



Par Faez Choyakh
Expert-comptable
Titulaire du mastère spécialisé
en droit fiscal
Enseignant à l'ISG de Tunis
e-mail : choyakh.faez@tunet.tn

L'exonération du montant d'impôt exigible de la pénalité de retard dans la limite du crédit d'impôt confirmé

Les dispositions de l'article 23 de la loi de finances pour l'année 2009 ont prévu l'exonération du montant d'impôt exigible **suite à une vérification fiscale approfondie** de la pénalité de retard prévue par l'article 82 du code des droits et procédures fiscaux et ce **dans la limite du crédit d'impôt confirmé** par l'administration fiscale ou par les tribunaux en vertu de jugements ayant acquis la force de la chose jugée et **relatifs à la même vérification** (1).

Suite à cet amendement de l'article 82 du CDPF, la pénalité de retard est fixée comme suit lorsque le retard dans le paiement de l'impôt est constaté suite à l'intervention des services du contrôle fiscal (2) :

- Le taux de la pénalité du retard est fixé à 1,25% du montant de l'impôt par mois ou fraction de mois de retard en cas de constatation du retard dans le paiement de l'impôt suite à l'intervention des services du contrôle fiscal.

- Cette pénalité sera **réduite de 50%** lorsque l'impôt exigible est acquitté dans un délai maximum de **trente**

jours à compter de la date de la reconnaissance de dette et à condition que la reconnaissance de dette intervienne avant l'achèvement de la phase de la conciliation judiciaire (3).

- Le montant d'impôt exigible suite à une vérification fiscale approfondie est exonéré des pénalités de retard dans la limite du crédit d'impôt confirmé.

Le présent article essaie de commenter les nouvelles dispositions prévues par l'article 23 de la loi de finances pour l'année 2009.

1. L'exonération est limitée aux crédits d'impôt confirmés par une vérification approfondie

L'exonération prévue par l'article 23 de la loi de finances pour 2009 est limitée aux seuls crédits d'impôt confirmés **suite à une vérification fiscale approfondie, ce dont il résulte que les pénalités de retard notifiées dans le cadre d'une vérification préliminaire ne bénéficient pas de l'exonération.**

(1) La mesure en question a été adoptée, selon la note commune n° 10 de l'année 2009 (Texte n° DGI 2009/26), dans le but de «consolider la conciliation du contribuable à l'impôt et de renforcer l'assise financière des entreprises».

(2) Il est noté que le CDPF n'a pas défini la notion d'«intervention des services de contrôle fiscal». Selon le professeur Baccouche, «une simple invitation du contribuable pour régulariser sa situation fiscale n'est pas une intervention qui déclenche la majoration des pénalités. En revanche, une vérification même préliminaire, au sens de l'article 37 du CDPF, constitue une intervention des services du contrôle qui doit entraîner la majoration des pénalités» (N. BACCOUCHE, Droit fiscal général, 2008, p. 306).

Dans la pratique du contrôle fiscal, le taux de 1,25% est appliqué à l'occasion de la notification des résultats de vérification fiscale préliminaire ou approfondie ou d'un arrêté de taxation d'office.

(3) Les dispositions portant réduction de 50% des pénalités ont été prévues par l'article 50 de la loi de finances pour la gestion de 2007. Ces dispositions sont applicables à compter du premier janvier 2007 et ce nonobstant la date à laquelle le droit est devenu exigible.

Cette différence de traitement peut changer la teneur de la sanction fiscale pour la même erreur, omission ou dissimulation en fonction de la nature du contrôle que l'administration choisit, d'une manière discrétionnaire, de mettre en œuvre pour la vérification fiscale d'un contribuable.

Conscient des limites d'investigation de la vérification préliminaire, le législateur a vraisemblablement voulu s'assurer de la réalité du crédit avant d'exonérer le montant d'impôt exigible de la pénalité de retard. Dans ce sens, il est logique que l'exonération ne bénéficie pas à un crédit fictif d'impôt.

Mais, l'exclusion de la vérification préliminaire du bénéfice de la mesure risque de créer des situations d'inégalité entre les contribuables. Autrement dit, le contribuable qui a un crédit d'impôt sera différemment sanctionné selon qu'il soit soumis à un contrôle préliminaire ou approfondi. Avec le contrôle préliminaire, il paiera des pénalités de retard alors qu'il en sera exempté en totalité ou en partie dans le cadre de la vérification approfondie.

Par ailleurs, on peut s'interroger sur le sort des pénalités notifiées dans le cadre d'une vérification préliminaire, suivie par une vérification approfondie qui confirme un crédit d'impôt (4). Bien que la lettre du texte ne s'y apprête pas parfaitement, il serait équitable, dans ce cas, d'exonérer les pénalités issues de la vérification préliminaire.

2. Le montant de la réduction des pénalités est calculé, selon la doctrine administrative, en fonction du rapport entre le crédit confirmé et le principal des redressements notifiés

L'article 23 de la loi n° 2008-77 du 22 décembre 2008 portant loi de finances pour l'année 2009 est resté muet sur la manière avec laquelle la réduction des pénalités serait calculée.

Pour calculer le montant des pénalités réduites, la doctrine administrative (5) préconise l'utilisation du ratio suivant :

$$\text{Taux de réduction des pénalités de retard exigibles} = \frac{\text{Crédit d'impôt confirmé par l'administration ou bien par les tribunaux}}{\text{Principal de l'impôt supplémentaire exigible}}$$

Ce ratio sert à calculer le montant exonéré de pénalités de retard en l'appliquant à la somme globale des pénalités notifiées.

Etant également noté que ledit taux s'applique nonobstant le minimum de la pénalité de retard prévu par l'article 86 du code des droits et procédures fiscaux (5 dinars).

3. L'exonération ne s'applique pas, selon la doctrine administrative, aux notifications partielles de résultats de la vérification fiscale approfondie

En application de la note commune n° 10 de l'année 2009, la mesure **ne s'applique pas aux notifications partielles** de résultats de la vérification fiscale approfondie, du fait que la notification finale de résultats de la vérification fiscale approfondie prend en compte les résultats partiels d'une part (6), et que le crédit d'impôt est confirmé au niveau de la notification finale, d'autre part.

La note commune n° 10 de l'année 2009 donne l'exemple d'une entreprise mise en vérification fiscale approfondie en 2009 pour la période 2005-2008 ayant abouti aux résultats suivants :

1/ Notification partielle au titre de l'année 2005 comportant les montants suivants :

Principal de l'impôt supplémentaire exigible : —	50.000D
Pénalités de retard exigibles : _____	20.000D
Crédit de TVA : _____	100.000D

2/ Notification finale au titre des années 2006, 2007 et 2008 comportant les montants suivants :

Principal de l'impôt supplémentaire exigible : —	150.000D
Pénalités de retard exigibles : _____	45.000D
Crédit de TVA : _____	50.000D

(4) Aux termes de l'article 37 du CDPF, la vérification préliminaire ne fait pas obstacle à la vérification approfondie de la situation fiscale.

(5) Note commune n° 10 de l'année 2009 (Texte n° DGI 2009/26).

(6) La notification finale peut être totalement indépendante de la notification partielle. Tel serait le cas d'une vérification partielle de l'exercice N qui englobe également les acomptes provisionnels de l'exercice N+1 et qui ne confirme aucun crédit d'impôt.

Dans ce cas, la mesure ne s'applique pas au niveau de la notification partielle ; néanmoins, elle s'applique au niveau de la notification finale comme suit :

- Taux de réduction des pénalités de retard exigibles :

$$\frac{\text{Crédit d'impôt confirmé par l'administration ou bien par les tribunaux}}{\text{Principal de l'impôt supplémentaire exigible}} = \frac{50\,000}{200\,000} = 25\%$$

- Montant des pénalités de retard déductible :

$$65.000 \times 25\% = 16.250D$$

- Ainsi, les montants exigibles s'établissent comme suit :

- Principal de l'impôt supplémentaire exigible : 200.000D
- Pénalités de retard exigibles : 65.000D - 16.250D = 48.750D

La méthode de calcul préconisée par la note commune n° 10 de l'année 2009 s'appuie sur les résultats définitifs du contrôle approfondi touchant l'ensemble de la période vérifiée, or **le montant de la réduction des pénalités diffère selon que l'on raisonne période par période ou encore année par année.**

Ainsi, si l'exonération s'appliquait sur l'exercice 2005 seulement, il n'y aurait pas paiement des pénalités de retard au titre de cet exercice du fait que le crédit de TVA est supérieur à l'impôt exigible.

En revanche, pour le reste de la période vérifiée (2006, 2007 et 2008), les pénalités seront calculées sur la base des résultats de vérification afférents à cette période :

$$\begin{aligned} \text{Principal de l'impôt supplémentaire exigible} &: \text{_____} & 150.000D \\ \text{Pénalités de retard exigibles} &: \text{_____} & 45.000D \\ \text{Crédit de TVA} &: \text{_____} & 50.000D \end{aligned}$$

- Taux de réduction des pénalités de retard exigibles :

$$\frac{\text{Crédit d'impôt confirmé par l'administration ou bien par les tribunaux}}{\text{Principal de l'impôt supplémentaire exigible}} = \frac{50\,000}{150\,000} = 33,33\%$$

- Montant des pénalités de retard déductible (2006, 2007 et 2008) : 45.000 x 33,33% = 15.000D.

- Ainsi, les montants exigibles pour toute la période vérifiée (2005, 2006, 2007 et 2008) s'établissent comme suit :

$$\begin{aligned} &\text{- Principal de l'impôt supplémentaire} \\ &\text{exigible (2005, 2006, 2007 et 2008)} : \text{_____} & 200.000D \\ &\text{- Pénalités de retard exigibles (2005)} : \text{_____} & 0D \\ &\text{- Pénalités de retard exigibles (2006, 2007 et 2008)} : \\ &45.000D - 15.000D = \text{_____} & 30.000D \\ &\text{- Pénalités de retard exigibles (2005, 2006, 2007} \\ &\text{et 2008)} : 30.000D + 0D = \text{_____} & 30.000D \end{aligned}$$

Le tableau suivant montre la différence dans le total des pénalités selon que l'on adopte la méthode préconisée par la doctrine administrative ou bien qu'on procède par un calcul propre à chaque période vérifiée.

	2005	2006 à 2008	2005 à 2008
Principal	50 000	150 000	200 000
Pénalités de retard	20 000	45 000	65 000
Crédit de TVA	100 000	50 000	50 000
Taux de réduction des pénalités de retard exigibles	100%	33,33%	25%
Montant des pénalités de retard déductible	20 000	15 000	16 250
Pénalités de retard exigibles dans l'hypothèse d'un raisonnement période par période	0	30 000	30 000
Pénalités de retard exigibles dans l'hypothèse d'un raisonnement sur l'ensemble de la période			48 750

En écartant les notifications partielles de l'abattement des pénalités, la logique de la doctrine administrative exclut, d'une manière implicite, le calcul des pénalités année par année ; or une application annuelle serait, à notre sens, plus équitable pour le contribuable et sauvegarderait davantage l'intérêt du Trésor.

En effet, le calcul d'un ratio unique sur la totalité de la période vérifiée pourrait s'avérer dommageable pour le trésor en épargnant un contribuable vérifié des pénalités notamment dans l'hypothèse où, au cours du dernier exercice, un crédit d'impôt conséquent apparaîtrait.

Afin d'illustrer ceci, prenons l'exemple suivant d'une entreprise mise en vérification fiscale approfondie en 2009 pour la période 2005-2008 ayant abouti aux résultats suivants :

	2005	2006	2007	2008	TOTAL 2005 à 2008
Principal	50 000	90 000	120 000	60 000	320 000
Pénalités de retard	20 000	30 000	22 000	8 000	80 000
Crédit de TVA	40 000	20 000	40 000	240 000	240 000
Taux de réduction des pénalités de retard exigibles	80%	22%	33%	100%	75%
Montant des pénalités de retard déductible	16 000	6 667	7 333	8 000	60 000
Pénalités de retard exigibles dans l'hypothèse d'un raisonnement année par année	4 000	23 333	22 000	0	49 333
Pénalités de retard exigibles dans l'hypothèse d'un raisonnement sur l'ensemble de la période					20 000

4. L'exonération s'applique à tous les crédits d'impôt confirmés

L'article 82 du CDPF se limite à évoquer un «crédit d'impôt confirmé» sans en préciser la nature ou l'origine. S'exprimant en termes généraux, il faudrait entendre le terme utilisé par le législateur dans le même sens en incluant dans le champ d'application de l'exonération, les crédits de TVA, de droit de consommation, d'impôt sur le revenu, d'impôt sur les sociétés et de TFP.

Il faudrait également y inclure tout crédit quel que soit son origine. A titre d'exemple, l'exonération devrait bénéficier au crédit de TVA provenant des opérations d'exportation, d'investissement, d'exploitation ou de retenue à la source, et au crédit d'impôt direct provenant des acomptes provisionnels, retenues à la source, excédants antérieurs ou avances sur impôt.

En outre, l'exonération ne devrait pas s'appliquer impôt par impôt. Par exemple, elle devrait concerner les pénalités notifiées en matière d'impôt sur les sociétés, alors même que l'entreprise vérifiée accuse un crédit de TVA.

5. L'exonération concerne le crédit d'impôt restituable et reportable

La note commune n° 10 de l'année 2009 précise aussi que la mesure d'exonération concerne aussi bien le **crédit d'impôt restituable** que le **crédit d'impôt reportable** (7).

(7) Selon l'article 28 du CDPF, l'action en restitution des sommes perçues en trop doit intervenir dans un délai maximum de trois ans à compter de la date à laquelle l'impôt est devenu restituable conformément à la législation fiscale et au plus tard, dans un délai de cinq ans à compter de la date du recouvrement. Toutefois, le délai de cinq ans n'est pas applicable lorsque l'impôt est devenu restituable en vertu d'un jugement ou d'un arrêt de justice.

6. L'exonération ne bénéficie pas, selon la doctrine administrative, au même crédit deux fois

Selon la note commune n° 10 de l'année 2009, **tout crédit d'impôt ayant bénéficié de la mesure n'est pas éligible à en bénéficier une deuxième fois.**

A l'appui de sa doctrine, l'administration donne l'exemple d'une entreprise mise en vérification fiscale approfondie, ayant abouti à :

- lui réclamer un montant d'impôt supplémentaire exigible de 200.000D ;
- la confirmation, en sa faveur, d'un montant de crédit d'impôt reportable de 200.000D.

La même entreprise est mise aussi en vérification fiscale approfondie en 2011 suite à sa demande de se faire restituer un crédit de la taxe sur la valeur ajoutée enregistré au niveau de sa déclaration mensuelle fixé à 400.000D, ayant abouti à :

- lui réclamer un montant total de 300.000D :
 - 250.000D au titre du principal de l'impôt supplémentaire exigible,
 - 50.000D au titre des pénalités de retard exigibles en vertu des dispositions de l'article 82 du CDPF.
- la confirmation d'un crédit d'impôt de 350.000D, dont 150.000D provenant du crédit confirmé en 2009.

Pour l'opération de vérification fiscale approfondie de 2009 :

Du fait que le crédit d'impôt confirmé en 2009 qui s'élève à 200.000D est égal au principal de l'impôt supplémentaire exigible établi à 200.000D, l'entreprise bénéficie de la déduction totale des pénalités de retard prévues par les dispositions de l'article 82 du code des droits et procédures fiscaux y compris le minimum de la pénalité de retard prévu par l'article 86 du code des droits et procédures fiscaux.

Pour l'opération de vérification fiscale approfondie de 2011 :

Du fait que le crédit d'impôt confirmé en 2011 qui s'élève à 350.000D tient compte du montant de 150.000D provenant du crédit d'impôt confirmé en 2009 qui a bénéficié de l'exonération des pénalités de retard, l'application de la mesure se limite au montant de 200.000D.

Ainsi, les montants des pénalités de retard exigibles suite à la vérification fiscale approfondie de 2011 seront établis comme suit :

Principal de l'impôt supplémentaire exigible	_____	250.000
Pénalités de retard exigibles	_____	50.000
Crédit de TVA après déduction du crédit qui a bénéficié de la mesure (350.000 - 150.000D)	_____	200.000

• Taux de réduction des pénalités de retard exigibles :

$$\frac{\text{Crédit d'impôt confirmé après déduction du crédit de TVA ayant bénéficié de la mesure}}{\text{Principal de l'impôt supplémentaire exigible}} = \frac{200.000}{250.000} = 80\%$$

• Montant des pénalités de retard déductible : 50.000 x 80% = 40.000D

• Ainsi, les montants exigibles s'établissent comme suit :

- principal de l'impôt supplémentaire exigible : 250.000D
- pénalités de retard exigibles : 50.000D - 40.000D = 10.000D

L'examen de cet exemple démontre que la doctrine administrative exclut donc une partie du crédit de TVA confirmé par le contrôle fiscal en 2011 du bénéfice de l'exonération, au motif qu'une partie égale à

150.000 DT provenant d'une période vérifiée avait bénéficié de l'exonération.

De prime abord, il faut souligner que la lettre du texte ne prévoit pas de telles distinctions entre crédits ayant bénéficié des dispositions de l'article 23 de la loi n° 2008-77 du 22 décembre 2008 portant loi de finances pour l'année 2009 et crédits n'ayant pas encore bénéficié desdites dispositions. Du coup, la doctrine n'a pas interprété la loi en faveur du contribuable (8).

Cette interprétation des nouvelles dispositions de l'article 82 du CDPF amène aussi les agents de l'administration à opérer une analyse de l'origine des crédits et une défalcation entre périodes vérifiées pour savoir si une partie du crédit confirmé avait donné lieu, dans le passé, à une exonération des pénalités.

Si le contrôle approfondi de 2011 n'a pas réclamé des redressements en principal tout en confirmant un crédit de TVA de 350.000 dont 150.000 dinars provenant de 2009, le prochain contrôle devrait faire une analyse poussée du crédit qu'il confirmera afin d'y distinguer la part qui se rattache à 2009 et qui, selon la doctrine, ne bénéficie pas de l'exonération et la part de 2011 qui n'a pas bénéficié de l'exonération et qui pourrait alors prétendre à la décharge des pénalités de retard.

La doctrine administrative introduit donc une nouvelle classification des crédits. A titre d'illustration, un même crédit de TVA peut être classé de différentes façons :

- Une partie reportable et une partie restituable au sens de l'article 28 du CDPF instituant le délai butoir de restitution de 3 ans.

- Une partie qui provient de l'exportation, une autre provenant des retenues à la source, une autre des opérations de création ou d'exploitation, etc. Là aussi, on pourrait faire une autre défalcation entre le crédit de TVA provenant des opérations autres que l'exportation qui s'effectue pour la fixation des délais de visa des demandes de remboursement du crédit de TVA conformément aux délais prévus par l'article 32 du code des droits et procédures fiscaux à savoir :

- **un mois** à compter de la date du dépôt de la demande de remboursement pour le crédit provenant des ventes locales réalisées en suspension de TVA ou de la retenue à la source et le crédit d'investissement

(8) Selon la jurisprudence du tribunal administratif, la loi fiscale obscure, imprécise ou incomplète **doit être interprétée en faveur du contribuable** (v. notamment : Tribunal Administratif, Requête n° 145, 11 mars 1982).

de création des projets prévus par l'article 5 du code d'incitation aux investissements 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, et

- **trois mois** à compter de la date du dépôt de la demande de remboursement pour le crédit provenant des ventes soumises à la TVA réalisées sur le marché local.

- Une partie confirmée par le contrôle approfondie et ayant bénéficié de l'exonération prévue par l'article 23 de la loi n° 2008-77 du 22 décembre 2008 portant loi de finances pour l'année 2009 et une autre n'ayant pas encore bénéficié de ces dispositions d'exonération et qui pourrait servir au prochain contrôle.

En outre, la doctrine de l'administration semble refléter une problématique de fond concernant la genèse des crédits d'impôts. A l'approche simpliste procédant par simple soustraction du solde du crédit antérieur du crédit actuel, il est possible d'envisager une autre approche basée sur une analyse méticuleuse et pointue de l'origine du crédit et sur une logique dynamique de régénération continue dudit crédit. Afin d'illustrer cette problématique, reprenons l'exemple de la note commune et imaginons que l'évolution du crédit de TVA de la société en question s'établisse comme suit :

	2009	2010	2011
Crédit de TVA (fin N-1)	170 000	200 000	250 000
TVA collectée	730 000	750 000	760 000
TVA récupérable	760 000	800 000	860 000
Crédit de TVA (fin N)	-200 000	-250 000	-350 000

Si l'on veut analyser l'origine du crédit de TVA de 350.000 dinars confirmé en 2011 par le contrôle approfondi, nous pourrions adopter l'une des deux approches suivantes :

Dans la première approche, on pourrait procéder par une analyse simpliste et considérer qu'à partir du moment où le crédit a évolué de 200.000 dinars en 2009 à 350.000 en 2011, la quote-part du crédit provenant de 2009 s'élève à 200.000 dinars.

Dans la deuxième approche, on pourrait, par pure fiction intellectuelle, assimiler la TVA à une marchandise et imaginer un processus de gestion

des stocks dans l'entreprise vérifiée. Ce processus devrait reposer en toute logique sur la méthode du «Premier entré Premier Sorti» (FIFO) qui, pour un exercice déterminé, impute en premier lieu le crédit de TVA sur la première TVA collectée avant d'utiliser la TVA récupérable de ce même exercice. Il découle de cette analyse qu'en 2011 où l'entreprise a collecté 760.000 dinars de TVA, il y a lieu de procéder suivant l'ordre logique suivant :

- En premier temps, l'imputation du crédit de TVA de 250.000 dinars venant de l'exercice 2010.

- En deuxième temps, l'entreprise imputera la TVA récupérable de l'année 2011, à savoir 860.000 dinars sur le reliquat dégagé par la première imputation (510.000).

Dans cette logique, le tableau suivant essaie de déterminer l'origine du crédit de TVA arrêté au 31 décembre 2011 :

	2009	2010	2011
TVA collectée de l'exercice	730 000	750 000	760 000
Imputation du crédit de l'exercice N-1	-170 000	-200 000	-250 000
Reliquat après l'imputation du crédit de N-1	560 000	550 000	510 000
Imputation du crédit de l'exercice en cours	-760 000	-800 000	-860 000
Crédit de TVA (fin N)	-200 000	-250 000	-350 000

Il ressort de l'analyse ainsi faite que la totalité du crédit de 2011 (350.000 dinars) est issu des opérations de 2011 et de l'accumulation au cours de cet exercice d'une TVA récupérable conséquente.

Même si l'on admettait la validité de la doctrine administrative considérant que **tout crédit d'impôt ayant bénéficié de l'exonération n'est pas éligible à en bénéficier une deuxième fois**, il est possible de dire que l'exonération doit, en toute logique, bénéficier à l'ensemble du crédit de 2011.

Pour que le crédit de TVA puisse remonter à l'exercice 2009 (comme il est énoncé dans l'exemple de la note commune), il faudrait qu'au cours des exercices 2010 et 2011, il n'y ait pas de TVA collectée suffisamment importante pour résorber le crédit antérieur et la TVA récupérable de l'exercice, comme le montrerait l'exemple suivant :

	2009	2010	2011
Crédit de TVA (fin N-1)	170 000	200 000	250 000
TVA collectée 18%	730 000	50 000	
TVA récupérable	760 000	100 000	100 000
Crédit de TVA (fin N)	-200 000	-250 000	-350 000

Dans ce cas, une partie du crédit de 2011 égale à 150.000 dinars remonte à l'exercice 2009.

	2009	2010	2011
TVA collectée de l'exercice	730 000	50 000	0
Imputation du crédit de l'exercice N-1	-170 000	-200 000	-250 000
Reliquat après l'imputation du crédit de N-1	560 000	-150 000	-250 000
Imputation du crédit de l'exercice en cours	-760 000	-100 000	-100 000
Crédit de TVA (fin N)	-200 000	-250 000	-350 000

7. L'exonération s'applique aux montants confirmés par l'administration fiscale ou en vertu de jugements ayant acquis la force de la chose jugée

L'exonération des pénalités s'applique sur la base des montants confirmés par l'administration fiscale ou en vertu de jugements ayant acquis la force de la chose jugée.

Par jugements ayant acquis la force de la chose jugée on entend :

- tout jugement de première instance pour lequel les délais de recours fixés à 30 jours de sa signification ont expiré sans qu'il fasse l'objet d'appel ;

- tout arrêt des cours d'appel pour lequel les délais de recours fixés à 30 jours à partir de sa signification ont expiré sans qu'il fasse l'objet de recours en cassation ;

- tout arrêt de cassation prononçant la cassation sans renvoi ou le rejet de la demande en cassation pour un motif de forme ou de fond.

Selon la Note commune n° 10/2009, au cas où il est prononcé un jugement ayant acquis la force de la chose jugée prononçant des modifications dans le montant d'impôt supplémentaire exigible ou dans le crédit d'impôt restituable ou reportable et en conséquence, la modification du taux de réduction des pénalités de retard, cette modification sera appliquée conformément à la législation en vigueur.

La même note commune ajoute également que lorsque la modification du taux de réduction génère des sommes payées en trop par le contribuable dans le cadre de l'exécution de l'arrêté de taxation d'office ou de jugements prononcés au titre de celui-ci, ces sommes deviennent restituables.

A titre d'illustration, la note commune n° 10 de l'année 2009 donne l'exemple suivant :

Supposons qu'une entreprise soit mise en vérification fiscale approfondie ayant abouti aux résultats suivants :

Principal de l'impôt supplémentaire exigible : ____	200.000
Pénalité de retard exigible : _____	65.000
Crédit d'impôt confirmé par l'administration : ____	50.000

Dans ce cas, la mesure s'applique comme suit :

• Taux de réduction des pénalités de retard exigibles :

$$\frac{\text{Crédit d'impôt confirmé par l'administration ou bien par les tribunaux}}{\text{Principal de l'impôt supplémentaire exigible}} = \frac{50.000}{200.000} = 25\%$$

• Montant des pénalités de retard déductible :

$$65.000D \times 25\% = 16.250D$$

• Ainsi, les montants exigibles s'établissent comme suit :

- Principal de l'impôt supplémentaire exigible : 200.000D
- Pénalités de retard exigibles : 65.000D - 16.250 D = 48.750D

Supposons aussi que le contribuable se soit opposé au montant du crédit fixé et que la cour d'appel ait rehaussé le montant du crédit à 140.000D en vertu d'un jugement ayant acquis la force de la chose jugée du fait qu'il n'a pas fait l'objet de recours en cassation.

Dans ce cas, le montant de la pénalité déductible est liquidé comme suit :

• Taux de réduction des pénalités de retard :

$$\frac{140.000}{200.000} = 70\%$$

• Montant déductible en vertu du jugement ayant acquis la force de la chose jugée :

$$65.000D \times 70\% = 45.500D$$

• Pénalités de retard exigibles :

$$65.000D - 45.500D = 19.500D$$



Dans ce cas, **deux hypothèses sont envisageables** :

- lorsque les montants exigibles en vertu de l'arrêté de taxation d'office ne sont pas recouverts, les pénalités de retard exigibles seront de 19.500D.

- lorsque les montants exigibles en vertu de l'arrêté de taxation d'office sont recouverts, le contribuable peut demander la restitution des pénalités de retard perçues en trop, soit : $48.750D - 19.500D = 29.250D$.

Ladite note commune ajoute que : «Ne sont pas prises en compte les modifications relatives au crédit d'impôt ou au montant d'impôt supplémentaire exigible prononcés par des jugements n'ayant pas acquis la force de la chose jugée».

A titre d'illustration, la note commune n° 10 de l'année 2009 donne **l'exemple suivant** :

Supposons qu'une entreprise soit mise en vérification fiscale approfondie au terme de laquelle un arrêté de taxation d'office est établi et notifié en 2009 comportant la réclamation d'un montant d'impôt exigible en principal de 310 md, la confirmation d'un crédit d'impôt de 150 md et la réclamation d'un montant des pénalités de retard de 30 md appliquées au montant de 160 md du fait de l'exonération de l'entreprise des pénalités de retard dans la limite du crédit d'impôt confirmé.

Supposons aussi que le tribunal de première instance ait confirmé le montant du principal de l'impôt et ait rehaussé le crédit d'impôt à 200 MD et que la cour d'appel ait confirmé le jugement du tribunal de première instance et l'administration fiscale ait fait recours en cassation contre ce jugement.

Dans ce cas, il ne peut être procédé à la réduction des pénalités de retard suite à l'augmentation du crédit d'impôt puisque cette augmentation est prononcée par **un jugement n'ayant pas acquis la force de**

la chose jugée du fait qu'il fait l'objet de recours en cassation par l'administration fiscale.

8. L'exonération s'applique à toutes les pénalités prévues par l'article 82 du CDPF

Les dispositions de l'article 23 de la loi de finances pour l'année 2009 s'appliquent aux pénalités de retard exigibles en vertu des dispositions de l'article 82 du code des droits et procédures fiscaux ; en conséquence, ces dispositions ne s'appliquent pas à :

- la pénalité au titre des montants de la taxe sur la valeur ajoutée indûment restitués telle que prévue par l'article 32 du code des droits et procédures fiscaux,

- la pénalité au titre des montants d'impôts non retenus à la source telle que prévue par l'article 83 du code des droits et procédures fiscaux,

- la pénalité au titre de défaut d'acquiescement dans le paiement du droit de timbre payable selon un mode de paiement autre que le paiement sur déclaration ou son acquiescement de manière insuffisante telle que prévue par l'article 84 du code des droits et procédures fiscaux,

- la pénalité au titre du défaut de déclaration dans les délais impartis des revenus et bénéfices exonérés de l'impôt ou soumis à une retenue à la source libératoire telle que prévue par l'article 85 du code des droits et procédures fiscaux.

A ce dernier propos et à titre d'exemple, la note commune de 2009 suppose qu'une personne physique exerçant une activité commerciale soit mise en vérification approfondie au titre de sa situation fiscale et que la notification des résultats de la vérification fiscale comporte les éléments suivants :

1/ Au niveau des montants supplémentaires exigibles

(En dinars)

Impôts	2005		2006		2007		2008		Total	
	Principal	Pénalités	Principal	Pénalités	Principal	Pénalités	Principal	Pénalités	Principal	Pénalités
Impôt sur le revenu	5 000	3 000	5 000	2 250	5 000	1 500	5 000	750	20 000	7 500
Taxe sur les établissements à caractère industriel, commercial ou professionnel	100	60	100	60	100	60	100	60	400	240
Retenue à la source (1)	600	300	300	150	450	150	300	100	1 650	700
Pénalités sur bénéfices exonérés et non déclarés	-	400	-	350	-	250	-	150	-	1 150
Total	5 700	3 760	5 400	2 810	5 550	1 960	5 400	1 060	22 050	9 590 (2)

(1) Montants retenus à la source et non reversés.

(2) Pénalités liquidées au taux de 1,25% par mois ou fraction de mois de retard.

2/ Au niveau du crédit d'impôt confirmé :

Le montant du crédit de la taxe sur la valeur ajoutée confirmé est de 33.075 D.

vérification, faite le 20 novembre 2009, comporte les éléments suivants :

1/ Au niveau des montants supplémentaires exigibles

(En dinars)

Impôts	2005		2006		2007		2008		Total	
	Principal	Pénalités	Principal	Pénalités	Principal	Pénalités	Principal	Pénalités	Principal	Pénalités
Impôt sur les sociétés	10 000	6 000	10 000	4 500	10 000	3 000	10 000	1 500	40 000	15 000
Retenue à la source (1)	2 000	1 200	1 500	900	900	400	1 600	300	6 000	2 800
Total	12 000	7 200	11 500	5 400	10 900	3 400	11 600	1 800	46 000	17 800 (2)

(1) Montants retenus à la source et non reversés.
(2) Pénalités liquidées au taux de 1,25% par mois ou fraction de mois de retard.

Du fait que le crédit d'impôt confirmé est supérieur au principal de l'impôt supplémentaire exigible (33.075 D > 22.050 D), la pénalité de retard exigible en vertu des dispositions de l'article 82 du code des droits et procédures fiscaux sera totalement déduite y compris le minimum de la pénalité de retard prévu par l'article 86 du code des droits et procédures fiscaux.

Etant signalé que la pénalité sur les bénéficiaires exonérés et non déclarés telle que prévue par les dispositions de l'article 85 du code des droits et procédures fiscaux, n'est pas concernée par l'application de la mesure et, en conséquence, ne bénéficie pas de la réduction ; aussi, le montant de cette pénalité arrêté à 1.150 dinars demeure exigible.

9. L'exonération est sans effet sur la réduction de 50% des pénalités de retard, prévue par le deuxième paragraphe de l'article 82 du code des droits et procédures fiscaux

L'exonération est sans effet sur la réduction de 50% des pénalités de retard, prévue par le deuxième paragraphe de l'article 82 du code des droits et procédures fiscaux, qui aura à s'appliquer chaque fois que les conditions requises pour en bénéficier sont remplies.

A titre d'exemple, la note commune de 2009 suppose qu'une société anonyme exerçant une activité commerciale soit mise en vérification fiscale approfondie durant la période allant du 14 août 2009 au 20 novembre 2009 portant sur tous les impôts exigibles durant la période allant du 1^{er} janvier 2005 au 31 décembre 2008.

La notification au contribuable des résultats de cette

2/ Au niveau du crédit d'impôt confirmé

- Confirmation d'un crédit de taxe sur la valeur ajoutée de 27.600D.

Dans ce cas, la mesure s'applique comme suit :

- Taux de réduction des pénalités de retard prévues par les dispositions de l'article 82 du code des droits et procédures fiscaux :

$$\frac{\text{Crédit d'impôt confirmé par l'administration ou bien par les tribunaux}}{\text{Principal de l'impôt supplémentaire exigible}} = \frac{27.600}{46.000} = 60\%$$

- Montant des pénalités de retard déductible :

$$17.800D \times 60\% = 10.680D$$

- En conséquence, les montants exigibles s'établissent comme suit :

- Principal de l'impôt supplémentaire exigible : 46.000D

- Pénalités de retard exigibles : $17.800 - 10.680 = 7.120D$

Soit au total : $46.000D + 7.120D = 53.120D$

Supposons que l'entreprise ait signé une reconnaissance de dette pour tous les montants exigibles, et qu'elle ait payé ces montants durant 30 jours de la date de la reconnaissance de dette ; dans ce cas, l'entreprise bénéficie de la réduction de 50% du montant des pénalités de retard exigibles c'est-à-dire : $7.120D \times 50\% = 3.560D$

Par ailleurs, notons que la DGELF considère que les sommes payées par compensation au sens de l'article 33 du CDPF ne bénéficient pas de la



réduction de 50% même lorsque la compensation s'effectue dans le délai de 30 jours (9).

10. Application de l'exonération dans le temps

Selon la note commune n° 10 de l'année 2009, les dispositions de l'article 23 de la loi de finances pour l'année 2009 s'appliquent aux dossiers de vérification fiscale approfondie ayant fait l'objet de :

- notification des résultats de la vérification fiscale à partir du 1^{er} janvier 2009,
- notification d'arrêtés de taxation d'office à partir du 1^{er} janvier 2009 ainsi que les jugements et arrêts ayant acquis la force de la chose jugée et prononcés au titre de ces arrêtés à partir de cette date (1^{er} janvier 2009),
- reconnaissances de dette établies à partir du 1^{er} janvier 2009, à condition que ces reconnaissances de

dette n'aient pas fait l'objet de notification d'arrêtés de taxation d'office avant le 1^{er} janvier 2009.

En conséquence, et selon la même doctrine administrative, ces dispositions ne s'appliquent pas aux :

- arrêtés de taxation d'office notifiés avant le 1^{er} janvier 2009 (10).
- reconnaissances de dette établies à partir du 1^{er} janvier 2009 et relatives aux dossiers ayant fait l'objet de notification d'arrêtés de taxation d'office avant cette date,
- jugements et arrêts ayant acquis la force de la chose jugée relatifs aux dossiers de vérification fiscale approfondie ayant fait l'objet de notification d'arrêtés de taxation d'office avant le 1^{er} janvier 2009.

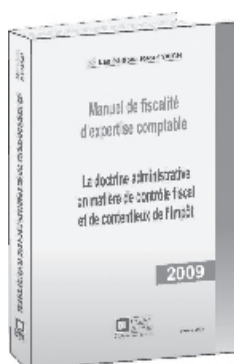
(9) Prise de position DGELF 1232 du 14 juin 2007 :

« وبالتالي، فإن المبالغ المستخلصة عن طريق المقاصة لا تنتفع بالتخفيض المذكور في خطية التأخير حتى وإن تمت هذه المقاصة خلال أجل الثلاثين يوماً من تاريخ الإعتراف بالدين».
Egalement dans ce sens, Prise de position DGI n° 697, année 2008 :

«ويعد، تبعاً لمكتوبكم المشار إليه بالمرجع أعلاه والذي بينتم بمقتضاه أنكم خضعتكم إلى مراجعة جبايئة معمقة أفضت إلى مطالبتكم بدفع مبلغ قدره X دينار أصلاً وخطايا تم في شأنه إمضاء اعتراف بالدين وذلك في إطار صلح بتاريخ 21 أبريل 2008. كما بينتم أنه تم في إطار المراجعة المذكورة ضبط فائض الأداة على القيمة المضافة بمبلغ قدره Y دينار وأن قابض المالية المختص قام بطرح المبالغ التي تم في شأنها إمضاء اعتراف بالدين بتاريخ 2 ماي 2008 من فائض الأداة المذكور وأنكم قمتم بتاريخ 6 ماي 2008 بخلاص بقية هذه المبالغ وتطلبون التدخل قصد التخفيض في نسبة خطايا التأخير من 1,25% إلى 0,625%، بشرفني إحاطتكم علماً أن التخفيض في خطايا التأخير المنصوص عليه بمكتوبي عدد 593 بتاريخ 20 أوت 2008 يخص بصفة حصرية المبالغ المدفوعة من قبلكم بالحاضر مباشرة لدى قابض المالية المختص».

(10) L'exclusion, par la doctrine de l'administration de ces arrêtés est, à notre sens, discutable, tant que la phase de conciliation judiciaire n'est pas close. En effet, le montant des pénalités de retard reste susceptible de réduction de moitié en cas d'accord et de paiement au comptant. Les pénalités de l'article 82 du CDPF ont un caractère déterminable et non définitif après la notification de l'arrêté de taxation d'office jusqu'à la date d'expiration de la conciliation judiciaire. Par conséquent, les arrêtés de taxation d'office notifiés avant le 1^{er} janvier 2009 devraient profiter de l'exonération prévue par l'article 23 de la loi de finances pour l'année 2009 et qui entre en vigueur le 1^{er} janvier 2009. En effet, l'entrée en vigueur de la loi de finances à cette date devrait profiter à toutes les pénalités de retard dont le montant n'est pas encore définitivement fixé.

Manuel de fiscalité d'expertise comptable 2009



NOUVEAU

La doctrine administrative en matière de contrôle fiscal et de contentieux de l'impôt

Présentation générale

Première partie : Prerogatives et obligations générales de l'administration fiscale et droits subséquents du contribuable

Deuxième partie : Les procédures de vérification et de taxation d'office

Troisième partie : Contentieux de l'impôt

Quatrième partie : Sanctions administratives et droit fiscal pénal

Cinquième partie : Autres mesures visant à dissuader de la fraude, à améliorer le recouvrement de l'impôt et le contrôle des transferts de revenus imposables vers l'étranger

(Le bon de commande figure à la page 62 de la présente revue).