

765

4 - MARS 2019

Note Commune N°13 / 2019

Objet : Commentaire des dispositions de l'article 51 de la loi n°2018-56 du 27 décembre 2018 portant loi de finances pour l'année 2019

Annexe : Exemples d'application

Résumé

Harmonisation des pénalités de retard dans le paiement de l'impôt avec le coût de l'endettement et encouragement de la conformité fiscale

I. Les dispositions de l'article 51 de la loi de finances pour l'année 2019 ont prévu :

1- la fixation du taux de la pénalité de retard exigible en cas de déclaration spontanée de l'impôt à **0,75%** du montant de l'impôt exigible par mois ou fraction de mois de retard au lieu de 0,5%.

2- l'instauration d'une pénalité supplémentaire fixe, exigible en sus de la pénalité de retard, en cas de déclaration spontanée de l'impôt après l'expiration du délai imparti ainsi que suite à l'intervention des services du contrôle fiscal qui est liquidée au taux de :

- 1,25% du montant de l'impôt exigible, lorsque le retard dans le paiement de l'impôt ne dépasse pas 60 jours ,
- 2,5% du montant de l'impôt exigible, lorsque le retard dans le paiement de l'impôt dépasse 60 jours.

3- la fixation du taux de la pénalité de retard, exigible suite à l'intervention des services du contrôle fiscal lorsque les montants exigibles sont acquittés dans un délai maximum de trente jours à compter de la date d'une reconnaissance de dette faite avant l'expiration du délai de recours contre l'arrêté de taxation d'office prévu par l'article 55 du code des droits et procédures fiscaux, à **1%** du montant de l'impôt exigible par mois ou fraction de mois de retard au lieu de 0,625%.

4- l'application du minimum de perception, prévu par l'article 86 du code des droits et procédures fiscaux et fixé à 5 dinars par déclaration au titre de chaque impôt, sur chaque pénalité exigible.

II. Les nouveaux taux de la pénalité de retard et de la pénalité supplémentaire fixe s'appliquent aux :

- montants portés sur les déclarations fiscales déposées spontanément à **partir du 1^{er} avril 2019,**
- notifications des résultats des vérifications fiscales effectuées à **partir du 1^{er} avril 2019,**
- arrêtés de taxation d'office relatifs au défaut de dépôt des déclarations fiscales ou aux amendes fiscales administratives notifiés à **partir du 1^{er} janvier 2019.**

Dans le but d'harmoniser les pénalités de retard dans le paiement de l'impôt avec le coût de l'endettement et d'encourager la conformité fiscale, les dispositions de l'article 51 de la loi n°2018-56 du 27 décembre 2018 portant loi de finances pour l'année 2019 ont révisé les taux des pénalités précitées et instauré une pénalité supplémentaire fixe applicable en cas de retard dans le paiement de l'impôt.

Cette note a pour objet de rappeler la législation fiscale en vigueur jusqu'au 31 décembre 2018 et de commenter les nouvelles dispositions.

I- Rappel de la législation fiscale en vigueur jusqu'au 31 décembre 2018

La déclaration spontanée de l'impôt, après l'expiration du délai imparti, entraîne l'application de la pénalité de retard au taux de 0,5% du montant de l'impôt exigible par mois ou fraction de mois de retard, prévue par l'article 81 du code des droits et procédures fiscaux.

En cas de constatation du retard dans le paiement de l'impôt suite à l'intervention des services du contrôle fiscal, le taux de la pénalité de retard précitée est porté à 1,25% du montant de l'impôt exigible par mois ou fraction de mois de retard, en application des dispositions de l'article 82 dudit code.

La pénalité de retard exigible suite à l'intervention des services du contrôle fiscal est réduite de 50% lorsque l'impôt exigible est acquitté dans un délai maximum de trente jours à compter de la date d'une reconnaissance de dette faite avant l'expiration du délai prévu par l'article 55 du même code pour le recours contre l'arrêté de taxation d'office .

Conformément aux dispositions de l'article 87 du code des droits et procédures fiscaux, le retard dans le paiement de l'impôt est calculé à partir du premier jour suivant l'expiration du délai imparti pour le paiement et jusqu'à la fin du mois au cours duquel est intervenu le paiement de l'impôt, la notification des résultats de la vérification fiscale, la reconnaissance de dette ou la notification de l'arrêté de taxation d'office.

D'autre part, et en vertu des dispositions de l'article 86 dudit code, la pénalité de retard dans le paiement de l'impôt ne peut être inférieure à 5 dinars par déclaration au titre de chaque impôt. Ce minimum de perception est dû même en l'absence du montant d'impôt exigible.

En application des dispositions de l'article 82 du même code, la pénalité de retard ne s'applique pas aux montants de l'impôt exigibles suite à une vérification fiscale approfondie et ce, dans la limite du crédit d'impôt confirmé

par les services fiscaux ou par les tribunaux en vertu d'un jugement ayant acquis la force de la chose jugée relatif à la même vérification.

II- Apport de la loi de finances pour l'année 2019

Les dispositions de l'article 51 de la loi de finances pour l'année 2019 ont prévu les mesures suivantes :

Premièrement : la fixation du taux de la pénalité de retard exigible en cas de déclaration spontanée de l'impôt à **0,75%** du montant de l'impôt exigible par mois ou fraction de mois de retard au lieu de 0,5%.

Deuxièmement : l'instauration d'une pénalité supplémentaire fixe exigible, en sus de la pénalité de retard, en cas de déclaration spontanée de l'impôt après l'expiration du délai imparti ainsi que suite à l'intervention des services du contrôle fiscal qui est liquidée au taux de :

- 1,25% du montant de l'impôt exigible, lorsque le retard dans le paiement de l'impôt ne dépasse pas 60 jours,
- 2,5% du montant de l'impôt exigible, lorsque le retard dans le paiement de l'impôt dépasse 60 jours.

Pour l'application de cette pénalité, le retard dans le paiement de l'impôt est calculé conformément aux dispositions de l'article 87 du code des droits et procédures fiscaux, c'est-à-dire à partir du premier jour suivant l'expiration du délai imparti pour la déclaration et le paiement de l'impôt et jusqu'à la fin du mois au cours duquel est intervenu le paiement, en cas de déclaration spontanée de l'impôt, ou jusqu'à la fin du mois au cours duquel est intervenu la notification des résultats de la vérification fiscale , la reconnaissance de dette ou la notification de l'arrêté de la taxation d'office.

Etant signalé qu'en vertu du quatrième paragraphe de l'article 82 du code des droits et procédures fiscaux cette pénalité supplémentaire ne s'applique pas aux montants de l'impôt exigibles suite à une vérification fiscale approfondie et ce, dans la limite du crédit d'impôt confirmé par les services fiscaux ou par les tribunaux en vertu d'un jugement ayant acquis la force de la chose jugée relatif à cette vérification.

Troisièmement : la réduction de 20 % au lieu de 50% du taux de la pénalité de retard fixé à 1,25% du montant de l'impôt par mois ou fraction de mois de retard exigible suite à l'intervention des services du contrôle fiscal et en cas de paiement des montants exigibles au comptant au sens du troisième paragraphe

de l'article 82 du code des droits et procédures fiscaux. Par conséquent, le taux de cette pénalité exigible devient dans ce cas 1% au lieu de 0,625%.

Quatrièmement : l'application du minimum de perception prévu par l'article 86 du code des droits et procédures fiscaux et fixé à 5 dinars à chaque pénalité exigible (la pénalité de retard et la pénalité supplémentaire fixe et la pénalité en cas de défaut de déclaration dans les délais impartis des revenus et bénéficiaires exonérés de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés ou soumis à une retenue à la source libératoire de l'impôt). Ce minimum de perception est désormais dû sur chaque déclaration au titre de chaque impôt même en l'absence du montant d'impôt exigible, et sur chaque pénalité exigible.

III. Date d'entrée en vigueur de la disposition

En vertu des dispositions du numéro 6 de l'article 51 de la loi de finances pour l'année 2019, les nouveaux taux relatifs à la pénalité de retard et à la pénalité supplémentaire fixe s'appliquent aux :

- montants portés sur les déclarations fiscales déposées spontanément **à partir du 1^{er} avril 2019,**
- notifications des résultats des vérifications fiscales effectuées **à partir du 1^{er} avril 2019.**

Cependant et en application des dispositions de l'article 90 de loi de finances pour l'année 2019, lesdits nouveaux taux s'appliquent aux arrêtés de taxation d'office relatifs au défaut de dépôt de déclarations fiscales ou aux amendes fiscales administratives notifiés **à partir du 1^{er} janvier 2019.**

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

Signé : Sihem BOUGHDIRI NEMSIA



Annexe à la Note Commune n°13 pour l'année 2019

Exemples d'application

Exemple n°1 : Liquidation des pénalités en cas de déclaration spontanée de l'impôt

A- Supposons qu'une personne morale a déposé le 27 mars 2019 sa déclaration mensuelle relative à la taxe sur la valeur ajoutée pour le mois d'octobre 2018 et échue le 28 novembre 2018 qui comporte un montant en principal de la taxe exigible de 40.000 D.

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

- Période du retard : du 29 novembre 2018 au 31 mars 2019 soit 4 mois et une fraction de mois soit 5 mois de retard
- **La pénalité de retard exigible est de : $40.000D \times 0,5\% \times 5 = 1.000D$**

B-Supposons que la même personne a déposé ladite déclaration à la date du 14 juin 2019.

Dans ce cas, les pénalités suivantes sont appliquées à cette déclaration :

- Pénalité du retard dans le paiement de l'impôt :

- Période du retard : du 29 novembre 2018 au 30 juin 2019 soit 7 mois et une fraction de mois soit 8 mois de retard
- La pénalité de retard exigible est de : $40.000D \times 0,75\% \times 8 = 2.400D$

- **Pénalité supplémentaire fixe : $40.000D \times 2,5\% = 1.000D$** (étant donné que la période de retard a dépassé 60 jours).

Total des pénalités : $2.400D + 1.000D = 3.400D$

Exemple n°2 : liquidation des pénalités exigibles suite à l'intervention des services de contrôle fiscal

Supposons qu'une personne physique ayant fait l'objet d'une vérification fiscale approfondie au titre de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux au titre de l'année 2017 ayant abouti à un

redressement du résultat fiscal soumis à l'impôt et la réclamation d'un montant en principal d'impôt supplémentaire exigible à ce titre de 180.000 dinars.

Les résultats de cette vérification ont été notifiés à l'intéressé le 15 mai 2019.

Dans ce cas, les pénalités suivantes sont exigibles :

- Pénalité du retard dans le paiement de l'impôt

- Période de retard : du 26 mai 2018 au 31 mai 2019 soit 12 mois et une fraction de mois soit 13 mois de retard
- La pénalité de retard exigible est de : $180.000 \text{ D} \times 1,25\% \times 13 = 29.250\text{D}$

- Pénalité supplémentaire fixe exigible : $180.000\text{D} \times 2,5\% = 4.500\text{D}$

Total des pénalités : $29.250\text{D} + 4.500\text{D} = 33.750\text{D}$

En cas de paiement des montants exigibles au comptant au sens du troisième paragraphe de l'article 82 du code des droits et procédures fiscaux la pénalité de retard exigible serait de :

$$180.000\text{D} \times 1\% \times 13 = 23.400\text{D}$$

Le totale des pénalités exigibles serait de : $23.400\text{D} + 4.500\text{D} = 27.900\text{D}$

Exemple n°3 : Application des pénalités exigibles en cas de confirmation d'un crédit d'impôt par les services de contrôle fiscal

Reprenons les mêmes données de l'exemple 2 et supposons que la notification des résultats de la vérification fiscale approfondie a également confirmé un crédit de la taxe sur la valeur ajoutée égal à 36.000 dinars.

Dans ce cas, la pénalité de retard et la pénalité supplémentaire fixe ne s'appliquent pas dans la limite du crédit soit à concurrence de la proportion ci-après des montants réclamés en principal :

$$\frac{36.000}{180.000} \times 100 = 20\%$$

Ainsi, le total des pénalités exigibles serait de :

$$(29.250D + 4.500D) \times 80\% = 27.000D.$$

Exemple n°4 : Minimum de perception

Supposons qu'une personne physique ait déposé le 18 avril 2019 ses déclarations mensuelles relatives au mois de janvier 2019 au titre de la taxe sur la valeur ajoutée, de la retenue à la source, de la contribution au FOPROLOS et de la taxe sur les établissements à caractère industriel, commercial ou professionnel.

Et supposons que ces déclarations mensuelles ont comporté ce qui suit :

- la taxe sur la valeur ajoutée : un crédit d'impôt de 600 dinars,
- la retenue à la source : montant à payer de 500 dinars,
- la contribution au FOPROLOS : montant à payer de 150 dinars,
- la taxe sur les établissements à caractère industriel, commercial ou professionnel : montant à payer de 100 dinars.

Dans ce cas les pénalités exigibles sont liquidées comme suit :

	Pénalité de retard	Pénalité supplémentaire fixe	Total des pénalités exigibles
La taxe sur la valeur ajoutée	Dans ce cas, le montant minimum de perception fixé à 5D est dû.	Dans ce cas, le montant minimum de perception fixé à 5D est dû.	$5D + 5D = 10 D$
La retenue à la source	$500D \times 0,75\% \times 3 = 11,250D$	$500D \times 2,5\% = 12,500 D$	$11,250D + 12,500D = 23,750 D$
La contribution au FOPROLOS	$150D \times 0,75\% \times 3 = 3,375 D$ Dans ce cas, le montant minimum de perception fixé à 5D est dû.	$150D \times 2,5\% = 3,750 D$ Dans ce cas, le montant minimum de perception fixé à 5D est dû.	$5D + 5D = 10D$
La taxe sur les établissements à caractère industriel, commercial ou professionnel	$100D \times 0,75\% \times 3 = 2,250 D$ Dans ce cas, le montant minimum de perception fixé à 5D est dû.	$100 \times 2,5\% = 2,500 D$ Dans ce cas, le montant minimum de perception fixé à 5D est dû.	$5D + 5D = 10D$
		Total	$10D + 23,750D + 10D + 10D = 53,750D$