DIFFUSION GENERALE

0.1.0.0.1.2.

Documents Administratifs

(IMPOTS)

Texte n° DGI 2009/26

Note Commune N° 10/2009

Objet : Commentaire des dispositions de l'article 23 de la loi de finances pour l'année 2009 relatives à l'exonération du montant de l'impôt exigible dans le cadre d'une vérification fiscale approfondie des pénalités de retard dans la limite du crédit d'impôt confirmé.

RESUME

Exonération du montant de l'impôt exigible dans le cadre d'une vérification fiscale approfondie des pénalités de retard dans la limite du crédit d'impôt confirmé

Dans le but de consolider la conciliation du contribuable à l'impôt et de renforcer l'assise financière des entreprises, l'article 23 de la loi n° 2008-77 du 22 décembre 2008 portant loi de finances pour l'année 2009 a prévu **la non application des pénalités de retard** prévues par l'article 82 du code des droits et procédures fiscaux aux montants d'impôt exigibles suite à une vérification fiscale approfondie 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 ; cette mesure concerne aussi bien le crédit remboursable que le crédit reportable.

1/ Conditions d'application de la mesure :

L'application de la mesure suppose :

- la réclamation de montants d'impôt supplémentaires exigibles suite à **une vérification fiscale approfondie**,
- et la confirmation d'un crédit d'impôt au profit du contribuable **dans le cadre de la même vérification.**

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

2/ Modalités d'application de la mesure

2.1/ l'application de la mesure consiste en la réduction des pénalités de retard exigibles en vertu des dispositions de l'article 82 du code des droits et procédures fiscaux sur la base du rapport du montant du crédit d'impôt confirmé sur le montant du principal de l'impôt supplémentaire exigible soumis à cette pénalité calculé comme suit:

$$\frac{\text{montant du crédit d'impôt confirmé}}{\text{montant du principal de l'impôt supplémentaire exigible}}$$

Lorsque le montant du crédit d'impôt confirmé est supérieur ou égal au montant du principal de l'impôt supplémentaire exigible, les pénalités de retard sus-indiquées seront totalement déduites **y compris le minimum de la pénalité de retard** .

2.2/ Tout crédit d'impôt ayant bénéficié de la mesure n'est plus éligible à en bénéficier une deuxième fois.

2.3/ la mesure 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.

3/ Application de la mesure dans le temps :

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

L’article 23 de la loi n° 2008 -77 du 22 décembre 2008, portant loi de finances pour l’année 2009 a ajouté un troisième paragraphe à l’article 82 du code des droits et procédures fiscaux relatif aux pénalités de retard exigibles suite à l’intervention de l’administration fiscale, qui prévoit la non application de la pénalité de retard prévue par cet article aux montants d’impôt exigibles **suite à une vérification fiscale approfondie** 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 **relatifs à la même vérification**.

La présente note a pour objet de commenter ces dispositions.

I- Rappel de la législation en vigueur jusqu’à la fin de l’année 2008

Conformément aux dispositions de l’article 82 du code des droits et procédures fiscaux, tout retard dans le paiement de l’impôt constaté suite à l’intervention de l’administration fiscale donne lieu à l’application d’une pénalité de retard liquidée au taux de 1.25 % du montant de l’impôt exigible par mois ou fraction de mois de retard.

Cette pénalité est réduite de 50% lorsque l’impôt exigible est acquitté dans un délai maximum de trente jours de la date de la reconnaissance de dette à condition que celle-ci intervienne avant l’achèvement de la phase de la conciliation judiciaire.

II – Teneur de la mesure

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’admnistration fiscale ou par les tribunaux en vertu de jugements ayant acquis la force de la chose jugée et **relatifs à la même vérification**.

1/ Conditions d'application de la mesure

L'application de la mesure suppose qu'il ait **dans le cadre d'une même vérification approfondie**, la confirmation d'un crédit d'impôt au profit du contribuable et la réclamation de montants d'impôt supplémentaires. Cette mesure concerne aussi bien le crédit d'impôt **restituable** que le crédit d'impôt **reportable**.

La mesure 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 1ère 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 prononcant la cassation sans renvoi ou le rejet de la demande en cassation pour un motif de forme ou de fonds.

2/ Modalités d'application de la mesure

2.1/ L'application de la mesure consiste en la réduction des pénalités de retard exigibles en vertu des dispositions de l'article 82 du code des droits et procédures fiscaux sur la base du rapport du montant du crédit d'impôt confirmé sur le montant du principal de l'impôt supplémentaire exigible soumis à cette pénalité calculé comme suit **(exemple n°1) :**

$$\frac{\text{montant du crédit d'impôt confirmé}}{\text{montant du principal de l'impôt supplémentaire exigible}}$$

Lorsque le montant du crédit d'impôt confirmé est supérieur ou égal au montant du principal de l'impôt supplémentaire exigible, les pénalités de retard sus-indiquées seront totalement déduites y compris le minimum de la pénalité de retard **(exemple n° 2).**

2.2/ 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 prenne en compte les résultats partiels d'une part, et que le crédit d'impôt est confirmé au niveau de la notification finale, d'autre part **(exemple n°3).**

2.3/ Tout crédit d'impôt ayant bénéficié de la mesure **n'est pas éligible à en bénéficier une deuxième fois (exemple n°4).**

2.4/ Au cas ou' 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.

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 **(exemple 5).**

2.5/ 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 **(exemple n°6).**

2.6/ 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 des procédures fiscaux ; en conséquence, ces dispositions ne s'appliquent pas à :

- la pénalité au titre des montants de la taxe sur la valeur ajoutée indûments 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'acquitement dans le paiement du droit de timbre payable selon un mode de paiement autre que le paiement

sur déclaration ou son acquittement 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.

2.7/ La mesure 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.

3/ Application de la mesure dans le temps

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 de résultats de la vérification fiscale **à partir du 1er janvier 2009**,
- notification d'arrêtés de taxation d'office **à partir du 1er 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** (1er janvier 2009),
- reconnaissances de dette établies **à partir du 1er 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 1er janvier 2009.**

En conséquence, ces dispositions ne s'appliquent pas aux :

- arrêtés de taxation d'office **notifiés avant le 1er janvier 2009**,
- reconnaissances de dette établies à partir du **1er 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 1er janvier 2009.**

III – Exemples d'application

Exemple n° 1

Supposons 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 1er janvier 2005 au 31 décembre 2008.

La notification au contribuable des résultats de cette vérification, faite le 20 novembre 2009, comporte les éléments suivants :

1/ au niveau des montants supplémentaires exigibles

En dinars

Impôts	Années								Total	
	2005		2006		2007		2008			
	Principal	Pénalités	Principal	Pénalités	Principal	Pénalités	Principal	Pénalités	Principal	Pénalités
Impôt sur les sociétés	10.000	6.000	10.000	4500	10.000	3000	10.000	1.500	40.000	15.000
Retenue à la source (**)	2000	1200	1500	900	900	400	1600	300	6000	2800
Total	12.000	7.200	11.500	5.400	10.900	3.400	11.600	1.800	46.000	17.800(*)

(*) Pénalités liquidées au taux de 1.25 % par mois ou fraction de mois de retard.
(**)Montants retenus à la source et non reversés.

2/ au niveau du crédit d'impôt confirmé

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

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 :

$$\frac{\text{crédit d'impôt confirmé}}{\text{principal de l'impôt supplémentaire exigible}} = \frac{27.600\ D}{46.000\ D} = 60\ \%$$

Ce taux s'applique nonobstant le minimum de la pénalité de retard prévu par l'article 86 du code des droits et procédures fiscaux.

- Montant des pénalités de retard déductible :
  17.800 x 60 % = 10.680 D

- 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

Total 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.a.d

$\frac{7.120}{2} = 3.560$ D

Exemple n° 2 :

Supposons qu'une personne physique exerçant une activité commerciale soit mise en vérification approfondie au titre de sa situation fiscale:

La notification de resultats de la vérification fiscale comporte les éléments suivants :

1/ au niveau des montants supplémentaires exigibles

En dinars

Impôts	Années								Total	
	2005		2006		2007		2008			
	Principal	Pénalités	Principal	Pénalités	Principal	Pénalités	Principal	Pénalités	Principal	Pénalités
Impôt sur le revenu	5.000	3.000	5.000	2250	5.000	1500	5.000	750	20.000	7.500
Taxe sur les établissments à caractère industriel, commercial ou professionnel	100	60	100	60	100	60	100	60	400	240
Retenue à la source (**)	600	300	300	150	450	150	300	100	1650	700
Pénalités sur bénéfices exonérés et non déclarés	-	400	-	350	-	250	-	150	-	1150
Total	5. 700	3.760	5.400	2.810	5.550	1.960	5.400	1.060	22.050	9.590(*)

(*) Pénalités liquidées au taux de 1.25 % par mois ou fraction de mois de retard.

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

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.

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 doits 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 bénéfices 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 1150 dinars demeure exigible.

Exemple n° 3 :

Supposons qu'une entreprise soit 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 prévues par l'article 82 du code des droits et procédures fiscaux : 20.000D
- crédit de la taxe sur la valeur ajoutée : 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 prévues par l'article 82 du code des droits et procédures fiscaux : 45.000D
- crédit de la taxe sur la valeur ajoutée : 50.000D

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:

$$\frac{\text{crédit d'impôt confirmé}}{\text{principal de l'impôt supplémentaire exigible}} = \frac{50.000D}{200.000D} = 25\%$$

Ce taux s'applique nonobstant le minimum de la pénalité de retard prévu par l'article 86 du code des droits et procédures fiscaux.

- Montant des pénalités de retard déductible :

65.000 x 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

Exemple N° 4 :

Supposons qu'une entreprise soit 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

Et supposons que la même entreprise soit 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 code des droits et procédures fiscaux.

- 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 soit 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 : 250.000D,
- pénalités de retard exigible : 50.000D,
- crédit de la taxe sur la valeur ajoutée après déduction du crédit qui a bénéficié de la mesure (150.000D) : 200.000D.

- Taux de réduction des pénalités de retard exigibles :

$$\frac{\text{crédit d'impôt confirmé après déduction du crédit de la taxe sur la valeur ajoutée ayant bénéficié de la mesure}}{\text{principal de l'impôt supplémentaire exigible}} = \frac{200.000D}{250.000D} = 80\ \%$$

Ce taux s'applique nonobstant le minimum de la pénalité de retard prévu par l'article 86 du code des droits et procédures fiscaux.

- 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

Exemple N° 5 :

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

- principal de l'impôt supplémentaire exigible : 200.000D
- pénalité de retard exigible : 65.000 D
- crédit d'impôt confirmé par l'administration : 50.000D

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

- Taux de réduction des pénalités de retard exigible :

$$\frac{\text{Crédit d'impôt confirmé}}{\text{Principale de l'impôt supplémentaire exigible}} = \frac{50.000D}{200.000D} = 25\%$$

Ce taux s'applique nonobstant le minimum de la pénalité de retard prévu par l'article 86 du code des droits et procédures fiscaux.

- Montant des pénalités de retard déductible

65.000D x 25 % = 16.250D

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

- principal de l'impôt supplémentaire exigible : 200.000D
- pénalités de retard exigible : 65.000D – 16.250 D = 48.750D

Supposons aussi que le contribuable ait opposé au montant du crédit fixé et que la cour d'appel ait réhaussé 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 : $\frac{140.000\ D}{200.000D} = 70\%$

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

  65.000 x 70 % = 45.500D

- Pénalités de retard exigibles :
  65.000 D – 45.500D = 14.500D

Dans ce cas, deux hypothéses sont envisageables:

- lorsque les montants exigibles en vertu de l'arrêté de taxation d'office, ne sont pas recouvrés, les pénalités de retard exigibles seront de 14.500D.
- lorsque les montants exigibles en vertu de l'arrêté de taxation d'office sont recouvrés, le contribuable peut demander la restitution des pénalités de retard perçues en trop , soit : 48.750 D – 14.500D = 34.250 D

Exemple n° 6

Supposons qu'une entreprise soit mise en vérification fiscale appronfondie 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 150md et la réclamation d'un montant des pénalités de retard de 30md 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 1ère instance ait confirmé le montant du principal de l'impôt et ait réhaussé le crédit d'impôt à 200md et que la cour d'appel ait confirmé le jugment du tribunal du 1er instance et l'admnistration 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 a fait l'objet de recours en cassation par l'admnistration fiscale .

Le Directeur Général des Etudes
et de la Législation Fiscales

Signé : Mohamed Ali BEN MALEK