

Le droit de restitution des sommes perçues en trop : Une législation diverse, une procédure unifiée

Par Maître Mahmoud M'TIR

Introduction

1- Le droit de restitution des sommes perçues en trop a été reconnu par le législateur fiscal Tunisien depuis longtemps.

2- Le premier texte qui a reconnu le droit de restitution des impôts et taxes payés au trésor public est le décret du 29 juillet 1909.

Ce texte se rapportait à la législation relative aux poids et mesures (1).

3- Les décrets du 19 Avril 1912 (droits d'enregistrement) et 20 Avril 1912 (droits de timbre) ont également reconnu le droit de restitution.

4- L'article 8 - II du code de la patente (2) prévoit que «l'excédent du droit d'exercice (3) payé au taux de 1% est restituable à concurrence d'un droit forfaitaire par établissement».

5- L'article 35 - III du même code susvisé prévoit que «l'excédent des acomptes provisionnels dus par les sociétés de capitaux est remboursé si l'entreprise est arrivée à terme» (4).

6- L'article 8 bis - III du décret du 31 Mars 1932 relatif à la contribution personnelle d'Etat (5) prévoit que «lors de la régularisation de fin d'année, le trop perçu constaté après imputation éventuelle des sommes restant au titre de l'impôt sur les traitements et salaires relatif à la même année, peut faire l'objet soit d'une restitution, soit d'une imputation».

Le même article ajoute «en cas de restitution, le contribuable doit adresser au centre régional de contrôle une demande accompagnée d'une copie de la déclaration unique des revenus au titre de laquelle la restitution est demandée».

7- Les textes relatifs aux taxes sur le chiffre d'affaires (6), à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières et à l'impôt

(1) A. HILALI : Le droit à la restitution - Troisième conférence scientifique de l'ordre national des avocats, 26 - 27 et 28 Avril 2002 à Djerba (en Arabe - non publié).

(2) Le code de la patente (arrêté du directeur des finances du 30 Mars 1954), devenu en 1985, le code de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et les bénéfices des professions non commerciales et l'impôt sur les bénéfices des sociétés (loi n° 85-109 du 31/12/1985) a été remplacé par le code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés en 1989 (loi n° 89-114 du 30/12/1989).

(3) Le droit d'exercice est une avance sur l'impôt de la patente et par la suite sur l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ou l'impôt sur les bénéfices des sociétés.

(4) L'article 35-I du code de la patente prévoit que «le droit proportionnel dû par les sociétés de capitaux donne lieu à titre transitoire ... au paiement de deux acomptes provisionnels identiques, déterminés d'après les résultats du dernier exercice réglé et égaux, chacun à 40% du montant du droit proportionnel exigible après imputation du droit d'exercice à raison du bénéfice imposable dudit exercice, tel qu'il a été déclaré ou redressé».

(5) Il s'agit d'un impôt général sur le revenu des personnes physiques. Le système fiscal Tunisien, en matière d'impôt sur le revenu des personnes physiques était, en effet, composé d'impôts cédulaires ou catégoriels d'une part (impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, impôt sur le bénéfice des professions non commerciales, impôt sur les traitements et salaires, impôt sur le revenu des valeurs mobilières, impôt sur le revenu des capitaux mobiliers ...) et d'un impôt général qui touche l'ensemble des revenus, d'autre part.

(6) Voir le décret du 29/12/1955 portant institution d'une taxe à la production, d'une taxe de consommation et d'une taxe sur les prestations de services.

sur le revenu des capitaux mobiliers (1), ainsi que d'autres textes spécifiques (2) ne comportaient pas de dispositions concernant la restitution.

8- Par ailleurs, deux textes qui datent des années 1980 se sont intéressés à la restitution du point de vue procédure.

Il s'agit de l'article 71 de la loi n° 88-145 en date du 31/12/1988 portant loi de finances pour la gestion 1989 et du décret n° 366 de l'année 1988 en date du 14/03/1988.

9- Le décret susvisé organise la procédure de restitution dans le cadre particulier relatif à l'investissement.

10- En revanche, l'article 71 de la loi susvisée avait pour objectif l'unification de la procédure de restitution.

11- L'arrêté du ministre des finances en date du 9 Mars 1989 a fixé le mécanisme d'application des dispositions de l'article 71 susvisé.

12- Une circulaire du ministère des finances avait, quant à elle explicité toute la procédure relative à la restitution.

13- Les deux textes sus indiqués n'ont pas été abrogés explicitement par la loi de promulgation du code des droits et procédures fiscaux.

Mais en fait, les dispositions du CDPF en matière de restitution remplacent celles prévues par les deux textes susvisés.

14- Suite à la réforme fiscale introduite notamment par le code de la TVA, le code de l'IRPP et de l'IS et le code des droits d'enregistrement et de timbre, le droit de restitution est devenu un droit reconnu pratiquement presque pour tous les impôts et taxes.

15- En effet, l'article 15 du code de la TVA reconnaît le droit de remboursement de la TVA.

Par ailleurs, le décret n° 133 de l'année 2000 en date du 18 janvier 2000 relatif à l'institution d'un régime de vente aux non résidents avec restitution de la TVA a prévu la possibilité de restituer la TVA aux non résidents qui acquièrent certains biens en Tunisie.

16- Toutefois, la loi n° 88-62 du 2 juin 1988 portant refonte de la réglementation relative au droit de consommation n'a pas reconnu le droit de restitution.

17- L'article 54 du code de l'IRPP et de l'IS prévoit la possibilité de restitution de l'excédent des acomptes provisionnels.

18- l'article 74 du code des droits d'enregistrement et de timbre prévoit également que les droits indûment ou irrégulièrement perçus sont restituables.

19- Toutefois, aucune disposition concernant la restitution n'est prévue en matière de droit de timbre et de taxe unique sur les assurances.

20- Le code de la fiscalité locale (3) reconnaît lui aussi le droit de restitution (article 28 du code).

21- En somme, les textes récents, issus de la dernière réforme fiscale reconnaissent dans leur grande majorité, le droit de restitution des sommes perçues en trop.

22- En effet, le législateur a voulu se mettre en symbiose avec les tendances générales du droit Tunisien, qui, en droit privé comme en droit public, reconnaît ce droit.

23- C'est ainsi que l'article 71 du code des obligations et des contrats dispose que «celui qui a reçu ou se trouve posséder une chose, ou autre valeur appartenant à autrui, sans une cause qui justifie cet enrichissement, est tenu de la restituer à celui aux dépens duquel il s'est enrichi».

24- L'article 73 du même code ajoute que «celui qui, se croyant débiteur par une erreur de droit ou de fait, a payé ce qu'il ne devait pas, a le droit de répétition contre celui auquel il a payé».

25- Les articles 75 et 77 du code des obligations et des contrats évoquent d'autres cas de répétition.

26- L'article 24 du code de la comptabilité publique dispose que «toutes contributions directes ou indirectes autres que celles autorisées par le budget des recettes ou par la législation et, le cas échéant, la réglementation subséquente, à quelque titre et sous quelque dénomination qu'elles se perçoivent, sont formellement interdites, à peine contre les autorités qui les ordonneraient, contre les employés qui confectionneraient les rôles et tarifs et ceux qui en feraient le recouvrement, d'être poursuivis comme concussionnaires...».

27- Dans cet esprit, le législateur, par le biais du code des droits et procédures fiscaux, a organisé la procédure de restitution.

Celle-ci souffrait auparavant de l'éparpillement des textes et de la diversité des modalités de restitution.

28- Le CDPF a le mérite d'unifier la procédure (II) tout en préservant une législation diverse quant aux règles de fond régissant la matière (I).

(1) Voir le décret organique du 23/12/1918 et les textes qui l'ont modifié.

(2) Impôt sur la vigne : décret du 21/05/1931, impôt sur les céréales : décret du 23/05/1949, impôt sur les olives : loi n° 58-44 du 27/10/1958, impôt agricole : loi n° 62-71 du 31/12/1962.

(3) Loi n° 97-11 du 3/2/1997.

I- Une législation diverse

29- Le CDPF s'est fixé comme objectif d'unifier la procédure de restitution sans toucher les règles de fond.

30- Ainsi, les dispositions prévues en matière d'IRPP et d'IS (A), de TVA (B), de droits d'enregistrement (C) et de fiscalité locale (D) sont restées sans changement.

A- Les dispositions en matière de TVA

31- Nous traiterons d'une part les dispositions prévues par le code de la TVA (a) d'autre part, les dispositions prévues par le décret relatif à la restitution de la TVA aux non résidents (b).

a- Les dispositions du code de la TVA

32- Le code de la TVA (1) a consacré le chapitre VI intitulé «restitution» à cette matière.

Toutefois, ce chapitre comprend un seul article, en l'occurrence, l'article 15.

33- Une partie de cet article a été abrogée par la loi de promulgation du CDPF (2).

34- L'article 15-I du code de la TVA dispose que : «lorsque la TVA déductible... ne peut être entièrement appliquée sur la TVA due, la fraction non précomptée peut être remboursée sur demande déposée au centre de contrôle des impôts compétent appuyée des justifications nécessaires...».

35- L'article susvisé prévoit par ailleurs, qu'il peut y avoir restitution de ladite TVA, si celle-ci correspond :

- 1- à des opérations d'exportation,
- 2- à des services utilisés ou exploités hors de Tunisie,
- 3- à des ventes en suspension de la TVA,
- 3 bis- à la retenue à la source prévue par l'article 19 bis du code de la TVA,
- 4- à un crédit de taxe déductible à partir du premier janvier 1999, qui apparaît sur les déclarations déposées au titre de six mois consécutifs sous le régime de la TVA.

Dans ce cas, la restitution du crédit se fait dans la limite de 50% de son montant avec paiement d'une avance de 15% du montant global sans vérification préalable.

- 5- à une cessation d'activité.

36- L'article 15-II du code de la TVA ajoute que «lorsqu'il s'agit des cas visés au I-1, 2 et 3, la demande doit être accompagnée d'une copie des certificats de sortie des biens ou d'une attestation de la réalisation du service à l'étranger ou d'une copie de décision administrative autorisant la vente en suspension».

(1) Loi n° 88-61 du 2 juin 1988.

(2) Article 7 de la loi n° 2000-82 du 09/08/2000.

(3) Il s'agit de boissons alcoolisées.

b- Le décret relatif à la restitution de la TVA aux non résidents

37- Le décret n° 2000-133 du 18 janvier 2000 relatif à l'institution d'un régime de vente aux non résidents avec restitution de la TVA ne s'inscrit pas dans le même esprit de restitution des sommes perçues en trop, objet de cet article. Toutefois, les dispositions du code de la TVA, également, ne concernent pas toutes des sommes perçues en trop.

38- L'article premier du décret susvisé dispose que les personnes physiques non résidentes en Tunisie de nationalité étrangère peuvent se restituer la TVA au titre de leurs achats de produits locaux ou importés, qui les accompagnent à leur départ du territoire Tunisien par voie aérienne ou maritime, à condition que lesdits achats soient effectués par carte de crédit.

39- Le même article exclut des produits concernés par la mesure relative à la restitution de la TVA l'achat de produits alimentaires, de produits relevant des numéros 22-03 à 22-08 du tarif des droits des douanes (3), de tabac et de produits touchant à la sûreté, à l'ordre public, à la santé, aux mœurs, à la richesse animale et végétale et au patrimoine culturel exclus de la liberté du commerce extérieur.

40- Le décret susvisé définit les personnes non résidentes, ainsi que les commerçants concernés et détermine la procédure de restitution.

B- Les dispositions en matière d'IRPP et d'IS

41- L'article 54 du code de l'IRPP et de l'IS a prévu que lors du dépôt de la déclaration annuelle d'impôt, les acomptes provisionnels, l'avance et les retenues, autres que libératoires payés par un contribuable au titre d'un exercice sont imputables sur l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dus à raison des revenus ou bénéfices réalisés par l'intéressé ou lui revenant pendant le même exercice.

42- L'excédent qui n'a pas pu être imputé est reportable sur les acomptes provisionnels ou sur l'impôt annuel exigible ultérieurement. Il peut faire l'objet de restitution s'il provient de l'avance ou de la retenue à la source.

43- En cas d'impossibilité d'imputation de l'excédent provenant des acomptes provisionnels dans un délai de 3 ans à partir de la date de sa constatation ou en cas de cessation d'activité, l'excédent peut faire l'objet de restitution sur demande.

44- Il s'ensuit qu'en matière d'IRPP et d'IS, il peut y avoir restitution de l'impôt dans deux cas :

- 1- Le premier cas concerne l'excédent d'impôt provenant d'une avance ou d'une retenue à la source.

Celui-ci est restituable sans condition particulière.

2- Le second cas concerne l'acompte provisionnel, celui-ci n'est restituable qu'en cas d'impossibilité d'imputation :

- soit dans un délai de 3 ans de sa constatation,
- soit en cas de cessation d'activité.

45- Le texte précise, en ce qui concerne l'acompte provisionnel, que l'excédent peut faire l'objet de restitution sur demande.

Cette précision n'a pas été mentionnée en ce qui concerne la restitution de l'excédent provenant de l'avance ou de la retenue à la source.

46- La restitution en matière d'IRPP et d'IS est donc limitée aux avances, à la retenue à la source et aux acomptes provisionnels.

Le législateur n'a pas traité la question de la restitution de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés d'une façon générale.

47- La question reste posée, pourquoi le législateur n'a pas prévu des dispositions générales concernant la restitution ?

De telles dispositions vont à notre avis avec l'esprit général de la législation Tunisienne évoqué dans l'introduction et avec l'esprit des nouvelles dispositions du CDPF.

C- Les dispositions en matière de droits d'enregistrement

48- Le code des droits d'enregistrement et de timbre d'une part (a) et le code d'incitations aux investissements d'autre part (b) ont prévu des dispositions en matière de restitution.

a- Les dispositions du code des droits d'enregistrement et de timbre

49- Le code des droits d'enregistrement et de timbre a prévu la possibilité de restituer les droits perçus en trop en matière de droits d'enregistrement uniquement.

En revanche, les droits de timbre n'ont pas été concernés par aucune disposition en la matière.

50- L'article 74- I du code des droits d'enregistrement et de timbre dispose que «sont restituables les droits indûment ou irrégulièrement perçus par suite d'une erreur des parties ou de l'administration ou devenus restituables suite à la survenance d'un événement postérieur».

51- En revanche, le même article, dans son paragraphe 2 prévoit que «ne sont pas restituables les droits régulièrement perçus sur les actes ou contrats révoqués ou résolus par l'effet d'une condition résolutoire ou conventionnelle, expresse ou tacite».

52- Il s'ensuit que le code des droits d'enregistrement et de timbre a érigé le principe de restitution, mais il l'a limité.

En effet, la restitution ne constitue un droit que s'il y a eu perception de droits indûment ou irrégulièrement.

En revanche, une perception de droits, légalement et correctement ne donne pas droit à restitution même s'il s'agit d'actes révoqués ou résolus.

53- Toutefois, l'article 74-II du code des droits d'enregistrement et de timbre ajoute que «en cas de rescision d'un contrat pour cause de lésion ou d'annulation d'une vente pour cause de vices cachés, et dans tous les autres cas où il y a lieu d'annulation, les droits perçus sur l'acte annulé, résolu ou rescindé ne sont restituables que si l'annulation, la résolution ou la rescision a été prononcée par un jugement ou un arrêt passé en la force de la chose jugée.

L'annulation, la révocation, la résolution ou la rescision prononcée pour quelle que cause que ce soit, par jugement ou arrêt, ne donne pas lieu à la perception des droits d'enregistrement sur les mutations».

54- Enfin, l'article 74 dans ses paragraphes III et IV, prévoit d'une part que la restitution des droits d'enregistrement s'effectue «sous la déduction du droit fixe prévu par l'article 23» du code des droits d'enregistrement et de timbre et d'autre part, que «en cas de retour d'un absent, la restitution des droits d'enregistrement s'effectue sous la déduction des droits liquidés sur le montant des sommes et valeurs dont ont joui les ayants droit».

b- Les dispositions du code d'incitations aux investissements

55- Ces dispositions ne rentrent pas dans le cadre approprié de restitution des impôts et taxes perçus en trop.

Toutefois, il s'agit d'un simple rappel d'un cas de restitution d'impôt reconnu par le législateur Tunisien.

56- En effet, l'article 30 du code d'incitations aux investissements dispose : «Les investissements prévus par l'article 27 de ce code⁽¹⁾ donnent lieu au bénéfice des incitations fiscales suivantes : ...4- le remboursement du droit de mutation des terres agricoles destinées à l'investissement sur demande de l'acheteur.

Cette demande devra être présentée au plus tard un an après la déclaration de l'investissement».

57- La question se pose quant à l'application de la procédure prévue par le CDPF à cette catégorie de restitution.

En effet, la question se pose quant à la possibilité d'un recours au contrôle fiscal, au passage devant la

(1) Il s'agit des investissements dans le secteur de l'agriculture et de la pêche.

commission de restitution et quant à l'application des règles relatives au contentieux fiscal.

D- Les dispositions en matière de fiscalité locale

58- Les dispositions en matière de fiscalité locale concernent deux catégories de taxes : les taxes sur les immeubles bâtis et les terrains non bâtis (a) et les taxes sur les établissements à caractère industriel, commercial ou professionnel et la taxe hôtelière (b).

a- La taxe sur les immeubles bâtis (TIB) et les terrains non bâtis (TNB)

59- L'article 28 du code de la fiscalité locale (1) dispose : «peuvent faire l'objet de restitution les montants irrégulièrement ou indûment perçus, au titre de la TIB ainsi que les pénalités y afférentes après avoir déposé à cet effet une demande auprès de la collectivité locale concernée et ce jusqu'à l'expiration de la troisième année qui suit celle du paiement de l'indu ou du montant irrégulièrement perçu au titre de la taxe».

60- Le même article ajoute que «la collectivité locale concernée est tenue de donner suite à la demande de restitution dans un délai maximum de 3 mois à partir de la date de dépôt, le défaut de réponse dans le délai fixé par le présent article est considéré comme refus implicite de la demande de restitution».

61- L'article 34 du code de la fiscalité locale, relatif au contrôle, contentieux et sanctions de la taxe sur les terrains non bâtis renvoie à l'article 28 suscitée.

En conséquence, les mêmes dispositions applicables pour les immeubles bâtis s'appliquent aux TNB.

b- La taxe sur les établissements à caractère industriel, commercial ou professionnel (TCL) et la taxe hôtelière (TH)

62- L'article 40 du code de la fiscalité locale dispose que sont applicables à la TCL les dispositions relatives aux obligations, au contrôle, à la prescription, au contentieux et aux sanctions applicables en matière d'IRPP et d'IS lorsqu'elles ne dérogent pas aux dispositions prévues par le code de la fiscalité locale et ce sous réserve des dispositions du paragraphe II de l'article 40 du code.

63- Le paragraphe II de l'article 40 du code de la fiscalité locale dispose quant à lui que sont applicables à la TCL calculée conformément au paragraphe II de l'article 38 (2) du présent code, les dispositions prévues aux articles 10 à 26 et aux articles 28 et 29 du présent code et relatives aux obligations, aux infractions, au contrôle, aux sanctions et au contentieux.

64- La question de la restitution de la TCL reste posée après la lecture des deux textes sus mentionnés.

En effet, en application du premier texte, nous pouvons conclure que la TCL n'est pas restituable, dans la mesure où l'IRPP et l'IS ne sont pas restituables.

En revanche, d'après le second texte, la TCL est restituable puisque l'article 28 du code de la fiscalité locale auquel se réfère l'article 40 du même code prévoit la restitution.

E- Les dispositions en matière de taxes parafiscales

65- Nous traiterons la taxe de formation professionnelle (a), de la contribution au fonds de promotion du logement pour les salariés (b) et des taxes dues au fonds de développement de la compétitivité (c).

a- La taxe de formation professionnelle (TFP)

66- L'article 32 de la loi n° 88-145 du 31/12/1988 portant loi de finances pour la gestion 1989 telle que modifiée par la loi n° 90-111 du 31/12/1990 et la loi n° 93-125 du 27/12/1993 assimile la taxe de formation professionnelle à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

67- En conséquence, ce sont les dispositions du code de l'IRPP et de l'IS qui sont applicables.

Or, en l'absence d'une disposition générale en la matière, l'on peut conclure qu'il n'y a pas de possibilité de restitution en matière de TFP.

b- La contribution du fonds de promotion du logement pour les salariés (FOPROLOS)

68- L'article 37 de la loi n° 88-145 du 31/12/1988 portant loi de finances pour la gestion 1989 telle que modifiée par la loi n° 90-111 du 31/12/1990 et la loi n° 93-125 du 27/12/1993 assimile également la contribution au FOPROLOS à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. En conséquence, les dispositions du code de l'IRPP et de l'IS s'appliquent également.

c- Les taxes dues au fonds de développement de la compétitivité

*** Industrie**

69- L'article 37 de la loi n° 99-101 du 31/12/1999 portant loi de finances pour l'année 2000 dispose : «sont restituables, les montants irrégulièrement ou indûment perçus, au titre de la taxe due au profit du fonds de développement de la compétitivité industrielle conformément à la législation en vigueur en matière de TVA».

(1) Loi n° 97-11 du 3/2/1997.

(2) L'article 38 du code de la fiscalité locale prévoit le calcul de la TCL sur la base du minimum applicable aux immeubles bâtis.

* Secteur de l'agriculture et de la pêche

70- Les divers textes organisant la matière ne se prononcent pas explicitement sur la question de la restitution (1).

Toutefois, ces textes se réfèrent souvent, en ce qui concerne le contrôle et le contentieux, soit aux droits de douane, soit à la retenue à la source ou à la TVA.

* Secteur du tourisme

71- Le texte instituant la taxe se réfère à la TVA en matière de contrôle et de contentieux, mais il ne se prononce pas explicitement sur la question de la restitution (2).

II- Une procédure unifiée

72- Le CDPF a consacré la section cinq de son chapitre premier au droit de restitution des sommes perçues en trop.

En fait, huit articles (28 à 35) traitent de la question.

Par ailleurs, les dispositions du CDPF relatives au contentieux administratif fiscal traitent de la restitution.

73- Dans la mesure où les dispositions du CDPF s'appliquent à tous les impôts et taxes revenant à l'Etat à l'exception des droits de douane (3), les dispositions relatives à la restitution des sommes perçues en trop s'appliquent aux divers impôts et taxes traités dans la première partie de cet article (IRPP et IS, TVA et droits d'enregistrement).

Les dispositions du CDPF, en matière de restitution s'appliquent également à certaines taxes locales (TCL et TH) à l'exclusion des taxes sur les TIB et TNB, et aux taxes parafiscales.

74- Les articles susvisés du CDPF se sont intéressés à l'action en restitution (A), au suivi de l'administration de la demande en restitution (B) et aux modalités de restitution (C).

Par ailleurs, les dispositions générales relatives au contentieux fiscal administratif s'appliquent en matière de restitution (D).

A- L'action en restitution

75- Le CDPF a déterminé d'une part le délai de l'action (a), d'autre part, la procédure relative à l'action (b).

a- Le délai de l'action en restitution

76- L'article 28 du CDPF a prévu deux délais : un délai de trois ans et un délai de cinq ans.

1- Le délai de trois ans

77- L'article 28 du CDPF dispose que : «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 conformément à la législation fiscale».

78- En conséquence, à chaque fois qu'il y a restitution, il faut consulter la législation fiscale applicable pour déterminer le délai de trois ans.

2- Le délai de cinq ans

79- L'article 28 susvisé ajoute que l'action en restitution doit intervenir «au plus tard, dans un délai de cinq ans à compter de la date du recouvrement».

80- Toutefois, l'article 28 susvisé a prévu une exception au délai de cinq ans sus indiqué.

En effet, cet article a prévu que «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».

b- La procédure de l'action en restitution

81- L'action en restitution est introduite au moyen d'une demande écrite, motivée à déposer contre récépissé, auprès des services compétents de l'administration fiscale, précise l'article 29 du CDPF.

82- L'arrêté du ministre des finances du 8 janvier 2002 fixant les modalités de statuer sur les demandes de restitution des sommes perçues en trop confirme les dispositions de l'article sus cité.

1- La demande en restitution des sommes perçues en trop doit être matérialisée par un écrit

83- L'article premier de l'arrêté susvisé précise que l'action en restitution de l'impôt indûment perçu ou devenu restituable conformément à la législation fiscale, ainsi que les pénalités y afférentes s'exerce par la présentation d'une demande écrite.

84- Ce formalisme a été déjà prévu par d'autres textes régissant la matière (code de la TVA, code de la fiscalité locale...).

La question se pose quant à la possibilité de demander la restitution des sommes perçues en trop par les moyens électroniques et notamment par courrier électronique.

(1) Voir notamment la loi n° 94-127 telle que modifiée par la loi n° 95-109 du 25/12/1995 (articles 62 et suivants) et la loi n° 99-101 du 31/12/1999 portant loi de finances pour l'année 2000.

(2) Voir la loi n° 95-109 du 25/12/1995 portant loi de finances pour la gestion 1996 (articles 58 et suivants).

(3) Voir l'article 1 du CDPF.

2- La demande écrite est déposée contre récépissé, auprès des services compétents de l'administration fiscale

- Les services compétents

85- La demande doit être adressée aux services de contrôle fiscal compétents.

La compétence visée par le texte est déterminée territorialement, dans la mesure où tous les centres régionaux de contrôle des impôts ont la même compétence matérielle ou d'attribution.

86- L'arrêté du ministre des finances susvisé précise que la demande est présentée au chef de centre régional de contrôle des impôts dont relève le lieu d'imposition, au sens de l'article 3 du CDPF.

- La preuve de la demande

87- La question peut se poser quant à la possibilité d'envoyer la demande par courrier postal par lettre recommandée avec accusé de réception.

La question peut également se poser quant à la possibilité d'envoyer la demande par télécopie ou même par courrier électronique.

88- En tout cas, l'auteur de la demande déposée ou envoyée, doit disposer du moyen prouvant qu'il a réellement formulé une demande en restitution.

Dans le cas d'envoi de la demande par lettre recommandée avec accusé de réception ou d'envoi par télécopie, la preuve de la formulation de la demande existe.

En conséquence, nous ne voyons pas pourquoi la demande ne doit pas être acceptée du point de vue forme.

3- La demande de restitution doit être motivée

89- La motivation, dans le cas d'une demande en restitution, sous-entend la détermination des causes qui ont donné lieu à la perception en trop des impôts et taxes.

Ainsi, il peut s'agir d'une erreur dans le calcul et la perception de l'impôt, il peut s'agir de TVA déductible mais qui n'a pu être déduite...

4- La demande en restitution doit comporter des informations précises

90- L'article 2 de l'arrêté du ministre des finances susvisé prévoit que la demande en restitution doit comporter notamment :

- les noms 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.

B- Le suivi de la demande en restitution par l'administration

91- La demande en restitution doit être inscrite dans un registre spécial (a) et instruite par un agent de l'administration fiscale (b), une commission se prononce sur la restitution (c) pour donner suite à la demande (d).

a- L'inscription de la demande

92- L'article 3 de l'arrêté du ministre des finances susvisé prévoit que les demandes en restitution sont inscrites sur un registre coté et paraphé par le chef de centre régional de contrôle des impôts, ouvert à cet effet, dans chaque centre.

93- 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 fonde la demande de restitution et leurs justifications le cas échéant,
- le service de l'administration fiscale chargé de l'instruction de la demande,
- les procédures suivies au titre de la demande.

b- L'instruction de la demande

94- L'article 4 de l'arrêté du ministre des finances susvisé prévoit que 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.

95- Le vérificateur procède à l'établissement d'un rapport sur ses travaux qui sera présenté à la commission régionale de restitution.

c- La commission de restitution

96- L'article 5 de l'arrêté du ministre des finances susvisé prévoit qu'il est statué sur la demande de restitution par une commission régionale.

97- Ladite commission est composée d'un président (le chef de centre régional de contrôle des impôts) et

de deux membres : le chef de bureau de contrôle des impôts dont relève le lieu d'imposition du demandeur de la restitution et le trésorier régional des finances ou son représentant.

98- Un agent du centre régional de contrôle des impôts assure les fonctions de rapporteur de la commission.

Celui-ci conserve les documents de la commission et tient le registre prévu par l'article 3 de l'arrêté du ministre des finances.

99- La commission régionale de restitution se réunit sur convocation de son président au moins une fois tous les quinze jours et autant de fois qu'il est nécessaire.

100- La commission 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.

101- L'article 8 de l'arrêté du ministre des finances sus indiqué précise que le chef de 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 imparti, et ce conformément aux procédures de notification en vigueur.

102- L'article 9 de l'arrêté du ministre des finances prévoit en ce qui concerne la restitution du crédit de TVA que le chef de centre régional de contrôle des impôts appose son visa sur la demande de restitution dans le délai prévu à cet effet, et ce après s'être assuré de la satisfaction des conditions légales requises pour la restitution du crédit d'impôt.

103- Il sera procédé, a posteriori, à la poursuite de l'instruction du dossier puis à sa transmission à la commission régionale suscitée pour statuer sur le dossier dans un délai maximum de six mois de la date de la présentation de la demande, et ce conformément aux procédures prévues par l'arrêté du ministre des finances susvisé.

d- La suite de la demande en restitution

104- L'article 29 susvisé a prévu deux possibilités : le cas de réponse et le cas de défaut de réponse.

1- Le cas de réponse

105- Dans ce cas, la réponse doit intervenir dans un délai déterminé et doit être motivée.

- Le délai de réponse

106- Les services du contrôle fiscal compétents auprès desquels la demande en restitution a été déposée sont tenus de donner suite à la demande dans un délai maximum de six mois à compter de la date de son dépôt.

- La motivation de la réponse

107- La réponse positive à la demande en restitution ne soulève aucune observation, dans la mesure où la personne concernée est satisfaite.

En revanche, en cas de refus total ou partiel de la demande en restitution, le refus doit être motivé.

108- La motivation consiste à notre avis notamment à donner les raisons du refus de restitution et ce par la démonstration de l'absence d'erreur ou d'irrégularité, ou la justification par un texte légal qui ne permet pas la restitution.

2- Le cas de refus de réponse

109- Le défaut de réponse, dans le délai de six mois sus indiqué, est considéré comme un refus implicite de la demande en restitution.

110- Ce défaut de réponse peut, à notre avis, ouvrir droit à un recours pour excès de pouvoir devant le juge administratif.

En revanche, la question se pose quant à la possibilité d'un recours en opposition devant le juge de l'assiette de l'impôt.

C- Les modalités de restitution

111- L'article 31 du CDPF a posé une condition préalable de dépôt des déclarations pour qu'il y ait restitution (a). Par ailleurs, le même article a soumis l'éventualité de la restitution à un contrôle fiscal (b).

En matière de TVA, les modalités de restitution sont assez spécifiques (c), mais, dans tous les cas, la restitution est effectuée après déduction des créances fiscales constatées (d), des intérêts peuvent être accordés au contribuable bénéficiaire de la restitution (e).

a- Le dépôt des déclarations

112- L'article 31 alinéa premier du CDPF dispose que : «la restitution des sommes perçues en trop ne peut être accordée qu'au contribuable ayant déposé toutes ses déclarations fiscales échues et non prescrites à la date du dépôt de la demande en restitution».

1- La nature de l'obligation

113- L'article 31 alinéa premier susvisé a opté pour une formulation qui ne considère pas le dépôt des déclarations comme une simple condition à accomplir par le contribuable, c'est plutôt une condition fondamentale.

Le texte utilise, en effet, les termes «ne peut être accordée qu'au contribuable...», c'est donc une négation ferme et exclusive.

2- L'étendue de l'obligation

114- Le contribuable doit avoir déposé toutes ses déclarations fiscales échues et non prescrites.

2-1 Le législateur, en exigeant le dépôt de toutes les déclarations fiscales comme condition de restitution, considère que la demande de restitution de n'importe quel impôt est l'occasion d'exiger du contribuable de régulariser sa situation fiscale. En effet, d'après le texte, un contribuable qui demande la restitution d'une somme perçue en trop en matière de droits d'enregistrement, doit être en règle quant au dépôt de ses déclarations en matière d'impôt sur le revenu, en matière de TVA s'il est assujéti à cette taxe...

2-2 Il s'agit de toutes les déclarations échues et non prescrites.

115- En conséquence, le fait de ne pas déposer une déclaration ayant atteint l'échéance peut être la cause du refus de la restitution.

Toutefois, l'on se demande si le contribuable peut régulariser la situation en déposant la déclaration manquante.

En principe, rien n'empêche cela, dans la mesure où le contribuable, peut à la limite régulariser la situation et déposer une nouvelle demande.

116- Par ailleurs, le législateur exige le dépôt de toutes les déclarations non prescrites.

En conséquence, la situation doit être régularisée par le demandeur au cours des quatre années antérieures à la demande.

2-3 Enfin, le législateur a déterminé la date de dépôt de la demande en restitution pour apprécier la situation fiscale du contribuable demandeur de restitution.

Il y a lieu de remarquer que le législateur a posé comme condition le simple dépôt des déclarations.

En conséquence, ni le contenu, ni le délai de dépôt ne sont pris en considération à cette étape.

b- Le contrôle fiscal

1- La nature du contrôle

117- L'article 31 alinéa deuxième du CDPF dispose que les services du contrôle de l'administration fiscale procèdent au contrôle nécessaire en vue de s'assurer du bien fondé de la demande en restitution.

118- Ce contrôle vise à s'assurer simplement et uniquement du bien fondé de la demande en restitution.

En conséquence, il est question de s'assurer du fondement juridique de la demande, de l'exactitude des chiffres...

Peut-on classer ce contrôle dans le cadre d'une vérification préliminaire ? Rien ne le confirme, mais rien ne l'empêche.

2- Le droit de vérification approfondie

119- Le contrôle effectué, comme ci-dessus indiqué, ne rentre pas dans le cadre d'une vérification

approfondie, dans la mesure où le même texte précise que «ce contrôle ne fait pas obstacle à la vérification approfondie prévue par l'article 38» du CDPF.

c- Les dispositions spécifiques à la TVA

120- L'article 32 du CDPF prévoit, en matière de TVA, la restitution directe par le receveur des finances et ce après visa de la demande en restitution par les services compétents de l'administration fiscale, des pénalités sont appliquées aux sommes indûment restituées.

1- La restitution directe par le receveur des finances

121- L'article 32 du CDPF dispose que : «la restitution de la TVA s'effectue dans les cas prévus aux alinéas 1, 2, 3, 3 bis et 4 du paragraphe I de l'article 15 du code de la TVA, directement par le receveur des finances».

122- Le texte ne précise pas ce qu'il entend par restitution «directement».

Il semble que le texte utilise ce terme parce qu'il n'y a pas comme dans les autres matières une décision de restitution établie par les services du contrôle fiscal.

En effet, la restitution dans les cas susvisés s'effectue sur simple visa de la demande en restitution par les services de l'administration fiscale.

2- Le visa de la demande par les services de l'administration fiscale

123- La restitution en matière de TVA dans les cas susvisés est effectuée par le receveur des finances après visa de la demande de restitution par les services compétents de l'administration fiscale.

2-1 Les services compétents

124- Les services compétents de l'administration fiscale sont les services de contrôle fiscal territorialement compétents.

En principe, c'est le chef de centre régional de contrôle des impôts compétent, qui appose le visa en question.

2-2 Le délai de visa

125- Le visa doit intervenir dans un délai ne dépassant pas 90 jours à compter de la date du dépôt de la demande en restitution.

126- Ce délai est réduit à 30 jours pour le crédit de la TVA provenant de l'exportation, des ventes en suspension de la taxe ou de la retenue à la source de ladite taxe.

3- Les pénalités sur les sommes indûment restituées

127- Les sommes indûment restituées donnent lieu à l'application de deux sortes de pénalités :

(1) Les pénalités prévues par les articles 81 et 82 du CDPF

128- Les sommes indûment restituées donnent lieu à l'application des pénalités de retard prévues par les articles 81 et 82 du CDPF.

(2) Les pénalités spécifiques

129- L'article 32 du CDPF prévoit par ailleurs, l'application d'une pénalité 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 le paiement de ces sommes ou la reconnaissance de la dette ou la notification des résultats de la vérification fiscale.

130- Ces pénalités s'appliquent en sus des pénalités susvisées prévues par les articles 81 et 82 du CDPF.

d- La déduction des créances fiscales constatées

131- L'article 33 du CDPF prévoit la déduction des créances fiscales constatées des sommes restituables ; la déduction est effectuée même si les créances sont encore litigieuses.

1- Le principe de déduction

132- La restitution des sommes perçues en trop s'effectue après déduction des créances fiscales constatées dans les écritures du receveur des finances à la charge de la personne ayant demandé la restitution ou de son ayant cause.

2- L'étendue de la déduction

2-1 La déduction concerne toutes les créances fiscales constatées dans les écritures du receveur des finances :

* à la charge de la personne qui a demandé la restitution,

* à la charge de son ayant cause.

2-2 La déduction concerne toutes les créances fiscales constatées dans les écritures du receveur des finances même si ces créances sont partiellement ou totalement litigieuses.

Cette disposition, aberrante, est conforme au nouveau principe érigé par le CDPF et qui prévoit que le recours contre un arrêté de taxation d'office n'est pas suspensif d'exécution.

e- L'intérêt de restitution

133- L'article 34 du CDPF dispose que le contribuable bénéficie d'un intérêt de restitution.

1- Taux et base de l'intérêt

134- L'intérêt est égal à 0,75% par mois ou fraction de mois des sommes indûment perçues en vertu d'une taxation d'office.

2- Période à laquelle l'intérêt est appliqué

135- L'intérêt est appliqué à une période qui commence à courir à compter de la date de recouvrement des sommes indûment perçues jusqu'à la date de la décision de restitution.

D- Le contentieux relatif à la restitution

136- Le contentieux relatif à la restitution est conforme au contentieux fiscal relatif à la taxation d'office prévu par le CDPF (1).

En effet, les dispositions du CDPF prévues par les articles 53 et suivants relatifs au contentieux de l'assiette de l'impôt sont applicables.

En conséquence, le contribuable dispose de deux recours devant les juges de fond : un recours en opposition et un recours en appel (a) et ce, outre le recours en cassation devant le tribunal administratif (b).

a- Les recours devant les juges de fond

1- Le recours en opposition

137- L'article 54 dispose que les tribunaux de première instance sont compétents pour statuer, en premier ressort, sur les recours portant opposition contre les arrêtés relatifs à la restitution de l'impôt.

1-1 Le recours en opposition est intenté par le contribuable ou son représentant (un avocat notamment) devant le tribunal de première instance compétent, c'est à dire, d'après le CDPF le tribunal dans la circonscription de laquelle se trouve le service de l'administration fiscale en charge du dossier (2).

Le recours en opposition doit être intenté dans un délai de 60 jours à compter de la date de la notification de l'arrêté de refus partiel ou total de la demande de restitution ou même d'une acceptation partielle de la restitution et ce selon les règles du droit commun (3).

1-2 Le tribunal de première instance est le juge de fond de premier degré. Il statue, comme en droit commun, en fonction des allégations des parties en présence, en suivant en matière de procédure les règles prévues par le code de procédure civile et commerciale, si le CDPF n'a pas prévu de règles dérogoires.

1-3 Par ailleurs, le législateur a prévu une procédure de conciliation juridictionnelle.

Cette procédure se déroule au tribunal sous l'égide d'un juge rapporteur qui a une mission de rapprocher les points de vue des deux parties sans se prononcer sur le droit (4).

(1) Voir M. MTIR : La taxation d'office en droit fiscal Tunisien : comparaison des dispositions du code de l'IRPP et de l'IS et du CDPF - RCF n° 57, troisième trimestre 2002.

(2) Idem.

(3) Voir les articles 69 et suivants du code de procédure civile et commerciale.

(4) Voir M. MTIR : La procédure de conciliation prévue par le code des droits et procédures fiscaux, peut-elle réussir ? RCF n° 56, deuxième trimestre 2002.

La question se pose quant à l'application de cette procédure en matière de restitution.

2- Le recours en appel

138- Le recours en appel est interjeté devant la cour d'appel territorialement compétente dans un délai de 30 jours à compter de la date de la notification du jugement du tribunal de première instance.

L'appel est interjeté au moyen d'une requête écrite rédigée par l'appelant ou par son mandataire. La procédure à suivre est celle du droit commun.

Cet appel n'est pas suspensif de l'exécution du jugement de première instance.

b- Le recours en cassation devant le tribunal administratif

1- Procédure

139- Le CDPF renvoie purement et simplement, en ce qui concerne la procédure du recours en cassation devant le tribunal administratif, juge de droit en matière fiscale, à la loi du premier juin 1972 relative au tribunal administratif.

À cet effet, il y a lieu de rappeler que ce recours doit être intenté par le moyen d'une requête écrite formulée par un avocat près la cour de cassation et ce dans le délai d'un mois à partir de la date de la notification de l'arrêté de la cour d'appel.

Par ailleurs, un mémoire ampliatif doit être présenté au tribunal administratif dans un délai de deux mois à partir de la date de la demande de recours en cassation.

Ce mémoire doit être notifié à l'administration dans le même délai⁽¹⁾.

2- Les cas de recours en cassation

140- Le code de l'IRPP et de l'IS prévoyait auparavant d'une manière précise les cas de recours en cassation⁽²⁾. Il s'agissait des cas d'excès de pouvoir, vice de forme ou violation de la loi.

Le tribunal administratif a développé dans sa jurisprudence et à partir des cas déterminés par la loi une vraie théorie jurisprudentielle en la matière⁽³⁾.

La législation relative au tribunal administratif ne prévoit pas les cas donnant ouverture du recours en cassation en matière fiscale.

Le premier président du tribunal administratif, considère tout simplement que les dispositions prévues par le code de procédure civile et commerciale en matière

de cassation civile et commerciale, sont susceptibles d'être applicables en matière fiscale devant le tribunal administratif.

À notre avis, la position du premier président s'impose par la logique du système juridique Tunisien. En effet, la législation relative au tribunal administratif est une législation spéciale et le code de procédure civile et commerciale est le texte de droit commun en matière de procédure. En conséquence, en cas de vide juridique dans le texte spécial, le texte général ou de droit commun s'applique.

Le code de procédure civile et commerciale prévoit notamment, que le recours en cassation est ouvert en cas de violation de la loi, excès de pouvoir, ou non respect des formes prescrites à peine de nullité ou de déchéance au cours de la procédure ou dans le jugement.

Il apparaît clairement que les deux textes se rejoignent.

Mais, nous pensons également que la jurisprudence du tribunal administratif construite lentement et sûrement ne doit pas être négligée. Elle doit constituer une référence et un appui aux dispositions prévues par le droit commun d'autant plus que cette jurisprudence n'est pas contradictoire avec ce droit.

Conclusion

141- Il est incontestable que le CDPF, en unifiant la procédure de restitution des impôts et taxes et en réglementant cette procédure a franchi un pas important dans la mise en œuvre du droit à la restitution desdits impôts et taxes.

142- Toutefois, à notre avis, le droit de restitution doit être une occasion pour l'administration fiscale et le contribuable de se réconcilier et ce par le fait que l'administration démontre qu'elle n'est pas en train de régler un compte au contribuable.

En outre, il est souhaitable que le législateur ne lie pas le droit de restitution au paiement de sommes constatées suite à une taxation d'office non encore jugées.

143- Par ailleurs, ce droit a besoin d'être revu en profondeur quant au fond.

En effet, ce droit doit être généralisé sur tous les impôts et taxes sans exception. Le législateur doit à notre avis, ériger le principe ou le droit de restitution de tout impôt ou taxe perçu en trop ou perçu irrégulièrement ou indûment. En effet, l'Etat ne doit pas s'enrichir irrégulièrement et indûment.

(1) Voir M. MTIR : La taxation d'office en droit fiscal Tunisien : comparaison des dispositions du code de l'IRPP et de l'IS et du CDPF - RCF n° 57, troisième trimestre 2002.

(2) Article 71 du code de l'IRPP et de l'IS.

(3) Voir M. MTIR : La taxation d'office en droit fiscal tunisien - DEA en droit économique et des affaires, Tunis ; voir également : C. Gaddes : Le tribunal administratif, juge de cassation en matière fiscale. Mémoire de DEA, Tunis 1987.