

DIFFUSION GENERALE

0.1.0.0.1.2.

Documents Administratifs

(IMPOTS)

Texte n° DGI 2002/58**NOTE COMMUNE N° 36/2002**

O B J E T : Droit de restitution des sommes perçues en trop prévu par les articles de 28 à 35 du code des droits et procédures fiscaux.

ANNEXE : Arrêté du ministre des finances du 8 janvier 2002 fixant les modalités de statuer sur les demandes de restitution des sommes perçues en trop.

R E S U M E

Les dispositions des articles de 28 à 35 du code des droits et procédures fiscaux ont prévu les procédures relatives au droit de restitution des sommes perçues en trop. Ces dispositions concernent :

- 1- La fixation du délai de dépôt de la demande en restitution à **3 ans** à compter de la date à laquelle l'impôt est devenu restituable et au plus tard dans un délai de **5 ans** à compter de la date du recouvrement.
Toutefois, le délai de **5 ans** n'est pas applicable lorsque l'impôt est devenu restituable en vertu d'un jugement ou d'un arrêt juridictionnel.
- 2- L'unification des procédures de dépôt de la demande en restitution et l'obligation à la charge de l'administration de donner suite à cette demande.
- 3- La fixation du délai de réponse à la demande en restitution à **6 mois** à compter de la date du dépôt de la demande en restitution avec des délais spécifiques à la taxe sur la valeur ajoutée dans les cas suivants :

★ **30 jours** pour le crédit de la taxe provenant de l'exportation, des

services utilisés ou exploités en dehors du territoire tunisien, de la vente en suspension de la taxe, de la retenue à la source ou des investissements de mise à niveau ;

- ★ **90 jours** pour les autres cas ;
- ★ **6 mois** en cas de cessation de l'activité.

Le défaut de réponse à la demande en restitution dans le délai de **6 mois** à compter de la date du dépôt de la demande, est considéré dans tous les cas comme un refus implicite permettant au contribuable de faire recours devant la justice.

Les services de l'administration fiscale sont tenus de motiver leur refus à la demande en restitution.

- 1- La fixation des conditions de restitution de l'impôt perçu en trop relatives :
 - au dépôt de toutes les déclarations fiscales échues à la date du dépôt de la demande,
 - à l'accomplissement des procédures de contrôle nécessaire,
 - à la déduction des créances fiscales constatées des sommes à restituer y compris les créances litigieuses.
- 2- L'application des pénalités au titre de la restitution de l'impôt perçu en trop fixées à **0,75%** par mois ou fraction de mois et ce, en sus des pénalités de retard.
- 3- L'octroi d'un intérêt de restitution au profit du contribuable fixé à **0,75%** par mois ou fraction de mois au titre des sommes perçues en trop en vertu d'une taxation d'office.

La présente note a pour objet de commenter les dispositions des articles de 28 à 35 du code des droits et procédures fiscaux relatives à la restitution des sommes perçues en trop.

I. CAS DE LA DEMANDE EN RESTITUTION DE L'IMPOT

Le contribuable peut demander la restitution de l'impôt perçu en trop qui apparaît sur les déclarations déposées ainsi que l'impôt perçu par erreur ou devenu restituable suite à la survenance d'un événement postérieur.

1- Crédit d'impôt dégagé par les déclarations déposées ou devenu restituable.

Les cas de restitution de l'impôt varient selon les catégories d'impôts.

1.1- Le crédit d'impôt dégagé par la déclaration de la taxe sur la valeur ajoutée

Dans ce cas, le contribuable peut demander la restitution du crédit de la taxe sur la valeur ajoutée provenant :

- ★ des ventes en suspension,
- ★ des retenues à la source au titre des marchés publics,
- ★ des opérations d'exportation,
- ★ des services utilisés ou exploités en dehors du territoire tunisien,
- ★ de l'activité normale du contribuable ainsi que le crédit provenant des investissements de mise à niveau observé sur les déclarations déposées au titre de **6 mois consécutifs**,
- ★ du prononcé d'un jugement ou d'un arrêt passé en la force de la chose jugée ordonnant la restitution,
- ★ de la cessation de l'activité.

1.2- Le crédit d'impôt dégagé par la déclaration annuelle de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés

La demande en restitution peut être faite dans ce cas si le crédit provient :

- ★ de la retenue à la source,
- ★ des avances,
- ★ des acomptes provisionnels,

- ★ du prononcé d'un jugement ou d'un arrêt, passé en la force de la chose jugée, ordonnant la restitution,
- ★ de la cession de l'entreprise ou de la cessation de l'activité.

Toutefois, le crédit d'impôt provenant des acomptes provisionnels ne peut être restitué que s'il persiste pendant 3 ans depuis la date de sa constatation ou en cas de cessation d'activité (exemple n°1)

1.3 Pour les droits d'enregistrement

Les droits devenus restituables peuvent être restitués suite à un événement postérieur.

Ne sont pas restituables les droits régulièrement perçus sur des actes révoqués ou résolus par l'effet d'une condition résolutoire ou conventionnelle vu que la restitution nécessite le prononcé d'un jugement ou d'un arrêt passé en la force de la chose jugée.

La restitution s'effectue après la déduction du droit fixe.

En cas de retour d'un absent, la restitution des droits d'enregistrement perçus sur les successions s'effectue après la déduction des droits liquidés sur le montant des sommes et valeurs dont ont joui les ayants droit.

2. Impôt payé par erreur

La demande en restitution de l'impôt perçu en trop peut être faite suite à une erreur dans la liquidation de l'impôt ou dans l'application de la législation fiscale.

II. LES DELAIS DE L'ACTION EN RESTITUTION

La demande en restitution de l'impôt peut être faite :

dans un délai maximum de **trois ans** à partir de la date à laquelle l'impôt est devenu restituable et au plus tard dans un délai de **cinq ans** à partir de la date du recouvrement.

Le délai de cinq ans n'est pas applicable lorsque l'impôt est devenu restituable en vertu **d'un jugement ou d'un arrêt juridictionnel** et dans ce cas, on se limite au délai de trois ans de la date du jugement ou de l'arrêt passé en la force de la chose jugée permettant la restitution (exemple n°2)

L'impôt peut être restitué dans les délais suivants :

1. Le crédit de la taxe sur la valeur ajoutée

- ★ à la date du dépôt de la déclaration mensuelle pour le crédit provenant :
 - de l'exportation,
 - des services utilisés ou exploités en dehors du territoire tunisien,
 - de la vente en suspension de la taxe,
 - de la retenue à la source.
- ★ à la date du dépôt de la déclaration du sixième mois comportant un crédit pour le crédit de la taxe sur la valeur ajoutée observé sur six déclarations consécutives ;
- ★ à partir de la date de la dernière déclaration mensuelle comportant un crédit en cas de cessation de l'activité.

2. L'excédent d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés

- ★ à la date du dépôt de la déclaration annuelle pour le crédit d'impôt provenant de la retenue à la source ou des avances,
- ★ à la date du dépôt de la déclaration annuelle relative à la troisième année suivant celle de la constatation de l'excédent provenant des acomptes provisionnels,
- ★ à la date du dépôt de la déclaration annuelle en cas de cession de l'entreprise ou de cessation de l'activité.

3. Les impôts perçus et devenus restituables suite à l'annulation de leurs titres de recouvrement en vertu d'un jugement ou d'un arrêt passé en la force de la chose jugée

Sont restituables les impôts perçus et dont les titres de recouvrement ont été annulés en vertu d'un jugement ou d'un arrêt passé en la force de la chose jugée (exemple n°3).

4. Les impôts perçus en trop en vertu d'une taxation d'office

Sont restituables les impôts perçus en trop en vertu d'une taxation d'office à la date du jugement ou de l'arrêt passé en la force de la chose jugée et dont les délais de recours et les étapes judiciaires sont épuisés.

5. Les impôts payés par erreur

Sont restituables les impôts perçus par erreur à partir de la date de leur paiement.

III. LES PROCEDURES DE LA RESTITUTION DE L'IMPOT

1. Au niveau du contribuable

Le contribuable doit présenter au chef du centre régional du contrôle des impôts dont relève le lieu d'imposition, une demande écrite et motivée pour la restitution de l'impôt perçu en trop.

La demande doit comporter obligatoirement les mentions suivantes :

- le nom et le prénom ou la raison sociale du contribuable ;
- l'adresse du contribuable ;
- la profession du contribuable ou la nature de son activité ;
- le matricule fiscal du contribuable ou à défaut le numéro de sa carte d'identité nationale ou tout autre document en tenant lieu tel que la carte de séjour pour les étrangers ;
- les montants concernés par la restitution ;
- les motifs de la demande en restitution et les justifications y afférentes ;
- la signature du contribuable ou de son représentant dûment habilité ;
- le numéro du compte courant postal ou bancaire du contribuable.

2) Au niveau des services de l'administration fiscale

La restitution du crédit d'impôt nécessite le respect de toutes les procédures prévues à cet effet par le code des droits et procédures fiscaux. Il s'ensuit que pour répondre à la demande en restitution, les services de contrôle fiscal vérifient les conditions de forme et de fond nécessaires à la restitution. L'arrêté du ministre des finances du 8 janvier 2002 ci-joint a fixé

les modalités de statuer sur les demandes en restitution des sommes perçues en trop.

2.1. L'étude de la demande en restitution

Dans ce cadre, les services de l'administration fiscale procèdent:

- ★ à l'inscription de la demande en restitution sur un registre spécial côté et paraphé
- ★ à la vérification du respect du contribuable de ses obligations fiscales par le dépôt de ses déclarations au titre de tous les impôts exigibles, échus et non prescrits à la date de la présentation de la demande en restitution
- ★ à la vérification de la situation fiscale du contribuable et à l'établissement d'un rapport détaillé comportant les résultats de la vérification et les montants restituables
- ★ à la présentation du dossier à la commission de restitution.

2.2. Les délais de réponse à la demande en restitution

Le code des droits et procédures fiscaux a fixé les délais de réponse à la demande en restitution comme suit :

- le délai général : le délai général de réponse à la demande en restitution par l'administration pour tous les impôts et taxes à l'exception de certains cas est fixé à **6 mois** de la date de la présentation de la demande.
- les délais spécifiques : les services de contrôle fiscal procèdent à l'établissement du visa de la demande en restitution du crédit de la taxe sur la valeur ajoutée dans les délais suivants :
 - ★ **30 jours** de la date de la demande pour le crédit d'impôt provenant de l'exportation, des services utilisés ou exploités hors de la Tunisie, de la vente en suspension de la taxe, de la retenue à la source de ladite taxe ou des investissements de mise à niveau réalisés dans le cadre d'un programme de mise à niveau approuvé par le comité de pilotage du programme de mise à niveau ;

La restitution dans ces cas ne nécessite pas une vérification préalable, les services de l'administration fiscale se limitent à vérifier le bien fondé de la demande en restitution.

- ★ **90 jours** de la date de la demande pour le crédit d'impôt dans les autres cas à l'exception du cas de la cessation d'activité soumis à un délai de 6 mois.

Les services de l'administration fiscale répondent à la demande en restitution après avoir vérifié la satisfaction des conditions nécessaires. En cas de refus total ou partiel de la demande en restitution, les services de l'administration fiscale doivent motiver leur refus et notifier à l'intéressé la réponse par une lettre recommandée avec accusé de réception, au moyen des agents de l'administration fiscale, des porteurs de contraintes ou des huissiers-notaires.

Le défaut de réponse dans le délai de **6 mois** de la date de la présentation de la demande en restitution est considéré comme un refus implicite permettant au contribuable de porter un recours devant le tribunal de première instance dans la circonscription de laquelle se trouve les services de l'administration fiscale chargés du dossier.

2.3. Taux de restitution

La restitution s'effectue sur la base d'une demande visée par les services de l'administration fiscale concernés ou sur avis de restitution et ce, dans les limites suivantes :

- ★ Pour le crédit de la taxe résultant de la déclaration de la taxe sur la valeur ajoutée.

Le crédit de la taxe sur la valeur ajoutée mentionné aux déclarations relatives à la taxe sur la valeur ajoutée s'il n'est pas déduit est restitué au taux de :

- 100% du montant du crédit pour le crédit de l'impôt provenant :
 - des opérations d'exportation,
 - des services utilisés ou exploités hors de Tunisie,
 - des ventes en suspension de la taxe sur la valeur ajoutée,
 - de la retenue à la source au titre des marchés publics,
 - de la cessation d'activité.
- 75% du montant du crédit provenant des investissements de mise à niveau réalisés dans le cadre d'un programme de mise à niveau approuvé par le comité de pilotage du programme de mise à niveau à condition que le crédit de la taxe sur la valeur ajoutée

apparaît sur les déclarations déposées au titre de 6 mois consécutifs.

- 50% du montant du crédit qui apparaît sur les déclarations déposées au titre de 6 mois consécutifs.

Dans ce cas une avance au taux de 15% du montant global du crédit est payée sans vérification préalable.

* Pour les autres impôts :

Pour les autres impôts et taxes, la restitution s'effectue au taux de 100% de l'impôt perçu en trop.

Le crédit est restitué après déduction des créances fiscales constatées à la charge du contribuable ayant demandé la restitution ou de son ayant cause même **si ces créances sont encore partiellement ou totalement litigieuses**. Ceci concerne aussi les montants constatés en vertu d'une taxation d'office qui n'a pas fait l'objet d'une décision judiciaire ainsi que les montants qui ont fait l'objet d'une suspension d'exécution par le paiement de 20% du montant de l'impôt en principal exigible en vertu d'un arrêté de taxation d'office ou par la production d'une caution bancaire pour le même montant.

La restitution des sommes perçues en trop s'effectue par prélèvement direct sur les recettes au titre de l'impôt ou des pénalités objet de la restitution.

2.4. Intérêt de restitution

Le contribuable bénéficie d'un intérêt de restitution de **0,75%** par mois ou fraction de mois au titre des sommes perçues en trop **en vertu d'une taxation d'office**. L'intérêt est liquidé à compter de la date de recouvrement et jusqu'à la date de la décision de restitution.

2.5. Pénalité de restitution

Au cas où un crédit de la taxe sur la valeur ajoutée est indûment restitué, il y a lieu d'appliquer une pénalité de **0,75%** par mois ou fraction de mois de la date de la restitution et jusqu'à la fin du mois au cours duquel a eu lieu :

- le paiement de ces sommes
- ou la reconnaissance de la dette
- ou la notification des résultats de la vérification fiscale.

Et ce, en sus de la pénalité de retard exigible (exemple n°4)

IV. CAS PRATIQUES

Exemple n° 1 :

Supposons qu'une société anonyme ait déposé la déclaration de l'impôt sur les sociétés au titre des bénéfices de l'année 2000 le 25 mars 2001 comportant les données suivantes :

- Bénéfice fiscal	100 000D
- Acomptes payés durant l'année 2000	40 000D
- Retenue à la source	10 000D

Dans ce cas, l'impôt est calculé comme suit :

- IS dû : 100 000D x 35%	35 000D
à déduire	
- acomptes provisionnels	40 000D
- retenue à la source	<u>10 000D</u>
crédit d'impôt (50 000D – 35 000D) =	15 000D

Dans ce cas, le contribuable peut demander la restitution de 10 000D provenant de la retenue à la source à partir du 26 mars 2001 et jusqu'au 26 mars 2004 et continuer à déduire 5000D provenant des acomptes provisionnels. En cas d'impossibilité de déduction pendant 3 ans c'est-à-dire jusqu'au 25 mars 2004, ce crédit devient restituable à partir de cette date.

Exemple n° 2 :

Supposons qu'une société ait fait l'objet d'une taxation d'office s'élevant à 10.000D y compris le montant des pénalités et ce le 10 octobre 2001.

Cet arrêté a fait l'objet de recours juridictionnels devant le tribunal de première instance et la cour d'appel et supposons par ailleurs que le contribuable ait payé la totalité du montant demandé le 3 août 2002 et que l'arrêt de la cour d'appel a fait l'objet d'un recours en cassation.

Le 10 décembre 2004 le tribunal administratif a rendu sa décision de cassation sans renvoi de l'arrêté de la commission spéciale de taxation d'office.

Dans ce cas, le montant de 10 000D payé par l'entreprise devient restituable dans un délai maximum de 3 ans à partir de la date de la décision du tribunal administratif et ce nonobstant la date du paiement de ce montant, c'est-à-dire que la demande en restitution doit être présentée aux services de l'administration fiscale au plus tard le 10 décembre 2007.

En conséquence, nous constatons que la restitution a concerné des montants qui ont été payés depuis plus de 5 ans du fait que la restitution a été faite sur la base d'une décision judiciaire.

Exemple n°3 :

Supposons que des droits d'enregistrement ont été payés le 2 février 2002 au titre d'un écrit se rapportant à la vente d'un immeuble et que le tribunal ait prononcé un jugement ordonnant la résiliation du contrat de vente le 22 mars 2004, et passé en la force de la chose jugée du fait qu'il n'a pas fait l'objet d'appel dans les délais légaux.

Dans ce cas et pour bénéficier de la restitution des droits, la demande doit être faite dans un délai maximum de 3 ans à partir de la date du jugement passé en la force de la chose jugée, ordonnant la résiliation c'est-à-dire jusqu'au 22 mars 2007.

Exemple n° 4 :

Supposons qu'une entreprise soumise à la taxe sur la valeur ajoutée dont sa situation fiscale a dégagé un crédit de la taxe sur la valeur ajoutée s'élevant à 100.000D au titre du mois de mars 2002.

Et supposons que cette entreprise a déposé une demande en restitution dudit crédit au centre de contrôle des impôts compétent le 10 avril 2002 et que le crédit sus-mentionné provient en totalité des ventes en suspension de la taxe sur la valeur ajoutée.

Les services de l'administration fiscale procèdent au contrôle du crédit sur la base des déclarations mensuelles de la taxe sur la valeur ajoutée et à sa recevabilité.

La demande en restitution a fait l'objet d'un visa le 9 mai 2002, la demande visée est transmise au receveur des finances pour exécution.

Le montant de 100.000 dinars est restitué à l'entreprise sus-mentionnée en date du 15 mai 2002.

Et supposons qu'après une vérification approfondie du crédit de la taxe sur la valeur ajoutée restitué, il s'est avéré que 50.000 dinars du crédit objet de la restitution ont été indûment restitués puisqu'ils n'ont pas été appuyés de certificats d'achat en suspension de la taxe sur la valeur ajoutée.

La notification des résultats de la vérification à l'entreprise a eu lieu le 20 septembre 2002.

Dans ce cas, et en sus des pénalités de retard prévues par les articles 81 et 82 du code des droits et procédures fiscaux, s'applique à l'encontre de l'entreprise une pénalité au taux de 0,75% par mois ou fraction de mois à compter de la date de la restitution et jusqu'à la fin du mois au cours duquel a eu lieu la notification des résultats de la vérification fiscale :

- nombre de mois concernés par l'application de la pénalité : 5 mois
- assiette de la pénalité : 50.000 dinars,
- montant de la pénalité : $50.000 \text{ dinars} \times (0,75\% \times 5) = 1875 \text{ dinars}$

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

Signé : Mohamed Ali BEN MALEK

ARRETE

du ministre des finances du 8 janvier 2002 fixant les modalités de statuer sur les demandes de restitution des sommes perçues en trop.

Le ministre des finances,

Vu le code des droits et procédures fiscaux promulgué par la loi n°2000-82 du 9 août 2000 et notamment son article 30,

Vu le décret n° 91-556 du 23 avril 1991, portant organisation du ministère des finances, tel qu'il a été modifié ou complété par les textes subséquents et notamment le décret n°2000-326 du 7 février 2000,

Vu le décret n°91-1016 du 1er juillet 1991, portant organisation et attributions des services extérieurs de la direction générale du contrôle fiscal au ministère des finances, tel qu'il a été modifié ou complété par les textes subséquents et notamment le décret n° 2001-585 du 26 février 2001.

Vu le décret n°99-630 du 22 mars 1999, portant réorganisation des postes comptables publics relevant du ministère des finances.

Arrête :

Article premier :

L'action en restitution de l'impôt indûment perçu ou devenu restituable conformément à la législation fiscale, ainsi que des pénalités y afférentes s'exerce par la présentation d'une demande écrite au chef du centre régional de contrôle des impôts, dont relève le lieu d'imposition au sens de l'article 3 du code des droits et procédures fiscaux.

Article 2 : La demande de restitution doit comporter notamment ce qui suit:

- les nom et prénoms ou raison sociale du contribuable,
- l'adresse du contribuable,
- la profession du contribuable ou la nature de son activité,

- le matricule fiscal du contribuable ou, à défaut, le numéro de sa carte d'identité nationale ou tout autre document en tenant lieu, avec indication de la date de sa délivrance et de l'autorité qui l'a délivrée,
- les montants concernés par la restitution,
- les motifs de la demande de restitution et les justifications y afférentes,
- la signature manuscrite du contribuable ou de son représentant dûment habilité,
- le numéro du compte courant postal ou bancaire du demandeur.

Article 3 : Les demandes de restitution sont inscrites sur un registre côté et paraphé par le chef du centre régional de contrôle des impôts, ouvert, à cet effet, dans chaque centre régional de contrôle des impôts. Cette inscription comporte :

- la date de la présentation de la demande de restitution,
- l'identification du contribuable,
- les impôts concernés par la restitution et leurs montants en principal et pénalités,
- les raisons sur lesquelles se fondent la demande de restitution et leurs justifications le cas échéant,
- le service de l'administration fiscale chargé de l'instruction de la demande de restitution,
- les procédures suivies au titre de la demande de restitution.

Article 4 : L'agent chargé de l'instruction de la demande de restitution procède à l'étude de la demande du point de vue de la satisfaction de toutes les conditions légales de forme et de fond requises pour la restitution y compris la vérification de la régularité de la situation fiscale du contribuable et de sa sincérité et à la détection des omissions et erreurs qu'elle pouvait comporter.

Le vérificateur procède à l'établissement d'un rapport sur ses travaux qui sera présenté à la commission régionale de restitution prévue par l'article 5 du présent arrêté.

Article 5 : Il est statué sur la demande de restitution par une commission régionale composée par :

- le chef de centre régional de contrôle des impôts:
président,
- le chef du bureau de contrôle des impôts dont relève le lieu d'imposition:
membre,
- le trésorier régional des finances ou son représentant : **membre.**

Article 6 : Un agent du centre régional de contrôle des impôts assure les fonctions de rapporteur de la commission, conserve les documents de celle-ci et tient le registre prévu par l'article 3 du présent arrêté.

Article 7 : La commission régionale de restitution se réunit sur convocation de son président, au moins une fois tous les 15 jours et autant de fois qu'il est nécessaire.

Elle prend ses décisions à l'unanimité. Les questions objet de divergence sont transmises à la direction générale du contrôle fiscal pour statuer sur ces questions.

Article 8 : Le chef du centre régional de contrôle des impôts compétent prend les mesures nécessaires pour mettre en exécution les décisions prises concernant la demande de restitution et notifie au contribuable la réponse de l'administration dans le délai légal imparti, et ce, conformément aux procédures de notification en vigueur.

Article 9 : En ce qui concerne la restitution du crédit de la taxe sur la valeur ajoutée prévu par l'article 32 du code des droits et procédures fiscaux, le chef du centre régional de contrôle des impôts appose son visa sur la demande de restitution dans le délai prévu à cet effet par le même article dudit code, et ce, après s'être assuré de la satisfaction des conditions légales requises pour la restitution du crédit d'impôt.

Il sera procédé, à posteriori, à la poursuite de l'instruction du dossier puis à sa transmission à la commission régionale prévue par l'article 5 du présent arrêté pour statuer sur ce dossier dans un délai maximum de six mois de la date de la présentation de la demande, et ce, conformément aux procédures prévues par le présent arrêté.

Article 10 : Le présent arrêté sera publié au Journal Officiel de la République Tunisienne.

Tunis, le 8 janvier 2002

Le Ministre des Finances
Taoufik BACCAR

Vu
Le Premier Ministre
Mohamed GHANNOUCHI