

## Note Commune N° 9 / 2023

20 NOV 2023

**Objet :** Commentaire des dispositions de l'article 59 du décret-loi n°2022-79 du 22 décembre 2022, portant loi de finances pour l'année 2023 relatives à l'incitation à la conformité fiscale et à l'harmonisation des pénalités avec le coût de l'endettement

**Annexes :** Annexe n°1: Exemples d'application  
Annexe n°2: Tableau de comparaison

### Résumé

#### Mesures d'incitation à la conformité fiscale et d'harmonisation des pénalités avec le coût de l'endettement

**I.** Les dispositions de l'article 59 de la loi de finances pour l'année 2023 ont prévu :

**1-** L'augmentation du taux de la pénalité de retard dans le paiement de l'impôt en cas de déclaration spontanée de l'impôt hors les délais impartis à **1,25%** du montant de l'impôt exigible par mois ou fraction de mois de retard au lieu de 0,75%.

**2-** L'augmentation du taux de la pénalité supplémentaire fixe en cas de déclaration spontanée de l'impôt hors les délais impartis à:

- **3 %** du montant de l'impôt exigible, lorsque le retard dans le paiement de l'impôt ne dépasse pas 60 jours au lieu de 1,25%,
- **5 %** du montant de l'impôt exigible, lorsque le retard dans le paiement de l'impôt dépasse 60 jours au lieu de 2,5%.

**3-** L'augmentation du taux de la pénalité de retard dans le paiement de l'impôt suite à l'intervention des services du contrôle fiscal à **2,25%** du montant de l'impôt exigible par mois ou fraction de mois de retard au lieu de 1,25%.

**4-** L'augmentation du taux de la pénalité supplémentaire fixe suite à l'intervention des services du contrôle fiscal à **10%** du montant de l'impôt exigible nonobstant la période de retard au lieu de 1,25% et 2,5% selon le cas avec l'augmentation du taux de 10% à **20 %** du montant de l'impôt exigible pour:

- ❖ la taxe sur la valeur ajoutée et les autres droits dus sur le chiffre d'affaires et non payés,
- ❖ les montants d'impôt retenus à la source et non payés ,
- ❖ les impôts dus en vertu d'un arrêté de taxation d'office établi en cas de défaut de déclaration de l'impôt dans un délai de 30 jours à compter de la date de la mise en demeure du contribuable pour régulariser le défaut,
- ❖ les impôts dus en cas de non présentation de la comptabilité dans les délais impartis,
- ❖ les impôts dus suite à une minoration du chiffre d'affaires ou aux manœuvres de fraude fiscale commises.

**5-** L'augmentation du taux de la pénalité de retard dans le paiement de l'impôt suite à l'intervention des services du contrôle fiscal à **1,5%** au lieu de 1% lorsque les montants exigibles sont acquittés au comptant dans un délai maximum de 30 jours à compter de la date de la reconnaissance de dette et ce, à condition que la reconnaissance de dette intervienne avant la notification de l'arrêté de taxation d'office.

**6-** La réduction de **50%** du taux de la pénalité supplémentaire fixe lorsque les montants exigibles sont acquittés au comptant dans un délai maximum de 30 jours à compter de la date de la reconnaissance de dette et ce, à condition que la reconnaissance de dette intervienne avant la notification de l'arrêté de taxation d'office.

**7-** L'augmentation du minimum de perception des pénalités à **10 dinars** sur chaque pénalité exigible au lieu de 5 dinars.

**8-** L'augmentation du taux de la pénalité de retard de recouvrement des créances fiscales et non fiscales constatées aux écritures des receveurs des finances, à l'exception des amendes et condamnations pécuniaires à:

- **1,25%** par mois ou fraction de mois de retard du montant de la créance en principal au lieu de 0,75%,

- **1%** par mois ou fraction de mois de retard du montant de la créance en principal au lieu de 0,5% en cas de paiement des montants dans un délai ne dépassant pas une année à partir de la date du commencement du calcul des pénalités de recouvrement.

**9-** L'augmentation du taux de la pénalité de retard de recouvrement des montants constatés aux écritures des receveurs des finances au titre de la taxe sur les immeubles bâtis et les terrains non bâtis à **1,25%** par mois ou fraction de mois de retard au lieu de 0,75%.

**10-** L'augmentation du minimum d'impôt en principal, perçu sur chaque déclaration mensuelle, trimestrielle ou semestrielle au titre de l'ensemble des impôts exigibles, à l'exception des déclarations fiscales relatives au paiement des acomptes provisionnels à:

- **10 dinars** au lieu de 5 dinars pour les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime forfaitaire,
- **20 dinars** au lieu de 10 dinars pour les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime réel,
- **30 dinars** au lieu de 15 dinars pour les personnes morales.

**II.** Les nouveaux taux de la pénalité de retard et de la pénalité supplémentaire fixe s'appliquent aux :

- montants portés aux déclarations fiscales déposées spontanément à **partir du 1<sup>er</sup> avril 2023**,
- résultats de la vérification fiscale notifiés à **partir du 1<sup>er</sup> avril 2023**,
- arrêtés de taxation d'office relatifs au défaut de dépôt des déclarations fiscales notifiés à **partir du 1<sup>er</sup> avril 2023**.

Les nouveaux taux des pénalités de retard de recouvrement s'appliquent aux montants des créances fiscales et non fiscales qui sont déjà constatées à **partir du 1<sup>er</sup> janvier 2023** et ce, nonobstant la date de leur constatation.

Dans le but d'inciter les contribuables à la conformité fiscale, d'améliorer l'efficacité du dispositif des pénalités de retard et de renforcer son rôle dans la lutte contre l'évasion fiscale, les dispositions de l'article 59 du décret-loi n°2022-79 du 22 décembre 2022, portant loi de finances pour l'année 2023 ont révisé les taux des pénalités précitées et ont fixé d'une manière progressive la pénalité supplémentaire fixe applicable suite à l'intervention des services du contrôle fiscal en fonction de la gravité du manquement et de degré du respect des obligations fiscales.

Cette note a pour objet de rappeler la législation fiscale en vigueur jusqu'au 31 décembre 2022 et de commenter les nouvelles dispositions.

### **I- Rappel de la législation fiscale en vigueur jusqu'au 31 décembre 2022**

Conformément aux dispositions de l'article 81 du code des droits et procédures fiscaux, la déclaration spontanée de l'impôt, après l'expiration du délai imparti, entraîne 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.

La pénalité de retard précitée est majorée d'une pénalité fixe liquidée au taux de :

- 1,25% du montant de l'impôt exigible, lorsque le retard dans le paiement de l'impôt ne dépasse pas 60 jours,
- 2,5% du montant de l'impôt exigible, lorsque le retard dans le paiement de l'impôt dépasse 60 jours.

Conformément aux dispositions de l'article 82 du même code, le taux de la pénalité de retard précitée est porté à 1,25% du montant de l'impôt exigible par mois ou fraction de mois de retard lorsque le retard dans le paiement de l'impôt est constaté suite à l'intervention des services du contrôle fiscal. La pénalité de retard précitée est majorée d'une pénalité fixe liquidée au taux de :

- 1,25% du montant de l'impôt exigible, lorsque le retard dans le paiement de l'impôt ne dépasse pas 60 jours,
- 2,5% du montant de l'impôt exigible, lorsque le retard dans le paiement de l'impôt dépasse 60 jours.

Lorsque l'impôt exigible est acquitté au comptant, dans un délai maximum de trente jours à compter de la date de la reconnaissance de dette avant

l'expiration du délai du recours contre l'arrêté de taxation d'office, la pénalité de retard exigible suite à l'intervention des services du contrôle fiscal est réduite à 1% et elle est majorée de la pénalité supplémentaire fixe sus-indiquée.

La pénalité de retard et la pénalité supplémentaire fixe ne s'appliquent pas aux montants de l'impôt exigible, suite à une vérification fiscale approfondie ou ponctuelle et ce, dans la limite du crédit d'impôt confirmé dans le cadre de la même opération de vérification par les services du contrôle fiscal ou par les tribunaux en vertu de jugements ayant acquis la force de la chose jugée.

Conformément aux dispositions de l'article 86 du même code, le minimum de la pénalité de retard, la pénalité supplémentaire fixe et la pénalité en cas de défaut de déclaration dans les délais impartis des revenus et bénéfices exonérés de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés ou soumis à une retenue à la source libératoire de l'impôt est fixé à 5 dinars par déclaration au titre de chaque impôt déposée après l'expiration du délai imparti. Ce minimum est dû même en l'absence du montant d'impôt exigible.

En application des dispositions de l'article 88 du même code, 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 0,75% par mois ou fraction de mois de retard du montant de la créance en principal. Le retard est calculé à partir de l'expiration d'un délai de quatre-vingt-dix jours à compter de la date de la signature par le contribuable de la reconnaissance de dette ou de la notification de l'arrêté de taxation d'office ou d'un jugement ou d'un arrêt de justice et jusqu'à la fin du mois au cours duquel est intervenu le paiement de l'impôt. Ce taux est réduit à 0,5 % pour les montants payés dans un délai ne dépassant pas une année à partir de la date du commencement de calcul de la pénalité de recouvrement. La pénalité de retard précitée ne doit pas excéder le montant de la créance en principal.

Conformément aux dispositions de l'article 72 bis du code de la comptabilité publique, il est dû, au titre des créances publiques non soumises aux dispositions du code des droits et procédures fiscaux, du code de la fiscalité locale et du code de procédure pénale une pénalité de retard de recouvrement au taux de 0,75% du montant global de la créance, par mois ou fraction de mois de retard. Ce taux est réduit à 0,5 % pour les montants payés dans un délai ne dépassant pas une année à partir de la date de l'expiration de délai de quatre-

vingt-dix jours de la date de l'exigibilité de la créance. La pénalité de retard précitée ne doit pas excéder le montant de la créance en principal.

Conformément aux dispositions du code de la fiscalité locale, les montants constatés auprès des receveurs des finances au titre de la taxe sur les immeubles bâtis et de la taxe sur les terrains non bâtis donnent lieu à une pénalité égale à 0,75% par mois ou fraction de mois de retard calculée à partir du premier janvier de l'année qui suit l'année au titre de laquelle la taxe est exigible. La pénalité de retard précitée ne doit pas excéder le montant de la créance en principal.

D'autre part et conformément aux dispositions de l'article 49 de la loi n° 2005-106 du 19 décembre 2005, portant loi de finances pour l'année 2006, le montant d'impôt en principal, perçu sur chaque déclaration mensuelle ou trimestrielle au titre de l'ensemble des impôts, taxes et droits exigibles, à l'exception des déclarations fiscales relatives au paiement des acomptes provisionnels, ne peut être inférieur à un minimum fixé comme suit :

- 5 dinars pour les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime forfaitaire,

- 10 dinars pour les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime réel,

- 15 dinars pour les personnes morales.

## **II- Apports de la loi de finances pour l'année 2023**

Les dispositions de l'article 59 de la loi de finances pour l'année 2023 ont comporté des mesures visant à inciter à la conformité fiscale et à harmoniser des pénalités de retard avec le coût de l'endettement et ce, à travers la révision des pénalités de retard dans le paiement de l'impôt, du minimum de la pénalité, des pénalités de retard de recouvrement des créances fiscales et non fiscales constatées et du minimum de la perception :

### **1. Révision des pénalités de retard dans le paiement de l'impôt**

#### **A. En ce qui concerne les pénalités de retard en cas de déclaration spontanée de l'impôt**

Les dispositions des numéros 1 et 2 de l'article 59 susvisé ont prévu:

**Premièrement:** L'augmentation du taux de la pénalité de retard exigible en cas de déclaration spontanée de l'impôt hors les délais impartis à **1,25%** du

montant de l'impôt exigible par mois ou fraction de mois de retard au lieu de 0,75%.

**Deuxièmement :** L'augmentation du taux de la pénalité supplémentaire fixe en cas de déclaration spontanée de l'impôt hors les délais impartis à :

- **3 %** du montant de l'impôt exigible, lorsque le retard dans le paiement de l'impôt ne dépasse pas 60 jours au lieu de 1,25%,
- **5 %** du montant de l'impôt exigible, lorsque le retard dans le paiement de l'impôt dépasse 60 jours au lieu de 2,5%.

**B. En ce qui concerne les pénalités de retard dans le paiement de l'impôt suite à l'intervention des services du contrôle fiscal**

Les dispositions des numéros 3,4 et 5 de l'article 59 susvisé ont prévu :

**Premièrement :** L'augmentation du taux de la pénalité de retard exigible suite à l'intervention des services du contrôle fiscal à **2,25%** au lieu de 1,25%.

**Deuxièmement :** L'augmentation du taux de la pénalité supplémentaire fixe suite à l'intervention des services du contrôle fiscal à **10%** du montant de l'impôt exigible nonobstant la période de retard au lieu des taux de 1,25% et 2,5%.

Dans le cadre d'harmonisation entre les pénalités exigibles avec la gravité du manquement aux obligations fiscales, le taux de la pénalité supplémentaire fixe fixé à 10% est porté à **20%** du montant de l'impôt exigible pour :

- ❖ la taxe sur la valeur ajoutée et les autres droits dus sur le chiffre d'affaires et non payés dans les délais impartis nonobstant la période de retard dans le paiement,
- ❖ les montants d'impôt retenus à la source et non payés dans les délais impartis et ce, nonobstant la période de retard dans le paiement des montants retenus,
- ❖ les impôts dus en vertu d'un arrêté de taxation d'office établi conformément aux dispositions du deuxième paragraphe de l'article 47 du code des droits et procédures fiscaux relatif au défaut de dépôt des déclarations fiscales, actes et écritures exigibles par le contribuable dans un délai de 30 jours à compter de la date de sa mise en demeure,

- ❖ les impôts dus en cas de non présentation de la comptabilité dans un délai de 30 jours à compter de la date de la mise en demeure du contribuable, lorsque l'impôt dû est établi dans le cadre d'une vérification approfondie de sa situation fiscale ou dans un délai de 7 jours de la date de sa mise en demeure, lorsque l'impôt dû est établi dans le cadre d'une vérification ponctuelle ,
- ❖ les impôts dus suite à une minoration du chiffre d'affaires nonobstant le pourcentage de minoration,
- ❖ les impôts dus suite aux manœuvres de fraude fiscale commises par le contribuable.

On entend par les manœuvres de fraude fiscale, les actes visés à l'article 101 du code des droits et procédures fiscaux à l'instar de simulation des situations juridiques fictives, présentation des documents ou factures ou notes d'honoraires falsifiés ou dissimulation de la véritable nature juridique d'un acte ou d'une convention.

**Troisièmement :** L'augmentation du taux de la pénalité de retard exigible suite à l'intervention des services du contrôle fiscal à **1,5%** au lieu de 1%, lorsque les montants de l'impôt exigible sont acquittés au comptant dans un délai maximum de 30 jours à compter de la date de la reconnaissance de dette qui doit être intervenue avant la notification de l'arrêté de taxation d'office.

**Quatrièmement :** La réduction de **50%** du taux de la pénalité supplémentaire fixe, lorsque les montants exigibles sont acquittés au comptant dans un délai maximum de 30 jours à compter de la date de la reconnaissance de dette qui doit être intervenue avant la notification de l'arrêté de taxation d'office.

Etant signalé que le retard dans le paiement de l'impôt est constaté par les services du contrôle fiscal dans le cadre de:

- la notification des résultats de la vérification fiscale préliminaire, approfondie ou ponctuelle,
- la reconnaissance de dette en cas de régularisation d'une situation fiscale (défaut, minoration de valeur, erreur matérielle,...) ,

- ou 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 .

## **2. Minimum de perception des pénalités**

Les dispositions du numéro 6 de l'article 59 de la loi de finances pour l'année 2023 ont porté le minimum des pénalités prévu par l'article 86 du code des droits et procédures fiscaux sur chaque déclaration et au titre de chaque impôt déposée après l'expiration du délai imparti à **10 dinars** pour chaque pénalité exigible au lieu de 5 dinars. Il s'agit de la pénalité de retard dans le paiement de l'impôt, la pénalité supplémentaire fixe et la pénalité en cas de défaut de déclaration dans les délais impartis des revenus et bénéfices exonérés de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés ou soumis à une retenue à la source libératoire de l'impôt.

## **3. Pénalités de retard de recouvrement**

Les dispositions du numéro 7 de l'article 59 de la loi de finances pour l'année 2023 ont porté le taux de pénalité de retard de recouvrement des créances fiscales constatées dans les écritures des receveurs des finances prévu par l'article 88 du code des droits et procédures fiscaux et des créances non fiscales constatées prévu par l'article 72 bis du code de la comptabilité publique à l'exception des amendes et condamnations pécuniaires à:

- **1,25%** par mois ou fraction de mois de retard du montant de la créance en principal au lieu de 0,75% ,
- **1%** par mois ou fraction de mois de retard du montant de la créance en principal au lieu de 0,5% pour les montants payés dans un délai ne dépassant pas une année de l'expiration d'un délai de quatre-vingt-dix jours à compter de la date de l'exigibilité de la créance soit de la date de la signature par le contribuable de la reconnaissance de dette ou de la notification de l'arrêté de taxation d'office ou d'un jugement ou d'un arrêt de justice.

Les dispositions du numéro 7 précité ont porté également le taux de pénalité de retard de recouvrement des montants constatés dans les écritures des receveurs des finances au titre de la taxe sur les immeubles bâtis et de la taxe sur les terrains non bâtis à **1,25%** par mois ou fraction de mois au lieu de 0,75%.

Etant signalé qu'en vertu de la législation fiscale en vigueur la pénalité de retard de recouvrement ne doit pas excéder le montant de la créance en principal.

#### **4. Minimum de perception**

Les dispositions du numéro 9 de l'article 59 sus-indiqué ont porté le minimum d'impôt en principal, perçu sur chaque déclaration mensuelle, trimestrielle ou semestrielle au titre de l'ensemble des impôts, taxes et droits exigibles, à:

- **10 dinars** au lieu de 5 dinars pour les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime forfaitaire,
- **20 dinars** au lieu de 10 dinars pour les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime réel,
- **30 dinars** au lieu de 15 dinars pour les personnes morales.

Etant signalé que le minimum de perception est également exigible pour les déclarations mensuelles et trimestrielles ayant enregistré un report au titre des droits et taxes.

Le minimum de perception susvisé n'est pas exigible au titre :

- des déclarations relatives aux acomptes provisionnels,
- des déclarations rectificatives étant donné l'application du minimum de perception au titre de la déclaration initiale. Par ailleurs, le minimum de perception perçu au titre de la déclaration initiale sera déductible lors de dépôt de déclaration rectificative.

### **III- Date d'entrée en vigueur des mesures**

Conformément aux dispositions de l'article 59 de la loi de finances pour l'année 2023, les nouveaux taux de la pénalité de retard et de la pénalité supplémentaire fixe s'appliquent aux :

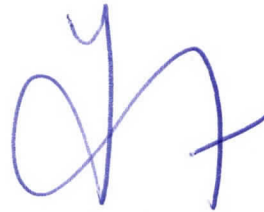
- montants portés sur les déclarations fiscales déposées spontanément, y compris les actes et écrits présentés à la formalité de l'enregistrement, à **partir du 1<sup>er</sup> avril 2023,**

- résultats de la vérification fiscale notifiés à **partir du 1<sup>er</sup> avril 2023**,
- arrêtés de taxation d'office relatifs au défaut de dépôt des déclarations fiscales notifiés à partir du **1<sup>er</sup> avril 2023**.

En application des dispositions de l'article 76 de la loi de finances pour l'année 2023, les nouveaux taux de la pénalité de retard de recouvrement s'appliquent aux créances fiscales et non fiscales qui sont déjà constatées à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2023 et ce, nonobstant la date de leur constatation.

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

**Signé : Yahia CHEMLALI**

A handwritten signature in blue ink, consisting of a stylized 'Y' followed by a series of loops and a final horizontal stroke.