

14 AVR 2022

Note Commune N° 12 / 2022

Objet : Commentaire des dispositions des articles 47 et 48 de la loi de finances pour l'année 2022 relatives à la vérification ponctuelle

Résumé

Institution de la vérification ponctuelle et fixation des procédures y afférentes

I. Les dispositions de l'article 47 de la loi de finances pour l'année 2022 ont institué un troisième type de vérification fiscale dénommée « vérification ponctuelle » et ce dans le but de renforcer l'efficacité de l'administration fiscale et d'accélérer la restitution des sommes perçues en trop et notamment la restitution des crédits de la taxe sur la valeur ajoutée. Cette vérification obéit en vertu, de ces dispositions, à toutes les règles et procédures applicables à la vérification approfondie lorsqu'elles ne sont pas contraires aux règles et procédures particulières y afférentes.

Ci-infra les autres principales règles et procédures, régissant la vérification ponctuelle:

1. La vérification ponctuelle porte sur toute la situation fiscale du contribuable ou une partie de celle-ci au titre d'une période n'excédant pas une année ou sur quelques opérations ou données relatives à cette situation.
2. Le contrôle des prix de transfert est exclu du champ d'application de la vérification ponctuelle.
3. La vérification ponctuelle exige la notification au contribuable d'un avis préalable **avant 15 jours** au moins de la date de son commencement mentionnée dans l'avis qui peut être différé pour une durée n'excédant pas **7 jours**, sur demande écrite du contribuable ou à l'initiative de l'administration fiscale.

4. L'administration fiscale ne peut effectuer une vérification ponctuelle plus qu'une fois durant une année même pour des impôts, des périodes, des opérations ou des données différents concernés par la vérification qui a eu lieu au cours de la même année sauf à la demande écrite du contribuable. Celle-ci ne peut également, effectuer une nouvelle vérification ponctuelle pour les mêmes impôts, périodes, opérations ou données ayant fait l'objet antérieurement, d'une vérification ponctuelle ou approfondie sauf lorsqu'elle dispose de renseignements touchant à l'assiette de l'impôt ou à sa liquidation et dont elle n'a pas eu connaissance précédemment.

Etant signalé que la vérification ponctuelle ne fait pas obstacle à la vérification approfondie des mêmes impôts au titre d'une même période.

5. Le déroulement de la vérification ponctuelle et la conclusion de ses travaux sont régis par les délais suivants:

- Délai maximum pour présenter la comptabilité après la mise en demeure du contribuable: **7 jours** de la date de la mise en demeure.
- Délai maximum imparti au contribuable pour répondre aux demandes de l'administration fiscale de renseignements, éclaircissements, et justifications relatifs à l'opération de la vérification: **7 jours** de la date de la notification de la demande.
- Durée totale maximale de l'interruption de la vérification: **15 jours**.
- Durée effective maximale de la vérification: **30 jours** lorsque la vérification est effectuée sur la base d'une comptabilité conforme à la législation en vigueur et **60 jours** dans les autres cas.
- Délai maximum imparti au contribuable pour répondre aux résultats de la vérification: **10 jours** de la date de la notification des résultats.
- Délai maximum imparti à l'administration fiscale pour répondre aux oppositions du contribuable: **10 jours** de la date de la réception des oppositions
- Délai maximum imparti au contribuable pour exprimer ses observations, oppositions et ses réserves à ses oppositions aux résultats de la vérification et pour demander l'enrôlement de son dossier devant la commission de conciliation: **7 jours** de la date de la notification de la réponse de l'administration fiscale.

- Délai maximum imparti au contribuable pour s'opposer aux rectifications des résultats apportés par l'administration fiscale aux résultats de la vérification fiscale au vu de l'avis de la commission de conciliation: **7 jours** de la date de la notification des rectifications.
- Délai maximum pour la notification de l'arrêté de taxation d'office: **12 mois** de la date de la notification des résultats de la vérification ponctuelle.

II. Les dispositions de l'article 48 de la loi de finances pour l'année 2022 ont prévu les deux mesures d'accompagnement suivantes:

- 1.** Habilitation des agents de la brigade des investigations et de la lutte contre l'évasion fiscale à procéder, durant la vérification préliminaire, ponctuelle ou approfondie aux investigations dont ils se sont saisis ou dont ils ont été chargés par les autorités à ce compétentes.
- 2.** Habilitation de l'administration fiscale à procéder à une nouvelle vérification préliminaire pour des impôts exigibles au titre de la même période, ayant fait l'objet d'une vérification préliminaire précédente et ce en vertu de l'abrogation du septième paragraphe de l'article 37 du Code des droits et procédures fiscaux.

III. Conformément aux dispositions de l'article 73 de la loi de finances pour l'année 2022, les dispositions des articles 47 et 48 de cette loi entrent en vigueur à partir du 1^{er} janvier 2022.

Les dispositions des articles 47 et 48 du décret-loi n°2021-21 du 28 décembre 2021 portant loi de finances pour l'année 2022 ont institué un nouveau type de vérification fiscale dénommée « vérification ponctuelle » et ont prévu des mesures d'accompagnement.

Aussi, cette note a pour objet de rappeler la législation fiscale en vigueur jusqu'au 31 décembre 2021 et de commenter lesdites dispositions.

I. Rappel de la législation fiscale en vigueur jusqu'au 31 décembre 2021

Conformément aux dispositions de l'article 36 du Code des droits et procédures fiscaux, 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. Le législateur a entouré chacune d'entre elles par un ensemble de garanties au profit du contribuable au niveau des procédures de leur commencement, de leur déroulement et de leur conclusion.

Elles sont toutes les deux régies, après la notification de leur résultats, par les mêmes procédures et garanties au niveau de la discussion de leur résultats et des procédures de conciliation, d'établissement des arrêtés de taxation d'office et de recours y afférents.

II. Apport de la loi de finances pour l'année 2022

Les dispositions de l'article 47 de la loi de finances pour l'année 2022 ont institué la vérification ponctuelle et ont fixé les procédures devant être suivies et relatives à son commencement, à son déroulement et à la conclusion de ses travaux.

Cette vérification obéit en vertu, de ces dispositions, à toutes les règles et procédures applicables à la vérification approfondie lorsqu'elles ne sont pas contraires aux règles et procédures particulières y afférentes.

1. Champ d'application de la vérification ponctuelle

1.1 La vérification ponctuelle peut porter sur toute la situation fiscale du contribuable ou une partie de celle-ci au titre d'une période n'excédant pas l'année et non prescrite c.à.d tous les impôts exigibles au titre de la période indiquée ou une partie de ces impôts seulement y compris les impôts non déclarés. La vérification ponctuelle peut également porter seulement, sur quelques opérations ou données relatives à cette situation telle que la vérification des avantages fiscaux consommés ou la vérification des

charges déduites de l'assiette de l'impôt ou des revenus ou opérations non pris en compte pour la liquidation de l'impôt.

1.2 La vérification ponctuelle peut porter sur des périodes prescrites mais ayant une incidence sur l'assiette ou le montant de l'impôt dû au titre de la période concernée par la vérification sans que cela aboutisse à la réclamation d'un impôt supplémentaire au titre des périodes non prescrites.

1.3 La vérification ponctuelle ne s'applique pas aux prix de transfert ; par conséquent, l'administration fiscale ne peut, dans le cadre d'une vérification ponctuelle, effectuer des redressements sur la situation fiscale du contribuable fondés sur des redressements des prix de transfert appliqués par l'entreprise au titre de ses transactions avec des entreprises appartenant au même groupe d'entreprises multinationales auxquelles elle est liée par des liens de dépendance ou de contrôle.

1.4 L'administration fiscale ne peut effectuer une vérification ponctuelle plus qu'une fois durant une année même pour des impôts, des périodes, des opérations ou de données différents concernés par la vérification qui a eu lieu au cours de la même année sauf sur demande écrite du contribuable. Il est à noter que la période de l'année précitée est calculée conformément aux dispositions de l'article 141 du Code des obligations et des contrats.

1.5 . L'administration fiscale ne peut procéder à une nouvelle vérification ponctuelle du même impôt, de la même période, des mêmes opérations et des mêmes données que lorsqu'elle dispose de renseignements touchant à l'assiette et à la liquidation de l'impôt et dont elle n'a pas eu connaissance précédemment.

1.6 Sous réserve de la période maximum fixée à une année et pouvant être concernée par la vérification ponctuelle:

- La vérification préliminaire ne fait pas obstacle à la vérification ponctuelle pour les mêmes impôts et la même période.
- La vérification ponctuelle ne fait pas obstacle à la vérification approfondie au titre des mêmes impôts et de la même période.

- L'administration fiscale ne peut procéder à une vérification ponctuelle concernant des impôts exigibles au titre d'une période déterminée ou des opérations ou données ayant fait l'objet d'une vérification approfondie que lorsqu'elle dispose de renseignements touchant à l'assiette et à la liquidation de l'impôt et dont elle n'a pas eu connaissance précédemment.
- la taxation d'office relative à la régularisation de défaut des déclarations des impôts conformément aux dispositions du deuxième paragraphe de l'article 47 du Code des droits et procédures fiscaux, ne fait pas obstacle à la vérification ponctuelle au titre des mêmes impôts et de la même période concernée par l'imposition

1.7 La vérification ponctuelle s'effectue sur la base de la comptabilité, lorsqu'elle existe (comptabilité exigée conformément aux dispositions de l'article 62 du Code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés) et des documents, renseignements et présomptions de fait ou de droit. La vérification ponctuelle effectuée sur la base de la comptabilité n'exclut pas le recours aux présomptions de droit ou de fait et à tout autre moyen de preuve pouvant être à cet effet.

2. Procédures de la vérification ponctuelle

2.1 Commencement de la vérification ponctuelle

La vérification ponctuelle fait obligatoirement l'objet d'un avis préalable devant être notifié au contribuable **avant 15 jours** au moins de la date de son commencement mentionnée dans l'avis. Cet avis doit mentionner expressément, son type et, le cas échéant, les opérations et les données concernées par la vérification et ce en sus des mentions prévues par l'article 39 du Code des droits et procédures fiscaux (service chargé de la vérification et son cachet, la mention expresse du droit du contribuable à se faire assister durant le déroulement de la vérification et la discussion de ses résultats par une personne de son choix ou à se faire représenter à cet effet par un mandataire conformément à la loi, les impôts et la période concernés par la vérification, l'agent ou les agents qui en sont chargés ainsi que la date du commencement de la vérification). La notification de cet avis est interruptive des délais de la prescription.

Le délai de quinze jours sus-indiqué ne s'applique pas dans les cas prévus par le deuxième paragraphe de l'article 32 du Code des droits et procédures

fiscaux c.-à-d. lorsque la vérification ponctuelle porte sur la demande de restitution de la taxe sur la valeur ajoutée d'une entreprise dont les comptes sont légalement soumis à l'audit d'un commissaire aux comptes et pour lesquels la certification est intervenue au titre du dernier exercice clôturé pour lequel le délai de déclaration de l'impôt sur les sociétés au titre des résultats dudit exercice est échu à la date du dépôt de la demande de restitution et que cette certification des comptes est faite sans réserves ayant une incidence sur l'assiette de l'impôt.

L'administration fiscale peut différer le commencement de la vérification ponctuelle pour une durée n'excédant pas **7 jours** à la demande écrite du contribuable ou à son propre initiative. Dans ce cas, la date du commencement effectif de la vérification est constaté par un procès-verbal établi à cet effet conformément aux dispositions des articles 71 et 72 du Code des droits et procédures fiscaux.

Le contribuable doit présenter la comptabilité à la date du commencement effectif de la vérification ponctuelle. Toutefois, lorsque la comptabilité n'est pas présentée à cette date, une mise en demeure est notifiée au contribuable pour la présenter dans un délai n'excédant pas **7 jours** de la date de la notification de la mise en demeure. La comptabilité n'est pas admise dans le cadre de la vérification ponctuelle, en cas de défaut de sa présentation dans ce délai hormis les cas où elle se trouve déposée auprès des tribunaux, du ministère public, des organismes publics de contrôle et dans les autres cas de force majeure.

2.2 Déroulement de la vérification ponctuelle

La vérification ponctuelle se déroule pour les entreprises dans leurs locaux ; toutefois, cette vérification peut avoir lieu dans les bureaux de l'administration fiscale sur la base d'une demande écrite du contribuable ou à l'initiative de l'administration fiscale. La vérification ponctuelle se déroule dans les autres cas, dans les bureaux de l'administration fiscale. Au cas où la vérification ponctuelle est effectuée dans les bureaux de l'administration fiscale, les échanges des documents et registres entre celle-ci et le contribuable doivent se faire contre récépissés.

La vérification ponctuelle peut être interrompue pour des motifs indépendants de la volonté du contribuable ou à l'initiative de l'administration fiscale. La période totale de l'interruption de la vérification ponctuelle ne peut excéder **15 jours** lorsque cette interruption a eu lieu sur demande du contribuable ou à l'initiative de l'administration fiscale.

L'administration fiscale peut, dans le cadre de la vérification ponctuelle:

- demander au contribuable, tous renseignements, éclaircissements ou justifications relatifs à sa situation fiscale y compris la demande des états détaillés de patrimoine et des éléments de train de vie pour les personnes physiques. Dans ce cas, le contribuable doit y répondre dans un délai n'excédant pas **7 jours** de la date de la notification de la demande.
- demander des autorités compétentes des Etats liés avec la Tunisie par des conventions d'échange de renseignements et d'assistance administrative en matière fiscale, les renseignements dont elle a besoin pour contrôler la situation fiscale des contribuables .Dans ce cas, la prorogation de la durée de la vérification de 180 jours prévue par le sixième paragraphe de l'article 40 du Code des droits et procédures fiscaux n'est pas applicable.
- exercer le droit de communication prévu par le Code des droits et procédures fiscaux notamment la demande des données relatives aux numéros des comptes ouverts auprès des banques et des établissements financiers ou relatives aux contrats de capitalisation et aux contrats d'assurance-vie souscrits auprès des entreprises d'assurance.

Le contribuable peut se faire assister, durant le déroulement de la vérification ponctuelle, par une personne de son choix ou se faire représenter à cet effet par un mandataire conformément à la loi.

La durée maximale de la vérification ponctuelle ne peut excéder:

- a. 30 jours** lorsque la vérification s'effectue sur la base d'une comptabilité conforme à la législation en vigueur,
- b. 60 jours** dans les autres cas c'est-à-dire en cas de défaut de tenue de comptabilité ou de tenue d'une comptabilité non conforme à la législation en vigueur ou en cas de réalisation de revenus ou bénéfices dont l'évaluation ne repose pas sur une comptabilité.

Cette durée est calculée à compter de la date de son commencement mentionnée, selon le cas, dans l'avis de la vérification ou dans le procès-verbal jusqu'à la notification des résultats de la vérification. Ne sont pas prises en compte à cet effet :

- a. le retard dans la présentation de la compatibilité après la mise en demeure du contribuable,
- b. les périodes d'interruptions de la vérification ayant fait l'objet de correspondances entre l'administration fiscale et le contribuable sans que la durée totale de l'interruption puisse excéder **15 jours**,
- c. le retard dans la réponse par écrit, aux demandes de l'administration fiscale de renseignements, éclaircissements ou justifications relatifs à la situation fiscale du contribuable effectuées dans le cadre de la vérification ponctuelle et pendant son déroulement,
- d. les périodes d'interruptions de la vérification ponctuelle intervenues pour des motifs non attribués à la volonté du contribuable (cas de force majeure, cas dans lesquels la comptabilité est déposée auprès des tribunaux, du ministère public, des organismes publics de contrôle ou auprès des experts désignés conformément à la loi).

2.3 Achèvement de la vérification ponctuelle et discussion de ses résultats

Les résultats de la vérification ponctuelle doivent être notifiés, conformément aux dispositions de l'article 10 ou aux dispositions de l'article 10 bis du Code des droits et procédures fiscaux, au contribuable qui doit formuler ses observations, oppositions et réserves y afférentes, par écrit, dans un délai n'excédant pas **10 jours** de la date de la notification.

Lorsque le contribuable formule son opposition aux résultats de la vérification ponctuelle dans le délai imparti, l'administration fiscale doit y répondre par écrit, dans un délai n'excédant pas **10 jours** de la date de l'opposition.

Est accordé au contribuable un délai de **7 jours** de la date de sa notification de la réponse de l'administration fiscale, pour formuler par écrit, ses observations, oppositions et réserves à cette réponse.

2.4 Procédures de conciliation

Le contribuable a le droit de saisir, pour son dossier, la commission de conciliation compétente, dans le même délai qui lui est imparti pour formuler par écrit, ses observations, oppositions et réserves à la réponse de l'administration fiscale sur ses oppositions aux résultats de la vérification

ponctuelle. La commission de conciliation compétente peut être également saisie, à l'initiative de l'administration fiscale, après l'achèvement des procédures de débat contradictoire relatif aux résultats de la vérification ponctuelle prévu par les articles 41 ter, 44 et 44 bis du Code des droits et procédures fiscaux.

L'enrôlement du dossier devant la commission de conciliation entraîne la suspension du délai de prescription et ce à partir de la date de la présentation par le contribuable de la demande écrite prévue par l'article 122 du Code des droits et procédures fiscaux ou de la date de la convocation du contribuable par la commission de conciliation lorsque le dossier est enrôlé devant la commission à l'initiative de l'administration fiscale avant toute demande antérieure du contribuable et jusqu'à la notification de son avis.

La commission de conciliation chargée du dossier de la vérification ponctuelle doit s'en prononcer dans un délai n'excédant pas 3 mois à compter de la date de la première réunion consacrée au dossier.

L'administration fiscale peut rectifier, partiellement ou totalement, les résultats de la vérification fiscale sur la base de l'avis de la commission sans que cela entraîne le rehaussement des sommes exigibles portées sur la notification des résultats de la vérification, sauf pour réparation d'erreurs matérielles.

Cette rectification doit être obligatoirement notifiée, conformément aux procédures prévues par l'article 10 ou par l'article 10 bis du code sus-indiqué, au contribuable qui peut s'y opposer par écrit dans un délai maximum de **7 jours** de la date de la notification de cette rectification. L'administration fiscale peut, à l'expiration de ce délai, établir un arrêté de taxation d'office.

2.5 Taxation d'office

L'administration fiscale doit établir et notifier l'arrêté de taxation d'office relatif à la vérification ponctuelle dans un délai n'excédant pas **12 mois** de la notification de ses résultats. Pour le calcul de ce délai, n'est pas prise en compte, la période de prise en charge des dossiers de la vérification fiscale par les commissions de conciliation qui est calculée selon le cas de la date de présentation par le contribuable au service compétent de l'administration fiscale de sa demande écrite pour enrôler son dossier devant la commission de conciliation ou de la date de la convocation du contribuable par la commission de conciliation lorsque la commission est saisie à l'initiative de l'administration

fiscale, avant toute demande antérieure à cet effet du contribuable et jusqu'à la notification de son avis.

Les arrêtés de taxation d'office relatifs aux opérations de vérification ponctuelle obéissent aux mêmes règles et procédures régissant l'exécution d'arrêtés de taxation d'office relatifs à une vérification préliminaire ou approfondie et les oppositions à ces arrêtés.

3. Mesures d'accompagnement

Les dispositions de l'article 48 de la loi de finances pour l'année 2022 ont prévu les deux mesures d'accompagnement suivantes:

- Habilitation des agents de la brigade des investigations et de la lutte contre l'évasion fiscale à procéder, durant la vérification préliminaire, ponctuelle ou approfondie aux investigations dont ils se sont saisis ou dont ils ont été chargés par les autorités à ce compétentes.
- Habilitation de l'administration fiscale à procéder à une nouvelle vérification préliminaire pour des impôts exigibles au titre de la même période, ayant fait l'objet d'une vérification préliminaire précédente et ce en vertu de l'abrogation du septième paragraphe de l'article 37 du Code des droits et procédures fiscaux.

III. Date d'entrée en vigueur des mesures

Conformément aux dispositions de l'article 73 de la loi de finances pour l'année 2022, les dispositions des articles 47 et 48 de cette loi entrent en vigueur à partir du 1^{er} janvier 2022.

**LE DIRECTEUR GENERAL DES ETUDES
ET DE LA LEGISLATION FISCALES**

Signé : Yahia CHEMLALI

