DIFFUSION GENERALE

0.1.0.0.1.2.

Documents Administratifs

(IMPOTS)

Texte n° DGI 2013/23

Note commune 23/2013

OBJET : Application du principe de priorité de l'imputation du crédit d'impôt dans le cadre de l'article 28 du code des droits et procédures fiscaux.

ANNEXE : Exemples d'illustration

Conformément aux dispositions de l'article 28 du code des droits et procédures fiscaux l'action en restitution du crédit de la taxe sur la valeur ajoutée et de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés 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 en vigueur.

Le délai de trois ans est décompté à partir du premier jour qui suit la date de l'expiration des délais légaux de dépôt de la déclaration comportant le crédit d'impôt objet de la demande de restitution.

Dans le cas où l'action en restitution intervient après le délai de trois ans à compter de la date à laquelle l'impôt est devenu restituable, les crédits d'impôt ne sont plus restituables, mais demeurent reportables. Par ailleurs, une doctrine administrative constante a consacré le principe de priorité de déduction du crédit qui remonte à une période dépassant les trois ans en permettant son imputation en premier lieu sur la taxe sur la valeur ajoutée due ultérieurement ou sur l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dû au titre des années ultérieures.

Toutefois, et pour le cas de cessation d'activité, le crédit d'impôt est restituable en totalité abstraction faite de la date de son apparition à condition de déposer une demande de restitution dans un délai de trois ans à partir de la date du dépôt de la déclaration de cessation d'activité.

La présente note a pour objectif de présenter les procédures de l'application du principe de priorité de déduction du crédit selon son ancienneté.

I) Concernant le crédit de la taxe sur la valeur ajoutée

Pour l'instruction des demandes de restitution de crédit de la taxe sur la valeur ajoutée, le principe de priorité de déduction du crédit qui remonte à une période dépassant les trois ans consiste à imputer en premier lieu sur la taxe sur la valeur ajoutée due au titre de la période de trois ans concernée par la restitution. Deux situations sont envisageables :

1) Première situation : le montant de la taxe sur la valeur ajoutée exigible dépasse le crédit provenant d'une période dépassant trois ans.

Dans ce cas, le crédit objet de la demande de restitution est restituable en totalité étant donné que le crédit provenant d'une période dépassant trois ans est résorbé dans sa totalité par la taxe sur la valeur ajoutée due au titre des déclarations mensuelles ultérieures. **(Exemple n°1)**

2) Deuxième situation : le montant de la taxe sur la valeur ajoutée exigible est inférieur au crédit provenant d'une période dépassant trois ans.

Dans ce cas, le crédit objet de la demande de restitution est restituable partiellement étant donné que le crédit provenant d'une période dépassant trois ans n'est pas totalement résorbé par la taxe sur la valeur ajoutée due au titre des déclarations mensuelles ultérieures. En effet, le crédit restituable est constitué par la différence entre le crédit demandé et le reliquat du crédit non imputé. **(Exemple n°2)**

II) Concernant le crédit de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés

Le crédit restituable au titre de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés correspond dans tous les cas au crédit qui figure sur la déclaration annuelle définitive de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés. Le crédit qui apparait sur les déclarations des acomptes provisionnels ne peut jamais faire l'objet de demande de restitution.

Le principe de priorité s'illustre par l'imputation en premier lieu du crédit qui remonte à une période qui dépasse trois ans sur l'impôt dû au titre des années ultérieures. Le crédit non imputé est ensuite déduit du montant du crédit objet de la demande de restitution. **(Exemple n°3)**

Le crédit restituable ne peut pas dépasser le crédit déclaré au titre des années ultérieures. **(Exemple n°4)**

LE DIRECTEUR GENERAL DES ETUDES
ET DE LA LEGISLATION FISCALES
Signé : Habiba JRAD LOUATI

Annexe à la note commune n° 23/2013

(Exemples d'illustration)

Exemple n° 1

Supposons une société soumise à la TVA qui a déposé en date du 01 décembre 2012 une demande de restitution de crédit de TVA figurant sur la déclaration du mois d'octobre 2012 accompagnée de toutes les pièces justificatives.

Evolution du crédit de TVA

2009

Mois	TVA collectée	TVA déductible	crédit du mois précédent	crédit TVA ou TVA à payer
1	106 500,81	202 889,54	**-993 664,47**	-1 090 053,21
2	135 253,42	169 400,86	-1 090 053,21	-1 124 200,65
3	135 642,43	181 027,66	-1124200,646	-1 169 585,88
4	137 598,57	234 288,14	-1169585,877	-1 266 275,44
5	196 880,30	215 463,19	-1266275,443	-1 284 858,34
6	175 793,62	329 176,71	-1284858,336	-1 438 241,43
7	187 490,59	164 699,08	-1438241,428	-1 415 449,92
8	216 292,32	151 765,66	-1415449,919	-1 350 923,25
9	88 746,06	187 173,03	-1350923,252	-1 449 350,22
10	169 608,13	92 636,54	-1 449 350,22	***-1 372 378,62***
11	203 978,12	183 175,57	-1372378,623	-1 351 576,07
12	156 852,69	220 786,49	-1351576,072	**-1 415 509,88**
Totaux	1 910 637,06	2 332 482,46		

2010

mois	TVA collectée	TVA déductible	crédit du mois précédent	crédit TVA ou TVA à payer
1	91 219,49	45 337,71	**-1 415 509,88**	-1 369 628,10
2	81 554,97	49 554,07	-1 369 628,10	-1 337 627,20
3	83 014,29	115 160,50	-1 337 627,20	-1 369 773,41
4	82 003,55	84 789,62	-1 369 773,41	-1 372 559,48
5	107 598,85	133 937,27	-1 372 559,48	-1 398 897,90
6	99 019,78	52 819,42	-1 398 897,90	-1 352 697,54
7	124 873,19	55 617,22	-1 352 697,54	-1 283 441,58
8	117 534,34	73 211,73	-1 283 441,58	-1 239 118,97
9	79 993,97	208 995,67	-1 239 118,97	-1 368 120,67
10	142 980,32	115 696,69	-1 368 120,67	-1 340 837,04
11	65 647,17	37 219,27	-1 340 837,04	-1 312 409,14
12	75 660,33	95 567,66	-1 312 409,14	**-1 332 316,47**
totaux	1 151 100,23	**1 067 906,83**		

2011

mois	TVA collectée	TVA déductible	crédit du mois précédent	crédit TVA ou TVA à payer
1	73 083,01	42 056,98	**-1 332 316,47**	-1 301 290,45
2	76 408,71	100 887,55	-1 301 290,45	-1 325 769,29
3	89 413,00	53 732,89	-1325769,286	-1 290 089,18
4	81 268,21	133 079,88	-1 290 089,18	-1 341 900,85
5	185 065,60	100 717,07	-1341900,849	-1 257 552,32
6	175 202,42	139 911,75	-1257552,321	-1 222 261,65
7	202 534,73	134 668,83	-1222261,651	-1 154 395,75
8	146 074,64	133 711,74	-1154395,748	-1 142 032,85
9	183 865,42	149 890,99	-1142032,853	-1 108 058,42
10	112 102,24	147 874,12	-1 108 058,42	-1 143 830,30
11	93 546,48	102 905,31	-1143830,299	-1 153 189,13
12	163 147,03	81 684,89	-1153189,131	**-1 071 726,99**
totaux	1 581 711,49	**1 321 122,01**		

2012

mois	TVA collectée	TVA déductible	crédit du mois précédent	crédit TVA ou TVA à payer
1	62 121,32	40 377,58	**-1 071 726,99**	-1 049 983,25
2	74 173,34	87 822,91	-1 049 983,25	-1 063 632,82
3	120 860,53	78 171,72	-1063632,821	-1 020 944,00
4	125 516,56	100 104,51	-1 020 944,00	-995 531,95
5	162 680,94	160 800,12	-995531,953	-993 651,14
6	244 332,68	230 226,52	-993651,136	-979 544,98
7	242 977,11	199 078,05	-979544,978	-935 645,92
8	204 735,54	207 448,00	-935645,917	-938 358,38
9	150 860,57	174 404,38	-938358,379	-961 902,19
10	167 725,41	171 877,21	-961 902,19	***-966 053,99***
totaux	1 555 984,00	**1 450 310,99**		

TVA due du mois de novembre 2009 jusqu'au mois d'octobre 2012	4 649 626,53
crédit TVA du mois d'octobre 2009	-1 372 378,62
crédit rectifié du mois d'octobre 2012	-966 053,99

Du fait que la société a déposé la demande de restitution de crédit de TVA au titre du mois d'octobre 2012 dans le délai de trois ans à partir de la date à laquelle le crédit est devenu restituable et du fait que le crédit figurant sur la déclaration du mois d'octobre 2009 (**1 372 378,623** dinars) a été totalement absorbé par la taxe sur la valeur ajoutée due sur le chiffre d'affaires à partir du

mois de novembre 2009 jusqu'au mois d'octobre 2012 et ce en application du principe de priorité de l'imputation de crédit , le crédit de TVA au titre du mois d'octobre 2012 objet de la demande est restituable en totalité.

Exemple n° 2

Supposons une société soumise à la TVA qui ait déposé en date du 01 décembre 2012 une demande de restitution de crédit de TVA figurant sur la déclaration du mois d'octobre 2012 accompagnée de toutes les pièces justificatives.

Evolution du crédit de TVA

2009				
mois	**TVA collectée**	**TVA déductible**	**crédit du mois précédent**	**crédit TVA ou TVA à payer**
1		202 889,54		-202 889,54
2		169 400,86	-202 889,54	-372 290,40
3		181 027,66	-372 290,40	-553 318,06
4		234 288,14	-553 318,06	-787 606,19
5		215 463,19	-787 606,19	-1 003 069,38
6		329 176,71	-1 003 069,38	-1 332 246,09
7		164 699,08	-1 332 246,09	-1 496 945,17
8		151 765,66	-1 496 945,17	-1 648 710,83
9		187 173,03	-1 648 710,83	-1 835 883,86
10		92 636,54	-1 835 883,86	**-1 928 520,40**
11		183 175,57	-1 928 520,40	-2 111 695,97
12		220 786,49	-2 111 695,97	**-2 332 482,46**
totaux		2 332 482,46		

2010				
mois	**TVA collectée**	**TVA déductible**	**crédit du mois précédent**	**crédit TVA ou TVA à payer**
1		45 337,71	**-2 332 482,46**	-2 377 820,17
2		49 554,07	-2 377 820,17	-2 427 374,24
3		115 160,50	-2 427 374,24	-2 542 534,74
4		84 789,62	-2 542 534,74	-2 627 324,36
5		133 937,27	-2 627 324,36	-2 761 261,63
6		52 819,42	-2 761 261,63	-2 814 081,05
7		55 617,22	-2 814 081,05	-2 869 698,27
8		73 211,73	-2 869 698,27	-2 942 910,00
9		208 995,67	-2 942 910,00	-3 151 905,67
10		115 696,69	-3 151 905,67	-3 267 602,36
11		37 219,27	-3 267 602,36	-3 304 821,63
12		95 567,66	-3 304 821,63	**-3 400 389,29**
totaux		1 067 906,83		

2011				
mois	**TVA collectée**	**TVA déductible**	**crédit du mois précédent**	**crédit TVA ou TVA à payer**
1	73 083,01	42 056,98	**-3 400 389,29**	-3 369 363,26
2	76 408,71	100 887,55	-3 369 363,26	-3 393 842,10
3	89 413,00	53 732,89	-3 393 842,10	-3 358 162,00
4	81 268,21	133 079,88	-3 358 162,00	-3 409 973,67
5	85 065,60	100 717,07	-3 409 973,67	-3 425 625,14
6	75 202,42	139 911,75	-3 425 625,14	-3 490 334,47
7	90 534,73	134 668,83	-3 490 334,47	-3 534 468,56
8	80 074,64	133 711,74	-3 534 468,56	-3 588 105,67
9	83 865,42	149 890,99	-3 588 105,67	-3 654 131,24
10	112 102,24	147 874,12	-3 654 131,24	-3 689 903,12
11	93 546,48	102 905,31	-3 689 903,12	-3 699 261,95
12	63 147,03	81 684,89	-3 699 261,95	**-3 717 799,81**
totaux	1 003 711,49	1 321 122,01		

2012				
mois	**TVA collectée**	**TVA déductible**	**crédit du mois précédent**	**crédit TVA ou TVA à payer**
1	62 121,32	40 377,58	**-3 717 799,81**	-3 696 056,07
2	74 173,34	87 822,91	-3 696 056,07	-3 709 705,64
3	90 860,53	78 171,72	-3 709 705,64	-3 697 016,82
4	80 516,56	100 104,51	-3 697 016,82	-3 716 604,77
5	62 680,94	160 800,12	-3 716 604,77	-3 814 723,95
6	44 332,68	230 226,52	-3 814 723,95	-4 000 617,79
7	70 977,11	199 078,05	-4 000 617,79	-4 128 718,73
8	75 735,54	207 448,00	-4 128 718,73	-4 260 431,20
9	60 860,57	174 404,38	-4 260 431,20	-4 373 975,01
10	67 725,41	171 877,21	-4 373 975,01	***-4 478 126,81***
totaux	689 984,00	1 450 310,99		

TVA due du mois de novembre 2009 jusqu'au mois d'octobre 2012	1 693 695,49
crédit TVA du mois d'octobre 2009	-1 928 520,40
crédit rectifié du mois d'octobre 2012	-4 478 126,81

Du fait que la société a déposé la demande de restitution de crédit de TVA au titre du mois d'octobre 2012 dans le délai de trois ans à partir de la date à laquelle le crédit est devenu restituable et du fait que le crédit figurant sur la déclaration du mois d'octobre 2009 (**1 928 520,396** dinars) a été partiellement absorbé par la taxe sur la valeur ajoutée due sur le chiffre d'affaires à partir du mois de novembre 2009 jusqu'au mois d'octobre 2012(**1 693 695,489** dinars) et en application du principe de priorité de l'imputation de crédit , le crédit de TVA au titre du mois d'octobre 2012 objet de la demande est restituable partiellement et ce comme suit :

- Le montant du crédit non absorbé : 1 928 520,396 - 1 693 695,489 = **234 824,907** dinars.

- Le montant du crédit restituable : 4 478 126,806 - 234 824,907 = **4 243 301,899** dinars.

Exemple n° 3

Supposons qu'une société industrielle ayant déposé ses déclarations de l'impôt sur les sociétés le 25 mars de chaque année ait fait l'objet d'une vérification fiscale approfondie au titre des années 2008, 2009, 2010 et 2011 qui a dégagé un crédit d'impôt sur les sociétés comme suit :

(en DT)

	2008	**2009**	**2010**	**2011**
Crédit IS précédent	285 225,92	441 309,42	601 761,91	849 275,43
IS DU	159 747,90	174 648,30	115 151,0	92 611,90
AP payés	0	0	0	0
RS	315 831,40	335 100,79	462 664,52	664 699,89
Crédit IS	441 309,42	601 761,91	949 275,43	1 521 363,41

Supposons aussi que cette société ait conclu un accord avec les services de l'administration fiscale et ait déposé les déclarations rectificatives nécessaires. Le 16 février 2013, elle a demandé la restitution du crédit d'impôt de l'année 2011 dégagé dans le cadre de la vérification approfondie.

Dans ce cas, et conformément à l'article 28 du code des droits et procédures fiscaux, le crédit d'impôt provenant de l'année 2008 et s'élevant à 441.309,419 dinars est reportable et non restituable puisque la demande de restitution devrait être déposée au plus tard le 25 mars 2012.

Toutefois, en application du principe de priorité de l'imputation du crédit, le crédit de l'année 2008 a été partiellement absorbé par l'IS dû au titre des années 2009, 2010 et 2011 soit 174.684,300+115.151+92.611,900=**382.411,200 dinars.**

- Le crédit reportable de 2008 et qui n'a pas été absorbé : 441.309,419 – 382.411,200 = **58.898,219 dinars**

- Le crédit restituable : 1.521.363,414-58.898,219 = **1.462.465,195 dinars**

Exemple n° 4

Reprenons les mêmes données de l'exemple n°3 et supposons que la société ait déposé la déclaration de l'impôt sur les sociétés de l'année 2012 contenant les informations suivantes :

(en DT)

	2012
Crédit IS précédent	1 521 363,414
IS DU	259 700,000
AP payés	0,000
RS	15 831,399
Crédit IS	1.277.494,813

Dans ce cas et malgré que le crédit IS restituable au titre de 2011 est de 1.462.465,195 dinars, la restitution est limitée à 1.277.494,813 dinars.