

DIFFUSION GENERALE

0.1.0.0.1.2.

Documents Administratifs

(IMPOTS)

Texte n° DGI 2002/23**NOTE COMMUNE N° 10/2002**

O B J E T : Commentaire des dispositions des articles 47 à 52 du code des droits et procédures fiscaux relatives à la taxation d'office.

R E S U M E

- 1) L'administration fiscale procède à l'établissement de la taxation d'office dans les cas :
 - de défaut de dépôt des déclarations après mise en demeure du contribuable,
 - d'absence de réponse sur les résultats de la vérification fiscale,
 - de désaccord sur les résultats de la vérification fiscale,
 - d'application de l'avance au titre de la plus-value immobilière.

- 2) Le code des droits et procédures fiscaux a prévu des procédures spéciales relatives à la taxation d'office en cas de défaut de dépôt de déclaration de l'impôt après la mise en demeure du contribuable et l'expiration d'un délai de **30 jours**, qui consistent en l'établissement de la taxation d'office sans respecter les procédures relatives à la notification des résultats de la vérification et à la discussion de ces résultats avec le contribuable.

La taxation est établie, dans ce cas, sur la base des preuves écrites et des présomptions de droit ou de fait ou sur la base de la dernière déclaration déposée avec un minimum d'impôt en principal de **50 dinars** par déclaration et au titre de chaque impôt dû.

- 3) Le code des droits et procédures fiscaux met à la charge de l'administration fiscale l'obligation **de motiver l'arrêté de taxation d'office.**

- 4) L'arrêté de taxation d'office est **exécutoire**. Le contribuable peut **suspendre l'exécution** de cet arrêté par le paiement ou la production d'une caution bancaire de **20%** du montant de l'impôt en principal, et ce, dans un délai de **soixante jours** à compter de la date de la notification de l'arrêté. La suspension de l'exécution ne couvre pas les montants exigibles au titre de la retenue à la source.
- 5) L'opposition contre l'arrêté de taxation d'office n'est pas subordonnée au paiement ou au cautionnement de sommes.

Les dispositions des articles 47 à 52 du code des droits et procédures fiscaux ont fixé les cas dans lesquels l'administration fiscale procède à la taxation d'office.

La présente note a pour objet de présenter et de commenter ces cas de taxation d'office ainsi que les moyens d'exécution de l'arrêté de taxation d'office et les conditions de suspension de son exécution.

I. CAS DE TAXATION D'OFFICE

Conformément aux dispositions de l'article 47 du code des droits et procédures fiscaux, la taxation d'office est établie dans les cas suivants :

- 1- Le défaut de déposer la déclaration de l'impôt après mise en demeure du contribuable,
- 2- le désaccord entre l'administration fiscale et le contribuable sur les résultats de la vérification fiscale préliminaire ou approfondie,
- 3- le défaut de réponse du contribuable sur les résultats de la vérification fiscale préliminaire ou approfondie.

La taxation d'office est également établie, conformément aux dispositions de l'article 60 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, en cas de défaut de déclaration de l'avance de l'impôt sur le revenu dû au titre de la plus-value immobilière.

1) La taxation d'office dans le cas de défaut de déclaration de l'impôt

Etant donné que les procédures de contrôle et de taxation ont été unifiées pour tous les impôts soumis aux dispositions du code des droits et procédures fiscaux, la taxation d'office concerne les cas de défaut de déclaration de l'impôt ainsi que le défaut de présentation des actes et écrits à la formalité de l'enregistrement. La taxation d'office est établie dans ce cas selon des procédures simplifiées.

a) Procédures de taxation d'office

Les dispositions du deuxième paragraphe de l'article 47 du code des droits et procédures fiscaux ont prévu qu'en cas de défaut de dépôt, par les contribuables, des déclarations fiscales, actes et écrits dans les délais légaux impartis pour leur dépôt, l'administration fiscale procède à la mise en demeure des contribuables afin de régulariser leur situation et de déposer les

déclarations fiscales, actes et écrits dans un délai maximum **de 30 jours** à compter de leur mise en demeure effectuée conformément à la loi.

Pour le décompte du délai **de 30 jours**, application est faite des dispositions des articles 140, 141 et 143 du code des obligations et des contrats qui prévoient que « le jour à partir duquel on commence à compter n'est pas compris dans le terme ». Ainsi, le jour de la notification n'est pas compris dans le délai imparti.

On entend par mois, un délai de trente jours entiers et si l'échéance des trente jours correspond à un jour férié, le délai est prorogé jusqu'au premier jour ouvrable.

Ainsi et à l'expiration du délai de **30 jours** sus-mentionné, et dans le cas où le contribuable ne procède pas au dépôt des déclarations fiscales, actes et écrits mentionnés dans la mise en demeure, l'administration fiscale territorialement compétente peut établir l'arrêté de taxation d'office.

Dans ce cas, et étant donné que la taxation d'office est relative à un défaut de dépôt de déclaration, cette taxation est établie sans l'observation des procédures relatives à la notification des résultats de la vérification fiscale et leur discussion avec le contribuable.

Il est à signaler que si le contribuable procède à la régularisation de sa situation dans le délai imparti, la situation ne nécessite plus l'établissement de la taxation d'office au titre de ces déclarations, actes et écrits non déposés. Dans le cas où le contribuable procède au dépôt de quelques unes des déclarations fiscales, la taxation d'office est établie pour le reste des déclarations non déposées conformément aux procédures exceptionnelles abrégées (voir exemple n°1).

b) Les bases de la taxation d'office

Les dispositions de l'article 48 du code des droits et procédures fiscaux prévoient que la taxation d'office est établie, en cas de défaut de dépôt de déclaration de l'impôt, sur la base de tous les éléments de droit dont notamment :

- les preuves littérales et écrites, si elles existent,

- les présomptions de droit ou de fait,
- les sommes portées sur la dernière déclaration déposée par le contribuable.

Dans ce cas, sont pris en compte les montants de l'assiette de l'impôt en principal sans octroi de dégrèvements ou avantages dont le contribuable avait bénéficié au titre de la dernière déclaration déposée, sauf si le contribuable apporte les justifications y afférentes.

Dans tous les cas, le montant en principal de l'impôt établi d'office ne peut être inférieur à **50 dinars** par impôt à la charge du contribuable, non déclaré et mentionné dans la mise en demeure. Ledit montant ne couvre pas les pénalités de retard exigibles à compter de l'expiration du délai légal fixé pour le paiement.

Le montant **minimum fixé à 50 dinars n'est pas susceptible de restitution**. Il est toutefois déductible si le contribuable fera l'objet d'une vérification fiscale préliminaire ou approfondie ultérieure où à l'occasion de dépôt de déclarations rectificatives (voir exemple n°2).

Il est à signaler que le regroupement des impôts mensuels au sein d'un imprimé unique fourni par l'administration est une procédure administrative unilatérale à l'issue de laquelle le contribuable demeure astreint au paiement du montant de **50 dinars** pour chaque impôt dû et non déclaré.

La taxation d'office établie par l'administration selon ces procédures, ne fait pas obstacle à la vérification approfondie de la situation fiscale.

2) La taxation d'office dans le cadre de la vérification fiscale préliminaire ou approfondie

Suite à la vérification préliminaire ou approfondie de la situation fiscale du contribuable, l'administration fiscale procède à la notification des résultats de la vérification au contribuable.

Le contribuable bénéficie d'un délai de **30 jours** pour répondre par écrit aux résultats de la vérification.

En cas de réponse et d'accord entre le contribuable et l'administration fiscale sur les résultats de la vérification, le contribuable signe des déclarations rectificatives et une reconnaissance de dette.

Lorsque le contribuable ne répond pas par écrit aux résultats de la vérification après l'expiration de **30 jours** à compter du jour qui suit la date de la notification des résultats de la vérification, l'administration fiscale procède à la taxation d'office sur la base des résultats de la vérification et ce en l'absence d'éléments permettant de réduire ces résultats.

La taxation d'office est également établie en cas de désaccord entre l'administration fiscale et le contribuable .

3) La taxation d'office relative à l'établissement de l'avance au titre de l'impôt sur le revenu exigible au titre de la plus-value immobilière non déclarée.

Conformément aux dispositions de l'article 60 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés tel que modifié par l'article 6 de la loi de promulgation du code, l'administration fiscale établit une taxation d'office, en matière d'impôt sur le revenu au titre de la plus-value immobilière en cas de défaut de déclaration de la plus-value immobilière réalisée suite à la cession de biens immobiliers et après l'expiration d'un mois à compter de la date de la mise en demeure du contribuable. La taxation d'office est établie sur la base d'une avance de **2,5%** du prix de la cession déclaré dans l'acte.

Cette avance n'est pas exigible pour les contribuables qui justifient que l'impôt a fait l'objet d'une retenue à la source.

La taxation d'office est établie, dans tous les cas précités, au moyen d'un arrêté de taxation d'office.

II. L'ARRETE DE TAXATION D'OFFICE

Les dispositions des articles 50 et 51 du code des droits et procédures fiscaux ont prévu les procédures de l'établissement et de la notification des arrêtés de taxation d'office.

1) L'établissement de l'arrêté de taxation d'office

En vertu des dispositions de l'article 50 du code des droits et procédures fiscaux, la taxation d'office est établie au moyen d'un arrêté motivé du Ministre des finances ou de la personne déléguée par le ministre des finances à cet effet.

Dans ce cadre, l'administration fiscale doit présenter les fondements juridiques des redressements apportés à la situation fiscale du contribuable et elle doit indiquer les présomptions de droit ou de fait sur la base desquelles la taxation a été établie en cas de recours aux présomptions.

2) Contenu de l'arrêté de taxation d'office

Conformément aux dispositions de l'article 50 du code des droits et procédures fiscaux, l'arrêté de taxation d'office comporte essentiellement les indications suivantes :

- les services de l'administration fiscale ayant procédé à la vérification fiscale (mission polyvalente, centre régional de contrôle des impôts, bureau de contrôle des impôts),
- la méthode d'imposition retenue (sur la base de la comptabilité et des preuves littérales et écrites ou sur la base des présomptions de droit et de fait avec mention de ces présomptions).

Il est à signaler qu'il est possible de faire recours aux présomptions pour établir la sincérité de la comptabilité et la rectification des résultats qu'elle fait ressortir.

- les fondements juridiques de l'arrêté (mention de la base juridique ou réglementaire des éléments de taxation)
- les nom, prénoms et grade des vérificateurs
- la date du commencement de la vérification approfondie et de son achèvement ainsi que le lieu de son déroulement mention est faite de la durée effective de la vérification qui prend en compte :
 - la durée d'ajournement de son commencement,
 - la durée des interruptions ;
 - la durée de retard dans la réponse aux demandes de l'administration fiscale.

- le montant de l'impôt exigible et des pénalités y afférentes,
- les rectifications du crédit d'impôt,
- les rectifications du report déficitaire ou des amortissements régulièrement différés,
- la recette des finances auprès de laquelle seront constatées les sommes exigibles (c'est la recette des finances du lieu d'établissement de l'impôt)
- l'information du contribuable de son droit de s'opposer à l'arrêté de taxation d'office devant le tribunal de première instance territorialement compétent et le délai imparti pour le faire,
- l'information du contribuable de la possibilité de suspendre l'exécution de l'arrêté de taxation d'office et ce par le paiement de **20%** du montant de l'impôt en principal ou par la production d'une caution bancaire pour le même montant dans un délai de **60 jours** à compter de la date de la notification de l'arrêté.

3) Les moyens de notification de l'arrêté de taxation d'office

Les arrêtés de taxation d'office sont notifiés selon les moyens de notification prévus par l'article 10 du code des droits et procédures fiscaux, à savoir :

- la lettre recommandée avec accusé de réception,
- les agents de l'administration fiscale,
- les porteurs de contraintes,
- les huissiers-notaires .

La notification est soumise aux dispositions du code de procédure civile et commerciale.

III. EXECUTION DE L'ARRETE DE TAXATION D'OFFICE

Les dispositions de l'article 52 du code des droits et procédures fiscaux ont prévu **l'exécution** de l'arrêté de taxation d'office nonobstant les actions en opposition y afférentes, ainsi que la **possibilité de suspendre son exécution** et les conditions requises à cet effet.

Toutefois, et nonobstant les procédures de recouvrement, d'exécution et de suspension de l'exécution, le droit de recours est garanti

dans tous les cas et il n'est subordonné ni au paiement des sommes dues ni à la production de caution bancaire pour les montants exigibles.

1) Exécution de l'arrêté de taxation d'office

L'arrêté de taxation d'office est exécutoire nonobstant les actions en oppositions y afférentes. Ainsi, et après notification de l'arrêté de taxation d'office, les sommes portées dans l'arrêté seront constatées dans les écritures du receveur des finances compétent. Le receveur des finances ne peut poursuivre le recouvrement des sommes objet de l'arrêté de taxation avant l'expiration du délai de 60 jours à compter de la notification de l'arrêté de taxation d'office au contribuable.

Toutefois, les sommes dues au titre de la retenue à la source et les pénalités y afférentes ne sont pas concernées par la suspension de l'exécution et le receveur des finances peut poursuivre leur recouvrement.

Il s'agit notamment des retenues au titre:

- des salaires, traitements et pensions,
- des rémunérations en contrepartie d'un travail occasionnel ou accidentel,
- des revenus des capitaux mobiliers,
- des loyers, honoraires et commissions,
- des jetons de présence pour les non résidents,
- des redevances payées aux non résidents autres que celles payées par les sociétés totalement exportatrices,
- des intérêts des crédits payés aux banques non établies en Tunisie,
- des marchés
- de la plus-value immobilière,
- de la taxe sur la valeur ajoutée au titre des marchés public,
- des autres impôts et droits pour lesquels des retenues sont effectuées.

De même, la suspension de l'exécution ne concerne pas les taxes suivantes soumises aux mêmes règles relatives à la retenue à la source :

- la taxe sur les légumes et les fruits,
- la taxe sur les viandes,
- la taxe sur les tomates destinées à la transformation,
- la taxe sur les produits de la pêche.

2) Conditions de suspension de l'arrêté de taxation d'office

Les contribuables intéressés par la suspension de l'exécution de l'arrêté de taxation d'office peuvent, dans un délai de **60 jours** à compter de la date de la notification dudit arrêté, procéder :

- au paiement de **20%** du montant de l'impôt en principal sans tenir compte des pénalités. Dans ce cas le receveur des finances procède à la suspension de l'exécution de l'arrêté de taxation d'office
- à la production d'une caution bancaire pour le même montant.

Le montant de l'impôt objet de la caution bancaire est recouvrable auprès de l'établissement bancaire à la première demande et ce à l'expiration d'une année à compter de la date de la notification de l'arrêté de taxation d'office. L'établissement bancaire ne peut opposer aux services de recouvrement la poursuite des biens du contribuable.

Exemples pratiques :

Exemple 1 :

Par acte notarié en date du 1^{er} mars 2002 Monsieur « A » procède à l'acquisition d'un terrain d'une valeur de 100.000 dinars.

L'acquéreur ne s'est pas présenté à la recette des finances pour le paiement des sommes dues dans le délai des deux mois impartis pour l'enregistrement.

L'administration fiscale a découvert le défaut de présentation de l'acte à la formalité et a procédé en date du 5 mai 2002 à la mise en demeure du contribuable.

Si l'on suppose que l'intéressé n'a pas procédé à la régularisation de sa situation dans le délai d'un mois à compter de la date de sa mise en demeure, l'administration fiscale peut, dans ce cas, établir l'arrêté de taxation d'office sans le recours à la notification des résultats de la vérification fiscale et sans attendre une réponse à ces résultats.

La taxation d'office est établie, dans ce cas, sur la base de l'acte et du prix mentionné dans l'acte augmenté des charges si elles existent (100.000 dinars) et ce au cas où l'administration fiscale ne dispose pas de renseignements susceptibles de corriger le contenu de l'acte ou écrit.

Exemple 2 :

Supposons que la société « A » n'a pas déposé la déclaration mensuelle relative au mois de mars 2003.

Supposons aussi que la déclaration relative au mois de février de la même année a comporté les éléments suivants :

- TVA	1 000D
- TFP	45D
- Retenue à la source	30D
- TCL	20D

Si on suppose que l'administration fiscale a procédé à la mise en demeure de la société pour régulariser sa situation par le moyen de ses agents en date du 14 juin 2003 et que la société n'a pas déposé sa déclaration jusqu'au 15 juillet 2003, l'administration fiscale peut, dans ce cas, établir un arrêté de taxation d'office comportant les éléments suivants :

- TVA	1 000D
- TFP	50D
-Retenue à la source	50D
- TCL	<u>50D</u>
Total de l'impôt en principal	1 150D

A ce total sont ajoutées les pénalités de retard au taux de 1,25% par mois ou fraction de mois de retard avec un minimum de 5D par déclaration et par impôt.

Exemple 3 :

Supposons que l'administration fiscale a procédé à l'établissement de la taxation d'office et que l'arrêté de taxation d'office a été notifié en date du 29 janvier 2002 comportant les montants suivants :

- impôt en principal : 240.000D, dont 40.000D au titre de la retenue à la source non reversée
- pénalités de retard au taux de 1,25% : 30.000D
- pénalités pour défaut de retenue de l'impôt à la source :5000D

1^{ère} hypothèse :

Le contribuable procède au paiement de 20% du montant de l'impôt en principal susceptible de suspension d'exécution, avant le 31 mars 2002 (ou la production d'une caution bancaire pour le même montant) :

$$200.000D \times 20\% = 40.000D$$

Dans le cas où le contribuable produit une caution bancaire, cette caution doit être déposée auprès du receveur des finances compétent.

L'administration fiscale ne peut poursuivre le recouvrement du montant restant au titre du principal de l'impôt ou des pénalités y afférentes avant la notification du jugement de première instance.

Le receveur des finances doit, dans tous les cas, procéder au recouvrement des montants dus au titre de la retenue à la source, non susceptible de suspension d'exécution ainsi que des pénalités dues au titre de la retenue à la source (40.000D + 5.000D).

2^{ème} hypothèse :

Le 20 avril 2002, le contribuable procède au paiement de 40.000D.

Dans ce cas et étant donné que le paiement est intervenu après le délai imparti, les services de recouvrement peuvent poursuivre le recouvrement du reste à payer.

3^{ème} hypothèse :

Jusqu'à fin mars 2002, le contribuable n'a procédé au paiement d'aucun montant au titre de l'arrêté de taxation d'office.

Par conséquent, le receveur des finances peut, à partir du 1^{er} avril 2002, faire les diligences nécessaires par le recouvrement de la totalité des montants indiqués dans l'arrêté de taxation d'office.

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

Signé : Mohamed Ali BEN MALEK