

**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 bénéfices 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 bénéfices 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 bénéfices étaient soumis à l'impôt.

**La pénalité de retard au taux susvisé s'applique aussi bien en cas de déclaration spontanée des revenus ou bénéfices 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<sup>er</sup> 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<sup>er</sup> 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<sup>er</sup> janvier 2001.

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

**Signé : Mohamed Ali BEN MALEK**

## ANNEXE A LA NOTE COMMUNE N° 37/2002

### Exemples d'illustration S O M M A I R E

N° d'exemple	Objet	Page
n° 1	Liquidation de la pénalité de retard en cas de déclaration spontanée de l'impôt (application du taux de 0,75%) ...	13
n° 2	Calcul de la période de retard pour les droits d'enregistrement dus sur les jugements et arrêts .....	13
n° 3	Minimum de pénalité de retard .....	14
n° 4	Liquidation de la pénalité de retard pour les entreprises totalement exportatrices .....	14
n° 5	Liquidation de la pénalité de retard en cas de défaut de déclaration de revenus exonérés .....	15
n° 6	Liquidation de la pénalité de retard suite à l'intervention des services de l'administration fiscale .....	17
n° 7	Pénalité exigible en cas de défaut de retenue ou de retenue insuffisante de l'impôt à la source .....	20
n° 8	Pénalité exigible en cas de défaut d'acquittement ou d'acquittement d'une manière insuffisante des droits de timbre.....	20
n° 9	Pénalité de retard due au titre des créances fiscales constatées .....	21

**Exemple n° 1 : Liquidation de la pénalité de retard en cas de déclaration spontanée de l'impôt (application du taux de 0,75%)**

Supposons qu'une personne physique exerçant une activité industrielle ait déposé spontanément le 14 juin 2003 sa déclaration mensuelle de la taxe sur la valeur ajoutée relative au mois de mars 2003 qui comporte un impôt dû d'un montant de 83.200D.

Dans ce cas la pénalité de retard est liquidée comme suit :

### **Calcul de la période de retard**

Date d'expiration du délai légal pour le dépôt de la déclaration mensuelle au titre du mois de mars 2003 : **15 avril 2003**.

La période de retard est décomptée comme suit :

du 16 au 30 avril 2003	:	15 jours
du 1 <sup>er</sup> au 31 mai 2003	:	1 mois
du 1 <sup>er</sup> au 30 juin 2003	:	<u>1 mois</u>
Total	:	<b>2 mois et 15 jours</b>

La pénalité de retard est alors liquidée comme suit :

$$83.200D \times 0,75\% \times 3 = 1.872D$$

### **Exemple n°2 : Calcul de la période de retard pour les droits d'enregistrement dus sur les jugements et arrêts**

Supposons que dans le cadre d'un contentieux civil, une personne physique ait bénéficié d'une indemnité en vertu d'un jugement de première instance prononcé le 12 février 2002; et supposons que le receveur des finances compétent ait informé la partie au procès du montant des droits d'enregistrement dus le 4 mars 2002.

Si l'on suppose que la personne concernée ait payé spontanément les droits susvisés le 9 août 2002, la période de retard serait décomptée comme suit :

- date de la notification du montant des droits exigibles : **4 mars 2002**
- période de retard : du **1<sup>er</sup> mai 2002** jusqu'au 31 août 2002 soit **4 mois**

### **Exemple n°3 : Minimum de pénalité de retard**

Supposons qu'une personne physique ait déposé ses déclarations mensuelles au titre de la taxe sur la valeur ajoutée, la retenue à la source, la taxe de formation professionnelle, la taxe sur les établissements à caractère industriel, commercial ou professionnel et la contribution au FOPROLOS après trois jours de l'expiration du délai légal.

Supposons également que le montant de la pénalité de retard liquidée au taux de 0,75% par mois ou fraction de mois soit fixé à 250D pour la TVA, et à des montants inférieurs à 5D pour les autres cas.

Dans ce cas, les pénalités de retard dues au titre des droits et taxes susvisés sont liquidées comme suit :

- la taxe sur la valeur ajoutée :	250D
- la taxe de formation professionnelle :	5D
- la taxe sur les établissements à caractère industriel, commercial ou professionnel :	5D
- la contribution au FOPROLOS	5D
- la retenue à la source	<u>5D</u>
<b>TOTAL</b>	<b>270D</b>

#### **Exemple n°4 : Liquidation de la pénalité de retard pour les entreprises totalement exportatrices**

Supposons qu'une société à responsabilité limitée bénéficiant du régime fiscal de l'exportation totale et constituée en 2000 ait réalisé au cours de l'année 2004 un bénéfice imposable (théoriquement) de 500.000D.

Supposons aussi que la clôture de l'exercice de ladite société ait lieu le 31 décembre de chaque année et qu'elle ait déposé spontanément la déclaration des bénéfices réalisés en 2004 le 15 décembre 2005.

Dans ce cas, la pénalité de retard est liquidée comme suit :

#### **1) Période de retard**

- délai légal du dépôt de la déclaration : jusqu'au **25 mars 2005**
- période de retard :
  - du **1<sup>er</sup> juillet 2005**
  - au 31 décembre 2005

soit, 6 mois.

## 2) Pénalité de retard

- Impôt dû (théoriquement) :  
 $500\ 000D \times 35\% = 175.000D$
- Pénalité exigible :  
 $175\ 000D \times 0,75\% \times 6\ \text{mois} = 7\ 875D$

### Exemple n° 5 : Liquidation de la pénalité de retard en cas de défaut de déclaration de revenus exonérés

Supposons qu'une personne physique célibataire exerçant une activité commerciale ait réalisé au titre de l'année 2002 les revenus suivants :

- bénéfices commerciaux	150 000D
- revenus fonciers nets	20 000D
- revenus de valeurs mobilières (dividendes)	5 000D

Supposons aussi que la personne susvisée ait déposé spontanément la déclaration des revenus pour l'année 2002, le 11 novembre 2003.

Dans ce cas, l'impôt sur le revenu exigible et les pénalités y afférentes sont liquidés comme suit :

#### 1) Liquidation de l'impôt sur le revenu

- bénéfices commerciaux :	150 000D
- revenus fonciers :	20 000D
- dividendes (exonérés)	<u>          -</u>
<b>Revenu net global imposable</b>	<b>170 000D</b>

- l'impôt dû  
 $50\ 000D \times 26,05\% = 13\ 025D$

$$120\ 000\text{D} \times 35\% = \underline{42\ 000\text{D}}$$

$$\text{T o t a l} \qquad \qquad \qquad \mathbf{55\ 025\text{D}}$$

## 2) Liquidation de la pénalité de retard

- dernier délai de paiement : 25 mai 2003
  - période de retard : du 26 mai au 30 novembre 2003
  - du 26 au 31 mai : 6 jours
  - du 1<sup>er</sup> juin au 30 novembre : 6 mois
- $$\text{T o t a l} \qquad \qquad \qquad \mathbf{: 6\ mois\ et\ 6\ jours}$$

a) Pénalité de retard au titre des revenus soumis à l'impôt :

$$55\ 025\ \text{D} \times 0,75\% \times 7 = \mathbf{2.888,812\text{D}}$$

b) Pénalité de retard au titre des revenus exonérés :

Revenu net global

$$170\ 000\text{D} + 5\ 000\text{D} = 175\ 000\text{D}$$

Impôt théorique dû sur le revenu net global

$$50\ 000\text{D} \times 26,05\% = 13.025\text{D}$$

$$125\ 000\text{D} \times 35\% = \underline{430.750\text{D}}$$

$$\text{Total :} \qquad \qquad \qquad \mathbf{56.775\text{D}}$$

Impôt théorique dû sur les revenus exonérés

$$56\ 775\text{D} - 55\ 025\text{D} = 1\ 750\text{D}$$

Pénalité de retard

$$1.750\text{D} \times 0,75\% \times 7 = \mathbf{91,875\text{D}}$$

c) Pénalité de retard globale

$$2.888,812\text{D} + 91,875\text{D} = \mathbf{2.980,687\text{D}}$$

**Exemple n° 6 : Liquidation de la pénalité de retard suite à l'intervention des services de l'administration fiscale**



- Impôt théorique dû sur les revenus déclarés - 56 775D  
- Impôt théorique supplémentaire 45 500D

- Impôt théorique dû sur les dividendes non déclarés :

$$45\,500D - 42\,000D = 3\,500D$$

- pénalité de retard au titre des dividendes non déclarés :  
 $3\,500D \times 0,75\% \times 9 = 236,250D$

- pénalité de retard globale  
 $4\,725D + 236,250D = 4.961,250D$

Supposons que le contribuable ait acquiescé et accepté tous les résultats de la vérification prévus par la notification des résultats susvisée en signant une reconnaissance de dette et une déclaration rectificative des montants de la notification le 20 janvier 2004.

### **Première hypothèse :**

Le contribuable a payé tous les montants dus le 26 janvier 2004.

Dans ce cas, la pénalité de retard liquidée au taux de 1,25% est recalculée au taux de 1% comme suit :

pénalité de retard due au titre des revenus soumis à l'impôt :  
 $42\,000 \times 1\% \times 9 = 3.780D$  (au lieu de 4.725D)

### **Deuxième hypothèse :**

Le contribuable a payé l'impôt et les pénalités exigibles le 4 mars 2004.

Dans ce cas, et dès lors que les montants dus ont été payés après plus de 30 jours de la date de la reconnaissance de dette, la pénalité de retard liquidée dans la notification des résultats de la vérification au taux de **1.25%** demeure exigible.

### **Troisième hypothèse :**

Le contribuable a payé l'impôt et les pénalités exigibles sur deux tranches égales comme suit :

- paiement de la première tranche le 26 janvier 2004 ;
- paiement de la deuxième tranche le 12 mars 2004.

Dans ce cas, et dès lors que la première tranche du montant de l'impôt a été payée dans un délai de 30 jours de la date de la reconnaissance de dette, il y a lieu de recalculer le montant de la pénalité de retard due au titre de la tranche susvisée et liquidée au taux de 1,25%, au taux de 1% comme suit :

$$(42.000D \times 1/2 \times 1\% \times 9) = \mathbf{1.890D.}$$

Ainsi, la première tranche comporte le paiement des montants suivants :

- principal de l'impôt :	21 000D
- pénalité de retard au titre des revenus soumis à l'impôt	1.890D
- pénalité de retard au titre des revenus exonérés (236,250D x 1/2)	<u>118,125D</u>
<b>Total</b>	<b>23 008,125D</b>

La deuxième tranche, quant à elle, comporte le paiement des montants suivants :

- principal de l'impôt :	21.000D
- pénalité de retard au titre des revenus soumis à l'impôt ( 21.000D x 1,25% x 9)	2.362,500D
- pénalité de retard au titre des revenus exonérés	<u>118,125D</u>
<b>Total</b>	<b>23.480,625D</b>

**Exemple n°7 : Pénalité exigible en cas de défaut de retenue ou de retenue insuffisante de l'impôt à la source**

Supposons que la vérification préliminaire de la situation fiscale d'une personne physique imposable à l'IR dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux selon le régime réel ait abouti à la découverte des deux infractions suivantes en matière de retenue à la source :

- paiement de loyers d'un montant de 3.000D le 5 avril 2002 sans opérer la retenue à la source ;
- paiement de commissions d'un montant de 10.000D le 12 mai 2002. Une retenue à la source de 200D a été effectuée.

Dans ce cas, la pénalité pour défaut de retenue à la source est liquidée comme suit :

1) Retenue à la source due au titre des loyers payés le 5 avril 2002 :

$$3.000D \times 5\% = 150D$$

Montant de la pénalité = **150D**

2) Retenue à la source due au titre des commissions payées le 12 mai 2002 :  $10.000D \times 5\% = 500D$

Dès lors que l'intéressé a opéré une retenue d'un montant de 200D, le montant non retenu est égal à :  $500D - 200D = 300D$

- Montant de la pénalité : **300D**

- Montant global de la pénalité :  $150D + 300D = 450D$

### **Exemple n° 8: Pénalité exigible en cas de défaut d'acquittement ou d'acquittement d'une manière insuffisante des droits de timbre**

Supposons que le montant des droits de timbre dus sur les factures émises par la société anonyme « A » au cours du mois de mars 2002 soit égal à 250D et que ladite société ait payé 120D.

Dans ce cas, la société susvisée sera tenue de payer :

- droits de timbre restant à payer :  $250D - 120D = 130D$

- Pénalité de retard = **130D**

**Total**

**260D**

**Exemple n°9 : Pénalité de retard due au titre des créances fiscales constatées**

I. Supposons que suite à la vérification de la situation fiscale de la société anonyme « B » et la discussion de ses résultats avec ladite société, les services de l'administration fiscale ont procédé à l'établissement d'un arrêté de taxation d'office le 30 juin 2003 comportant les montants suivants :

- IS dû	1.700.000D
- pénalité de retard (liquidée au taux de 1,25%)	510.000D
- pénalité pour défaut de retenue de l'impôt à la source ou pour retenue insuffisante	50.000D
- impôts retenus à la source et non reversés	
• principal de l'impôt	30.000D
• pénalité de retard (liquidée au taux de 1,25%)	9.000D

Supposons que la société « B » ait formulé une opposition contre l'arrêté de taxation susvisé le 11 août 2003 et ait présenté une caution bancaire d'un montant de 340.000D (1.700.000D x 20%) le 22 août 2003.

Dans ce cas :

1-La société bénéficie de la suspension d'exécution de l'arrêté à raison des montants suivants :

• Montant de l'IS restant à payer :	
1.700.000D - 340.000D =	1.360.000D
• pénalité de retard	<u>510.000D</u>
<b>Total</b>	<b>1.870.000D</b>

2-L'administration demeure en droit de poursuivre le recouvrement pour les montants suivants :

• pénalité au titre des impôts non retenus à la source	50.000D
• impôts retenus à la source et non reversés	
et les pénalités y afférentes (30.000D + 9.000D)	<u>39.000D</u>
<b>Total</b>	<b>89.000D</b>

3. La pénalité de retard dans le paiement des créances fiscales constatées s'applique au montant total du principal de l'impôt y compris le montant de la caution bancaire dès lors que celle-ci ne constitue pas un moyen de paiement, soit :

$$1.700.000D + 30.000D = 1.730.000D.$$

La période de retard commence à courir après l'expiration de 90 jours de la date de la notification de l'arrêté de taxation d'office, soit à compter du 29 septembre 2003.

**II.** Supposons que les services de l'administration fiscale concernés aient présenté le 20 décembre 2003 une requête écrite au tribunal de première instance devant lequel l'affaire est enrôlée par laquelle ils demandent le rehaussement des résultats de la vérification fiscale objet de l'arrêté de taxation d'office sus-mentionné, et ce, suite à la découverte de nouveaux éléments dont ils n'ont pas eu connaissance précédemment. Ladite requête a comporté les montants suivants :

- principal de l'impôt supplémentaire :	130.000D
- pénalités de retard :	42.000D

Supposons que le tribunal de première instance ait décidé le 30 janvier 2004 de ce qui suit :

- 1- Le redressement des montants prévus par l'arrêté de taxation d'office, et ce, en baissant le montant du principal de l'impôt exigible de 1.700.000D à 1.200.000D
- 2- l'approbation des autres demandes de l'administration y compris sa demande de rehaussement des résultats de la vérification fiscale.

Le jugement de première instance a été notifié au contribuable le 10 février 2004.

Supposons par ailleurs, que la société ait payé en totalité les montants non concernés par la suspension de l'exécution de l'arrêté de taxation d'office (89.000D), et ce, au cours de la première semaine du mois de septembre 2003.

**Première hypothèse :**

Le contribuable a payé le montant global jugé en première instance le 20 février 2004. Le paiement a eu lieu par chèque bancaire avec restitution de la caution bancaire présentée pour suspendre l'exécution de l'arrêté de taxation d'office.

Dans ce cas, la pénalité de retard dans le paiement des créances fiscales constatées est liquidée comme suit :

- En ce qui concerne le montant du principal de l'impôt, prévu par l'arrêté de taxation d'office et confirmé par le jugement de première instance :  
Principal de l'impôt : 1.200.000D

Période de retard : la période de retard est décomptée dès l'expiration de 90 jours de la date de la notification de l'arrêté, soit à compter du 29 septembre 2003 et jusqu'à la fin du mois au cours duquel a eu le paiement.

du 29 septembre au 30 septembre 2003: 2 jours

du 1<sup>er</sup> octobre 2003 à fin février 2004 : 5 mois

Total 5 mois et 2 jours

pénalité de retard :

$1.200.000D \times 1\% \times 6 = 72.000D$

- En ce qui concerne le montant du principal de l'impôt objet de la demande de rehaussement des résultats de la vérification fiscale et arrêté par le jugement de première instance :

La période de retard est décomptée, dans ce cas, dès l'expiration de 90 jours de la date de la notification du jugement, soit à compter du 11 mai 2004.

Dès lors que le paiement de l'impôt dû a eu lieu le 20 février 2004 (avant l'expiration des 90 jours), la pénalité de retard dans le paiement des créances fiscales constatées n'est pas applicable au montant supplémentaire de l'impôt (130.000D)

Ainsi, la pénalité de retard globale sera : 72.000D

### **Deuxième hypothèse**

La société a payé les montants prévus par le jugement de première instance le 16 juin 2004.

Dans ce cas, la pénalité de retard dans le paiement des créances fiscales constatées est liquidée comme suit :

- En ce qui concerne le montant du principal de l'impôt prévu par l'arrêté de taxation d'office et confirmé par le jugement de première instance :

principal de l'impôt : 1.200.000D

période de retard : du 29 septembre 2003 au 30 juin 2004, soit 9 mois et 2 jours.

pénalité de retard :  $1.200.000D \times 1\% \times 10 = 120.000D$

- En ce qui concerne le montant du principal de l'impôt objet de la demande de rehaussement des résultats de la vérification fiscale et arrêté par le jugement de première instance :

principal de l'impôt : 130.000D

période de retard : du 11 mai au 30 juin 2004, soit 1 mois et 20 jours

pénalité de retard :  $130.000D \times 1\% \times 2 = 2.600D$

pénalité de retard globale :  $120.000D + 2.600D = \mathbf{122.600D}$

**III.** Supposons que l'administration fiscale ait interjeté appel contre le jugement de première instance susvisé et que la cour d'appel ait émis un arrêt le 6 septembre 2004 qui porte approbation de tous les montants prévus par l'arrêté de taxation d'office et par la demande supplémentaire de l'administration.

Ledit arrêt a été notifié au contribuable le 16 septembre 2004.

Si l'on reprend les données de la deuxième hypothèse et l'on suppose que la société ait payé, le 4 décembre 2004, le montant de l'impôt supplémentaire confirmé par l'arrêt de la cour d'appel. La pénalité de retard dans le paiement des créances fiscales constatées est liquidée dans ce cas, comme suit :

- En ce qui concerne le montant du principal de l'impôt prévu par l'arrêté de taxation d'office et confirmé par le jugement de première instance :

$1.200.000D \times 1\% \times 10 = 120.000D$

- En ce qui concerne le montant du principal de l'impôt objet de la demande de rehaussement des résultats de la vérification et arrêté par le jugement de première instance:  $130.000D \times 1\% \times 2 = 2.600D$

- En ce qui concerne le reliquat du montant du principal de l'impôt prévu par l'arrêté de taxation d'office infirmé par le tribunal de première instance et confirmé par la cour d'appel :

Principal de l'impôt :  $1.700.000D - 1.200.000D = 500.000D$   
période de retard : du **29 septembre 2003** au 31 décembre 2004, soit 15  
mois et 2 jours  
pénalité de retard :  $500.000D \times 1\% \times 16 = 80.000D$   
pénalité de retard globale :  $120.000D + 2.600D + 80.000D = \mathbf{202.600D}$