



Par Faez Choyakh
Expert-comptable

Titulaire du mastère spécialisé en droit fiscal
Enseignant universitaire
e-mail : choyakh.faez@tunet.tn

Le droit de reprise de l'administration fiscale

Le droit de contrôle s'accompagne, sur le plan juridique, par l'octroi, à l'administration, d'un droit de reprise défini comme étant le droit dont dispose l'administration pour réparer les omissions (1), erreurs (2) et dissimulations (3) constatées dans l'assiette, les taux ou la liquidation des impôts déclarés. Le droit de reprise ne peut s'exercer

que dans les limites du délai «dit de répétition», à l'expiration duquel la prescription est acquise au contribuable (4).

Le droit de reprise est donc limité dans le temps par la prescription (5).

(1) Dans le cadre du débat parlementaire ayant précédé l'adoption du CDPF, l'omission a été définie comme étant la non-déclaration des éléments constitutifs de la base de l'impôt. L'omission peut être partielle (non-déclaration d'un élément du revenu imposable, minoration du chiffre d'affaires, du bénéfice ou du revenu. L'omission est totale en cas de non dépôt d'une déclaration ou de non-présentation d'un acte ou d'un écrit à l'enregistrement.

JORT, Débats de la Chambre des Députés, Session 1999-2000, N° 39, Page 1909 :

«الإغفال : تشمل هذه الكلمة عدم التصريح بالعناصر المكوّنة لأساس الأداء. ويكون الإغفال جزئياً وهو مضمون الفصل 19 من مشروع المجلة إذا تعلق الأمر على سبيل المثال بعدم التصريح بعنصر من عناصر الدخل أو بالتخفيض في رقم المعاملات أو الربح أو الدخل الخاضع للأداء ويكون الإغفال كلياً إذا تعلق الأمر بعدم إيداع التصريح أو عدم تقديم عقد أو كتيب للتسجيل وهو ما نص عليه الفصل 20 من مشروع المجلة».

(2) Dans le cadre du débat parlementaire, l'erreur est définie comme étant tout fait qui émane du contribuable ou de l'administration et qui entraîne une augmentation ou une diminution des droits dus.

JORT, Débats de la Chambre des Députés, Session 1999-2000, N° 39, Page 1909 :

«الخطأ : تعني هذه الكلمة الأعمال الصادرة عن المطالب بالأداء أو مصالح الجباية والتي ينجّر عنها نقص أو زيادة في مبلغ الأداء المستوجب. ويمكن أن يشمل الخطأ القواعد الضابطة لأساس الأداء أو نسيه أو احتسابه».

(3) Dans le cadre du débat parlementaire, la dissimulation a été définie comme étant tout fait visant à présenter des situations données dans une forme ne reflétant pas leur réalité.

JORT, Débats de la Chambre des Députés, Session 1999-2000, N° 39, Page 1909 :

«الإخفاء : تعني كلمة الإخفاء الأعمال الرامية إلى تقديم وضعيات معيّنة في شكل لا يعكس حقيقتها كإبرام عقد بيع لإخفاء صفقة خاضعة للخصم من المورد أو إعداد عقود قرض غير حقيقية لطرح الأداء على القيمة المضافة أو تقديم عقد بيع لإخفاء هبة بين أشخاص غير أقارب».

(4) H. AYADI, Les droits d'enregistrement et de timbre et leur contentieux, Éditions Centre de Publication Universitaire, 2008, p. 379.

(5) Selon le professeur H. AYADI, «le droit de reprise ne peut pas être assimilé à une prescription d'un droit parce que, s'agissant de la réparation d'une omission ou d'une insuffisance, la créance du Trésor n'est pas encore née tant que l'administration n'exerce pas son droit de reprise. Il s'agit d'une prescription de l'action. L'expiration du délai de reprise entraîne la forclusion et prive l'administration du droit d'établir une imposition supplémentaire, sauf si ce délai a été interrompu par (...) tout autre acte interruptif prévu par la loi». Source : H. AYADI, Droit fiscal, TVA, Droits de consommation et contentieux fiscal, Éditions Centre d'Etudes, de Recherches et de Publications, Tunis 1996., p. 205-206.

«La prescription en matière fiscale est à la fois le délai après l'expiration duquel aucune action ne peut être entreprise à l'encontre du contribuable et le moyen dont dispose ce dernier pour se libérer d'une dette fiscale qui lui est réclamée (6)». La prescription a donc pour effet d'éteindre l'obligation du contribuable par le seul écoulement du délai et équivaut, lorsqu'elle est acquise, au paiement de l'impôt.

Il faut néanmoins souligner que selon la jurisprudence du tribunal administratif, les règles de prescription ne sont pas d'ordre public en ce sens qu'elles n'opèrent pas de plein droit. Invoquées obligatoirement par le débiteur, ces règles ne doivent pas être soulevées d'office par le juge et ne peuvent pas être soulevées pour la première fois devant le juge de cassation (7).

(6) T. LAMBERT, Redressement fiscal, Éditions ECONOMICA, 1988, p.12.

(7) Tribunal Administratif, Arrêt n° 33508, 12 mai 2003 :

المحكمة الإدارية / القضية عدد 33508 بتاريخ 12 ماي 2003

حيث تعيب الإدارة المعقبة على اللجنة المطعون في قرارها خرقها لأحكام الفصل 385 من مجلة الالتزامات والعقود عندما قررت من تلقاء نفسها طرح الأدعاءات المستوجبة بعنوان سنة 1994 لسقوطها بمرور الزمن دون إثارة من المستأنف وحيث ينص الفصل 385 من مجلة الالتزامات والعقود على ما يلي : « حق مرور الزمان لا يقوم بنفسه في سقوط المطالبة بل يقوم به من له مصلحة فيه، وليس للحاكم أن يستند إليه من عند نفسه حتى يقوم به الخصم ».

وحيث يستفاد من هذا الفصل أن المستند المرتكز على سقوط الحق بمرور الزمن يندرج في إطار المسائل التي تهم مصلحة الخصوم ولا يتعلق بالنظام العام لذلك فإنه لا يجوز لقاضي الموضوع الحكم به من تلقاء نفسه. وحيث طالما لم يثر المعقب ضده مسألة التقادم فإن الخوض فيها من قبل اللجنة المنتقد قرارها ينطوي على خرق للفصل 385 من مجلة الالتزامات والعقود ويتعين تأسيسا على ذلك قبول هذا المطعن.

Tribunal Administratif, Arrêt n° 34051, 15 décembre 2003 :

المحكمة الإدارية / القضية عدد 34051 / تاريخ القرار : 15 ديسمبر 2003

حيث تنعى الإدارة المعقبة على اللجنة خرقها لمقتضيات الفصل 385 من مجلة الالتزامات والعقود عندما أثارت من تلقاء نفسها مطعن سقوط حق الإدارة في تدارك الإغفالات المتعلقة بسنة 1994 لتقادمها بمرور الزمن.

وحيث اقتضى الفصل 385 آف الذكر صراحة أن « حق مرور الزمن لا يقوم بنفسه في سقوط المطالبة بل يقوم به من له مصلحة فيه، وليس للحاكم أن يستند إليه من عند نفسه حتى يقوم به الخصم ».

وحيث تأسيسا على ذلك لا يجوز لقاضي الموضوع التمسك بالتقادم لمرور الزمن من تلقاء نفسه ضرورة أن هذا الحق إنما شرع لمصلحة الخصوم ولا يهم النظام العام.

وحيث يتبين بالرجوع إلى الحكم المنتقد أن اللجنة الخاصة بالتوظيف الإجباري قامت بإثارة مسألة سقوط الأدعاءات المستوجبة بعنوان سنة 1994 لشمولها بالتقادم من تلقاء نفسها ودون أن يتمسك بها نائب الشركة المعقب ضدها وهو ما يعتبر خرقا لمقتضيات الفصل 385 المشار إليه مما يتجه معه قبول هذا المطعن.

Tribunal Administratif, Arrêt n° 34492, 3 mai 2004 :

المحكمة الإدارية / القضية عدد 34492 / تاريخ القرار : 3 ماي 2004

عن المطعنين المأخوذ من خرق أحكام الفصول 144 و145 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية و385 من مجلة الالتزامات والعقود.

حيث تتمسك المعقبة بأنه خلافا لمقتضيات الفصول 144 و145 من م م م و385 من مجلة الالتزامات والعقود، تولت اللجنة من تلقاء نفسها إثارة سقوط حق الإدارة في مراجعة سنة 1996 لشمولها بالتقادم والحال أن هذه المسألة لم تقع إثارتها من الأطراف وليست من متعلقات النظام العام.

وحيث بالتثبت في جميع أوراق الملف يتبين أن المطالب بالأداء نازع أمام اللجنة الخاصة بتوظيف الأداء صحة الأداء الموظف عليه وقدم مؤيدات ولكن دون أن يتمسك في ذلك بسقوط حق الإدارة في مراجعة سنة 1996.

وحيث تكون اللجنة لما عدلت قرار التوظيف بالإستناد إلى سقوط حق الإدارة في مراجعة سنة 1996 قد خالفت أحكام الفصل 385 من مجلة الالتزامات والعقود التي نصت على أن « حق مرور الزمن لا يقوم بنفسه في سقوط المطالبة بل يقوم به من له مصلحة فيه »

وحيث يتجه بذلك قبول هذا المطعن أيضا.

Tribunal Administratif, Arrêt n° 34541, 17 mai 2004 :

المحكمة الإدارية / القضية عدد 34541 / تاريخ القرار : 17 ماي 2004

وحيث أن سقوط الأداء بمرور الزمن يهم مصالح الخصوم وليس من متعلقات النظام العام حتى يتسنى للقاضي إثارته من تلقاء نفسه، وعلى أساس ذلك تكون محكمة القرار المطعون فيه قد جانبت الصواب لما قضت بسقوط الأداء المتعلق بسنة 1988 بمرور الزمن.

وحيث طالما أن اللجنة الخاصة بالتوظيف الإجباري قد أقرت قرار التوظيف برمته باستثناء سقوط الأداء المتعلق بسنة 1988 والذي لم يكن محل إثارة من طرف المستأنف فالمتعين نقض القرار المطعون فيه بدون إحالة لاتعدام أي موجب لإعادة النظر.

Il est également noté qu'en vertu des dispositions de l'article 25 du CDPF, les délais de reprise fixés pour le principal de l'impôt sont applicables aux pénalités y afférentes. En effet, les délais fixés pour les impôts déclarés sont applicables aux pénalités exigibles au titre desdits impôts. De même, les délais fixés en cas de non déclaration de l'impôt s'appliquent aux pénalités exigibles au titre de l'impôt non déclaré.

Notons enfin que rien n'interdit aux contribuables de renoncer, expressément ou tacitement, à la prescription par exemple par le paiement spontané de droits prescrits, à la prescription acquise.

1. Les délais de prescription

Les délais de prescription dépendent de la nature de l'impôt et du fait que le contribuable ait déclaré ou non cet impôt. En cas de déclaration de l'impôt, il s'agit de réparer l'insuffisance de l'impôt au titre des déclarations déposées. Ladite insuffisance peut être constatée notamment au niveau de l'assiette de l'impôt, des taux d'imposition appliqués ou de la modalité de liquidation de l'impôt. Le délai prévu en cas de défaut, s'applique aux contribuables n'ayant pas respecté leurs obligations fiscales, qu'il s'agisse, selon la doctrine administrative, de ceux non inscrits au répertoire fiscal ou de ceux qui y sont inscrits et qui n'ont pas déposé leurs déclarations. Le délai de dix ans s'applique à toute déclaration non déposée (8).

A. Cas des impôts et taxes autres que les droits d'enregistrement et de timbre et les taxes de circulation

A-1. Contribuables ne se situant pas dans une situation de défaut de déclaration

Aux termes de l'article 19 du CDPF, l'administration est en mesure de réparer les omissions, erreurs et dissimulations constatées jusqu'à la fin de la quatrième année suivant celle au cours de laquelle sont réalisés le bénéfice, le revenu, le chiffre d'affaires, l'encaissement ou le décaissement des sommes ou toutes autres opérations donnant lieu à l'exigibilité de l'impôt.

Toutefois, pour les entreprises soumises à l'impôt selon le régime réel et pour lesquelles la date de clôture du bilan ne coïncide pas avec la fin de l'année civile, le droit de reprise de l'impôt exigible au titre d'un exercice donné s'exerce jusqu'à la fin de la quatrième année civile suivant celle au cours de laquelle le bilan est clôturé.

Ces règles conduisent donc à fixer les délais de prescription comme suit :

Impôt	Délai de la prescription	Exemple
IRPP, IS et avance due par les sociétés de personnes et assimilées	La fin de la quatrième année suivant celle au cours de laquelle le revenu ou le bénéfice a été réalisé .	Les erreurs commises au niveau de la déclaration de l'impôt sur le revenu déposée en 200N+1 et relative aux revenus de l'année 200N peuvent être réparées jusqu'à la fin de l'année 200N+4.
Retenue à la source	La fin de la quatrième année suivant celle au cours de laquelle a eu lieu le paiement des montants soumis à la retenue à la source .	A titre d'exemple, l'amende fiscale au titre de la minoration commise au niveau de la retenue à la source exigible au titre des montants soumis à la retenue à la source et payés en novembre 200N peut être réclamée jusqu'au 31 décembre 200N+4.
Acomptes provisionnels	La fin de la quatrième année suivant celle au cours de laquelle les acomptes sont devenus exigibles .	Les erreurs commises au titre des acomptes provisionnels dus en 200N peuvent être réparées jusqu'au 31 décembre 200N+4.
TFP et FOPROLOS	La fin de la quatrième année suivant celle au cours de laquelle la taxe est devenue exigible .	On peut réparer les omissions commises au titre de la taxe de formation professionnelle exigible en 200N jusqu'à la fin de l'année 200N+4.
La TVA, le droit de consommation et le FODEC exigible sur les produits locaux (9) et les autres droits et taxes dus sur le chiffre d'affaires	La fin de la quatrième année suivant celle au cours de laquelle le chiffre d'affaires a été réalisé .	Les omissions commises au titre de la TVA exigible sur le chiffre d'affaires réalisé au cours du mois de mars 200N peuvent être réparées jusqu'au 31 décembre 200N+4.

Selon la cour d'appel de Tunis, les délais de prescription sont calculés à partir de la date de réalisation du revenu et l'administration ne peut pas soulever le défaut

(8) BODI - Texte DGI n° 2002/54 - NC n° 32/2002.

(9) Il est à noter que la contribution au profit du fonds de développement de la compétitivité industrielle exigible sur les produits importés est soumise aux règles applicables en matière de droits de douane.

d'enregistrement d'une promesse de vente revêtue des signatures légalisées des parties et portant paiement à la date de cette promesse pour remettre en cause la date de réalisation du revenu (10).

A-2. Cas des omissions totales

Le délai de quatre ans est porté par l'article 20 du CDPF à dix ans pour les omissions totales.

B. Cas des droits d'enregistrement et de timbre

B-1. Cas des droits d'enregistrement

Selon l'article 19 du CDPF, l'administration est en mesure de réparer les omissions, erreurs et dissimulations constatées, dans un délai de quatre ans à compter de la date de l'enregistrement de l'acte ou de la déclaration, en ce qui concerne les droits d'enregistrement. Toutefois, lorsqu'un acte ou un jugement comportant une valeur des immeubles supérieure à celle portée sur une déclaration de succession, intervient dans un délai de deux ans à compter de la date du décès, le délai de prescription commence à courir à compter de la date de l'enregistrement de l'acte ou du jugement.

L'article 20 du CDPF porte ce délai à dix ans pour les omissions totales (11) ; il commence à courir, à compter de la date de l'acte, de la mutation, de l'écrit ou du jugement.

Selon la note commune n° 32 de l'année 2002, ce même délai de 10 ans s'applique aussi aux personnes n'ayant pas présenté leurs écrits, actes et déclarations à la formalité de l'enregistrement (12).

Plus précisément, au regard des droits de mutation par décès, le professeur H. AYADI estime que la prescription abrégée ne court que si la déclaration déposée auprès de l'administration comporte la mention de la date et du lieu du décès ainsi que le nom et l'adresse au moins de l'un des héritiers. Elle ne joue que pour les biens successoraux dont l'acte a expressément révélé l'existence et la consistance (c'est-à-dire les biens, sommes ou valeurs expressément énoncées dans l'écrit ou la déclaration). Evidemment, dans tous les cas où les conditions requises pour l'application de la prescription abrégée ne sont pas réunies, le délai de reprise est fixé à dix ans (13).

Selon l'article 22 du CDPF, la date des actes sous-seing privé n'ayant pas acquis date certaine au

(10) Cour d'appel de Tunis, Affaire n° 34406, 15 janvier 2006 :

محكمة الإستئناف بتونس / القضية عدد 34406 / 5 جانفي 2006

وحيث تمسكت الإدارة بأنه لا يمكن مواجهتها بعقد غير مسجل باعتبارها غير عملاً بأحكام الفصل 581 م.إ.ع.

وحيث لا خلاف في أن القانون المجباني له خصوصية تميزه عن القانون العام ذلك أن الحدث المنشئ والموجب للأداء في القانون المجباني هو تاريخ تحقيق الدخل وهو ما دأب عليه فقه القضاة المجباني عندما اعتبر في عديد القضايا أن وعد البيع يعتبر بمثابة عقد البيع ووظفت الأداء المستوجب بتاريخ الوعد بالبيع طالما أن تسليم الثمن قد تم في ذلك التاريخ وهو ما أكدته المذكرة عدد 19 لسنة 2000 الصادرة عن الإدارة العامة للدراسات والتشريع المجباني.

وحيث من الثابت حسب عقد وعد البيع المؤرخ في 19 أبريل 1999 والمعروف بالإمضاء عليه في 27 أبريل 1999 أنه تم تسليم الثمن للبائع بتاريخ إمضاء وعد البيع كما أنه تم تحويز المشتري بمشتراه في أكتوبر 1999 وبالتالي فإن الحدث المنشئ للأداء وهو تحقيق الدخل قد تم بتاريخ 19 أبريل 1999.

وحيث طالما أن قرار التوظيف الإجباري قد صدر بتاريخ 3 جويلية 2004 في حين أن سنة تحقيق الدخل هي سنة 2000 على معنى الفصل 72 م.ض فإن المطالبة بالأداء المتعلقة بسنة 1999 تكون قد سقطت بموجب التقادم.

وحيث يكون بذلك الحكم الابتدائي في طريقه لما قضى بإلغاء قرار التوظيف الإجباري عدد 5411 الصادر بتاريخ 3 جويلية 2004 واتجه إقراره.

(11) Selon le professeur H. AYADI, «Ce texte est mal rédigé. Il ne s'agit pas d'impôts non déclarés, mais de défaut de déclaration de l'acte ou de succession ou plus généralement d'omission d'un bien ou de dissimulation de prix obligeant ainsi l'administration à procéder à des recherches ultérieures (enquête, recoupement, rapprochement avec d'autres documents). Sur ce plan, l'article 180 du code général des impôts en France est plus explicite. Après avoir posé le principe que le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à la troisième année suivant celle de l'enregistrement, cet article ajoute : «ce délai n'est opposable à l'administration que si l'exigibilité des droits et taxes a été suffisamment révélée par le document enregistré sans qu'il soit nécessaire de procéder à des recherches ultérieures » (in Les droits d'enregistrement et de timbre et leur contentieux, Éditions Centre de Publication Universitaire, 2008, p. 382).

(12) BODI - Texte DGI n° 2002/54 - NC n° 32/2002.

(13) H. AYADI, Les droits d'enregistrement et de timbre et leur contentieux, Éditions Centre de Publication Universitaire, 2008, p. 383.

sens de l'article 450 du COC, n'est pas opposable à l'administration.

La doctrine de l'administration considère que la légalisation de la signature d'une seule partie à l'acte est insuffisante pour lui donner date certaine au sens de l'article 450 du COC (14), le bénéfice de l'enregistrement gratuit des actes prescrits exige la présentation d'une demande au receveur des finances (15) et le délai de 10 ans se calcule à compter de la date certaine de l'acte et non pas à compter de la date de prise de possession de l'immeuble (16).

B-2. Cas des droits de timbre

Selon l'article 21 du CDPF, l'administration est en mesure de réparer les omissions, erreurs et dissimulations constatées, dans un délai maximum de dix ans de la date de l'exigibilité des droits.

Conformément aux dispositions de l'article 119 du CDET, le droit de timbre devient exigible dans les délais suivants :

- avant la remise, pour les documents administratifs ;
- au moment où le droit devient exigible en Tunisie, pour les actes et écrits créés hors de Tunisie ;

- avant l'utilisation, pour les registres et répertoires des officiers publics ;

- avant le tirage pour les effets de commerce ;
- à la distribution pour la lettre de change se prêtant à la lecture électronique.

C. Cas des taxes de circulation

C-1. Cas de la taxe de circulation sur les véhicules automobiles, la taxe annuelle sur les véhicules de tourisme à moteur à huile lourde, et de l'impôt additionnel annuel sur les véhicules utilisant le gaz de pétrole liquide

Selon l'article 23 du CDPF, l'administration est en mesure de réparer les omissions et erreurs constatées, jusqu'à l'expiration de l'année civile au cours de laquelle l'impôt est dû.

C-2. Cas de la taxe unique de compensation de transports routiers

L'article 24 du CDPF dispose : «la taxe unique de compensation de transports routiers, due au titre d'une année, peut être réclamée jusqu'à l'expiration de la quatrième année suivante. Toutefois, la période considérée pour la liquidation de la taxe, ne peut excéder six mois pour les véhicules ne bénéficiant

(14) Prise de position DGELF 1467 du 12 mai 2003 :

تبعاً لمكتوبكم المشار إليه بالمرجع أعلاه والذي طلبتم فيه توضيحات تتعلق بتحديد التاريخ الذي سيتم إعتماده لإحتساب آجال التقادم بالنسبة إلى عقد بيع مبرم بمقتضى كتب بخط اليد، يشرفني أن أحيطكم علماً أنه طبقاً لأحكام الفصل 22 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية يحصل التقادم في المطالبة بالمعالم بالنسبة إلى النقل غير المصرح بها بعد 10 سنوات ابتداءً من تاريخ العقد الذي يجب أن يحمل تاريخاً ثابتاً على معنى الفصل 450 من مجلة الإلتزامات والعقود.

وباعتبار أن التعريف بإمضاء أحد الطرفين لا يكفي لإعطاء العقد تاريخاً ثابتاً بصفته تلك حيث يتعين أن يحمل العقد تاريخاً ثابتاً في مستوى الإلتزام الطرفين لذلك فإنه لا يمكن الإستناد على التقادم للإنتفاع بالتسجيل بالمعلوم القار.

وبالتالي فإن العقد المذكور يخضع لمعلوم تسجيل نسبي محدد بـ 5% من ثمن البيع وذلك طبقاً لأحكام العدد 1 من الفصل 20 من مجلة معالم التسجيل والطابع الجبائي وإلى معلوم تسجيل تكميلي محدد بـ 3% من ثمن البيع بعنوان إيجار الملكية بإعتباره لا ينص على ما يثبت دفع معالم التسجيل المتعلقة بالنقلة السابقة والمعلوم الطابع الجبائي بحساب دينارين عن كل ورقة من كل نسخة وذلك علاوة على خطايا التأخير.

(15) Prise de position DGELF n° 1570 du 26 décembre 2006 :

جواباً، يشرفني أن أحيطكم علماً بأن الإنتفاع بالتقادم يستوجب تقديم مطلب في الغرض إلى السيد قابض المالية للمطالبة بالإنتفاع بتقادم المعالم وذلك في صورة توفر العناصر الرئيسية لذلك وخاصة إنتضاء أجل 10 سنوات من تاريخ الحكم دون مطالبة المصالح المختصة بالمعالم المستوجبة.

(16) Prise de position DGELF n° 1752 du 4 septembre 2008 :

لقد ذكرتم بمكتوبكم المشار إليه بالمرجع أعلاه أنكم إقتنيتم لدى ديوان المساكن العسكرية بموجب عقد مؤرخ في 6 مارس 2008 المقسم عدد 38 المشيد عليه مسكن من المثل التقسيمي موضوع الرسم العقاري عدد 956 قابس بثمن جملي قدره إثني عشر ألفاً ومائة وستة وستين ديناراً (12.166.000) كما ذكرتم أنه تم تحويزكم بالعقار موضوع البيع بتاريخ 27 أكتوبر 1994 طبقاً لأحكام الفصل السادس من العقد. وطلبتم تبعاً لذلك الإنتفاع بأحكام التقادم وتسجيل عقد الإقتناء المذكور بالمعلوم القار.

وجواباً، يشرفني أن أحيطكم علماً بأنه عملاً بأحكام الفصل 20 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، يحصل التقادم في المطالبة بالمعالم بالنسبة إلى النقل غير المصرح بها بعد عشر سنوات ابتداءً من تاريخ العقد واعتباراً إلى أن عقد البيع المذكور قد تم تحريره بتاريخ 6 مارس 2008 فإن معالم التسجيل النسبية تبقى مستوجبة وذلك بصرف النظر عن تاريخ التحويز.

pas de la suspension de la taxe à l'occasion du dépôt provisoire du permis de circulation».

D. Date d'effet de l'allongement par le CDPF des délais de prescription

La question s'est posée pour savoir si l'allongement par le CDPF du délai de prescription à 10 ans pour les impôts non déclarés s'appliquait aux situations en vigueur après l'entrée en vigueur du CDPF nonobstant le fait qu'un impôt vérifié remonterait à une année antérieure à cette entrée en vigueur et que ledit impôt serait prescrit en vertu des anciennes règles de prescription quinquennale de l'article 72 du code de l'IRPP et de l'IS.

Commentant la jurisprudence française, le professeur H. AYADI soulève deux interprétations différentes, l'une retenant que le nouveau délai est d'application immédiate, l'autre qu'il faut appliquer le texte en vigueur à la date du fait générateur. Il en résulte que deux analyses peuvent être défendues. La première part du principe que la prescription est normalement régie par le texte en vigueur à la date du fait générateur. La seconde conception part du principe que les textes modifiant

les délais de reprise sont applicables aux délais qui sont en cours en vertu de la législation antérieure et demeurent sans incidence sur les délais déjà expirés. En plus claire, lorsque l'imposition relative à l'année (n) n'est pas encore prescrite à la date d'entrée en vigueur de la loi nouvelle, la mise en vigueur de cette dernière a pour effet de reporter l'expiration du délai de reprise jusqu'à l'expiration du nouveau délai (17).

Depuis son arrêt du 9 février 2001 rendu sous le n° 214564, le CE français estime que lorsqu'une loi nouvelle modifiant le délai de prescription d'un droit, abrège ce délai, le délai nouveau est immédiatement applicable, mais ne peut, à peine de rétroactivité, courir qu'à compter de l'entrée en vigueur de la loi nouvelle. Le CE considère également que le délai ancien, s'il a commencé à courir avant l'entrée en vigueur de la loi nouvelle, ne demeure applicable que dans l'hypothèse où sa date d'expiration surviendrait antérieurement à la date d'expiration du délai nouveau.

Invalidant la position de certains juges de fond (18), le tribunal administratif tunisien a suivi l'orientation

(17) H. AYADI, Les droits d'enregistrement et de timbre et leur contentieux, Éditions Centre de Publication Universitaire, 2008, p. 380.

(18) Tribunal de première instance de Tunis, Affaire n° 578, 12 janvier 2004 :

المحكمة الابتدائية بتونس / الدائرة الجبائية / عدد القضية : 578 / تاريخ الحكم : 12 جانفي 2004

وحيث لا خلاف من أن مسألة تطبيق القواعد المتعلقة بآجال التقادم في الزمن تتعلق بمدى ضمان استقرار الوضعيات القانونية للمطالبة بالأداء من قبل المشرع خاصة أن مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية متجددة في آجال التقادم مقارنة مع التشريع القديم.

وحيث ترى هذه المحكمة أن آجال التدارك الواجب احتسابها هي المنطبقة عند نشأة الأداء أي في قضية الحال الفصل 75-2 من مجلة معالم التسجيل والطابع الجبائي وليست أحكام مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وذلك اعتمادا على مبدأ استقرار الوضعيات القانونية إلى جانب ما أقره فقه القضاء الأجنبي (مجلس الدولة الفرنسي) وأغلبية فقهاء القانون الجبائي من أنه يجب تطبيق آجال التقادم المعمول بها بما يعني التشريع المنطبق خلال نشأة الأداء.

وحيث ترى هذه المحكمة أن تكوين مبدأ تطبيق آجال التقادم المعمول بها في التشريع المنطبق خلال نشأة الأداء لا يتماشى مع مبدأ الأمن القانوني للمطالب بالضريبة.

وحيث يتفحص مما سبق بيانه ودون الحوض في المطاعن الأخرى المثارة، فإن قرار التوظيف الإجباري للمطعون فيه غير مرخص قانونيا للمراقبة تبعا لذلك الحال.

Tribunal de première instance de l'Ariana, Affaire n° 596/06, 22 février 2007 :

المحكمة الابتدائية بأريانة / عدد القضية : 444 / تاريخ الحكم : 4 جانفي 2007

وحيث ترى هذه المحكمة أنه بالنظر إلى طبيعة آجال التقادم باعتبار ما لها من أثر مباشر في قاعدة الأداء أن طابعها الأصلي يغطي على طابعها الشكلي وقد يجعلها خاضعة للقانون الذي نشأت في ظله زمن حدث الإنشاء وهو ما من شأنه أن يضمن استقرار الوضعيات القانونية خصوصا إذا كان ذلك الأجل أي الذي نشأ في ظله الأداء هو الأرق بالنسبة للمطالب بالضريبة.

وحيث أن آجال التقادم الواجب اعتمادها في قضية الحال هي تلك المنطبقة عند نشأة الأداء (Le fait générateur de l'impôt) وهي الآجال الواردة بالفصل 75 من مجلة معالم التسجيل والطابع الجبائي الذي نص على أن التقادم يحصل في المطالبة بالمعالم بعد ثلاث سنوات من تاريخ تسجيل العقد وطالما ثبت للمحكمة أن العقد سند التوظيف قد تم تسجيله في 28 جويلية 2001 فإن المراجعة التي قامت بها الإدارة سنة 2005 لعقد تم تسجيله في جويلية 2001 يجعلها تطالب بأداءات تقادمت حسب القانون المنطبق زمن نشأتها وهو ما يشكل خرقا للقانون.

وحيث يستخلص مما سبق بيانه ودون الحوض في المطاعن الأخرى المشار إليها أن قرار التوظيف الإجباري المطعون فيه الذي تأسس على القانون الجديد المنظم لآجال التدارك يكون قد جانب الصواب وهو لذلك مستهدف للإلغاء.

jurisprudentielle du CE français. Dans son arrêt rendu en date du 14 juillet 2008 dans l'affaire n° 38608, le tribunal administratif s'est prononcé pour la possibilité de vérifier l'exercice 1999 jugé prescrit par les juges de fond en raison de la notification des résultats de vérification le 30 juin 2003. Le tribunal administratif considère qu'à la date du premier janvier 2002 (date d'entrée en vigueur du CDPF en vertu de la loi n° 2000-82 du 9 août 2000), l'exercice 1999 n'était pas prescrit en application des dispositions de l'ancien article 21 du code de la TVA qui fixait les délais de prescription à 3 ans et ajoute que l'allongement des délais de prescription à 4 ans doit s'appliquer à l'exercice 1999 (19).

Dans une autre affaire, la cour d'appel de Sousse a validé la décharge des impositions de l'année 2000 au motif qu'elles ont été atteintes par la prescription, ce dans la mesure où l'administration a notifié au contribuable un arrêté de taxation d'office le 12 août 2007, suite à une mise en demeure notifiée en date du 29 mai 2006. Néanmoins, en cassation, l'administration

a fait grief à l'arrêt de la cour d'appel d'avoir violé l'article 7 de la loi n° 2000-82 du 9 août 2000 portant promulgation du **code des droits et procédures fiscaux** (20) ainsi que les articles 19 et 20 du CDPF, puisque l'administration a mis en demeure le contribuable et ainsi interrompu la prescription en 2006. L'administration conclut alors que c'est la prescription décennale prévue par l'article 20 du CDPF qui doit s'appliquer au lieu de la prescription quinquennale prévue par l'ancien article 72 du code de l'IRPP et de l'IS.

Le tribunal administratif a réitéré sa jurisprudence et considère que l'allongement des délais de prescription par une nouvelle loi s'applique d'une manière immédiate aux situations non prescrites en vertu des dispositions de la loi modifiée. Constatant qu'à la date d'entrée en vigueur du CDPF, l'année 2000 n'était pas prescrite en vertu de l'article 72 abrogé par la loi n° 2000-82 du 9 août 2000, le tribunal administratif a jugé que les dispositions des articles 19 et 20 du CDPF

(19) Tribunal Administratif, Arrêt n° 38608, 14 juillet 2008 :

المحكمة الإدارية / تعقيب 14 جويلية 2008 / الإدارة العامة للأدوات / شركة البحرية « ج »

حيث تعيب المحكمة على محكمة الحكم المطعون فيه حذفها لمبالغ الأداء على القيمة المضافة المطلوب دفعها من المعقب ضدها والمتعلقة بالمدة المتراوحة بين 1 جانفي 1999 و 31 ديسمبر 1999 لسقوطها بالتقادم تطبيقاً لأحكام الفصل 21 من مجلة الأداء على القيمة المضافة والحال أن النص المنطبق على النزاع هو الفصل 19 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية باعتبار أن الفصل 7 من القانون عدد 82 لسنة 2000 المؤرخ في 9 أوت 2000 إقتضى بأن تدخل مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية حيز التنفيذ بداية من غرة جانفي 2002 وأن تلغى ابتداء من ذلك التاريخ جميع الأحكام القانونية المخالفة لتلك المجلة وبالتالي فإن أحكامها بما فيها تلك المتعلقة بأجل التقادم تطبق برمتها لا فقط على الأدوات التي نشأت بعد غرة جانفي 2002 وكذلك على الأدوات التي نشأت قبل ذلك التاريخ ولم تسقط بالتقادم بدخول الأحكام الجديدة حيز التنفيذ.

وحيث تنص أحكام الفصل 21 من مجلة الأداء على القيمة المضافة على أنه « يمكن تدارك الإغفالات الكلية أو الجزئية في قاعدة الأداء على القيمة المضافة وكذلك الأخطاء المرتكبة في تطبيق النسب إلى غاية إنتهاء السنة الثالثة الموالية للسنة التي إستوجب بعنوانها توظيف الأداء ».

وحيث يستفاد من قراءة أحكام الفصل 7 من القانون عدد 82 لسنة 2000 المؤرخ في 9 أوت 2000 المتعلق بإصدار مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية أن أحكام الفصل 21 من مجلة الأداء على القيمة المضافة ألغيت ابتداء من دخول مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية حيز التطبيق في غرة جانفي 2002.

وحيث إقتضى الفصل 19 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية أنه « يقع بالنسبة إلى الأداء المصرح به تدارك الإغفالات والأخطاء والإخفاآت التي وقعت معاينتها في أساس الأداء أو في تطبيق نسبة أو في احتسابه إلى موفى السنة الرابعة الموالية للسنة التي تم خلالها تحقيق الربح أو الدخل أو رقم المعاملات أو قبض أو صرف المبالغ أو غيرها من المعاملات أو غيرها من العمليات الموجبة لدفع الأداء ».

وحيث أن التمديد في أجل التقادم بموجب نص قانوني جديد ينطبق بصفة فورية على الوضعية التي لم تكتمل فيها مدة التقادم في ظل سريان القانون القديم.

وحيث ثبت من أوراق الملف أن حق الإدارة في المطالبة بالأداء على القيمة المضافة عن المدة المتراوحة بين 1 جانفي 1999 و 31 ديسمبر 1999 لم يسقط بمرور الزمن طبقاً لأحكام الفصل 21 من مجلة الأداء على القيمة المضافة وذلك عند دخول مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية حيز التنفيذ في غرة جانفي 2002 وبالتالي فإن التمديد في أجل التدارك إلى أربع سنوات طبقاً للفصل 19 من المجلة المذكورة ينطبق على وضعية المعقب ضدها التي لم تتحصن بعد بالتقادم.

وحيث إقتضى الفصل 27 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية أن « ينقطع التقادم بتبليغ الإعلام بنتائج المراجعة الجبائية أو بالإعتراف بالدين ».

وحيث طالما أن مصالح الجباية قطعت أجل التقادم بخصوص الأداء على القيمة المضافة عن المدة المتراوحة بين 1 جانفي 1999 و 31 ديسمبر 1999 بتبليغها بتاريخ 30 جوان 2003 إعلاماً للمعقب ضدها بنتائج المراجعة العميقة لوضعيتها الجبائية أي قبل موفى السنة الرابعة الموالية للسنة الموجبة لدفع الأداء على القيمة المضافة وهي سنة 1999 فإن قضا محكمة الإستئناف بسقوط حق الإدارة بالتقادم بخصوص تلك السنة لم يكن في طريقه من الناحية القانونية وتعين على هذا الأساس نقض الحكم المطعون فيه.

(20) Cet article 7 dispose : « Les dispositions de la présente loi et celles du code des droits et procédures fiscaux s'appliquent à compter du 1er janvier 2002 ».

s'appliquent à la situation du contribuable taxé d'office et que l'administration pouvait contrôler l'exercice 2000 jusqu'à l'expiration de l'année 2010 (21).

Dans le même ordre d'idées, le délai de prescription de 6 ans prévu pour les cas de défaut par l'ancien article 72 du code de l'IRPP et de l'IS s'applique pour l'impôt sur la taxation d'office notifiée le 30 décembre 2002

et portant sur la plus-value immobilière réalisée avant l'entrée en vigueur du CDPF (22).

2. Droit de contrôle des périodes couvertes par la prescription

L'article 26 du CDPF dispose : «Le contrôle fiscal peut porter sur des périodes prescrites ayant une

(21) Tribunal Administratif, Arrêt n° 310528, 8 mai 2010 :

المحكمة الإدارية / القضية عدد : 310528 / تاريخ القرار : 8 ماي 2010

عن المطعين المتعلقين بخرق أحكام الفصل 7 من القانون عدد 82 لسنة 2000 المؤرخ في 9 أوت 2000 والفصلين 19 و 20 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية : حيث تعيب المعقبة على محكمة الاستئناف خرق أحكام الفصل 7 من القانون عدد 82 لسنة 2000 المؤرخ في 9 أوت 2000 والفصلين 19 و 20 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية لما قضت بسقوط حق الإدارة في مراجعة سنة 2000 بمرور الزمن والحال أنه تم التنبيه على المعقبة بضدّه بضرورة تسوية وضعيته الجبائية في 29 ماي 2006 أي قبل إنتضاء آجال التدارك المنصوص عليها بالفصلين 19 و 20 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية اللذان عوضا بالأجل المنصوص عليها بالفصل 72 من مجلة الضريبة على الدخل وذلك بموجب أحكام الفصل 7 من القانون عدد 82 لسنة 2000 المؤرخ في 9 أوت 2000 المتعلق بإصدار المجلة المذكورة.

وحيث يتضح من أوراق الملف أن محكمة الاستئناف أيدت الحكم الابتدائي القاضي بسقوط حق الإدارة في تدارك الإغفالات الكلية المتعلقة بسنة 2000 استنادا إلى صدور قرار التوظيف الإجباري للأداء في 12 أوت 2006 أي بعد إنتضاء السنة الخامسة الموالية للسنة المستوجبة بعنوانها الضريبة طبقا للفصل 72 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

وحيث ينصّ الفصل 72 المذكور على أنه «يمكن تدارك الإغفالات الجزئية التي وقعت معانيته في أساس الضريبة على الدخل أو الضريبة على الشركات وكذلك الأخطاء المرتكبة إلى إنتهاء السنة الثالثة الموالية للسنة المستوجبة بعنوانها الضريبة.

يمكن تدارك الإغفالات الكلية التي وقعت معانيته بعنوان إحدى هذه الضرائب إلى إنتهاء السنة الخامسة الموالية للسنة المستوجبة بعنوانها الضريبة.»

وحيث اقتضى الفصل 49 من قانون المالية عدد 98 لسنة 2000 المؤرخ في 25 ديسمبر 2000 أن المقصود بعبارة «السنة المستوجبة بعنوانها الضريبة» هي السنة الموالية لسنة تحقيق الدخل أو الربح الخاضع للضريبة على الدخل أو الضريبة على الشركات»، وقد تضمن هذا الفصل أن أحكامه تكتسي صبغة تفسيرية وتعتبر بالتالي جزءا لا يتجزأ من القانون الواقع تفسيره، كما تنطبق بصفة رجعية على الوضعيات السابقة لصدوره والتي لم تتحصن بقوة الشيء المقضي به ومن ضمنها وضعية المعقبة ضده.

وحيث تأسس على ما ذكر وطالما ثبت أن المعقبة ضده لم يقم بإيداع تصاريحه الجبائية وأنه بقي في حالة إغفال كلي إلى حين تدخّل مصالح الجبائية، فإنّ الضريبة الموظفة على المداخل المحققة خلال سنة 2000 تكون مستوجبة بعنوان سنة 2001 ويمكن للإدارة تدارك الإغفالات الكلية إلى إنتهاء سنة 2006 باعتبارها السنة الخامسة الموالية للسنة المستوجبة بعنوانها الضريبة.

وحيث اقتضى الفصل 19 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية أنه «يقع بالنسبة إلى الأداء المصرح به تدارك الإغفالات والأخطاء والإخفاات التي وقعت معانيته في أساس الأداء أو في تطبيق نسبه أو في احتسابه إلى موفى السنة الرابعة الموالية للسنة التي تمّ خلالها تحقيق الربح أو الدخل أو رقم المعاملات أو قبض أو صرف المبالغ أو غيرها من المعاملات أو غيرها من العمليات الموجبة لدفع الأداء».

وحيث يستفاد من مقتضيات الفصل 7 من القانون عدد 82 لسنة 2000 المؤرخ في 9 أوت 2009 أنه تمّ إلغاء الفصل 72 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات ابتداء من دخول مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية حيز التطبيق في غرة جانفي 2002.

وحيث اقتضى الفصل 20 من نفس المجلة ما يلي : «يرفع الأجل المنصوص عليه بالفصل 19 من هذه المجلة إلى عشر سنوات بالنسبة للأداءات غير المصرح بها وبحسب هذا الأجل ابتداء من تاريخ العقد أو الإحالة أو الكتب أو الحكم بالنسبة إلى معالم التسجيل».

وحيث أنّ التمديد في آجال التقادم بموجب نص قانوني جديد ينطبق بصفة فورية على الوضعيات التي لم تكتمل فيها مدة التقادم في ظل سريان النص القديم.

وحيث عملا بذلك وطالما أنّ حق الإدارة في تدارك الإغفالات الكلية المتعلقة بسنة 2000 لم يسقط بمرور الزمن طبقا للفصل 72 من مجلة الضريبة عند دخول مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية حيز التنفيذ في غرة جانفي 2002، فإنّ التمديد في أجل التدارك إلى عشر سنوات طبقا للفصلين 19 و 20 من المجلة المذكورة ينطبق على وضعية المعقبة ضده التي لم تتحصن بالتقادم، ويمكن بالتالي تدارك الإغفالات الكلية المتعلقة بسنة 2000 إلى موفى سنة 2010 باعتبارها السنة العاشرة الموالية للسنة التي تمّ خلالها تحقيق الربح الخاضع للضريبة.

وحيث طالما تولّت إدارة الجبائية التنبيه على المعقبة ضده بتسوية وضعيته الجبائية بتاريخ 29 ماي 2006 أي قبل موفى السنة العاشرة الموالية للسنة التي تمّ فيها تحقيق الدخل طبقا للفصلين 19 و 20 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، فإنّ قضاء محكمة الحكم المطعون فيه بسقوط حق الإدارة في تدارك الإغفالات الكلية المتعلقة بسنة 2000 يغدو مخالفا للقانون وتعيّن بالتالي قبول هذين المطعين ونقض الحكم المطعون فيه على هذا الأساس.

(22) Tribunal Administratif, Arrêt n° 37443, 15 décembre 2008 :

المحكمة الإدارية / تعقيب 15 ديسمبر 2008 / الإدارة العامة للأداءات / القضية عدد 37443

عن المطعن الأول المأخوذ من مخالفة أحكام الفصل 20 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية :

(Suite du renvoi 22 à la page suivante)

incidence sur l'assiette ou le montant de l'impôt dû au titre des périodes non prescrites, et ce, notamment par l'imputation de déficits reportés, d'amortissements différés ou de crédits d'impôt. Toutefois, ce contrôle ne peut, en aucun cas, aboutir à la réclamation d'un impôt supplémentaire au titre des périodes prescrites». Ces dispositions habilite l'administration à contrôler des périodes prescrites dès lors que l'assiette ou le montant de l'impôt dû au titre des périodes non prescrites peut être affecté par des erreurs, anomalies, omissions etc.

L'article 26 du CDPF évoque les situations suivantes qui justifient le contrôle des périodes couvertes par la prescription : l'imputation des déficits reportés (A), des amortissements différés (B) ou des crédits d'impôts (C). Il s'agit, toutefois, d'une énumération indicative en raison de l'utilisation par le CDPF du terme «notamment» (D, E et F).

A. Le contrôle des déficits reportés et des amortissements différés

L'administration est en mesure de vérifier et de remettre en cause le résultat déficitaire d'un exercice prescrit lorsque ce résultat, reporté sur les années suivantes, a influencé un exercice non atteint par la prescription. Ceci s'explique par le fait que les déficits et amortissements différés imputés par le contribuable peuvent influencer la détermination du résultat fiscal d'un exercice non prescrit dans la mesure où ils constituent des charges de cet exercice.

Ce droit de contrôle atteint même des exercices prescrits bénéficiaires, lorsque les bénéfices n'ont pas pu résorber la totalité des déficits initiaux.

Il demeure entendu qu'aucune imposition ne peut être faite au titre des exercices contrôlés couverts par la

prescription. Tout au plus, l'entreprise vérifiée verra son report déficitaire ou ses amortissements différés refusés.

B. Le contrôle des crédits d'impôt

Un crédit de taxes sur le chiffre d'affaires, d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés peut avoir pour origine des exercices prescrits.

Dans ce cas, la prescription ne fait pas obstacle à la vérification des exercices au cours desquels les crédits auraient pris naissance.

Le contribuable est tenu de justifier les crédits en présentant toutes pièces justificatives (factures justifiant la TVA récupérable, certificats de retenue à la source etc.).

Le pouvoir de vérification des exercices prescrits peut conduire à rectifier le montant du crédit d'impôt apparaissant au début de la période vérifiée.

C. Le contrôle des provisions

Selon l'article 12 du code de l'IRPP et de l'IS, les provisions constituées et devenues sans objet au cours d'un exercice sont réintégrées au résultat de cet exercice. L'administration est donc en droit de vérifier la constitution de provisions déductibles au cours d'un exercice prescrit et procéder suite à cette vérification à la réintégration des provisions au résultat de l'exercice non prescrit au cours duquel ces provisions sont devenues sans objet.

Lorsqu'une provision, qui a été précédemment déduite, est devenue sans objet au cours d'un exercice prescrit, l'administration pourra valablement réintégrer la provision au résultat fiscal du premier exercice non prescrit.

Cette règle implique évidemment la possibilité pour l'administration d'exercer un droit de communication et de contrôle sur des exercices prescrits.

وحيث تمسكت المعقبة بأن آجال تدارك الإغفالات حسب الفصلين 19 و20 من المجلة المذكورة هي 4 سنوات في صورة التصريح بالأداء و10 سنوات في صورة عدم التصريح بالأداء وبالنسبة لقضية الحال فإن المطالب بالأداء لم يتقدم إلى مصالح الجباية للتصريح بالأداء المستوجب بعنوان القيمة الزائدة العقارية وقد أعلمته الإدارة بنتيجة الإختبار المنجز بتاريخ 25 أبريل 1996 بواسطة رسالة مضمونة الوصول بتاريخ 13 أكتوبر 2001 إلا أنه لم يتم بتسوية وضعيته الجبائية والتصريح بالأداء المستوجب بعنوان القيمة الزائدة العقارية وبالتالي فإن آجال التدارك تمتد إلى 10 سنوات خلافا لما إنتهت إليه محكمة الإستئناف التي أبدت محكمة البداية في إعتبار أن حق الإدارة في تدارك الإغفال بعنوان الضريبة على القيمة الزائدة العقارية قد سقط بمرور الزمن.

وحيث أنه خلافا لما تمسكت به المعقبة، فإن الأداء المستوجب بعنوان القيمة الزائدة العقارية بعدد، على فرض ثبوته في حق المعقب ضده من المداخل العقارية التي تخضع من حيث آجال التقادم إلى الأحكام السارية زمن تحقيقها وهي أحكام الفصل 72 من مجلة الضريبة التي حددت هذه الآجال في حدود الأربع سنوات بالنسبة للأداءات المصرح بها وست سنوات بالنسبة للأداءات غير المصرح بها وهما إعلان انقضاء في تاريخ إصدار الإدارة لقرار التوظيف الإجباري في 30 ديسمبر 2002، مما يغدو معه تمسك المعقبة بخرق أحكام الفصل 20 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية في غير طريقه لعدم إنطباق هذه الأحكام على النزاع المعروض وينتج بالتالي رفض هذا المطعن.

D. Redressement des acomptes provisionnels du premier exercice non prescrit

L'administration est en droit de vérifier et de redresser les exercices prescrits notamment pour s'assurer des crédits d'impôts directs et des déficits reportables. Toutefois, et si aucun redressement supplémentaire ne pourrait être notifié au titre du dernier exercice prescrit, la question a été posée pour savoir si l'administration pouvait notifier des redressements d'acomptes provisionnels au titre du premier exercice non prescrit. Ces acomptes seraient alors assis sur le résultat redressé du dernier exercice prescrit.

Abstraction faite de la possibilité même de vérifier les acomptes provisionnels qui constituent des avances d'impôts et non pas des impôts proprement dits, il est évident que la question pourrait avoir un intérêt certain pour le contribuable. En effet, la réclamation d'acomptes provisionnels au titre du premier exercice non prescrit s'accompagne de pénalités de retard particulièrement lourdes au-delà du surcoût financier éventuel suscité par le principal desdits acomptes.

La question s'est donc posée pour savoir si le contrôle du dernier exercice prescrit et qui conduit à rehausser la base imposable à l'impôt sur les sociétés, pouvait

entraîner le redressement des acomptes provisionnels du premier exercice non prescrit ?

Dans son arrêt n° 35690 rendu en date du 13 février 2006, le tribunal administratif s'est prononcé en faveur de l'administration fiscale qui réclamait la cassation d'un arrêt de la CSTO prononçant la décharge des acomptes provisionnels notifiés au titre du premier exercice vérifié. La haute juridiction a estimé que l'administration fiscale pouvait vérifier systématiquement les acomptes provisionnels à l'occasion de la vérification de la base de l'IS, que cette vérification concernait l'année suivant l'année de l'imposition à l'IS, qu'au cas de l'espèce elle pouvait vérifier les acomptes provisionnels de 1994 sans rechercher si l'année de réalisation des bénéfices passibles de l'IS, c'est-à-dire 1993, était prescrite ou non et ce que l'année 1994 soit ou non la première année du contrôle (23).

Dans une prise de position en date du 1^{er} décembre 2007, l'administration avait répondu sur la possibilité de contrôler les acomptes provisionnels du premier exercice non prescrit par la négative. Elle s'est basée à cet égard sur les dispositions de l'article 26 du CDPF considérant que le contrôle des exercices prescrits ne pouvait pas aboutir à la réclamation des

(23) Tribunal Administratif, Arrêt n° 35690, 13 février 2006 :

المحكمة الإدارية / القضية عدد 35690 / تاريخ الحكم : 13 فيفري 2006

عن المظعن المتعلق بخرق أحكام الفقرة الأولى من الفصل 66 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات :

حيث أوضحت الإدارة المعقبة أن اللجنة الخاصة بالتوظيف الإجباري بتونس قضت بتعديل قرار التوظيف الإجباري وذلك بحذف الأقساط الإحتياطية المطلوب دفعها بعنوان الضريبة المستوجبة على مداخيل سنة 1994 معللة موقفها بأن سنة 1994 هي أول سنة خاضعة للأداء، في حين أنه يقطع النظر عن آجال التدارك والتقدم لا شيء في التشريع الجبائي الجاري به العمل يقيد إدارة الجباية في ممارسة حقها كاملا في مراقبة التصاريح الجبائية بما فيها التصاريح المتعلقة بالأقساط الإحتياطية، ذلك أن الفقرة الأولى من الفصل 66 المشار إليه ينص على أنه « توظف الضريبة وجوبا على المطالب بها الذي لم يقدم في الآجال القانونية التصاريح المشار إليها بالفصول 51 و52 و56 إلى 61 من هذه المجلة أو الذي قدم تصريحاً منقوصاً أو مغلوفاً في أرباحه أو مداخيله أو رقم معاملاته وكذلك في الخصم أو التسبيقات »، وقد عاينت إدارة الجباية نقصاً في التصاريح الجبائية المتعلقة بالأقساط الإحتياطية المدفوعة عن سنة 1994، وبالتالي فإنه يجوز لها بقطع النظر عما إذا كانت سنة 1994 أول سنة معيّنة بالمراقبة الجبائية المطالبة بالنقص الذي عاينته في الأقساط الإحتياطية المدفوعة بعنوانها وذلك بتوظيف وجوب المطالبة أيضاً بخطايا التأخير وخطايا الأساس عليه عملاً بأحكام الفصل 66 المذكور، ويغدو القرار المطعون فيه القاضي بحذف ما أدخلته إدارة الجباية من تعديل على الأقساط الإحتياطية المدفوعة كتسبقة على الضريبة المستوجبة على مداخيل سنة 1994 خارقاً لأحكام الفصل 66 السالف الذكر.

وحيث يتضح بالرجوع إلى القرار المطعون فيه أن اللجنة الخاصة بالتوظيف الإجباري بتونس قضت بطرح الأقساط الإحتياطية المستوجبة عن سنة 1994 باعتبارها أول سنة خاضعة للأداء.

وحيث إستقر قضاء هذه المحكمة على إعتبار أنه من حق إدارة الجباية مراجعة الأقساط الإحتياطية بصفة آلية عند مراجعتها لأساس الضريبة على الشركات، وأن تلك المراجعة تتسلط بخصوص الأقساط الإحتياطية على السنة الثانية التي تستخلص فيها تلك الأقساط بعنوانها أرباح السنة السابقة أي سنة 1993 دون البحث فيما إذا كانت سنة 1993 التي تحققت فيها الأرباح قد شملها التقدم ويقطع النظر عما إذا كانت سنة 1994 أول سنة مشمولة بالمراقبة الجبائية.

وحيث تكون اللجنة المطعون في قرارها قد خرقت أحكام الفقرة الأولى من الفصل 66 السالف الذكر لما تغافلت عن حق الإدارة في تدارك النقص الحال في التصاريح الجبائية المتعلقة بالأقساط الإحتياطية بعنوان سنة 1994، الأمر الذي يؤول إلى قبول المظعن المائل في ضوء ما تمسكت به الإدارة المعقبة.

acomptes provisionnels au titre du premier exercice non prescrit (24).

Cette doctrine administrative n'est toutefois pas systématiquement appliquée dans les contrôles fiscaux.

E. Erreurs comptables trouvant leur origine dans des exercices prescrits mais reconduites depuis lors

Le contrôle des périodes prescrites peut concerner des imputations comptables erronées qui ont des incidences sur l'assiette ou le montant de l'impôt dû au titre des périodes non prescrites. Ainsi et à titre d'exemple, supposons qu'un contribuable ait comptabilisé, dans les comptes d'un exercice prescrit, l'acquisition fictive d'une immobilisation et que cette comptabilisation n'ait pas été appuyée par une pièce justificative probante. Les vérificateurs sont à même de s'assurer de la réalité de l'acquisition, même si elle remonte à des exercices prescrits. Ils pourront alors refuser la déductibilité de la charge d'amortissement comptabilisée pendant un exercice non atteint par la prescription, et ce, alors même, qu'il ne s'agit ni de déficits reportés, ni d'amortissements différés ou de crédits d'impôt.

En d'autres termes, l'administration a la possibilité d'examiner tous les amortissements pratiqués par une société depuis l'acquisition ou la création d'un élément de l'actif immobilisé et peut en tenir compte pour rectifier, le cas échéant, les résultats imposables d'exercices non prescrits (25).

Cette faculté a été parfaitement mise en exergue par le Commissaire du gouvernement Fabre qui estime que «La prescription n'a d'autre effet que de figer les résultats des exercices qu'elle atteint ; elle ne confère, en revanche, aucune immunité pour l'avenir aux mentions comptables non fondées trouvant leur origine dans des exercices prescrits mais reconduites depuis lors (26)».

Selon le tribunal de première instance de Tunis, l'administration fiscale n'est pas en mesure d'assimiler un versement dans un compte courant associé à un chiffre d'affaires non déclaré lorsque ce versement a eu lieu au cours d'un exercice prescrit et non concerné par les opérations de vérification approfondie, alors même que le passif constitué par ledit compte courant n'aurait pas été mouvementé depuis sa comptabilisation au cours de l'exercice prescrit et jusqu'à l'avènement de ces opérations de vérification (27). Cette position a été

(24) Dans l'espèce, les vérificateurs chargés du contrôle ont vérifié l'exercice 2001 qui est prescrit et ont rehaussé la base imposable à l'impôt sur les sociétés. Si aucun redressement supplémentaire n'a été notifié au titre du dernier exercice prescrit (2001), les vérificateurs ont notifié des redressements d'acomptes provisionnels au titre du premier exercice non prescrit (2002) en se basant sur le résultat redressé de 2001.

Prise de position DGCF 2099 du 1^{er} décembre 2007 :

(1) فيما يتعلق بالانقضاء الإحتياطية :

عملاً بأحكام الفصل 26 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، يمكن مراقبة فترات شملها التقادم إذا كان لها انعكاس على أساس أو مبلغ الأداء المستوجب بعنوان فترات لم يشملها التقادم خاصة بواسطة طرح خسائر أو استهلاكات مؤجلة أو فوائض أداء. ولا يمكن أن تؤدي عملية المراقبة إلى المطالبة بأداء إضافي بعنوان الفترات التي شملها التقادم.

وبالتالي، وفي الحالة الخاصة فإنه لا يمكن مطالبة الشركة بدفع الأقساط الإحتياطية لسنة 2002 التي تم احتسابها على أساس الضريبة على الشركات المعدلة بعنوان نتائج سنة 2001 التي شملها التقادم.

(25) Dans son arrêt du 23 août 2006 sous le n° 264228, le CE français estime que si les dispositions de l'article L 169 du livre des procédures fiscales interdisent à l'administration de redresser les résultats des exercices sur lesquels son droit de reprise ne peut plus s'exercer, elles ne font pas obstacle à ce qu'elle procède à l'examen de tous les amortissements pratiqués par une société depuis l'acquisition ou la création d'un élément de l'actif immobilisé et en tienne compte pour rectifier, le cas échéant, les résultats imposables d'exercices non prescrits.

(26) Concl. Fabre sur CE 8^e et 9^e s.-sect. 12/2/75, n° 87.752 ; DF 1975, n° 11. comm. 398 ; Rapporté in Le contentieux fiscal, Éditions Formation Entreprise, p. 161.

(27) Tribunal de première instance de Tunis, Affaire n° 2881, 27 mars 2008 :

المحكمة الابتدائية بتونس / الدائرة الجبائية / القضية عدد 2881 / تاريخ الحكم : 27 مارس 2008

حيث ثبت إدماج الإدارة لمبلغ (32.000.000) ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة بعنوان سنة 2003 تأسيساً على إدراج ذلك المبلغ بعنوان الرصيد الدائن لحساب الشركاء من خصوم الموازنة لتلك السنة.

(Suite du renvoi 27 à la page suivante)

également validée par la cour d'appel de Tunis qui a considéré qu'en application de l'article 19 du CDPF, l'administration ne pouvait pas redresser les années prescrites (28).

F. Possibilité de contrôler des exercices prescrits au-delà de la période de conservation des documents et pièces comptables

Répondant à une interrogation sur la durée minimale de conservation des documents et pièces comptables, la DGELF a estimé que le contribuable est tenu de conserver toutes les justifications relatives aux informations portées dans les livres comptables et les états financiers de tout exercice non prescrit et notamment les justifications relatives aux actifs et passifs. Considérant donc que la durée minimale de conservation est de dix ans, l'administration confirme son droit de vérification des exercices prescrits au-delà de cette période de conservation (29).

Dans une position similaire, la DGI considère que le report des amortissements différés nécessite la conservation des pièces justificatives abstraction faite du délai de 10 ans (30).

3. Interruption de la prescription

L'article 27 du CDPF énumère les situations entraînant interruption de la prescription.

A. Cas des impôts déclarés

• La notification des résultats de vérification

L'administration fiscale notifie au contribuable, par écrit, les redressements relatifs à sa situation fiscale (Article 40 CDPF). À ce titre, la notification représente l'acte par lequel l'administration clôt sa vérification. Cet acte interrompt par la même occasion la prescription.

Il est remarqué que le CDPF prévoit l'interruption de la prescription par la notification des résultats de la vérification sans spécifier s'il s'agit d'une vérification

حيث أنه بقطع النظر عن صدور مبلغ (32.000.000) لأحد شركاء المعترضة فإنه ثبت من الوثائق المحاسبية للمعترضة أن المبلغ المسجل بالمحاسبة يتعلق بسنة 2001 وهي سنة غير مشمولة بالمراجعة على عكس ما جاء بقرار التوظيف.

حيث أضحى إدماج مبلغ (32.000.000) في غير طريقه إلا أن سنة 2001 وهي سنة تسليم الرصيد بالمحاسبة سنة غير مشمولة بالتوظيف فضلا عن أنها سنة تقادم ولا يمكن الرجوع إليها عملاً بأحكام الفصل 19 من م ح إ ج.

(28) Cour d'appel de Tunis, Arrêt n° 60088, 12 mars 2008 :

محكمة الإستئناف بتونس / القضية عدد 60088 / تاريخ الحكم : 12 مارس 2008

وحيث بخصوص مطعن الإدارة المتعلق بدمج مبلغ 32000 د المتأتي في حساب الشركاء في سنة 2001 وهي سنة مشمولة بالمراجعة وبالتالي لا يجوز الرجوع إليها عملاً بالفصل 19 م ح إ ج.

(29) Prise de position DGELF 1368 du 14 juillet 2007 :

تبعاً لمكتوبكم المشار إليه بالمرجع أعلاه والذي تطلبون بمقتضاه توضيحات حول المدة القصوى للإحتفاظ بالدفاتر والوثائق المحاسبية، أتشرف بأن أحيظكم علماً أن هذه المدة قد حددت بعشر سنوات بمقتضى أحكام الفقرة IV من الفصل 62 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

إلا أن المطالب بالأداء يعدّ ملزماً فضلاً عن ذلك بالإحتفاظ بكل الإثباتات المتعلقة بالبيانات المدرجة ضمن الدفاتر المحاسبية والقوائم المالية للسنوات التي لم يشملها التقادم كإثباتات المتعلقة بالأصول والخصوم أو بفوائض الأداء أو بالإستهلاكات والخسائر المؤجلة.

وبالتالي فإن مدة العشر سنوات المذكورة أعلاه هي المدة الدنيا للإحتفاظ بالوثائق المحاسبية وليست المدة القصوى.

(30) Prise de position DGI 2163 du 13 décembre 2007 :

وبعد، لقد تضمن مكتوبكم المشار إليه أعلاه ما يفيد أن شركة قد خضعت لمراجعة معمقة لوضعيتها الجبائية وقد قامت مصالح المراقبة الجبائية المكلفة بالملف بإدماج الخسائر المؤجلة وفائض الأداء لسنة 1994 الذي قامت الشركة بطرحه، وإدماج استهلاكات مؤجلة من سنة 1995 تتعلق بأصول تم اقتناؤها قبل عشر سنوات وذلك لعدم الإستظهار بالوثائق المحاسبية للسنوات المذكورة. وتطلبون إعادة النظر في أسس التوظيف المعتمدة وذلك للإعتبارات التالية :

1. الشركة غير ملزمة بالإحتفاظ بالوثائق المحاسبية لفترة تفوق العشر سنوات،

2. لم تخضع الشركة لمراجعة جبائية طيلة السنوات الفارطة،

3. البناءات والتجهيزات التي رفضت مصالح المراقبة طرح الإستهلاكات المتعلقة بها موجودة وقائمة الذات إلى هذا التاريخ كما تؤكد الوثائق المقدمة من قبل الشركة والتمثلة أساساً في القوائم المالية لسنوات 1991 و1993 و1994، وميزان الحسابات لسنة 1994، وقائمة جرد مكتسبات الشركة التي تم إعدادها عند تغيير تركيبة رأس مال الشركة بتاريخ 30 سبتمبر 1995 وكذلك تقرير مراقب الحسابات لسنة 1996 الذي صادق فيه على حسابات الشركة بما فيها الأصول والإستهلاكات المتعلقة بها.

(Suite du renvoi 30 à la page suivante)

préliminaire ou approfondie (31). Cette imprécision conduit à arrêter la prescription même dans le cas de la notification faisant suite à une vérification préliminaire, ce qui est de nature à fragiliser la situation du contribuable et à fragiliser sa sécurité juridique.

Dans le cadre du débat parlementaire, le Ministre a précisé que l'adoption de la notification des résultats de la vérification à la place de l'arrêté de taxation d'office permet de mettre à la disposition du contribuable et de l'administration fiscale un délai suffisant pour leur permettre de débattre, de discuter ces résultats et de trouver une solution amiable avant la phase contentieuse ; ce qui est susceptible de réduire les situations de conflits et d'asseoir l'impôt sur des bases justes (32).

Aussi, on peut s'interroger si l'effet interruptif de la prescription demeure opérant lorsque l'administration procède à une nouvelle notification basée sur l'article 46 du CDPF. Ainsi et à titre d'exemple, lorsque ayant reconnu inexacts les bases d'un premier redressement, l'administration notifie de nouveau un nouveau redressement après l'expiration des délais de reprise, cette opération enlèverait-elle à la première notification son effet interruptif ?

Quoi qu'il en soit, la notification ouvre un nouveau délai de prescription qui commence à courir à partir de la

date de l'interruption du premier délai. L'interruption de la prescription couvre, outre le principal de l'impôt, les pénalités pouvant être appliquées, contenues dans la notification des résultats de la vérification (33).

Enfin, et selon T. LAMBERT, «l'effet interruptif de la prescription qui découle d'une notification de redressement est indépendant des motifs qui justifient ce redressement. Par suite, lorsque ayant reconnu l'inexactitude de ces motifs, l'administration procède, après l'expiration du délai normal de reprise, à une nouvelle notification des mêmes redressements en invoquant un autre fondement, cette substitution de base légale ne prive pas la première notification de l'effet interruptif de prescription qui lui est attaché (34)».

• La reconnaissance de dette

Les actes par lesquels les contribuables reconnaissent leur dette envers le trésor sont interruptifs de prescription (35).

• La taxation d'office

La taxation d'office arrête la prescription dans le cas prévu par le deuxième alinéa de l'article 47 du CDPF c'est-à-dire lorsqu'elle est établie en cas de défaut de déclaration de l'impôt et de non régularisation du contribuable de sa situation fiscale dans les trente jours à compter de la date de sa mise en demeure.

و جواباً ، يشرفني إحاطتكم علماً أنه طبقاً للتشريع الجبائي الجاري به العمل ، لا تقبل الإستهلاكات للطرح لتحديد النتيجة الجبائية إلا إذا تعلقت بأصول ثابتة تمتلكها المؤسسة ويجب أن تكون الإستهلاكات مبررة ومسجلة ضمن المحاسبة. كما تطرح الخسائر المسجلة بعنوان سنة مالية والتي تبرزها محاسبة مطابقة للتشريع المحاسبي للمؤسسات بالتتابع من نتائج السنوات الموالية وذلك في حدود السنة الرابعة بدخول الغاية.

وعلى هذا الأساس ، وفي الحالة الخاصة بمؤسستكم ، وحيث أنها قامت بطرح استهلاكات مؤجلة متأتية من سنة 1995 وتتعلم بأصول تم اقتناؤها قبل عشر سنوات وفائض ضريبة متأتي من سنة 1994 ، فإنها تبقى مطالبة بتقديم الوثائق المدعمة لهذه العمليات وذلك بصرف النظر عن أجل العشر سنوات باعتبار أن الطرح يستوجب تبرير هذه العمليات على أساس محاسبة.

(31) Aux termes de l'article 36 du CDPF : «La vérification fiscale prend la forme d'une vérification préliminaire des déclarations, actes et écrits détenus par l'administration fiscale ou d'une vérification approfondie de la situation fiscale du contribuable».

(32) JORT, Débats de la Chambre des Députés, Session 1999-2000, N° 39, Page 1878 :

في خصوص الأعمال القاطعة للمتقادم، يبين السيد الوزير أن اعتماد تبليغ نتائج المراجعة عوضاً عن قرار التوظيف الإجباري يمكن من ترك مهلة للإدارة والمطالب بالأداء للحوار ومناقشة النتائج وفرض المسألة بالتراضي قبل مرحلة النزاعات مما يقلص من حالات النزاع ويمكن في نفس الوقت من توظيف الأداء على أسس صحيحة.

(33) BODI - Texte DGI n° 2002/54 - NC n° 32/2002.

(34) T. LAMBERT, Contrôle fiscal, Droit et pratique, Éditions PUF, 1991, p. 88.

(35) L'acquiescement du contribuable à tout ou partie des résultats de la vérification fiscale s'effectue par la souscription d'une déclaration rectificative et d'une reconnaissance de dette (Article 45 CDPF).

B. Cas des impôts non déclarés

Dans le but d'assurer l'application du délai de reprise de 10 ans pour les impôts non déclarés et de permettre à l'administration fiscale de réparer les omissions relatives à ces déclarations, l'article 51 de la loi de finances pour l'année 2006 a prévu l'ajout des actes suivants comme étant actes interruptifs de la prescription, et ce, pour les impôts non déclarés avant l'intervention de l'administration fiscale (36) :

- **la notification de la mise en demeure au contribuable pour le dépôt des déclarations non déposées.** À compter du 1^{er} janvier 2006, la mise en demeure notifiée au contribuable interrompt la prescription des impôts et droits non déclarés mentionnés dans ladite mise en demeure.

- **la notification de l'avis de vérification fiscale approfondie.** L'avis de vérification approfondie de la situation fiscale notifié au contribuable à compter du 1^{er} janvier 2006 est considéré acte interruptif de la prescription, et ce, pour les impôts non déclarés mentionnés dans ledit avis.

Les actes interruptifs de la prescription qui consistent en la notification de l'avis de vérification fiscale approfondie et la notification de la mise en demeure au contribuable pour le dépôt des déclarations non déposées s'appliquent aux impôts non déclarés et non prescrits à la date de la notification. Ainsi, la mesure prévue par l'article 51 de la loi de finances pour l'année 2006 ne s'applique qu'aux **omissions totales** auxquelles s'appliquent les délais de prescription prévus par l'article 20 du CDPF et fixés à 10 ans. De ce fait, les impôts déclarés restent soumis aux actes interruptifs de la prescription prévus par le premier paragraphe de l'article 27 du CDPF.

C. Cas des taxes dues sur les moyens de transport

En ce qui concerne les taxes dues sur les moyens de transport, la prescription est interrompue par la notification du procès-verbal constatant l'infraction. Ladite notification tient lieu de notification des résultats de la vérification fiscale (Article 27 du CDPF).

(36) Conformément aux dispositions de l'article 62 de la loi n° 2005-106 du 19 décembre 2005 relative à la loi de finances pour l'année 2006, les dispositions de cette loi s'appliquent à compter du 1^{er} janvier 2006.

Ainsi, la mesure prévue par l'article 51 de la loi de finances pour l'année 2006 s'applique aux mises en demeure et avis de vérification fiscale approfondie notifiés au contribuable à compter du 1^{er} janvier 2006.

(A photocopier)

Manuel de fiscalité d'expertise comptable



La doctrine administrative en matière de contrôle fiscal et de contentieux de l'impôt (2009)

Présentation générale

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

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

Troisième partie : Contentieux de l'impôt

Quatrième partie : Sanctions administratives et droit fiscal pénal

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

(Le bon de commande figure à la page 72 de la présente revue).