

1 1 JUIL 2024

Note Commune N° 14 / 2024

Objet : Commentaire des dispositions de l'article 61 de la loi n° 2023-13 du 11 décembre 2023, portant loi de finances pour l'année 2024 relatives à l'allègement de la charge fiscale des contribuables au titre des pénalités de retard dans le paiement de l'impôt

Annexe : Exemples d'application

Résumé

Allègement de la charge fiscale des contribuables au titre des pénalités de retard dans le paiement de l'impôt

Les dispositions de l'article 61 de la loi de finances pour l'année 2024 ont prévu un ensemble de mesures visant l'allègement de la charge fiscale des contribuables au titre des pénalités de retard dans le paiement de l'impôt.

I. Concernant les pénalités de retard en cas de déclaration spontanée de l'impôt

Les dispositions sus-indiquées ont prévu :

1. L'abrogation de l'application de la pénalité fixe de taux de 5% du montant de l'impôt exigible en cas de déclaration spontanée de l'impôt avec la fixation d'un taux unique pour cette pénalité de 3 % du montant de l'impôt exigible applicable lorsque le retard dans le paiement de l'impôt dépasse 60 jours.
2. Le plafonnement de la somme de la pénalité de retard et de la pénalité fixe à la limite du montant de l'impôt en principal exigible avec l'application de ce plafonnement pour chaque impôt et au titre de chaque déclaration à part.
3. L'application desdites mesures aux déclarations fiscales déposées spontanément à **partir du 1^{er} janvier 2024.**

II. Concernant les pénalités de retard exigibles suite à l'intervention des services du contrôle fiscal

Les dispositions sus-indiquées ont prévu :

1. La limitation du champ d'application de la pénalité fixe de taux de 20% du montant de l'impôt exigible suite à l'intervention des services du contrôle fiscal :
 - à la taxe sur la valeur ajoutée et autres droits dus sur le chiffre d'affaires et non payés et aux montants d'impôt retenus à la source et non payés,
 - aux impôts dus suite à une minoration du chiffre d'affaires à un taux égal ou supérieur à 30% ou suite aux manœuvres de fraude fiscale commises.
2. Le plafonnement de la somme de la pénalité de retard et de la pénalité fixe à la limite du montant de l'impôt en principal exigible avec l'application de ce plafonnement pour chaque impôt et au titre de chaque déclaration à part.
3. L'application de la mesure relative à la réduction du champ d'application de la pénalité fixe de 20% aux :
 - opérations de vérification fiscale ayant fait l'objet d'une notification des résultats de la vérification fiscale **à partir du 1^{er} janvier 2024,**
 - arrêtés de taxation d'office établis au sens du deuxième paragraphe de l'article 47 du code des droits et procédures fiscaux en cas de non régularisation de défaut de dépôt des déclarations fiscales et notifiés **à partir du 1^{er} janvier 2024.**
4. L'application de la mesure relative au plafonnement de la somme de la pénalité de retard et de la pénalité fixe aux :
 - opérations de vérification fiscale ayant fait l'objet d'une notification des résultats de la vérification fiscale **à partir du 1^{er} janvier 2024,**
 - opérations de vérification fiscale ayant fait l'objet d'une notification d'arrêtés de taxation d'office **à partir du 1^{er} janvier 2024,**
 - arrêtés de taxation d'office établis au sens du deuxième paragraphe de l'article 47 du code des droits et procédures fiscaux en cas de non régularisation de défaut de dépôt des déclarations fiscales et notifiés à partir du **1^{er} janvier 2024,**
 - opérations de paiement effectuées **à partir du 1^{er} janvier 2024.**

III. Concernant les pénalités de retard exigibles en cas de paiement de l'impôt au comptant suite à l'intervention des services du contrôle fiscal

Les dispositions sus-indiquées ont prévu :

- 1.**La réduction de la pénalité de retard exigible suite à l'intervention des services du contrôle fiscal et appliquée à l'impôt payé dans un délai maximum de 30 jours à compter de la date de la reconnaissance de dette conclue avant la notification de l'arrêté de taxation d'office de 1,5% à **1,25%** par mois ou fraction de mois de retard.
- 2.**Le plafonnement de la somme de la pénalité de retard et de la pénalité fixe à la limite du montant de l'impôt en principal exigible avec l'application de ce plafonnement à chaque impôt et au titre de chaque déclaration à part.
- 3.**L'application des dispositions relatives au plafonnement de la somme de la pénalité de retard et de la pénalité fixe et à la réduction du taux de pénalité de retard en cas du paiement de l'impôt au comptant suite à l'intervention de l'administration fiscale aux opérations de paiement effectuées **à partir du 1^{er} janvier 2024.**

Dans le but d'inciter les contribuables à régulariser leurs situations fiscales, les dispositions de l'article 61 de la loi n°2023-13 du 11 décembre 2023, portant loi de finances pour l'année 2024, ont prévu un ensemble des mesures visant l'allègement de la charge fiscale des contribuables au titre des pénalités de retard dans le paiement de l'impôt et ce à travers la révision de certains taux de ces pénalités et des modalités de leur calcul.

Cette note a pour objet de rappeler la législation fiscale en vigueur jusqu'au 31 décembre 2023 et de commenter les nouvelles dispositions.

I- Rappel de la législation fiscale en vigueur jusqu'au 31 décembre 2023

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 1,25% 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 :

- 3% du montant de l'impôt exigible, lorsque le retard dans le paiement de l'impôt ne dépasse pas 60 jours,
- 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 2,25% 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 10 % du montant de l'impôt exigible.

Le taux de la pénalité fixe exigible suite à l'intervention des services du contrôle fiscal est porté à 20% pour :

- la taxe sur la valeur ajoutée et les autres droits dus sur le chiffre d'affaires et non payés et les montants d'impôt retenus à la source et non payés,
- 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 ou en cas de non

présentation de la comptabilité dans les délais impartis fixés aux articles 38 et 41 bis du même code,

- les impôts dus suite à une minoration du chiffre d'affaires et ce nonobstant le pourcentage de minoration ou dus suite aux manœuvres de fraude fiscale commises.

En cas de reconnaissance de dette avant la notification de l'arrêté de taxation d'office et l'acquittement de l'impôt exigible dans un délai maximum de 30 jours à compter de la date de cette reconnaissance, le taux de la pénalité de retard exigible suite à l'intervention des services du contrôle fiscal est réduit à 1,5% et le taux de la pénalité fixe est réduit de 50%.

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

II- Apports de la loi de finances pour l'année 2024

Les dispositions de l'article 61 de la loi de finances pour l'année 2024 ont prévu un ensemble des mesures visant l'allègement de la charge des contribuables au titre des pénalités de retard dans le paiement de l'impôt et ce à travers la révision du dispositif des pénalités de retard dans le paiement de l'impôt et des pénalités fixes soit en cas de déclaration spontanée de l'impôt ou suite l'intervention des services du contrôle fiscal.

1- Pénalités de retard en cas de déclaration spontanée de l'impôt

Les dispositions de l'article 61 susvisé ont prévu:

Premièrement: L'abrogation de l'application de la pénalité fixe de taux de 5% du montant de l'impôt exigible en cas de déclaration spontanée de l'impôt et la fixation d'un taux unique pour cette pénalité de 3 % du montant de l'impôt exigible qui s'applique seulement lorsque le retard dans le paiement de l'impôt dépasse 60 jours.

Par conséquent, la pénalité fixe en cas de déclaration spontanée de l'impôt ne s'applique pas lorsque le retard dans le paiement de l'impôt ne dépasse pas 60 jours.

Deuxièmement : Le plafonnement de la somme de la pénalité de retard et de la pénalité fixe au montant de l'impôt en principal exigible en cas de déclaration spontanée de l'impôt avec l'application de ce plafonnement pour chaque impôt et au titre de chaque déclaration à part.

Troisièmement : Les nouvelles dispositions relatives au calcul de la pénalité fixe et au plafonnement de la somme de la pénalité de retard et de la pénalité fixe s'appliquent aux déclarations fiscales déposées spontanément **à partir du 1^{er} janvier 2024**.

2- Pénalités de retard dans le paiement de l'impôt exigibles suite à l'intervention des services du contrôle fiscal

Les dispositions de l'article 61 de la loi de finances pour l'année 2024 ont refondé la modalité de calcul des pénalités de retard dans le paiement de l'impôt et de la pénalité fixe exigibles suite à l'intervention des services du contrôle fiscal et ce à travers :

Premièrement : Le rétrécissement du champ d'application de la pénalité fixe exigible suite à l'intervention des services du contrôle fiscal et fixe au taux de 20% à travers la limitation de son application :

- à la taxe sur la valeur ajoutée et les autres droits dus sur le chiffre d'affaires et non payés et les montants d'impôt retenus à la source et non payés ,
- aux impôts dus suite à une minoration du chiffre d'affaires **à un taux égal ou supérieur à 30%**,
- aux impôts dus aux manœuvres de fraude fiscale commises.

Par conséquent, la pénalité fixe de 20% ne s'applique pas:

- aux impôts dus en vertu d'un arrêté de taxation d'office établi au sens du deuxième paragraphe de l'article 47 du code des droits et procédures fiscaux en cas de non régularisation de défaut de dépôt des déclarations fiscales,
- aux impôts dus en cas de non présentation de la comptabilité dans les délais impartis fixés aux articles 38 et 41 bis du même code,
- aux impôts dus suite à une minoration du chiffre d'affaires à un taux inférieur à 30%.

Ainsi, la pénalité fixe de taux de 10% s'applique aux cas susvisés.

Sachant que le calcul du pourcentage de la minoration du chiffre d'affaires s'effectue seulement sur la base des déclarations déposées, et par conséquent, la pénalité fixe de taux de 20% ne s'applique pas aux déclarations non déposées nonobstant la nature de l'intervention soit que la taxation est au titre de régularisation de défaut de déclaration ou soit suite à une vérification fiscale approfondie ou ponctuelle.

Toutefois, la pénalité fixe de taux de 20 % est exigible en cas de constatation du défaut dans le cadre d'une opération de vérification qui a abouti à la découverte d'une taxe sur la valeur ajoutée et des autres droits facturés ou collectés sur le chiffre d'affaires et non payés ainsi que des montants d'impôt retenus à la source et non payés.

Deuxièmement : Plafonnement de la somme de la pénalité de retard et de la pénalité fixe au montant de l'impôt en principal exigible suite à l'intervention des services du contrôle fiscal avec l'application de ce plafonnement à chaque impôt et au titre de chaque déclaration à part.

Troisièmement : Les nouvelles dispositions relatives aux pénalités de retard dans le paiement de l'impôt exigibles suite à l'intervention des services du contrôle fiscal entrent en vigueur **à partir du 1^{er} janvier 2024** et ce comme suit :

- les dispositions relatives au rétrécissement du champ d'application de la pénalité fixe au taux de 20% s'appliquent aux :
 - opérations de vérification fiscale ayant fait l'objet d'une notification des résultats de la vérification fiscale **à partir du 1^{er} janvier 2024,**
 - arrêtés de taxation d'office établis au sens du deuxième paragraphe de l'article 47 du code des droits et procédures fiscaux en cas de non régularisation de défaut de dépôt des déclarations fiscales et **notifiés à partir du 1^{er} janvier 2024.**

- les dispositions relatives au plafonnement de la somme de la pénalité de retard et de la pénalité fixe s'appliquent aux :
 - opérations de vérification fiscale ayant fait l'objet d'une notification des résultats de la vérification fiscale **à partir du 1^{er} janvier 2024,**
 - opérations de vérification fiscale ayant fait l'objet d'une reconnaissance de dette conclue **à partir du 1^{er} janvier 2024,** ou ayant fait l'objet d'une notification d'arrêtés de taxation d'office à partir de la même date et ce nonobstant la date de la notification des résultats de la vérification fiscale,
 - arrêtés de taxation d'office établis au sens du deuxième paragraphe de l'article 47 du code des droits et procédures fiscaux en cas de non régularisation de défaut de dépôt des déclarations fiscales et notifiés à partir du **1^{er} janvier 2024,**
 - opérations de paiement effectuées à partir du **1^{er} janvier 2024.**

3- Pénalités de retard en cas de paiement de l'impôt au comptant suite à l'intervention des services du contrôle fiscal

Les dispositions de l'article 61 de la loi de finances pour l'année 2024 ont prévu :

Premièrement : la réduction de la pénalité de retard appliquée à l'impôt payé dans un délai maximum ne dépassant pas 30 jours de la date de la reconnaissance de dette conclue avant la notification de l'arrêté de taxation d'office de 1,5 % à **1,25 %** par mois ou fraction de mois de retard.

Deuxièmement : Plafonnement de la somme de la pénalité de retard et de la pénalité fixe à la limite du montant de l'impôt en principal exigible avec l'application de ce plafonnement pour chaque impôt et au titre de chaque déclaration à part.

Troisièmement : Les nouvelles dispositions relatives aux pénalités de retard dans le paiement de l'impôt et la pénalité fixe exigibles en cas de paiement au comptant suite à l'intervention des services du contrôle fiscal s'appliquent comme suit :

- aux opérations de paiement effectuées à **partir du 1^{er} janvier 2024** pour les dispositions relatives au plafonnement de la somme de la pénalité de retard et de la pénalité fixe et à la réduction du taux de la pénalité de retard.
- aux notifications des résultats de la vérification effectuées à **partir du 1^{er} janvier 2024** pour les dispositions relatives à la rétrécissement du champ d'application de la pénalité fixe de **20%** .

Observations générales

1. Le plafonnement de la somme de la pénalité de retard et de la pénalité fixe en cas de déclaration spontanée de l'impôt ou suite à l'intervention des services du contrôle fiscal au montant de l'impôt en principal exigible s'effectue sous réserve du minimum des pénalités prévu par l'article 86 du code des droits et procédures fiscaux.
2. Afin d'appliquer les dispositions du dernier paragraphe de l'article 82 du code des droits et procédures fiscaux les pénalités déductibles sont calculées sur la base de la somme des pénalités portée au tableau de calcul des impôts (les pénalités plafonnées) . En effet, lesdites dispositions prévoient que la pénalité de retard et la pénalité fixe ne s'appliquent pas aux montants de l'impôt exigible suite à une vérification fiscale approfondie ou à une vérification ponctuelle et ce dans la limite du crédit d'impôt confirmé dans le cadre de la même opération de vérification par les services fiscaux ou par les tribunaux en vertu de jugements ayant acquis la force de la chose jugée.

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

Signé : Yahia CHEMLALI

