

## Texte n° DGI 2010/24 Note commune n° 17/2010

**OBJET** : Commentaire des dispositions de l'article 26 de la loi de finances pour l'année 2010 portant assouplissement et clarification des conditions de restitution des sommes perçues en trop.

**Annexe 1** : Exemples d'application

**Annexe 2** : Article 28 du code des droits et procédures fiscaux tel que complété et modifié par la loi de finances pour l'année 2010

### RESUME

#### Assouplissement et clarification des conditions de restitution des sommes perçues en trop

1. En vertu des dispositions de l'article 26 de la loi N°2009-71 du 21 décembre 2009 portant loi de finances pour l'année 2010, **l'action en restitution** des sommes perçues en trop doit intervenir **dans un délai de trois ans** à compter de la date à laquelle l'impôt est devenu restituable.

2. Conformément aux dispositions de l'article 56 de la loi de finances pour l'année 2010, les nouvelles dispositions s'appliquent à compter du **1<sup>er</sup> janvier 2010**. Etant signalé que le **crédit d'impôt** sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés **provenant des acomptes provisionnels** est soumis, **à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010**, aux règles ci après :

crédit d'impôt **provenant des sommes perçues depuis plus de cinq ans, au 1<sup>er</sup> janvier 2010** : ce crédit devient non restituable mais demeure imputable sur l'impôt ultérieurement exigible.

crédit d'impôt **provenant des sommes perçues depuis cinq ans ou moins de cinq ans, au 1<sup>er</sup> janvier 2010** :

durée de constatation du crédit **a dépassé, au 17 juillet 2009, trois ans** : ce crédit peut faire l'objet d'une demande de restitution dans un délai de trois ans à compter du premier jour suivant l'expiration de la durée de trois ans de la date de sa constatation,

durée de constatation du crédit **n'a pas dépassé trois ans, au 17 juillet 2009** : ce crédit peut faire l'objet d'une demande de restitution dans un délai de trois ans à compter du 17 juillet 2009.

Dans le but d'assouplir et de clarifier davantage les conditions de restitution des sommes perçues en trop aux titre des impôts, droits et taxes revenant au budget de l'État et soumis aux dispositions du code des droits et procédures fiscaux les dispositions de l'article 26 de la loi n° 2009-71 du 21 décembre 2009 portant loi de finances pour l'année 2010 ont prévu de fixer le délai imparti pour l'exercice de l'action en restitution des sommes précitées, à **trois ans** à compter de la date à laquelle l'impôt est devenu restituable.

La présente note a pour objet de commenter les nouvelles dispositions.

#### I. Rappel de la législation en vigueur au 31 décembre 2009

Conformément à la législation fiscale en vigueur au 31 décembre 2009, le contribuable peut demander la restitution des sommes perçues en trop dans un délai maximum de **trois ans** de la date à laquelle l'impôt est devenu restituable et au plus tard dans un délai de **cinq ans** de la date de leur 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 de justice.

D'autre part, l'article 6 de la loi n° 40-2009 du 8 juillet 2009 portant loi de finances complémentaire pour l'année 2009, a assoupli les conditions de restitution du crédit d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés provenant des acomptes provisionnels et ce en autorisant la restitution de ce crédit à partir **de la date de sa constatation sur la déclaration annuelle** au titre dudit impôt et par

conséquent, la suppression de la condition de constatation du crédit durant trois ans, applicable avant l'entrée en vigueur de cette loi.

## II. Apport de la loi de finances pour l'année 2010

Les dispositions de l'article 26 de la loi de finances pour l'année 2010 ont :

1. fixé le délai imparti pour l'exercice de l'action en restitution des sommes perçues en trop à **trois ans, dans tous les cas**, de la date à laquelle l'impôt est devenu restituable et **supprimé la condition relative au délai de cinq ans** de la date du recouvrement de ces sommes.

2. Clarifié **le point de départ pour le décompte** du délai de trois ans pour l'exercice de l'action en restitution des sommes perçues en trop comme suit:

- **de la date du recouvrement pour l'impôt indûment perçu** en raison d'une erreur dans la liquidation de l'impôt commise par l'administration fiscale ou par le contribuable telle que la perception d'un droit d'enregistrement proportionnel sur un contrat soumis à un droit fixe d'enregistrement. Dans ce cas, la différence entre les droits d'enregistrement perçus et les droits d'enregistrement exigibles, est restituable dès sa perception ainsi de même pour les droits de timbre perçus au moyen du visa du receveur des finances, à l'occasion de l'enregistrement de l'acte.

- **de la date de la satisfaction des conditions** prévues par l'article 15 du code de la taxe sur la valeur ajoutée c'est-à-dire :

dès qu'il est dégagé par une déclaration mensuelle pour le crédit de la taxe sur la valeur ajoutée provenant de l'exportation, de la retenue à la source ou des ventes en suspension de taxe,

après une durée de constatation de 3 mois pour le crédit de taxe provenant **des investissements** de tout type,

le crédit de la taxe sur la valeur ajoutée dégagé par la déclaration de cessation d'activité.

après une durée de constatation de 6 mois dans les autres cas.

- **de la date de la satisfaction des conditions** prévues par l'article 54 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés c'est-à-dire dès la constatation du crédit d'impôt sur la déclaration, qu'il provienne de l'avance, de la retenue à la source ou des acomptes provisionnels (**exemple n° 1**).

- de la date à laquelle le jugement ou l'arrêt de justice **est passé en la force de la chose jugée** pour les droits d'enregistrement régulièrement perçus sur les actes ou contrats annulés, révoqués ou résiliés en vertu d'un jugement ou d'un arrêt de justice au sens du paragraphe II de l'article 74 du code des droits d'enregistrement et de timbre (**exemple n° 2**).

- de la date à laquelle le jugement ou l'arrêt de justice **est passé en la force de la chose jugée** pour les sommes d'impôt perçues en vertu d'un arrêté de taxation d'office, ou d'un jugement ou arrêt de justice s'y rapportant (**exemple n° 3**).

On entend par jugement passé en la force de la chose jugée, le jugement de premier degré ou l'arrêt d'appel régulièrement signifié et pour lequel le délai légal de recours est expiré sans qu'il fasse l'objet de recours ou l'arrêt de cassation prononçant le rejet de la requête de cassation pour un motif de fond ou de forme ou prononçant, sans renvoi, la cassation totale ou partielle de l'arrêt objet du recours.

## III. Date d'entrée en application des nouvelles dispositions

Conformément à l'article 56 de la loi de finances pour l'année 2010, les nouvelles dispositions entrent en vigueur à partir du **1<sup>er</sup> janvier 2010**. Etant signalé que le crédit d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés provenant des acomptes provisionnels est soumis, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010, aux règles ci après :

crédit d'impôt **provenant des sommes perçues depuis plus de cinq ans, au 1<sup>er</sup> janvier 2010** : ce crédit devient non restituable mais demeure imputable sur l'impôt ultérieurement exigible (**exemple n° 4**).

crédit d'impôt **provenant des sommes perçues depuis cinq ans ou moins de cinq ans, au 1<sup>er</sup> janvier 2010** :

□ durée de constatation du crédit **a dépassé, au 17 juillet 2009, trois ans** : ce crédit peut faire l'objet d'une demande de restitution dans un délai de trois ans à compter du premier jour suivant l'expiration de la durée de trois ans de la date de sa constatation (**exemple n° 5**).

□ durée de constatation du crédit **n'a pas dépassé trois ans, au 17 juillet 2009** : ce crédit peut faire l'objet d'une demande de restitution dans un délai de trois ans à compter du 17 juillet 2009 (**exemple n° 6**).

## Annexe 1 à la note commune n° 17 / 2010

### Exemples d'application

#### Exemple n° 1

Une société à responsabilité limitée a déposé sa déclaration de l'impôt sur les sociétés au titre des bénéficiaires de l'année 2009 le 25 mars 2010, comportant les données suivantes :

- bénéfice net imposable :	100.000 D
- acomptes provisionnels perçus :	40.000 D
- retenue à la source :	10.000 D

L'impôt sur les sociétés exigible  $100.000 \text{ D} \times 30\% =$  **30.000 D**

Dont sont déduits :

- acomptes provisionnels	40.000 D
- retenue à la source	10.000 D

**Soit un crédit d'impôt de**  $(50.000 \text{ D} - 30.000 \text{ D}) =$  **20.000 D**

Dans ce cas, le crédit d'impôt provenant des acomptes provisionnels et de la retenue à la source (20.000 D) est restituable dans un délai de **trois ans** à compter du 26 mars 2010, c'est-à-dire jusqu'au **26 mars 2013**.

Etant souligné qu'à l'expiration de ce délai, le crédit d'impôt qui n'a pas fait l'objet d'une demande de restitution et qui n'a pas été imputé de l'impôt exigible ultérieurement devient non restituable mais demeure imputable.

#### Exemple n° 2

À l'occasion de l'enregistrement d'un contrat de vente d'une construction en date du 2 février 2008, est perçue la somme de 2.400 D au titre des droits d'enregistrement ; ce contrat est annulé ultérieurement en vertu d'un jugement de première instance prononcé le 17 Février 2010 et est notifié par l'une des parties à la date du 8 juin 2010 ; à l'expiration du délai de 20 jours sans faire l'objet d'appel, ce jugement passe en la force de la chose jugée le 29 juin 2010.

Dans ce cas, et en vertu des dispositions du paragraphe II de l'article 74 du code des droits d'enregistrement et de timbre, les droits d'enregistrement perçus à l'occasion de l'enregistrement de ce contrat de vente annulé sont restituables dans un délai de **trois ans** du 29 juin 2010 au 29 juin 2013.

#### Exemple n° 3

Une entreprise a fait l'objet d'un arrêté de taxation d'office pour un montant de 10.000 D (principal et pénalités de retard) qui lui a été notifié le 10 octobre 2009 ; le contribuable a acquitté ce montant le 12 novembre 2009.

Cet arrêté de taxation d'office a fait l'objet de litige devant le tribunal de première instance puis devant la cour d'appel puis devant le Tribunal Administratif ; ce dernier décide de porter, dans son arrêt de cassation, prononcé sans renvoi le **4 décembre 2012**, le montant exigible à 7.000 D (principal et pénalités de retard).

Dans ce cas, la différence entre les sommes perçues et les sommes dues en vertu de l'arrêt de cassation soit de 3.000 D, est restituable dans un délai de **trois ans** de la date du prononcé de l'arrêt du Tribunal Administratif et ce nonobstant la date à laquelle ces sommes ont été payées c'est-à-dire

que la demande de restitution doit être déposée à l'administration fiscale, **au plus tard, le 4 décembre 2015.**

#### Exemple n° 4

Une société anonyme a déposé sa déclaration de l'impôt sur les sociétés au titre des bénéfices de l'année **2003**, le 25 mars 2004 qui comporte les données suivantes :

- impôt exigible : 140.000 D
- acomptes provisionnels payés : 200.000 D

Crédit d'impôt dégagé :  $(200.000 \text{ D} - 140.000 \text{ D}) = 60.000 \text{ D}$  (crédit provenant des acomptes provisionnels).

Le crédit dégagé n'a pu être imputé durant les trois années suivantes et est devenu restituable à partir du **26 mars 2007** jusqu'au **26 mars 2009**.

A l'expiration de ce délai, le crédit qui n'a pas fait l'objet d'une demande de restitution et n'a pu être imputé de l'impôt exigible ultérieurement devient non restituable mais demeure imputable.

#### Exemple n° 5

Considérons les mêmes données de l'exemple n° 4 mais pour la déclaration de l'impôt sur les sociétés au titre des bénéfices de l'année 2005 déposée le **25 mars 2006**.

Le crédit d'impôt provenant des acomptes provisionnels (60.000 D) n'a pu être imputé pendant les trois années suivantes et est devenu restituable de la date du **26 mars 2009**.

Dans ce cas, le crédit précité peut faire l'objet d'une demande de restitution jusqu'au **26 mars 2012** bien qu'à la date du **1<sup>er</sup> janvier 2010** la période de constatation du crédit a déjà dépassée trois ans.

#### Exemple n° 6

Considérons les mêmes données de l'exemple précédent mais pour la déclaration de l'impôt sur les sociétés au titre des bénéfices de l'année 2006 déposée le **25 mars 2007**.

Dans ce cas, et en application des dispositions de l'article 6 de la loi de finances complémentaire pour l'année 2009, le crédit d'impôt provenant des acomptes provisionnels est restituable à compter du **17 juillet 2009** (date d'entrée en vigueur de la loi de finances complémentaire) et jusqu'au **17 juillet 2012** (trois ans à compter du 17 juillet 2009).

### Annexe 2 à la note commune n° 17/2010

#### ARTICLE 28 du code des droits et procédures fiscaux tel que complété et modifié par la loi de finances pour l'année 2010

**ARTICLE 28 (nouveau)** : 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. **(Modifié par l'article 26 de la loi n° 2009-71 du 21 décembre 2009 portant loi de finances pour l'année 2010).**

Le délai sus indiqué commence à courir:

- de la date de son recouvrement, pour l'impôt indûment perçu,
- de la date de la réalisation des conditions prévues par l'article 15 du code de la taxe sur la valeur ajoutée ou par l'article 54 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, pour le crédit d'impôt,
- de la date à laquelle le jugement ou l'arrêt de justice acquiert la force de la chose jugée, pour l'annulation, la révocation, la résolution ou la rescision prononcée par la justice visée par le paragraphe II de l'article 74 du code des droits d'enregistrement et de timbre,
- de la date à laquelle le jugement ou l'arrêt de justice acquiert la force de la chose jugée, pour les sommes d'impôt perçues dans le cadre d'un arrêté de taxation d'office ou d'un jugement ou d'un arrêt de justice y afférent et qui ont été modifiées ou annulées. **(Ajouté par l'article 26 de la loi n° 2009-71 du 21 décembre 2009 portant loi de finances pour l'année 2010).**

La demande de restitution du crédit de la taxe sur la valeur ajoutée entraîne, dans les cas concernés par l'application du délai de cent vingt jours prévu au premier paragraphe de l'article 32 du présent code, la suspension du droit à déduction pour les sommes demandées en restitution, des montants de l'impôt de la taxe exigibles. **(Ajouté par l'article 32 de la loi n° 2009-71 du 21 décembre 2009 portant loi de finances pour l'année 2010).**

Lorsque les services fiscaux ne donnent pas suite à la demande en restitution dans les délais prévus au premier paragraphe de l'article 32 du présent code, le contribuable peut reprendre son droit à déduction. **(Ajouté par l'article 32 de la loi n° 2009-71 du 21 décembre 2009 portant loi de finances pour l'année 2010).**

La restitution partielle ou totale de la taxe sur la valeur ajoutée, le bénéfice d'une avance ainsi que la suspension du droit à déduction sont subordonnés au dépôt de déclarations rectificatives. **(Ajouté par l'article 32 de la loi n° 2009-71 du 21 décembre 2009 portant loi de finances pour l'année 2010).**

Le crédit de la taxe sur la valeur ajoutée confirmé par les services fiscaux est restitué au contribuable et ce nonobstant les procédures suivies pour les sommes non confirmées par ceux-ci. **(Ajouté par l'article 32 de la loi n° 2009-71 du 21 décembre 2009 portant loi de finances pour l'année 2010).**

**Impositions :** TVA / Impôt sur le revenu / Impôt sur les sociétés

**Thèmes :** Crédit restituable / Restitution / Régime de restitution des crédits d'impôt / Acomptes provisionnels / Restitution des acomptes provisionnels