

DIFFUSION GENERALE

0.1.0.0.1.2.

Documents Administratifs

(IMPOTS)

Texte n° DGI 2002/59**NOTE COMMUNE N° 37/2002**

O B J E T : Commentaire des dispositions des articles de 81 à 88 du code des droits et procédures fiscaux relatives aux sanctions fiscales administratives.

ANNEXE : Exemples d'illustration

R E S U M E**Les sanctions fiscales administratives**

Les dispositions des articles de 81 à 88 du code des droits et procédures fiscaux ont prévu les sanctions fiscales administratives suivantes :

1. Pénalité de retard dans le paiement de tout ou partie de l'impôt :

Cette pénalité est due au taux de :

- **0,75%** par mois ou fraction de mois de retard en cas de paiement spontané de l'impôt et avant l'intervention des services du contrôle fiscal;
- **1%** par mois ou fraction de mois de retard en cas de constatation du retard suite à l'intervention des services du contrôle fiscal et de paiement de l'impôt exigible dans les 30 jours qui suivent la date de la reconnaissance de dette à condition que ladite reconnaissance ait lieu avant l'expiration de la phase de conciliation judiciaire,
- **1,25%** par mois ou fraction de mois de retard dans les autres cas.

Le montant minimum de cette pénalité est fixé à **5 Dinars** par déclaration et par impôt.

2. Pénalité de retard due en cas de défaut de déclaration dans les délais légaux des revenus ou bénéfiques exonérés de l'impôt ou soumis à une retenue libératoire, et ce, qu'il s'agisse d'une déclaration spontanée ou d'un retard de déclaration constaté par les services de contrôle fiscal. Cette pénalité est due au taux de **0,75%** par mois ou fraction de mois.

Le montant minimum de cette pénalité est fixé à 5 dinars.

3. Pénalité pour défaut de retenue à la source ou pour retenue insuffisante :

Cette pénalité est égale au montant de l'impôt non retenu à la source ou au montant des retenues non opérées. Ladite pénalité est doublée en cas de récidive dans un délai de deux ans.

4. Pénalité pour défaut d'acquittement du droit de timbre ou pour son acquittement d'une manière insuffisante :

Cette pénalité est égale au montant du droit de timbre non acquitté totalement ou partiellement.

5. Pénalité de retard dans le paiement des créances fiscales constatées dans les écritures du receveur des finances :

Cette pénalité est liquidée au taux de **1%** par mois ou fraction de mois de retard.

Les dispositions des articles de 81 à 88 du code des droits et procédures fiscaux ont prévu la révision des sanctions fiscales administratives dues en cas de :

- retard dans le paiement de l'impôt,
- défaut de déclaration dans les délais légaux des revenus ou bénéfices exonérés de l'IR ou de l'IS ou soumis à une retenue libératoire,
- défaut de retenue à la source ou retenue insuffisante,
- défaut d'acquiescement du droit de timbre ou son acquiescement d'une manière insuffisante ;
- retard dans le paiement des créances fiscales constatées.

La présente note a pour objet de commenter lesdites dispositions.

I. LA PENALITE DE RETARD DANS LE PAIEMENT DE L'IMPOT

1. Champ d'application de la pénalité de retard dans le paiement de l'impôt

Le champ d'application de la pénalité de retard dans le paiement de l'impôt prévue par les articles 81 et 82 du code des droits et procédures fiscaux couvre tous les impôts, droits et taxes soumis aux dispositions dudit code, soit tous les **impôts, droits, taxes, redevances et autres prélèvements fiscaux au profit du budget de l'Etat ou au profit des fonds spéciaux du trésor**, à l'exception des droits de timbre et des taxes dues sur les véhicules de transport routier.

Il s'ensuit que ladite pénalité s'applique notamment :

- à l'impôt sur le revenu et à l'impôt sur les sociétés ainsi qu'aux retenues, avances et acomptes provisionnels, dus au titre de ces deux impôts ;
- à la taxe sur la valeur ajoutée, au droit de consommation ainsi qu'aux autres droits et taxes dus sur le chiffre d'affaires ;
- aux droits d'enregistrement ;
- à la taxe unique sur les assurances ;
- aux droits revenant au profit du fonds de développement de la compétitivité dans le secteur de l'agriculture et de la pêche (redevances sur les produits de la pêche, taxe sur les fruits et légumes,

- taxe sur les viandes, taxe sur les tomates destinées à la transformation, ...)
- à la taxe de formation professionnelle,
 - à la contribution au FOPROLOS.

La pénalité de retard dans le paiement de l'impôt s'applique également, en vertu des dispositions du code de la fiscalité locale, aux droits et taxes suivants :

- la taxe hôtelière,
- la taxe sur les établissements à caractère industriel ou commercial ou professionnel,
- le droit de licence sur les débits de boissons.

Par ailleurs, sont exclus du champ d'application de cette pénalité les droits de douane et les autres droits et taxes dus à l'importation (taxe sur la valeur ajoutée, droit de consommation, ...) qui demeurent régis par les dispositions du code des douanes.

2. Taux de la pénalité de retard et modalités de sa liquidation

2.1. La pénalité exigible en cas de paiement spontané de l'impôt après l'expiration du délai légal

2.1.1. Taux de la pénalité

L'article 81 du code des droits et procédures fiscaux a prévu l'application d'une pénalité de retard au taux de **0,75%** du montant de l'impôt exigible par mois ou fraction de mois de retard en cas de dépôt spontané des déclarations, actes et écrits et de paiement de l'impôt y afférent après l'expiration des délais légaux et avant l'intervention des services du contrôle fiscal.

2.1.2. Calcul de la période de retard

** Principe*

Conformément aux dispositions de l'article 87 du code des droits et procédures fiscaux, la période de retard est calculée à partir du premier jour

qui suit l'expiration du délai légal imparti pour le paiement de l'impôt et jusqu'à la fin du mois au cours duquel le paiement est effectué. (*Exemple 1*)

** L'exception : droits d'enregistrement sur les jugements et arrêts*

La période de retard est calculée, pour les droits d'enregistrement dus sur les jugements et arrêts, à compter du premier jour du deuxième mois qui suit celui au cours duquel a eu lieu la notification à la partie au procès du montant des droits d'enregistrement dus sur le jugement ou arrêt par le receveur des finances et jusqu'à l'expiration du mois au cours duquel le paiement desdits droits a eu lieu (*Exemple 2*).

2.1.3. Minimum de pénalité

L'article 86 du code des droits et procédures fiscaux a fixé le minimum de pénalité de retard à **cinq dinars** par déclaration déposée après l'expiration du délai légal et par impôt, même s'il n'y a pas d'impôt exigible (*Exemple 3*)

2.2. La pénalité de retard due en cas de défaut de déclaration dans les délais légaux des revenus et bénéficiaires exonérés de l'impôt ou soumis à une retenue libératoire

2.2.1. Taux de la pénalité

En vertu des dispositions de l'article 85 du code des droits et procédures fiscaux, le défaut de déclaration dans les délais légaux des revenus et bénéficiaires exonérés de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés ou soumis à une retenue libératoire entraîne l'application d'une pénalité de retard au taux de **0,75%** par mois ou fraction de mois comme si lesdits revenus ou bénéficiaires étaient soumis à l'impôt.

La pénalité de retard au taux susvisé s'applique aussi bien en cas de déclaration spontanée des revenus ou bénéficiaires concernés qu'en cas de constatation du retard suite à l'intervention des services du contrôle fiscal.

2.2.2. Modalités de calcul de la période de retard

La période de retard est calculée à partir du premier jour qui suit l'expiration du délai légal de déclaration jusqu'à la fin du mois au cours duquel a eu lieu :

- la déclaration spontanée des revenus et bénéfices concernés,
- la reconnaissance de dette,
- la notification des résultats de la vérification,
- ou la notification de l'arrêté de taxation d'office établi en l'absence de la notification des résultats de la vérification fiscale et ce, en cas de défaut de déclaration et de non régularisation par le contribuable de sa situation fiscale dans les trente jours qui suivent la date de sa mise en demeure.

Toutefois, pour les entreprises bénéficiant du régime fiscal de l'exportation totale, la période de retard est calculée à partir du premier jour du quatrième mois qui suit le mois au cours duquel le délai légal de déclaration desdits revenus et bénéfices est expiré (*Exemple 4*).

2.2.3. Liquidation de la pénalité de retard

La pénalité de retard est liquidée sur la base de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés qui serait théoriquement dû sur les revenus ou bénéfices exonérés ou soumis à une retenue libératoire si lesdits revenus ou bénéfices étaient soumis à l'impôt.

Ladite pénalité est liquidée, si le contribuable réalise des revenus ou bénéfices soumis à l'impôt et d'autres exonérés, sur la base d'un impôt théorique égal à la différence entre l'impôt liquidé sur la base de tous les revenus ou bénéfices et celui dû sur les revenus ou bénéfices soumis à l'impôt (*Exemple 5*).

Notons enfin que le minimum de cette pénalité est fixé à **5 dinars** par déclaration.

2.3. La pénalité de retard due suite à l'intervention des services du contrôle fiscal

En vertu des dispositions de l'article 82 du code des droits et procédures fiscaux, la pénalité de retard dans le paiement de l'impôt est liquidée, en cas de constatation du retard par les services de l'administration fiscale, au taux de **1%** ou de **1,25%** selon le cas.

La constatation du retard s'effectue dans le cadre de :

- la notification des résultats de la vérification fiscale préliminaire ou approfondie,
- la reconnaissance de dette en cas de régularisation d'une situation fiscale (défaut, minoration de valeur, erreur matérielle,...) ;
- ou la notification de l'arrêté de taxation d'office établi en l'absence de la notification des résultats de la vérification fiscale, et ce, en cas de défaut de déclaration et de non régularisation par le contribuable de sa situation fiscale dans les trente jours qui suivent la date de sa mise en demeure.

2.3.1. Les cas d'application du taux de 1%

Le taux de 1% par mois ou fraction de mois de retard est appliqué si les trois conditions suivantes sont remplies :

- souscription d'une reconnaissance de dette,
- reconnaissance de dette avant l'expiration de la phase de conciliation judiciaire,
- paiement de l'impôt exigible dans un délai de 30 jours à compter de la date de la reconnaissance de dette (**Exemple 6**).

2.3.2. Les cas d'application du taux de 1,25%

Le taux de 1,25% s'applique dans l'un des cas suivants :

- imposition dressée par les services de l'administration fiscale et pour laquelle il n'y a pas eu une reconnaissance de dette,
- reconnaissance de dette après l'expiration de la phase de conciliation judiciaire,
- paiement de l'impôt dû après l'expiration d'un délai de 30 jours à partir de la date de la reconnaissance de dette.

Il est à noter par ailleurs que la liquidation de la pénalité de retard dans le cadre des notifications des résultats de la vérification fiscale ou dans le cadre des arrêtés de taxation d'office se fait, dans tous les cas, au taux de 1,25% sauf pour la pénalité de retard exigible au titre des revenus ou bénéfices exonérés ou soumis à une retenue libératoire qui est liquidée au taux de 0,75%.

La pénalité de retard est recalculée pour les revenus ou bénéfices soumis à l'impôt, le cas échéant, au taux de 1%, lorsque les conditions requises sont remplies.

2.3.3. Calcul de la période de retard

La période de retard est décomptée à partir du premier jour qui suit l'expiration du délai légal de paiement de l'impôt jusqu'à la fin du mois au cours duquel a eu lieu :

- la notification des résultats de la vérification fiscale,
- la reconnaissance de dette,
- la notification de l'arrêté de taxation d'office établi en l'absence de la notification des résultats de la vérification fiscale, et ce, en cas de défaut de déclaration et de non régularisation par le contribuable de sa situation fiscale dans les 30 jours qui suivent la date de sa mise en demeure.

(Exemple 6)

II. LA PENALITE POUR DEFAUT DE RETENUE A LA SOURCE OU POUR RETENUE INSUFFISANTE

1. Montant de la pénalité

En vertu des dispositions de l'article 83 du code des droits et procédures fiscaux, toute personne qui n'a pas opéré la retenue à la source conformément à la législation fiscale ou qui l'a opérée d'une manière insuffisante est tenue de payer une pénalité fiscale égale au montant non retenu.

Cette pénalité est doublée en cas de récidive dans une période de deux ans.

2. Champ d'application de la pénalité

La pénalité prévue par l'article 83 du code des droits et procédures fiscaux s'applique à toute personne physique ou morale tenue d'opérer la retenue à la source conformément à la législation fiscale et qui ne l'a pas opérée ou qui l'a opérée d'une manière insuffisante.

Il s'ensuit que ladite pénalité s'applique aux retenues dues notamment au titre de :

- l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés :

Ceci couvre les montants payés au titre:

- des traitements, salaires et pensions,
- des rémunérations d'un travail occasionnel,
- des revenus de capitaux mobiliers,
- des loyers, honoraires, commissions et courtages,
- des jetons de présence,
- des redevances perçues par les non résidents à l'exception de celles payées par les entreprises totalement exportatrices,
- des intérêts des prêts payés aux banques non établies en Tunisie,
- des marchés,
- du prix de cession des immeubles (pour les personnes physiques soumises à l'IR au titre de la plus-value immobilière),

- la taxe sur la valeur ajoutée due sur les montants payés au titre des marchés publics,

La pénalité prévue par l'article 83 du code des droits et procédures fiscaux s'applique également aux taxes et redevances suivantes du fait qu'elles sont soumises aux mêmes règles qu'en matière de retenue à la source :

- la taxe sur les fruits et légumes,
- la taxe sur les tomates destinées à la transformation, et ce, à raison de la taxe due par les producteurs de tomates (voir note commune n°18/2001)
- les redevances sur les produits de la pêche,
- la taxe sur les viandes.

(Exemple 7)

III. LA PENALITE POUR DEFAUT D'ACQUITTEMENT OU POUR ACQUITTEMENT D'UNE MANIERE INSUFFISANTE DES DROITS DE TIMBRE

Le défaut d'acquittement ou l'acquittement d'une manière insuffisante des droits de timbre entraîne l'application d'une pénalité égale au montant des droits non acquittés en plus du paiement du principal des droits, et ce,

nonobstant les modalités de son paiement qu'il soit par timbres mobiles, par visa du receveur des finances, sur état ou sur déclaration.

Par ailleurs, il est à noter que le montant de la pénalité susvisée demeure exigible nonobstant la période de retard dans le paiement des droits de timbre et nonobstant le fait que la minoration ait été réparée spontanément ou suite à l'intervention des services du contrôle fiscal (*Exemple 8*).

IV . LA PENALITE DE RETARD DANS LE PAIEMENT DES CREANCES FISCALES CONSTATEES

En vertu des dispositions de l'article 88 du code des droits et procédures fiscaux, toute créance fiscale constatée dans les écritures du receveur des finances donne lieu à l'application d'une pénalité de retard liquidée au taux de **1%** par mois ou fraction de mois de retard sur la base du principal de l'impôt dû compte non tenu des pénalités de retard dans le paiement de l'impôt.

La période de retard est décomptée :

- à partir du premier jour qui suit l'expiration de **quatre vingt dix jours** de la date de :

- la reconnaissance de dette,
- la notification de l'arrêté de taxation d'office,
- ou la notification du jugement du tribunal de première instance pour les majorations des résultats de la vérification en stade de première instance approuvées par le tribunal de première instance, et ce dans la limite de ces montants.

- et jusqu'à la fin du mois au cours duquel a eu lieu le paiement de l'impôt.

Il est à noter par ailleurs que la suspension de l'exécution de l'arrêté de taxation d'office par la présentation d'une caution bancaire de 20% du montant du principal de l'impôt conformément aux dispositions de l'article 52 du code des droits et procédures fiscaux, n'empêche pas l'application de la pénalité susvisée au montant de l'impôt qui a fait l'objet de la caution bancaire, dans la mesure où ladite caution ne constitue pas un paiement du montant de l'impôt (*Exemple 9*).

V. DATE D'ENTREE EN VIGUEUR DES MESURES

En vertu des dispositions de l'article 7 de la loi 2000-82 du 9 août 2000 relative à la promulgation du code des droits et procédures fiscaux, les dispositions des articles de 81 à 88 dudit code s'appliquent à partir du 1^{er} janvier 2002.

Toutefois, en vertu des dispositions des articles de 46 à 48 de la loi de finances pour l'année 2001 relatives à l'application anticipée des taux de pénalité de retard prévus par le code des droits et procédures fiscaux, d'une part, et des dispositions de l'article 80 de la loi de finances pour l'année 2002 relatives à l'application de la pénalité de retard due suite à l'intervention des services du contrôle fiscal et prévue par le même code d'autre part, les pénalités de retard prévues par les articles de 81 à 87 du code susvisé s'appliquent à tout retard dans le paiement de l'impôt régularisé d'une manière spontanée ou constatée par les services du contrôle fiscal à partir du 1^{er} janvier 2001.

La pénalité de retard prévue par l'article 88 du même code s'applique à toute créance fiscale constatée auprès du receveur des finances à compter du 1^{er} janvier 2001.

**LE DIRECTEUR GENERAL DES ETUDES
ET DE LA LEGISLATION FISCALES**

Signé : Mohamed Ali BEN MALEK