

DIFFUSION GENERALE

0.1.0.0.1.2.

Documents Administratifs

(IMPOTS)

Texte n° DGI 2002/54
NOTE COMMUNE N° 32/2002

O B J E T: Commentaire des dispositions des articles de 19 à 27 du code des droits et procédures fiscaux relatives au droit de reprise et aux délais de prescription.

R E S U M E

Le code des droits et procédures fiscaux a fixé dans ses articles de 19 à 27 le droit de reprise, les délais de prescription pour les impôts, droits et taxes soumis aux dispositions dudit code, ainsi que les actes interruptifs de la prescription.

I. DROIT DE REPRISE ET DELAIS DE PRESCRIPTION

Conformément aux dispositions du code des droits et procédures fiscaux, les omissions, erreurs et dissimulations constatées en matière d'assiette, d'application des taux ou de liquidation de l'impôt, peuvent être réparées dans la limite des délais suivants :

1. Pour les impôts, droits et taxes autres que les taxes dues sur les moyens de transport routier et le droit de timbre

Les délais de reprise ont été fixés selon que le contribuable ait déposé ou non ses déclarations fiscales. Ainsi, les erreurs, les omissions et les dissimulations constatées en matière d'assiette, d'application des taux ou de liquidation de l'impôt sont réparées comme suit :

1.1. En cas de déclaration de l'impôt

1. Jusqu'à la fin de la **quatrième année** suivant celle au cours de laquelle a eu lieu :

- ❖ la réalisation du bénéfice, du revenu ou du chiffre d'affaires,
- ❖ l'encaissement ou le décaissement des sommes,
- ❖ les autres opérations donnant lieu à l'exigibilité de l'impôt,
- ❖ la clôture du bilan pour les personnes soumises à l'impôt et dont la date de clôture du bilan ne coïncide pas avec la fin de l'année civile.

- dans un délai de **quatre ans** à partir de la date de **l'enregistrement** de l'acte, de l'écrit ou de la déclaration pour les droits d'enregistrement.

1.2. En cas de défaut de déclaration de l'impôt

- jusqu'à la fin de la **dixième année** suivant celle au cours de laquelle a eu lieu :
 - ❖ la réalisation du bénéfice, du revenu ou du chiffre d'affaires ;
 - ❖ l'encaissement ou le décaissement des sommes ;
 - ❖ les autres opérations donnant lieu à l'exigibilité de l'impôt ;
 - ❖ la clôture du bilan pour les contribuables dont la date de clôture du bilan ne coïncide pas avec la fin de l'année civile.
- dans un délai de **dix ans** à partir de la date du contrat, de la mutation, du jugement ou de l'écrit pour les droits d'enregistrement. Pour le décompte du délai de reprise en matière d'enregistrement, les actes sous seing privés n'ayant pas acquis **date certaine** ne sont pas opposables à l'administration.

2. Pour les droits de timbre et les autres taxes exigibles sur les moyens de transport routier

Les omissions et erreurs sont réparées dans ce cas comme suit :

2.1. Pour les droits de timbre :

Dans un délai maximum de **dix ans** à compter de la date d'exigibilité des droits.

2.2. Pour les taxes exigibles sur les moyens de transport routier

- ❖ taxe de circulation sur les véhicules automobiles, taxe annuelle sur les véhicules de tourisme à moteurs à huile lourde et l'impôt additionnel annuel sur les véhicules utilisant le gaz de pétrole liquide : Jusqu'à la fin de l'**année** civile au cours de laquelle la taxe est devenue exigible.
- ❖ taxe unique de compensation de transports routiers : jusqu'à la fin de la **quatrième année** suivant celle au cours de laquelle la taxe est devenue exigible.

Dans tous les cas, les délais fixés s'appliquent au principal de l'impôt et aux pénalités y afférentes.

II. INTERRUPTION DES DELAIS DE PRESCRIPTION

La prescription est interrompue par :

- ❖ la notification des résultats de la vérification fiscale,
- ❖ la reconnaissance de la dette,
- ❖ la notification de l'arrêté de taxation d'office en cas de défaut de déclaration de l'impôt et de non régularisation du contribuable de sa situation fiscale dans les trente jours à compter de la date de sa mise en demeure,
- ❖ la notification du procès-verbal de constatation de l'infraction relative au non paiement de la taxe exigible sur les moyens de transport routier.

III. APPLICATION DES DELAIS DE PRESCRIPTION DANS LE TEMPS

Les dispositions relatives aux délais de prescription prévues par le code des droits et procédures fiscaux s'appliquent à tout impôt non prescrit au 1^{er} janvier 2002.

Le système fiscal est fondé sur la déclaration spontanée des impôts, droits et taxes exigibles. Le législateur a reconnu à l'administration le droit de

contrôle qui permet de vérifier la sincérité des déclarations déposées et de réparer les erreurs, dissimulations et omissions commises au niveau desdites déclarations. Il lui a accordé également le droit de réclamer les impôts exigibles au titre des déclarations non déposées.

Les services de l'administration fiscale procèdent à la vérification du contenu des déclarations et s'assurent du dépôt des déclarations exigibles, et ce, dans la limite de certains délais fixés par la loi, à leur expiration le contribuable bénéficie de la prescription.

Dans la législation en vigueur jusqu'au 31 décembre 2001, les délais de prescription fiscale sont différents, en fonction de la nature de l'impôt exigible et de la situation du contribuable à l'égard de l'obligation de déclarer ledit impôt. Les délais susvisés varient entre 3 ans et 15 ans.

Le code des droits et procédures fiscaux promulgué par la loi n°2000-82 du 9 août 2000 a unifié les délais de prescription au titre de tous les droits, impôts et taxes ainsi que les actes interruptifs de la prescription.

La présente note a pour objet de commenter les dispositions prévues par les articles de 19 à 27 dudit code.

I. POUR LES IMPOTS, DROITS ET TAXES AUTRES QUE LES TAXES DUES SUR LES MOYENS DE TRANSPORT ROUTIER ET LE DROIT DE TIMBRE

Les délais de reprise diffèrent dans ce cas, selon la situation du contribuable à l'égard de son devoir fiscal. En effet, certains délais ont été prévus en cas de dépôt de la déclaration de l'impôt, d'autres en cas de défaut de dépôt de la déclaration de l'impôt.

1. Délais de reprise en cas de déclaration de l'impôt

Il s'agit dans ce cas de réparer l'insuffisance de l'impôt au titre des déclarations déposées. Ladite insuffisance peut être constatée notamment au niveau :

- de l'assiette de l'impôt,
- des taux d'imposition appliqués,
- de la modalité de liquidation de l'impôt.

1.1. Pour l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés et l'avance due par les sociétés de personnes et assimilées

Les omissions et dissimulations commises au niveau des déclarations déposées au titre de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés peuvent être réparées jusqu'à la fin de la **quatrième année** suivant celle au cours de laquelle le revenu ou le bénéfice a été réalisé.

A titre d'exemple, les erreurs commises au niveau de la déclaration de l'impôt sur le revenu déposée en 2001 et relative aux revenus de l'année 2000 peuvent être réparées jusqu'à la fin de l'année 2004.

1.2. Cas particuliers des entreprises dont la date de clôture de l'exercice ne coïncide pas avec la fin de l'année civile

Les erreurs, dissimulations et omissions commises au titre d'un impôt déclaré par les sociétés ou par les personnes physiques soumises au régime réel et dont la date de clôture du bilan ne coïncide pas avec la fin de l'année civile, peuvent être réparées jusqu'à la fin de la **quatrième année civile** suivant celle de clôture du bilan. *(voir exemple 1)*

1.3. Retenue à la source et acomptes provisionnels

*** Retenue à la source**

En vertu des dispositions de l'article 19 du code des droits et procédures fiscaux, les omissions et dissimulations commises en matière de retenue à la source peuvent être réparées jusqu'à la fin de la **quatrième année** suivant celle au cours de laquelle a eu lieu le paiement des montants soumis à la retenue à la source.

Ainsi, la pénalité fiscale au titre de la minoration commise au niveau de la retenue à la source exigible au titre des montants soumis à la retenue à la source et payés en novembre 2002 peut être réclamée jusqu'au 31 décembre 2006.

*** Acomptes provisionnels**

Les acomptes provisionnels sont exigibles à compter de la deuxième année d'activité sur la base de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés payés au titre des résultats de l'année précédente.

Il s'ensuit qu'en vertu des dispositions de l'article 19 du code des droits et procédures fiscaux, les erreurs, omissions et dissimulations commises à ce niveau peuvent être réparées jusqu'à la fin de la **quatrième année** suivant celle au cours de laquelle les acomptes sont devenus exigibles.

Ainsi, les erreurs commises au titre des acomptes provisionnels dus en 2002 peuvent être réparées jusqu'au 31 décembre 2006.

1.4. Taxe de formation professionnelle

Les délais de reprise sont décomptés jusqu'à la fin de la **quatrième année** suivant celle au cours de laquelle la taxe est devenue exigible.

Ainsi, on peut réparer les omissions commises au titre de la taxe de formation professionnelle exigible en 2002 jusqu'à la fin de l'année 2006.

1.5. Contribution au Fonds de Promotion du Logement pour les Salariés

Les délais de reprise sont décomptés, jusqu'à la fin de la **quatrième année** suivant celle au cours de laquelle la contribution est devenue exigible.

1.6. Taxe sur les établissements à caractère industriel, commercial ou professionnel

Les délais de reprise pour la taxe sur les établissements à caractère industriel, commercial ou professionnel sont décomptés jusqu'à la fin de la **quatrième année** suivant celle au cours de laquelle le chiffre d'affaires a été réalisé.

Toutefois, les délais de reprise prévus par les articles 19 et 20 du code des droits et procédures fiscaux ne sont pas applicables au minimum de la taxe prévu par le paragraphe II de l'article 38 du code de la fiscalité locale qui est égal à la taxe sur les propriétés bâties, dès lors que le code de la fiscalité locale dispose que le minimum de la taxe est soumis aux délais de reprise relatifs à la taxe sur les propriétés bâties. Dans ce cas, les erreurs et

dissimulations peuvent être réparées, conformément à l'article 27 du code de la fiscalité locale, jusqu'à la fin de la 3^{ème} année suivant celle au titre de laquelle la taxe est exigible (voir exemple 2) .

1.7. Pour la taxe sur la valeur ajoutée, le droit de consommation et les autres taxes sur le chiffre d'affaires

Les omissions et dissimulations commises au titre de la taxe sur la valeur ajoutée, du droit de consommation, de la contribution au profit du fonds de développement de la compétitivité industrielle exigible sur les produits locaux ainsi que les autres droits et taxes dues sur le chiffre d'affaires peuvent être reprises jusqu'à la fin de la **quatrième année** suivant celle au cours de laquelle **le chiffre d'affaires a été réalisé**.

Il s'ensuit que les omissions commises au titre de la taxe sur la valeur ajoutée exigible sur le chiffre d'affaires réalisé au cours du mois de mars 2002 peuvent être réparées jusqu'au 31 décembre 2006.

Il est à noter, en outre, que la contribution au profit du fonds de développement de la compétitivité industrielle exigible sur les produits importés est soumise aux règles applicables en matière de droits de douane.

1.8. Pour les droits d'enregistrement

Les erreurs, omissions et dissimulations commises en matière de droits d'enregistrement peuvent être réparés dans un délai de **quatre ans** à partir de la date de l'enregistrement de l'acte, de l'écrit ou de la déclaration. (voir exemple 3)

Toutefois, en cas de conclusion d'un acte ou de prononcé d'un jugement dans les deux années suivant la date du décès comportant une valeur des immeubles supérieure à celle portée sur la déclaration de succession, le délai de prescription commence à courir à compter de la date de l'enregistrement de l'acte ou du jugement.

2. Délais de reprise en cas de défaut de déclaration de l'impôt

En cas de défaut de déclaration de l'impôt, les délais de reprise ci-dessus mentionnés et fixés à 4 ans sont portés à **10 ans**.

Le délai de dix ans s'applique aux contribuables n'ayant pas respecté leurs obligations fiscales, qu'il s'agisse de ceux non inscrits au répertoire fiscal ou de ceux qui y sont inscrits et qui n'ont pas déposé leurs déclarations. Le délai de dix ans s'applique à toute déclaration non déposée. (*voir exemple 4*)

Ce même délai s'applique aussi aux personnes n'ayant pas présenté leurs écrits, actes et déclarations à la formalité de l'enregistrement.

Conformément aux dispositions de l'article 22 du code des droits et procédures fiscaux, l'administration n'est pas tenue, pour le décompte des délais de reprise, par la date des actes sous seing privés n'ayant pas acquis une date certaine par la légalisation de la signature des contractants ou par le décès de l'une des parties...

Les délais de reprise ne sont décomptés que sur la base de la date certaine des actes de sorte qu'il n'est possible de renoncer à l'application du droit proportionnel dû sur les actes qu'en vertu d'engagements portant date certaine.

2.1. Pour le droit de timbre

Les omissions et erreurs sont réparées dans ce cas, dans un délai maximum **de dix ans** de la date à laquelle le droit est devenu exigible.

Conformément aux dispositions de l'article 119 du code des droits d'enregistrement et de timbre, le droit de timbre devient exigible dans les délais suivants :

- avant la remise, pour les documents administratifs ;
- au moment où le droit devient exigible en Tunisie, pour les actes et écrits créés hors de Tunisie ;
- avant l'utilisation, pour les registres et répertoires des officiers publics ;
- avant le tirage pour les effets de commerce ;
- à la distribution pour la lettre de change se prêtant à la lecture électronique.

2.2. Pour les droits exigibles sur les moyens de transport routier

- Taxe de circulation sur les véhicules automobiles, taxe annuelle sur les voitures de tourisme à moteurs à huile lourde et impôt additionnel annuel sur les véhicules utilisant le gaz de pétrole liquide : jusqu'à la fin de **l'année civile** au cours de laquelle la taxe est devenue exigible.
- Taxe unique de compensation de transports routiers : jusqu'à la fin de la **quatrième année** suivant celle au cours de laquelle la taxe est devenue exigible.

Toutefois, et pour la taxe due sur les véhicules ne bénéficiant pas de la suspension de la taxe lors du dépôt provisoire du permis de circulation, la période considérée pour la liquidation de la taxe **ne peut excéder six mois**.

2.3. Délais de reprise des pénalités fiscales

Les délais de reprise fixés pour le principal de l'impôt sont applicables aux pénalités y afférentes. En effet, les délais fixés pour les impôts déclarés sont applicables aux pénalités exigibles au titre desdits impôts. De même, les délais fixés en cas de non déclaration de l'impôt s'appliquent aux pénalités exigibles au titre de l'impôt non déclaré.

2.4. Cas particulier de contrôle des périodes prescrites

Conformément aux dispositions de l'article 26 du code des droits et procédures fiscaux, l'administration peut contrôler des périodes prescrites lorsque celles-ci ont une incidence sur l'impôt exigible au titre de périodes non prescrites.

La mesure prévue par l'article 26 dudit code se rapporte au droit des services de l'administration fiscale de contrôler l'exactitude des données relatives aux périodes prescrites, si celles-ci ont une incidence sur le montant de l'impôt exigible au titre des périodes non prescrites par l'imputation de déficits reportés, d'amortissements différés ou de crédit d'impôt provenant de périodes prescrites.

Toutefois, l'opération de contrôle se limite dans ce cas à la vérification de l'exactitude des montants reportés et ne peut pas aboutir à

la réclamation d'impôts supplémentaires au titre des périodes prescrites.
(Voir exemple 5)

II. INTERRUPTION DES DELAIS DE PRESCRIPTION

La prescription est interrompue conformément aux dispositions de l'article 27 du code des droits et procédures fiscaux par la notification des résultats de la vérification fiscale, par la reconnaissance de la dette ou par la notification de l'arrêté de taxation d'office. La prescription est interrompue également par la notification du procès-verbal de constatation d'une infraction relative au non paiement du droit exigible sur les moyens de transport routier.

1. La notification des résultats de la vérification

La prescription est interrompue par la notification des résultats de la vérification.

La notification susvisée ouvre un nouveau délai de prescription qui commence à courir à partir de la date de l'interruption du premier délai. L'interruption de la prescription couvre, outre le principal de l'impôt, les pénalités pouvant être appliquées, contenues dans la notification des résultats de la vérification. (voir exemple 6)

2. La reconnaissance de la dette fiscale par le contribuable

La reconnaissance de la dette fiscale par le contribuable constitue un élément interruptif de la prescription. Les services de l'administration fiscale procèdent à la poursuite du recouvrement dans la limite des montants prévus par la reconnaissance de la dette.

3. La notification de l'arrêté de taxation d'office

Les services de l'administration fiscale peuvent interrompre la prescription par la notification de l'arrêté de taxation d'office, et ce, en l'absence de la notification des résultats de la vérification et de la reconnaissance de la dette.

La prescription est interrompue par le biais de l'arrêté de taxation d'office pour les contribuables en défaut et en cas de non régularisation de

leur situation fiscale dans les trente jours suivant la date de leur mise en demeure selon les modalités prévues par l'article 10 dudit code.

Dans ce cas, les services de l'administration fiscale procèdent pour la détermination de l'impôt exigible à l'établissement d'un arrêté de taxation d'office sur la base de présomptions de droit et de fait ou sur la base des sommes portées sur la dernière déclaration déposée par l'intéressé avec un minimum d'impôt non susceptible de restitution de 50 dinars par déclaration, et ce, sans faire recours à la notification des résultats de la vérification et d'attendre la réponse du contribuable.

Dans ce cas, la notification de l'arrêté de taxation d'office entraîne l'interruption de la prescription (voir exemple 7)

4. La notification du procès-verbal de constatation d'une infraction pour le droit exigible sur les moyens de transport routier.

Pour les droits exigibles sur les moyens de transport routier, la prescription est interrompue par la notification du procès-verbal de constatation de l'infraction dès lors que l'article 27 du code des droits et procédures fiscaux dispose que le procès-verbal de constatation de l'infraction remplace dans ce cas particulier la notification des résultats de la vérification fiscale.

III. APPLICATION DES DELAIS DE PRESCRIPTION DANS LE TEMPS

Les dispositions relatives aux délais de la prescription prévues par le code des droits et procédures fiscaux s'appliquent à tout impôt non prescrit au 1^{er} janvier 2002.

IV. CAS PRATIQUES

Exemple 1 :

1^{ère} hypothèse :

Supposons qu'une entreprise ait commencé son activité le 1^{er} octobre 2002 et ait clôturé son premier exercice le 31 décembre 2003. Dans ce cas, les délais de reprise sont fixés comme suit :

- jusqu'à la fin de l'année 2006, pour les revenus réalisés durant la période allant du 1^{er} octobre 2002 jusqu'au 31 décembre 2002 ;

- jusqu'à la fin de l'année 2007 pour les revenus réalisés en 2003.

2^{ème} hypothèse :

Supposons qu'une entreprise clôture son bilan le 30 juin de chaque année, dans ce cas, la réparation des omissions pour l'impôt déclaré peut être effectuée jusqu'à la fin de la quatrième année suivant celle au cours de laquelle le bilan est clôturé.

Ainsi, l'activité de l'entreprise qui s'étale du 1^{er} juillet 2001 jusqu'à fin juin 2002 peut être contrôlée jusqu'au 31 décembre 2006.

Exemple 2 :

Supposons qu'une personne physique soumise à l'impôt sur le revenu selon le régime forfaitaire a été soumise au droit minimum au titre de la taxe sur les propriétés bâties pour l'année 2002.

Dans ce cas, les omissions et erreurs au titre de ladite taxe peuvent être réparées jusqu'au 31 décembre 2005.

En revanche, si l'on suppose dans le cas précis que la taxe sur les établissements à caractère industriel, commercial ou professionnel exigible sur la base de 25% de l'impôt forfaitaire est supérieure au droit minimum, le délai de reprise des omissions au titre de la taxe exigible en 2002 s'étalera jusqu'au 31 décembre 2006.

Exemple 3 :

Supposons qu'un acte de vente sous-seing privé conclu le 1^{er} novembre 2002 et enregistré le 31 mai 2003, dans ce cas, les minorations de valeur constatées au titre de cet acte peuvent être réparées jusqu'au 31 mai 2007.

Exemple 4 :

Supposons qu'une entreprise ait déposé les déclarations relatives à la taxe sur la valeur ajoutée au titre des mois de mai, juin, juillet et septembre 2002, dans ce cas, les déclarations déposées peuvent être rectifiées jusqu'au 31 décembre 2006. En revanche, la déclaration du mois d'août 2002 demeure soumise au délai de reprise fixé à dix ans. Elle peut donc être rectifiée jusqu'à fin décembre 2012.

Exemple 5 :

Supposons qu'une société ait déclaré au titre de l'année 2001 une perte de 100.000D et au titre de l'année 2002 un bénéfice de 20.000D en tenant compte de l'imputation de la perte provenant de l'année 2001. Supposons qu'elle ait fait l'objet d'une vérification fiscale au cours de l'année 2006 pour la période 2002-2005.

Dans ce cas, et bien que l'année 2001 soit prescrite conformément aux dispositions du code des droits et procédures fiscaux, les services de l'administration fiscale sont habilités à vérifier l'exactitude de la perte déclarée au titre de cette année du fait qu'elle a été imputée sur les résultats de l'année 2002 non prescrite et faisant l'objet d'une vérification.

Sur cette base et si on suppose qu'au cours de la vérification il s'est avéré que la société ait procédé à la déduction de charges non déductibles conformément à la législation fiscale s'élevant à 120.000D des résultats de l'année 2001 et à 50.000D des résultats de l'année 2002, le résultat fiscal déclaré sera redressé comme suit :

-	Résultat de l'année 2001	
	* Perte déclarée	(100 000)D
	* charges non déductibles	<u>120 000D</u>
	Résultat redressé (bénéfice)	20 000D

Il est à signaler qu'il ne peut être réclamé à la société un impôt au titre du résultat rectifié s'élevant à 20.000D. Il s'agit seulement de supprimer l'imputation de la perte des résultats de l'année 2002.

-	Résultats de l'année 2002	
	* Bénéfice déclaré	20 000D
	* charges non déductibles	50 000D
	* perte non justifiée provenant de l'année 2001	<u>100 000D</u>
	Résultat redressé (bénéfice)	170 000D

Exemple 6 :

Supposons qu'une société ait fait l'objet d'une vérification fiscale au cours de l'année 2006 en matière d'impôt sur les sociétés et ce, au titre des résultats des années 2002, 2003, 2004 et 2005, et supposons que les services de l'administration fiscale aient notifié les résultats de la vérification à la

société le 29 décembre 2006. Dans ce cas, les services de l'administration fiscale ont interrompu la prescription pour l'année 2002 en notifiant les résultats de la vérification avant la fin de décembre 2006.

Exemple 7 :

Supposons une personne physique exerçant une activité non commerciale et soumise à l'impôt sur le revenu selon le régime réel.

Supposons que le 24 juillet 2003, il s'est avéré que ladite personne n'a pas déposé sa déclaration annuelle des revenus pour l'année 2001.

Supposons également que les services de l'administration fiscale aient notifié à l'intéressé une mise en demeure pour déposer ladite déclaration le 27 juillet 2003 et que l'intéressé n'ait pas régularisé sa situation fiscale dans les trente jours qui suivent la date de ladite mise en demeure.

Dans ce cas, les services de l'administration fiscale peuvent établir un arrêté de taxation d'office directement et sans adresser une notification des résultats de la vérification au contribuable et sans attendre sa réponse. L'arrêté de taxation d'office est interruptif de la prescription pour la déclaration annuelle relative à l'année 2001.

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

Signé : Mohamed Ali BEN MALEK