sur la valeur ajoutée les impositions initiales en matière de taxe sur valeur ajoutée de la dernière déclaration ».

➤ Constatation de l'erreur et son incidence fiscale

Le contribuable n'a pas rectifié les déclarations postérieures à la dernière déclaration de TVA vérifiée suite à l'accord avec l'administration et qui a fait ressortir avant vérification un crédit de taxe reportable. En effet la rectification de la déclaration de la période qui suit la dite déclaration peut donner lieu soit à un complément de taxe à payer soit à une réduction de crédit, en tenant compte de la majoration de 15 %, Il est à noter que la rectification doit être poursuivie jusqu'à la dernière déclaration de la période non prescrite.

Paragraphe III : Procédure de rectification des déclarations

1- Lettre d'information :

1-1 Forme de la lettre : première lettre de rappel modèle ARC100 pour l'erreur matérielle.

1-2 Contenu : la lettre doit préciser la nature des erreurs matérielles constatées.

1-3 Forme 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 .

2-Procédure de dépôt de déclaration rectificative (article 221 -bis I)

2-1 Première situation :

Le contribuable peut accepter de rectifier les erreurs 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 du CGI et la pénalité de 10 % prévue par l'article 208 du CGI 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.

2-2 Deuxième situation :

Si le contribuable ne dépose pas la déclaration rectificative dans le délai de trente jours ou dépose une déclaration rectificative partielle ,la procédure est poursuivie conformément aux dispositions de l'article 228-II c'est-à-dire l'administration notifie au contribuable dans une deuxième lettre de rappel modèle ARC130 selon les formes de l'article 219, 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

L'article 221-bis I du CGI qui traite la question des erreurs commises par le contribuable a renforcé le pouvoir de rectification de l'AF sur l'examen de la déclaration déposée, elle est qualifiée dans certaine situation de "non déposée", en effet l'article 228 du CGI sur la procédure de taxation d'office a assimilé une déclaration déposée "incomplète" à une déclaration "non déposée" du moment qu'elle est dépourvue d'éléments permettant d'assoir l'impôt ou de le recouvrer, cet arsenal est renforcé par la procédure de dépôt de déclaration rectificative prévue par l'article 221-bis I traitant les erreurs dites "matérielles" qui aboutissent au même résultat en cas de défaut de réponse à la première lettre de relance et ce par la notification des bases au contribuable, soit parce que il n'a pas complété sa déclaration, soit il ne l'a pas rectifié conformément aux dispositions de l'article 228 du CGI deuxième aliéna. Et afin d'assurer plus de garantie au contribuable et créer par la même occasion un climat de confiance entre le contribuable et l'AF. Il paraît plus judicieux d'accorder les mêmes avantages fiscaux, sinon plus aux contribuables qui veulent rectifier spontanément leur déclaration du résultat fiscal. du TVA ou d'autres portant sur l'une ou plusieurs anomalies, ceci ne va qu'encadrer une pratique déjà mise en place , prévue par la doctrine

administrative qui consistait à ce que les contribuables pouvaient déposer leurs déclarations dont les conséquences se limitent à trois situations suivantes , si la déclaration rectificative est déposée dans le délai légal ,cette dernière se substitue à la déclaration initiale .si la déclaration rectificative est déposée hors délai légal, dans cette situation il y deux cas, si elle donne lieu à un impôt complémentaire, la déclaration est recevable, mais dans l 'autre cas, si la déclaration rectificative déposée n 'est pas en faveur du trésor donnant lieu à une baisse de la base imposable et de l' impôt correspondant , l' AF accepte la dite déclaration; l' impôt est émis sur la base de la déclaration initiale , mais le contribuable peut demander la restitution de trop payé par voie contentieuse conformément à l' article 235 du CGI.

Bibliographie

Code général des impôts année 2017. 2018 et 2019

EL KHAMLI B. & DIN-DIN N. (2018) le contrôle fiscal et l'évaluation de l 'entreprise"
Revue CCA mars 2018

SERLOOTEN P. Droit fiscal des affaires 2^oédition DALLOZ

Note circulaire 712 relative au code général des impôts

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

"les nouvelles fiscales" N °1182 sur la théorie des erreurs et des décisions de gestion