

DIFFUSION GENERALE

0.1.0.0.1.2.

Documents Administratifs

(IMPOTS)

Texte n° DGI 2002/59**NOTE COMMUNE N° 38/2002**

O B J E T : Les infractions fiscales pénales objet des articles 89 à 105 du code des droits et procédures fiscaux.

ANNEXES : Annexe n° 1 : Les manquements relatifs à certaines dispositions du code des droits d'enregistrement et de timbre.

Annexe n° 2 : Les manquements relatifs à certaines dispositions spécifiques au vin, à l'alcool et aux boissons alcoolisées.

R E S U M E

On distingue au niveau des infractions fiscales pénales les infractions passibles de sanctions pénales pécuniaires et les infractions passibles de sanctions pénales pécuniaires et corporelles.

1. LES INFRACTIONS FISCALES PENALES PASSIBLES DE SANCTIONS PECUNIAIRES**1.1 Les manquements inhérents à la déclaration**

- Les manquements à l'obligation de dépôt des déclarations, actes et documents prescrits par la législation fiscale dans les délais impartis et non régularisés avant l'intervention des services de l'administration fiscale.
- La déclaration de renseignements incomplets ou inexacts dans les déclarations fiscales.
- Les manquements au paiement des taxes sur les moyens de transport routier.

1.2 Les manquements afférents aux factures et titres de mouvement

- L'émission de factures sans respecter les prescriptions légales en

matière de facturation.

- L'impression ou l'utilisation de factures non numérotées ou numérotées dans une série irrégulière ou interrompue.
- Le défaut de déclaration des noms et adresses des fournisseurs de factures.
- Le transport de marchandises non accompagnées de factures, de documents en tenant lieu ou de titres de mouvement.

1.3 Les manquements inhérents à la tenue de comptabilité, registres et répertoires

- Le défaut de tenue de la comptabilité et de documents comptables.
- Le défaut de présentation de la comptabilité aux agents de l'administration fiscale ou la destruction des documents comptables avant l'expiration de la période légale prévue pour leur conservation.

1.4 Les manquements afférents au droit de communication

- Le défaut de communication de la comptabilité, des documents, registres, écrits et actes aux agents de l'administration fiscale.
- Le défaut de communication des listes des opérations réalisées avec les clients et fournisseurs ou la communication de renseignements incomplets ou inexacts.
- Le défaut de déclaration ou la déclaration incomplète de renseignements afférents aux marchés publics.
- Le défaut de communication par les établissements bancaires et postaux des numéros de comptes qui se trouvent ouverts auprès d'eux pour les contribuables objet d'une vérification fiscale approfondie.

1.5 Infractions diverses relatives

- à quelques dispositions du code des droits d'enregistrement et de timbre,
- aux dispositions relatives à la fiscalité des produits figurant aux numéros 22-03 à 22-08 du tarif des droits de douane,
- au refus de délivrer une attestation au titre des sommes retenues à la source,
- à la vente des timbres et marques fiscaux sans autorisation.

2. LES INFRACTIONS FISCALES PENALES PASSIBLES DE SANCTIONS PECUNIAIRES ET CORPORELLES

2.1 Les manquements relatifs à l'établissement de la taxe sur le chiffre d'affaire ou au non-reversement de la retenue à la source au Trésor dans le délai de 6 mois à partir du premier jour suivant la fin du délai prévu pour le paiement.

2.2 Les manquements relatifs aux factures :

- Le défaut d'émission de factures ou l'émission de factures comprenant des montants insuffisants par les personnes tenues à émettre des factures.
- L'achat sans factures si l'acheteur est soumis à l'obligation d'émission de factures.
- L'établissement de factures portant sur des opérations de vente ou de prestations de services fictives pour des buts à caractère fiscal.

2.3 Les manquements relatifs à la comptabilité :

- La récidive dans le délai de 5 ans pour la non tenue de comptabilité, registres et répertoires ou la récidive dans le refus de leur communication aux agents de l'administration fiscale,
- La tenue d'une double comptabilité ou l'utilisation de documents comptables falsifiés pour des buts à caractère fiscal,
- L'établissement intentionnel de faux comptes ou de faux documents comptables par les techniciens de la comptabilité et du conseil.

2.4 Les actes de fraudes fiscales :

- La simulation de situations juridiques fictives pour des buts à caractère fiscal,
- La présentation de documents falsifiés ou la dissimulation de la nature juridique des contrats ou des conventions pour des buts à caractère fiscal,
- L'accomplissement d'opérations emportant transmission de biens à autrui dans le but de ne pas acquitter des dettes fiscales.

2.5 La majoration du crédit de la taxe sur la valeur ajoutée ou du droit de consommation dans une proportion égale ou supérieure à 30%

du crédit d'impôt déclaré ou la minoration du chiffre d'affaires soumis à la taxe ou au droit dans une proportion égale ou supérieure à 30% du chiffre d'affaires déclaré pour des buts à caractère fiscal.

2.6 Le non-respect de l'obligation de secret professionnel fiscal.

Constituent des infractions fiscales pénales les manquements aux obligations fiscales prévues par la législation fiscale en vigueur à l'exception des infractions pour lesquelles sont prévues des sanctions administratives et qui sont relatives au retard de paiement de l'impôt, au défaut de retenue à la source, au non acquittement ou à l'acquittement insuffisant des droits de timbre, au défaut de déclaration des revenus et bénéfices exonérés de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés.

Ainsi, les infractions fiscales pénales couvrent :

- Les manquements relatifs aux déclarations d'impôt et à son paiement,
- Les manquements relatifs aux factures et aux titres de mouvement,
- Les manquements relatifs à la comptabilité et à la communication de renseignements aux services de l'administration fiscale,
- Les actes de fraude fiscale,
- Les manquements relatifs à d'autres obligations fiscales.

Les infractions fiscales pénales sont réparties selon leur gravité et leur atteinte à la concurrence loyale en infractions passibles de sanctions pécuniaires et infractions passibles de sanctions pécuniaires et corporelles.

I. LES INFRACTIONS PASSIBLES DE SANCTIONS PECUNIAIRES

Les éléments constitutifs de l'infraction et les sanctions exigibles pour sa commission diffèrent suivant la nature de l'infraction.

1. Les infractions relatives à la déclaration d'impôt et à son paiement

1.1 Les manquements inhérents à l'obligation de dépôt des déclarations, actes et documents prescrits par la législation fiscale (articles 89 et 90)

Il s'agit notamment:

- de la déclaration d'existence
- des déclarations fiscales mensuelles,
- des déclarations d'acomptes provisionnels,

- de la déclaration annuelle au titre de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés,
- de la déclaration de l'employeur,
- de l'enregistrement des actes, écrits, documents et mutations,
- de la déclaration de la plus value immobilière.

Les éléments constitutifs de l'infraction sont matérialisés par l'expiration du délai légal prévu pour le dépôt de la déclaration, acte et document et l'intervention des services de contrôle fiscal. On vise par l'intervention des services de contrôle fiscal tout acte moyennant lequel lesdits services demandent la régularisation d'une situation non conforme à la loi. Dans tous les cas, l'infraction est constatée par l'établissement d'un procès verbal pénal notifié à l'intéressé.

Ne constituent donc pas des infractions fiscales pénales les manquements régularisés avant l'intervention des services de l'administration fiscale.

Ces infractions nécessitent lorsqu'elles sont commises pour la première fois, l'application d'une amende de 100D à 10000D par acte, déclaration et document non déposés ou non communiqués dans les délais légaux.

La sanction demeure pécuniaire en cas de récidive dans la commission de la même infraction dans les 5 ans et la non régularisation de la situation après l'expiration de 60 jours à compter de l'avis adressé au contrevenant. Le contrevenant est considéré récidiviste lorsqu'il commet l'infraction de défaut de dépôt des déclarations, actes et écrits dans le délai de 5 ans de la date du jugement définitif prononcé à son égard dans la première infraction.

Dans ce cas, une amende de 1000D à 50000D est appliquée.

Ces sanctions sont appliquées en sus des pénalités de retards exigibles.

Exemple :

1^{ère} hypothèse :

Supposons qu'une personne physique exerçant une activité commerciale n'ait pas déposé sa déclaration de l'impôt sur le revenu au titre de l'année 2002 dans le délai légal fixé au plus tard le 25 avril 2003 et que les services de l'administration fiscale soient intervenus le 15 août 2003 et aient rédigé et

notifié un procès verbal à l'intéressé à la même date, et qu'une décision de la cour d'appel a été prononcée à son sujet le 15 décembre 2004.

Supposons que cette personne n'ait pas déposé pour la deuxième fois la déclaration de la taxe sur la valeur ajoutée pour le mois de février 2005 et que les services de l'administration fiscale lui aient adressé une notification le 2 octobre 2005 et l'aient attendu 60 jours.

Si l'on suppose que cette personne n'ait pas respecté l'obligation de dépôt de la déclaration dans les 60 jours à partir de la date de l'avis qui expire le 1^{er} décembre 2005, les services de l'administration fiscale peuvent, établir un procès-verbal de constatation de la récidive, mettre en mouvement l'action publique et demander l'application de la sanction pécuniaire de 1000 D à 50000D prévue pour le contrevenant récidiviste.

2^{ème} hypothèse :

Reprenons les mêmes données de la première hypothèse et supposons que le contrevenant ait régularisé sa situation avant l'expiration du délai de 60 jours à partir de la date de l'avis, dans ce cas on applique au contrevenant la sanction prévue pour l'infraction commise pour la première fois qui varie entre 100D et 10000D.

1.2 La déclaration de renseignements incomplets ou inexacts (article 91)

Cette infraction concerne tous les renseignements prescrits d'une façon expresse par la loi ainsi que les renseignements prévus au niveau des déclarations fiscales élaborées par l'administration. Elle concerne aussi les informations relatives au patrimoine du contribuable et aux éléments de son train de vie en cas de demande écrite d'un état y afférent. On vise par renseignement inexact « **la production d'un renseignement non conforme à la réalité** » telle que la déclaration d'un nombre plus élevé d'enfants à charge ou la diminution de leur âge réel.

L'infraction est considérée commise en cas de dépôt d'une déclaration fiscale, d'un document ou d'un acte ou de présentation d'un état comprenant des renseignements incomplets ou inexacts. Cette infraction donne lieu à l'application d'une amende de 10D par renseignement non communiqué ou communiqué d'une manière inexacte ou incomplète.

1.3 Le défaut de paiement des taxes dues sur les moyens de transport routier : (article 93)

En vertu des dispositions de l'article 93 du code des droits et procédures fiscaux, constitue une infraction fiscale pénale le défaut de paiement des impôts dus sur les moyens de transport routier qui comprennent :

- La taxe de circulation sur les véhicules automobiles,
- La taxe annuelle sur les véhicules de tourisme à moteur à huile lourde,
- L'impôt additionnel annuel sur les véhicules utilisant le gaz du pétrole liquide,
- La taxe unique de compensation de transports routiers.

Il est appliqué à l'infraction précitée une amende égale à 200% du montant de l'impôt exigible.

Le non collement sur le pare-brise des véhicules automobiles de la partie adhésive de la marque relative au paiement de la taxe de circulation ou la non présentation de la partie cartonnée de la marque y afférente est considérée comme une infraction fiscale pénale, donne lieu à l'application d'une sanction pécuniaire de 20 D.

En outre, il est possible de saisir les papiers du véhicule au titre duquel l'infraction a été commise en garantie du paiement de l'impôt et des pénalités exigibles. La mainlevée de la saisie est donnée après le paiement des sommes exigibles, leur consignation auprès d'un comptable public ou sur production d'une caution bancaire à ce titre.

2. Les infractions relatives aux factures et aux titres de mouvement

2.1 L'émission de factures sans l'observation des dispositions du paragraphe II de l'article 18 du code de la taxe sur la valeur ajoutée (article 95)

Les éléments constitutifs de l'infraction sont réunis lorsque la facture ne comprend pas la date de l'opération, l'identification du client et son adresse ou son numéro d'identification fiscale pour la personne assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée ou lorsque la facture ne comporte pas le bien ou le service avec le prix hors taxe, le taux et le montant de la taxe sur la valeur ajoutée.

Une amende variant entre 250 D et 10000 D est appliquée sur chaque infraction constatée par un procès-verbal une seule fois compte non tenu du nombre de factures objet de l'infraction. La sanction pécuniaire est doublée en cas de récidive dans une période de deux ans.

Exemple :

Supposons qu'un commerçant grossiste soumis à la taxe sur la valeur ajoutée ait émis au cours du mois de mars 2002 des factures non conformes aux dispositions du paragraphe II de l'article 18 du code de la taxe sur la valeur ajoutée. Le manquement consiste en ce qui suit :

- Une facture datée du 6 mars 2002 qui ne comprend pas l'identification du client, ni son adresse,
- Une facture du 17 mars 2002 qui ne comprend pas la désignation de la marchandise,
- Une facture non datée.

Si l'on suppose que les agents du contrôle fiscal aient constaté à la date du 10 mai 2002 l'infraction relative aux dites factures, dans ce cas les services de l'administration fiscale poursuivent le contrevenant et demandent l'application d'une amende variant entre 250D et 10000D pour l'infraction constatée, **compte non tenu du nombre de factures.**

2.2 Impression de factures non numérotées ou numérotées dans une série irrégulière ou interrompue. (article 96)

Les éléments constitutifs de l'infraction sont réunis en cas d'impression de factures sans numérotation ou sans respecter l'ordre de numérotation c'est à dire dans le cas d'impression de factures dans une série irrégulière ou interrompue que ce soit par l'imprimeur qui a imprimé les factures ou par le fournisseur qui a imprimé lui-même ses factures.

Cette infraction est punie d'une amende variant entre 1000D et 50000D, qui sera doublée en cas de récidive dans une période de deux ans.

2.3 L'utilisation de factures non numérotées ou numérotées dans une série irrégulière ou interrompue (article 96)

Les éléments constitutifs de l'infraction sont réunis en cas d'utilisation de factures non numérotées ou dont la numérotation est irrégulière c'est à dire qui sont numérotées dans une série irrégulière ou interrompue. Cette infraction est punie d'une amende pécuniaire qui varie entre 50D et 1000D

pour chaque facture. La sanction est doublée en cas de récidive dans une période de deux ans.

2.4 Le défaut de déclaration des noms et adresses des fournisseurs de factures aux services de l'administration fiscale (article 95)

Les éléments constitutifs de l'infraction sont réunis en cas de non-communication au bureau de contrôle fiscal territorialement compétent des noms et adresses des fournisseurs de factures.

Cette infraction est punie d'une sanction pécuniaire variant entre 250 D et 10000 D. L'amende est doublée en cas de récidive dans une période de deux ans.

2.5 Le transport de marchandises non accompagnées de factures, de documents en tenant lieu ou de titres de mouvement (article 95)

Est contrevenant toute personne physique ou morale, exerçant l'activité de transport de marchandises pour son propre compte ou pour le compte d'autrui à titre occasionnel ou professionnel, qui ne présente pas en cas de demande, la facture inhérente aux marchandises transportées ou les documents en tenant lieu et ce pour les marchandises acquises auprès **d'un assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée.**

Tient lieu de facture :

- Le bon de livraison,
- Le bon de sortie de marchandises des dépôts de l'entreprise et ce, pour les personnes soumises à la taxe, qui commercialisent leurs marchandises moyennant des déplacements.
- Le document douanier pour les opérations de transport de marchandises importées de la zone douanière au premier destinataire.

Est aussi considérée contrevenant toute personne qui transporte le matériel de fabrication de l'alcool non appuyé d'un congé, ou qui transporte les alcools et vins en vrac ou vin en bouteilles, les vins avariés, les lies de vins, les marcs et les capsules fiscales sur le vin non appuyés de congé lorsque le droit de consommation exigible a été acquitté en plein tarif et sous couvert d'un acquit-à-caution dans les autres cas.

Est considérée aussi contrevenant toute personne qui transporte les appareils de coulée sous pression de métaux précieux, leurs pièces de rechange ou leurs pièces séparées non appuyées d'un acquit-à-caution.

Ces infractions sont punies d'une amende de 250 D doublée en cas de récidive dans une période de deux ans.

3. Les infractions relatives à la comptabilité, registres et répertoires. (article 97)

Les infractions relatives à la comptabilité sont passibles, lorsqu'elles sont commises pour la première fois, d'une amende fiscale allant de 100D à 10000D.

Les éléments constitutifs de l'infraction varient suivant sa nature.

3.1 Le défaut de tenue de comptabilité, registres ou répertoires prescrits par la législation fiscale :

Les éléments constitutifs de l'infraction varient selon la nature des contribuables :

L'infraction est commise dans les cas de :

- Non tenue du registre journalier, du registre des comptes et du livre d'inventaire et du bilan pour les personnes soumises à l'impôt selon le régime réel.
- Non tenue d'un registre numéroté et visé par les services du contrôle fiscal sur lequel sont inscrites quotidiennement les recettes brutes et les charges sur la base des pièces justificatives et d'un registre d'inventaire numéroté et visé par les services de l'administration fiscale sur lequel sont inscrits annuellement les immobilisations et les stocks et ce, pour les personnes soumises au régime réel simplifié.
- Non tenue d'un registre numéroté et visé par les services de l'administration fiscale sur lequel sont mentionnées quotidiennement les recettes et les dépenses pour les personnes soumises au régime forfaitaire.
- Non tenue d'un registre numéroté et visé par le bureau de contrôle des impôts sur lequel sont inscrites quotidiennement les recettes et les dépenses pour les personnes physiques exerçant une profession non commerciale.
- Non tenue d'un registre numéroté et visé par le bureau de contrôle des impôts compétent sur lequel sont inscrites quotidiennement les recettes et les dépenses pour les personnes physiques réalisant des

revenus fonciers et ce tant qu'ils n'ont pas choisi le régime réel pour la détermination des bénéficiaires.

Cette infraction entraîne la poursuite du contrevenant et l'application d'une sanction allant de 100D à 10000D.

Ladite infraction devient passible d'une sanction corporelle et d'une sanction pécuniaire allant de 1000D à 50000D en cas de récidive dans une période de 5 ans.

Exemple :

Supposons qu'un commerçant de produits alimentaires soumis à l'impôt sur le revenu selon le régime réel simplifié ait fait l'objet d'un contrôle fiscal le premier février 2002 suite auquel les agents de contrôle fiscal ont constaté une infraction relative au défaut de tenue d'un registre inventaire numéroté et visé par les agents de l'administration fiscale sur lequel sont inscrits annuellement les immobilisations et les stocks.

Cette infraction entraîne la poursuite du contrevenant et la demande de l'application d'une sanction variant entre 100 D à 10000D.

3.2 Le refus de communication de la comptabilité, registres et répertoires aux agents de l'administration fiscale.

Les éléments constitutifs de l'infraction sont réunis en cas de refus des personnes soumises à la tenue d'une comptabilité, de registres et répertoires fiscaux prescrits par la législation fiscale, de leur communication aux services de l'administration fiscale et aussi en cas de non communication des programmes, systèmes et applications informatiques utilisés pour la tenue de comptabilité ou pour l'établissement des déclarations fiscales.

Cette infraction devient passible d'une sanction corporelle et d'une amende pécuniaire de 1000 D à 50000D en cas de récidive dans une période de 5 ans.

3.3 La destruction des documents comptables

Les éléments constitutifs de l'infraction sont réunis en cas de destruction des documents comptables avant l'expiration de la durée légale prévue pour leur conservation et fixée à 10 ans par l'article 62 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés.

Cette infraction est passible d'une sanction corporelle et d'une amende allant de 1000 D à 50000 D en cas de récidive dans une période de 5 ans.

4. Les infractions relatives au droit de communication (article 100)

Les infractions relatives au droit de communication sont soumises à une sanction pécuniaire allant de 100 D à 1000 D majorée d'une amende de 10 D par renseignement non communiqué ou communiqué d'une manière inexacte ou incomplète. Les éléments constitutifs de l'infraction varient en fonction de sa nature.

Les services de l'administration fiscale peuvent constater les manquements relatifs au droit de communication par intervalle de **90 jours** à compter de la précédente constatation et la rédaction d'un procès-verbal à cet effet.

4.1 Le refus de communication, aux agents de l'administration fiscale, pour consultation sur place, de documents comptables

Les éléments constitutifs de l'infraction sont réunis en cas de non communication pour consultation sur place, aux agents de l'administration fiscale de la comptabilité, des registres et des documents prescrits par la législation fiscale qui varient suivant la nature des contribuables.

4.2 Le refus des officiers publics et des dépositaires d'archives et de titres publics de communiquer aux agents de l'administration fiscale, pour consultation sur place, les documents qu'ils détiennent ou des copies de ces documents

L'infraction consiste dans le refus des officiers publics et des dépositaires d'archives et de titres publics de :

- communiquer, pour consultation sur place, aux agents de l'administration fiscale les actes, écrits, registres et documents qu'ils détiennent ou conservent dans le cadre de leurs fonctions,
- permettre aux agents de l'administration fiscale de prendre sans frais les renseignements, extraits et copies nécessaires pour le contrôle des actes et déclarations.

4.3 La non communication des listes relatives aux opérations réalisées avec les fournisseurs et clients ou la communication de renseignements inexacts ou incomplets.

Les éléments constitutifs de l'infraction sont réalisés, en cas de non communication des listes relatives aux opérations réalisées avec les fournisseurs et clients qui doivent comporter les montants des achats et des ventes de marchandises et de services et ce, dans le délai de trente jours à compter de la date de la présentation de la demande.

Est considérée comme une infraction fiscale, la communication de listes comportant des renseignements incomplets ou inexacts.

4.4 Le défaut de communication des renseignements relatifs aux marchés publics ou la déclaration de données incomplètes ou inexacts.

Les éléments constitutifs de l'infraction sont réunis par le défaut de communication des renseignements relatifs aux marchés publics aux services de l'administration fiscale et ce, dès **l'expiration du délai de 30 jours à compter de la date de leur passation**. Cette mesure concerne les marchés pour constructions, réparations, entretiens, fournitures, services et autres objets mobiliers.

Est aussi considérée comme infraction, la communication desdits renseignements d'une manière incomplète ou inexacte.

4.5 Le défaut de communication par les établissements bancaires et postaux des numéros de comptes des contribuables faisant l'objet d'une vérification fiscale approfondie.

Cette infraction concerne **l'activité financière** des établissements bancaires et postaux consistant en la tenue de comptes.

Les éléments constitutifs de l'infraction sont réunis en cas de défaut de communication par les établissements suscités aux services de l'administration fiscale **des numéros de comptes** des contribuables ouverts auprès d'eux durant la période non prescrite, de l'identité de leurs titulaires et de la date d'ouverture et de clôture de ces comptes lorsqu'elles ont eu lieu durant la période susvisée et ce, à l'expiration du délai de 30 jours à compter de la date de la notification de la demande ou de communication de renseignements inexacts ou incomplets.

La communication des numéros de comptes ne peut concerner que les contribuables **objet d'une vérification fiscale approfondie.**

5. Les infractions fiscales pénales diverses :

5.1 Les manquements à quelques dispositions du code des droits d'enregistrement et de timbre (article 103)

Les éléments constitutifs de l'infraction sont réunis en cas de non respect des obligations prescrites par les articles 85,96, 97, 98 et 99 et le paragraphe premier de l'article 100 et les articles 101 et 135 du code des droits d'enregistrement et de timbre. (**annexe n° 1**)

A l'exception des infractions des articles 96 et 97 citées, le contrevenant est responsable personnellement du paiement des droits et pénalités exigibles. Ces infractions sont passibles d'une amende pénale de 100D à 1000D.

5.2 Le non-respect des dispositions relatives aux produits alcoolisés (article 104)

Les éléments constitutifs de l'infraction sont réunis en cas de manquement à l'une des obligations prescrites par le décret n°97-1368 du 24 juillet 1997 relatif à la fiscalité des produits figurants aux numéros 22-03 à 22-08 du tarif des droits de douane. (**annexe n° 2**)

Les infractions citées sont passibles d'une amende de 1000D à 50000D.

5.3 Le refus de délivrance d'une attestation de retenue à la source (article 105)

Est contrevenant, toute personne qui opère une retenue à la source et refuse de délivrer à l'intéressé une attestation des sommes retenues. Le contrevenant est passible d'une amende allant de 100D à 5000D.

5.4 La vente des timbres et marques fiscaux sans autorisation. (article 105)

Est considéré contrevenant toute personne qui procède à la vente de timbres et marques fiscaux sans y être autorisée.

Cette infraction est passible d'une amende de 50D avec saisie des timbres et marques objet de la contravention.

5.5 La non-présentation par les notaires et huissiers-notaires des registres prescrits au receveur des finances. (article 105)

Est considéré contrevenant tout notaire ou huissier-notaire qui ne présente pas les registres prescrits par la législation au receveur des finances pour les viser tout les trois mois.

Cette infraction est passible d'une amende de 50D.

5.6 Le manquement à l'obligation de port par le véhicule utilisant le gaz du pétrole liquide, de la marque prescrite par la législation fiscale. (article 105)

Est considéré dans une situation irrégulière nécessitant le recours des services de l'administration fiscale à des procédures de constatation et de poursuite, le propriétaire du véhicule utilisant le gaz du pétrole liquide sans port de la marque prescrite par la législation fiscale.

Cette infraction est passible d'une amende de 50D.

II. LES INFRACTIONS PASSIBLES DE SANCTIONS PECUNIAIRES ET CORPORELLES :

Les infractions passibles de sanctions pécuniaires et corporelles sont punies d'une amende allant de 1000D à 50000D et d'un emprisonnement de 16 jours à 3 ans, à l'exception des infractions fiscales passibles de sanctions pénales en vertu du droit commun et qui sont relatives à la contrefaçon de timbres et sceaux ou à la divulgation du secret professionnel.

1. Les infractions relatives à la facturation de la taxe sur le chiffre d'affaires ou au non reversement au trésor des sommes retenues à la source (article 92)

Les éléments constitutifs de l'infraction sont réunis en cas de facturation de la taxe sur la valeur ajoutée, du droit de consommation ou des autres impôts indirects dus sur le chiffre d'affaires ou la retenue de l'impôt à la source sans paiement des sommes dues au trésor dans un délai de 6 mois à compter du premier jour qui suit l'expiration du délai imparti pour le paiement.

L'infraction est considérée commise dès la fin du délai de 6 mois à compter du jour qui suit l'expiration du délai de paiement et ce nonobstant la régularisation par le contrevenant de sa situation postérieurement.

Exemple :

1^{ère} hypothèse :

Soit un commerçant soumis à l'impôt sur le revenu selon le régime réel qui a eu recours dans le cadre d'un litige avec l'un de ses clients au service d'un avocat soumis au régime réel à qui il a payé à ce titre des honoraires s'élevant à 3000D en date du 5 mai 2002 en effectuant une retenue à la source sur ces honoraires.

Ce commerçant n'a pas versé cette retenue à la source dans les délais impartis. Suite à l'intervention des services de contrôle fiscal, cette infraction relative au non paiement de la retenue à la source a été constatée, après l'expiration de 6 mois à compter du délai de paiement, par un procès-verbal notifié le 2 février 2003.

- Montant des honoraires 3000 D
- Retenue à la source $3000 \times 2.5 \% = 75 \text{ D}$
- Date limite de paiement de la retenue à la source : 15 juin 2002.

Le commerçant n'ayant pas payé la retenue à la source dans les 6 mois du dernier délai fixé pour le paiement (15 juin 2002), il est donc passible des sanctions fiscales pénales suivantes :

- Une amende de 1000D à 50000D
- Et un emprisonnement de 16 jours à 3 ans.

2^{ème} hypothèse :

Reprenons les données de la première hypothèse de cet exemple et supposons que le commerçant concerné ait reversé le montant retenu le 4 novembre 2002. Dans ce cas il n'y a pas d'infraction puisque l'un de ses éléments constitutifs relatifs à l'expiration de la période de 6 mois à partir de la date limite pour le paiement n'est pas réalisé.

La sanction fiscale pénale n'est donc pas applicable et on n'applique que la sanction administrative consistant en des pénalités de retard et ce, en sus du paiement du principal de l'impôt.

Exemple :

Soit une société qui a conclu un contrat avec un hôtel pour lui fournir des climatiseurs et a facturé la TVA le 13 mars 2002 sur le montant des ventes, elle n'a pas reversé cette TVA au Trésor dans les délais légaux. Suite à l'intervention des services de contrôle fiscal le 3 décembre 2002, l'infraction citée a été constatée comme suit :

- Facturation de la taxe sur la valeur ajoutée le 13 mars 2002.
- Date limite de paiement le 28 avril 2002.

Les éléments constitutifs de l'infraction relative au défaut de paiement de la taxe sur la valeur ajoutée facturée et non reversée au Trésor dans le délai de 6 mois sont réunis, ce qui nécessite l'application d'une sanction fiscale pénale consistant en :

- Une amende de 1000D à 50000 D
- Et un emprisonnement de 16 jours à 3 ans.

2. Les infractions relatives aux factures (article 94)

2.1 Le défaut d'établissement de factures

Les éléments constitutifs de l'infraction sont réunis pour toute personne qui a effectué des opérations de vente ou de prestations de services sans établir de factures au cas où il serait soumis à l'obligation d'établissement de factures au titre de ses ventes ou de ses prestations de services en vertu de la législation fiscale.

Constitue aussi une infraction l'achat sans facture si l'acheteur est soumis à l'obligation d'établir des factures au titre de ses ventes ou de ses prestations de services.

2.2 L'établissement de factures comportant des montants insuffisants

Les éléments constitutifs de l'infraction sont réunis si le vendeur ou l'acheteur est tenu d'établir des factures en vertu de la législation fiscale et procède à leur établissement avec des montants inférieurs aux montants réels.

2.3 L'établissement de factures portant sur des ventes ou des prestations de services fictives pour des buts à caractère fiscal.

Les éléments constitutifs de l'infraction sont réunis s'il y a eu établissement de factures fictives, dans le but de se soustraire totalement ou partiellement au paiement de l'impôt ou de bénéficier d'avantages fiscaux ou de restitution d'impôt.

2.4 L'utilisation de factures portant sur des ventes ou des prestations de services fictives pour des buts à caractère fiscal.

Les éléments constitutifs de l'infraction sont réunis avec l'utilisation de factures portant sur des opérations de ventes ou des prestations de services fictives dans le but de se soustraire totalement ou partiellement au paiement de l'impôt ou de bénéficier d'avantages fiscaux ou de restitution d'impôt.

3. Les infractions relatives à la comptabilité

3.1 La récidive dans la non tenue de comptabilité, registres et répertoires (article 97)

Les éléments constitutifs de l'infraction consistent en la récidive la non tenue de comptabilité, registres et répertoires prescrits par la législation fiscale, dans une période de 5 ans à partir de la date du prononcé du jugement définitif pour la première infraction et ce, dans le cas où le contrevenant est soumis à l'impôt selon le régime réel.

3.2 La récidive dans le refus de communication de la comptabilité (article 97)

Les éléments constitutifs de l'infraction consistent en la récidive dans le défaut de communication de la comptabilité, registres et répertoires aux services de l'administration fiscale et ce, dans les 5 ans à partir de la date du prononcé du jugement définitif pour la première infraction, si le contrevenant est soumis à l'impôt selon le régime réel.

3.3 La tenue d'une double comptabilité ou l'utilisation de documents comptables falsifiés (article 98)

Les éléments constitutifs de l'infraction sont réunis par l'introduction de rectifications fictives sur la comptabilité consistant en la tenue d'une double comptabilité ou l'utilisation de documents comptables, registres et répertoires falsifiés dans le but de se soustraire totalement ou partiellement au paiement de l'impôt ou de bénéficier d'avantages fiscaux ou de restitution d'impôt.

3.4 L'établissement de faux comptes et de faux documents par les personnes qui procèdent à la tenue de comptabilité ou au conseil. (article 99)

Les éléments constitutifs de l'infraction sont réunis lorsque les agents d'affaires, conseillers fiscaux ou toute personne qui a pour profession de tenir ou d'aider à tenir une comptabilité font sciemment établir de faux comptes ou de faux documents comptables dans le but de minorer l'assiette de l'impôt ou l'impôt lui-même.

Cette infraction concerne aussi les personnes chargées de réaliser ou de mettre en place les systèmes ou applications informatiques relatifs à la tenue de comptabilité ou à l'établissement de déclarations fiscales.

4. L'accomplissement des opérations de fraude fiscale : (article 101)

4.1 La simulation de situations juridiques fictives :

Les éléments constitutifs de l'infraction consistent en la simulation de situations juridiques fictives dans le but de se soustraire totalement ou partiellement au paiement de l'impôt ou de bénéficier d'avantages fiscaux ou de restitution d'impôt.

Exemple :

Soit une société qui a été constituée par une personne et les membres de sa famille pour la réalisation d'un projet dans un secteur bénéficiant des dispositions du code d'incitation aux investissements, les souscripteurs au capital de la société ont bénéficié du dégrèvement au titre des revenus et bénéfices réinvestis de la base soumise à l'impôt exigible sur leur revenu. Cependant, suite à une opération de contrôle fiscal, il s'est avéré que les

promoteurs n'ont entamé aucune procédure pour la réalisation du projet, même après l'expiration de la période prévue par le code d'incitation aux investissements, et que les souscripteurs ont retiré les fonds souscrits au capital de la société.

A la convocation des intéressés par les services de l'administration fiscale pour connaître la réalité de la situation, aucun motif raisonnable justifiant la non réalisation du projet n'a été apporté.

Dans ce cas, il est possible de constater une infraction fiscale pénale contre les intéressés consistant en la simulation de situation juridique fictive afin de bénéficier des avantages fiscaux et de minorer l'impôt exigible.

4.2 La production de documents falsifiés :

Les éléments constitutifs de l'infraction consistent en la production d'écrits et actes inexacts ou la modification des écrits par n'importe quel moyen tels que les cachets ou signatures falsifiés et ce, pour des buts à caractère fiscal consistant dans le fait de se soustraire au paiement de l'impôt ou de bénéficier d'avantages fiscaux ou de la restitution d'impôt.

Exemple :

Soit une personne qui a présenté aux services de l'administration fiscale une attestation de libération d'une souscription au capital d'une société bénéficiant des dispositions du code d'incitation aux investissements et qui a effectué la déduction du montant libéré de la base de l'impôt sur le revenu. Suite à l'intervention des services de contrôle fiscal, il s'est avéré que l'attestation présentée est falsifiée et que la libération du capital souscrit n'a pas été réalisée.

Dans ce cas, les services de l'administration fiscale peuvent procéder à la constatation d'une infraction fiscale pénale consistant en la production de faux documents afin de bénéficier d'avantages fiscaux.

4.3 La dissimulation de la nature juridique d'un acte ou d'une convention :

Les éléments constitutifs de l'infraction consistent en l'insertion de modifications sur une situation précise et sa présentation au sein d'un acte ou d'une convention sous une forme différente de sa réalité pour des buts à caractère fiscal qui consistent à se soustraire totalement ou partiellement au

paiement de l'impôt, à bénéficier d'avantages fiscaux ou à la restitution de l'impôt.

Exemple :

Supposons qu'une personne physique ait conclu un contrat de vente d'un immeuble avec son cousin qui, en réalité, dissimulait un acte de donation afin de réduire les droits d'enregistrement exigibles en payant 5 % du prix de la vente au lieu de 25 % de la valeur réelle de l'immeuble. (acte de donation)

4.4 L'accomplissement d'opérations emportant transmission de biens à autrui dans le but de ne pas acquitter les dettes fiscales.

Les éléments constitutifs de l'infraction sont réalisés lorsque le redevable de dettes fiscales procède sciemment à la transmission de ses biens, leur apport ou leur transfert à autrui suite à un acte de donation ou de cession, d'une façon concomitante avec l'exigibilité de la dette fiscale, afin **de détourner** ces biens vers une société ou un projet et d'échapper ainsi à tout acte d'exécution en guise de paiement des dettes fiscales.

Est considérée une dette fiscale toute dette constatée à la charge du contribuable dans les comptes du receveur des finances ou toute dette au titre de laquelle le redevable a signé une reconnaissance de dette ou pour laquelle un arrêté de taxation d'office a été émis même si son **exécution a été suspendue**, ainsi que toute dette au titre de laquelle une décision de justice a été prononcée.

Exemple :

Supposons qu'une personne physique exerçant dans le secteur des travaux publics contre qui des dettes fiscales ont été constatées au profit du Trésor, ait procédé sciemment au gel de son activité en tant que personne physique et ait constitué une société à responsabilité limitée avec ses enfants en sauvegardant la même activité ce qui a engendré la transmission des éléments d'actifs à la société constituée afin d'échapper au paiement des dettes fiscales constatées à sa charge au profit du Trésor en tant que personne physique, ce qui lui permettra de participer à la réalisation de marchés publics au nom de la société constituée ce qui a empêché le recouvrement des dettes fiscales à la charge de la personne concernée.

Dans ce cas, la cession des éléments d'actifs au profit de la société d'une façon concomitante avec l'existence d'une dette fiscale et sans l'existence d'une raison objective est considérée comme une opération de fraude fiscale.

4.5 La majoration du crédit de la taxe sur la valeur ajoutée ou du droit de consommation :

Les éléments constitutifs de l'infraction sont réunis lorsque la majoration du crédit de la taxe ou du droit ou la déduction de la taxe ou du droit, au titre d'achats fictifs ou non bénéficiant du droit de déduction, sont effectuées dans une proportion égale ou supérieure à 30 % du crédit de la taxe déclaré afin de bénéficier sans motif de la restitution de la taxe ou du droit ou de se soustraire à leur paiement.

Exemple : supposons qu'une personne physique soumise à la taxe sur la valeur ajoutée selon le régime réel, présente une demande de restitution du crédit de la taxe sur la valeur ajoutée susceptible de déduction s'élevant à 100000 D et dont la déduction n'a pas été possible durant six mois successifs. Une avance s'élevant à 15000D lui a ainsi été accordée en vertu des dispositions de l'article 15, paragraphe I alinéa 4 du code de la taxe sur la valeur ajoutée.

Cependant et après la vérification de sa situation fiscale du contribuable, les services de l'administration fiscale ont constaté que le crédit de la taxe provenait des transactions avec une société fictive dans le but de bénéficier indûment de la restitution de la taxe.

Dans ce cas une peine d'emprisonnement de 16 jours à 3 ans et une amende de 1000D à 50000D sont appliquées.

4.6 La minoration du chiffre d'affaires

Les éléments constitutifs de l'infraction sont réunis toutes les fois que le chiffre d'affaires soumis à la taxe sur la valeur ajoutée ou au droit de consommation est minoré d'une proportion égale ou supérieure à 30 % du chiffre d'affaires déclaré dans le but de se soustraire au paiement de la taxe ou du droit ou de bénéficier de leur restitution.

5. Les manquements à l'obligation de préserver le secret professionnel fiscal (article 102)

Les éléments constitutifs de l'infraction sont réunis pour toute personne soumise à l'obligation de préserver le secret professionnel fiscal en vertu des dispositions de l'article 15 du code des droits et procédures fiscaux et ayant communiqué des renseignements ou documents relatifs aux contribuables en dehors des personnes et des situations prévues par la loi.

III. DATE D'APPLICATION DES SANCTIONS FISCALES PENALES

En vertu des dispositions de l'article 8 de la loi de promulgation du code des droits et procédures fiscaux, les sanctions fiscales pénales s'appliquent aux infractions commises à partir du premier janvier 2002 ou aux infractions commises avant cette date si les sanctions prévues dans le code sont plus clémentes que les sanctions appliquées à la date de la commission de l'infraction.

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

Signé : Mohamed Ali BEN MALEK

ANNEXE 1 A LA NOTE COMMUNE N° 38/2002

Les manquements relatifs à quelques dispositions du code des droits d'enregistrement et de timbre

Infraction	Articles du code des droits d'enregistrement et de timbre
Le défaut de reproduction au niveau des actes publics et civils portant sous-bail, subrogation, cession ou rétrocession de bail de la mention d'enregistrement du bail cédé.	Article 85
L'ouverture des coffres-forts après le décès du locataire en l'absence du juge et sans la convocation du centre de contrôle des impôts pour y être présent.	Article 96
L'ouverture des plis cachetés et cassettes fermées en l'absence du juge et sans la convocation du centre de contrôle des impôts à l'effet d'y être présent.	Article 97
Le défaut de présentation par l'acquéreur d'un immeuble ou d'un fonds de commerce dépendant d'une succession dévolue à des héritiers ayant à l'étranger leur domicile de droit ou de fait, d'un certificat délivré par le Receveur des Finances constatant soit l'acquittement, soit la non exigibilité des droits d'enregistrement.	Article 98
Le défaut de présentation en cas de transfert ou de conversions de titres nominatifs de sociétés dépendant d'une succession, d'un certificat délivré par le Receveur des Finances constatant l'acquittement des droits d'enregistrement sur les successions ou leur non exigibilité .	Article 99
Le défaut d'adresser une notification au centre de contrôle des impôts par les sociétés d'assurances ayant conclu un contrat d'assurance contre l'incendie relatif à des meubles dépendant d'une succession ou appartenant	Paragraphe I de l'article 100

Infraction	Articles du code des droits d'enregistrement et de timbre
au conjoint d'une personne décédée, et ce, dans la quinzaine qui suit le jour où ils ont eu connaissance du décès.	
Le défaut d'adresser au centre de contrôle des impôts par les administrations publiques, les sociétés, les banques, les établissements financiers, les officiers publics, les agents d'affaires ou les intermédiaires en bourse qui seraient dépositaires, détenteurs ou débiteurs de titres, sommes ou valeurs dépendant d'une succession qu'ils sauraient ouverte, la liste de ces titres, sommes ou valeurs dans les quinze jours qui suivent toute opération de paiement, de remise ou de transfert portant sur ces titres, sommes ou valeurs.	Paragraphe I de l'article 101
Le défaut de présentation par les dépositaires, détenteurs ou débiteurs de titres, sommes et valeurs dépendant d'une succession revenant à des personnes ayant à l'étranger leur domicile d'une attestation délivrée par le Receveur des Finances constatant l'acquittement des droits d'enregistrement sur la succession ou leur non exigibilité.	Paragraphe II. Nouveau de l'article 101
L'encaissement d'effets de commerce non timbrés ou non visés pour timbres.	Article 135

ANNEXE 2 A LA NOTE COMMUNE N° 38/2002

Manquement à certaines dispositions relatives au vin, à l'alcool et aux boissons alcoolisées (Décret n° 97-1368 du 24 juillet 1997)

Ces manquements consistent en :

- la production du vins et de boissons alcoolisées et leur conditionnement dans le même local, contrairement aux prescriptions de la législation en vigueur
- l'exploitation d'entrepôt d'alcool sans autorisation préalable ou la production d'alcool ou d'eau-de-vie par distillation ou l'exploitation d'entrepôt d'alcool sans présentation d'une caution bancaire ou la présentation d'une caution insuffisante contrairement aux dispositions de la législation en vigueur
- le défaut de présentation d'une caution bancaire au titre du droit de consommation relatif aux vins mis en bouteilles
- l'utilisation de matériel de fabrication de l'alcool et d'eau-de-vie par distillation non fermé ou non scellé par les services de l'administration fiscale ou leur utilisation en cas d'empêchement de fermer ou sceller pour des raisons techniques sans la présence des agents de ces services habilités à cet effet
- l'extraction des alcools et des boissons alcoolisées par distillation ou la dénaturation des alcools en l'absence des agents de l'administration fiscale dûment habilités contrairement aux dispositions de la législation en vigueur ou l'utilisation de produits de dénaturation non autorisés.