

14 افريل 2022

مذكرة عامة عدد 12 لسنة 2022

الموضوع: شرح أحكام الفصلين 47 و 48 من قانون المالية لسنة 2022 المتعلقة بالمراجعة المحدودة

ملخص

إحداث المراجعة المحدودة وضبط إجراءاتها

I. تم بمقتضى أحكام الفصل 47 من قانون المالية لسنة 2022 إحداث صنف ثالث من المراجعة الجبائية أطلق عليها "المراجعة المحدودة" وذلك بهدف إضفاء مزيد من النجاعة على أعمال مصالح الجبائية وتسريع نسق إرجاع مبالغ الأداء الزائدة ولاسيما إرجاع فوائض الأداء على القيمة المضافة. وبموجب هذه الأحكام تخضع هذه المراجعة لكل القواعد والإجراءات المعمول بها بالنسبة إلى المراجعة المعمقة ما لم تتعارض مع القواعد والإجراءات الخاصة بها.

وفيما يلي القواعد والإجراءات الأساسية الأخرى التي تحكم المراجعة المحدودة:

1. تشمل المراجعة المحدودة كامل الوضعية الجبائية للمطالب بالأداء أو جزء منها بعنوان فترة لا تتجاوز السنة أو بعض العمليات أو المعطيات المتعلقة بهذه الوضعية.

2. تستثنى مراقبة أسعار التحويل من ميدان تطبيق المراجعة المحدودة.

3. يستوجب إجراء المراجعة المحدودة تبليغ المطالب بالأداء إعلاما مسبقا بها قبل 15 يوما على الأقل من التاريخ المحدد بالإعلام للبدء في إجراءاتها والذي يمكن تأجيله لمدة أقصاها 7 أيام بناء على طلب كتابي من المطالب بالأداء المطالب بالأداء أو بمبادرة من مصالح الجبائية.

4. لا يمكن لمصالح الجبائية إجراء مراجعة محدودة أكثر من مرة في السنة حتى وإن تعلق الأمر بأداءات أو بفترات أو بعمليات أو بمعطيات مختلفة عن تلك التي شملتها المراجعة خلال نفس السنة إلا بطلب كتابي من المطالب بالأداء. كما لا يمكن لها إعادة مراجعة محدودة لأداءات أو فترات أو عمليات أو معطيات شملتها مراجعة محدودة أو معمقة سابقة إلا في صورة الحصول على معلومات لها مساس بأساس الأداء أو باحتسابه ولم يسبق للإدارة علم بها.

مع العلم وأن المراجعة المحدودة لا تحول دون إجراء مراجعة معمقة لنفس الأداءات بعنوان نفس الفترة.

5. يخضع سير المراجعة المحدودة وختم أعمالها إلى الأجل التالية:
 - الأجل الأقصى لتقديم المحاسبة بعد التنبيه على المطالب بالأداء: 7 أيام من تاريخ التنبيه.
 - الأجل الأقصى المحدد للمطالب بالأداء للرد على طلبات مصالح الجباية لإرشادات أو توضيحات أو مبررات تتعلق بعملية المراجعة: 7 أيام من تاريخ تبليغ الطلب.
 - المدة الجمالية القصوى لتوقف المراجعة: 15 يوما.
 - المدة الفعلية القصوى للمراجعة: 30 يوما إذا تمت المراجعة على أساس محاسبة مطابقة للتشريع الجاري به العمل و60 يوما في الحالات الأخرى.
 - الأجل الأقصى المحدد للمطالب بالأداء للرد على نتائج المراجعة: 10 أيام من تاريخ تبليغ النتائج.
 - الأجل الأقصى المحدد لمصالح الجباية للرد على اعتراضات المطالب بالأداء: 10 أيام من تاريخ تسلّم الاعتراضات.
 - الأجل الأقصى المحدد للمطالب بالأداء لإبداء ملاحظاته واعتراضاته وتحفظاته المتعلقة برد مصالح الجباية على اعتراضاته على نتائج المراجعة ولطلب عرض ملفه على لجنة المصالحة: 7 أيام من تاريخ تبليغ رد مصالح الجباية.
 - الأجل الأقصى المحدد للمطالب بالأداء للاعتراض على الإعلام بتعديلات مصالح الجباية لنتائج المراجعة الجبائية على ضوء رأي لجنة المصالحة: 7 أيام من تاريخ الإعلام بالتعديلات.
 - الأجل الأقصى لتبليغ قرار التوظيف الإجباري: 12 شهرا من تاريخ الإعلام بنتائج المراجعة المحدودة.

II. تم بمقتضى أحكام الفصل 48 من قانون المالية لسنة 2022 إقرار الإجراءات المصاحبة التاليين:

1. تأهيل أعوان فرقة الأبحاث ومكافحة التهرب الجبائي للقيام أثناء المراجعة الأولية أو المعمقة أو المحدودة بالأبحاث التي تعهدوا أو كلفوا بها من قبل السلط المختصة لذلك.
2. تأهيل مصالح الجباية لإعادة مراجعة أولية بالنسبة إلى أداءات مستوجبة بعنوان نفس الفترة شملت مراجعة أولية سابقة وذلك بمقتضى إلغاء الفقرة السابعة من الفصل 37 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

III. عملا بأحكام الفصل 73 من قانون المالية لسنة 2022 تدخل أحكام الفصلين 47 و48 من هذا القانون حيز التنفيذ ابتداء من الأوّل من جانفي 2022.

تمّ بمقتضى أحكام الفصلين 47 و48 من المرسوم عدد 21 لسنة 2021 المؤرخ في 28 ديسمبر 2021 والمتعلق بقانون المالية لسنة 2022 إحداث صنف جديد من المراجعة الجبائية تسمى "المراجعة المحدودة" وإقرار جملة من الإجراءات المصاحبة.

وتهدف هذه المذكرة إلى التذكير بالتشريع الجبائي الجاري به العمل إلى غاية 31 ديسمبر 2021 وشرح الأحكام المذكورة.

I. التذكير بالتشريع الجبائي الجاري به العمل إلى غاية 31 ديسمبر 2021

طبقا لأحكام الفصل 36 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية يمكن أن تكتسي المراجعة الجبائية صبغة مراجعة أولية للتصاريح والعقود والكتابات المودعة لدى مصالح الجبائية أو مراجعة معمقة للوضعية الجبائية. وقد أحاط المشرع كل واحدة منها بجملة من الضمانات لفائدة المطالب بالأداء على مستوى إجراءات انطلاقها وسيرها وختم أعمالها.

ويخضع كليهما إثر تبليغ الإعلام بنتائجهما إلى نفس الإجراءات والضمانات على مستوى مناقشة هذه النتائج وإجراءات المصالحة وإصدار قرارات التوظيف وإجراءات الاعتراض بشأنها.

II. إضافة قانون المالية لسنة 2022

تم بمقتضى أحكام الفصل 47 من قانون المالية لسنة 2022 سن المراجعة المحدودة وضبط الإجراءات الواجب إتباعها بخصوصها على مستوى انطلاقها وسيرها وختمها.

وبموجب هذه الأحكام تخضع هذه المراجعة لكل القواعد والإجراءات المعمول بها بالنسبة إلى المراجعة المعمقة ما لم تتعارض مع القواعد والإجراءات الخاصة بها.

1. ميدان تطبيق المراجعة المحدودة

1.1. يمكن أن تشمل المراجعة المحدودة كامل الوضعية الجبائية للمطالب بالأداء أو جزء منها بعنوان فترة لا تتجاوز السنة ولم يشملها التقادم، أي كل الأداءات المستوجبة بعنوان الفترة المذكورة أو جزء منها فقط بما في ذلك الأداءات غير المصرح بها. ويمكن كذلك أن تشمل المراجعة المحدودة بعض العمليات أو بعض المعطيات فحسب المتعلقة بهذه الوضعية على غرار مراجعة امتيازات جبائية منتفع بها أو مراجعة أعباء تمّ طرحها من أساس الضريبة أو مداخل أو عمليات لم تؤخذ بعين الاعتبار لاحتساب الضريبة.

2.1. ويمكن أن تشمل المراجعة المحدودة فترات شملها التقادم إذا كان لها تأثير على أساس أو مبلغ الأداء المستوجب بعنوان الفترة المعنية بالمراجعة دون أن يؤدي ذلك إلى المطالبة بأداء إضافي بعنوان الفترات المتقدمة.

3.1. لا تطبق المراجعة المحدودة على أسعار التحويل وبالتالي لا يمكن لمصالح الجباية في إطار مراجعة محدودة إجراء تعديلات للوضعية الجبائية للمطالب بالأداء تقوم على مراجعة أسعار التحويل التي تولت المؤسسة تطبيقها بعنوان معاملاتها مع مؤسسات تنتمي لنفس مجمع المؤسسات متعددة الجنسيات والتي ترتبط معها بعلاقة تبعية أو مراقبة.

4.1. لا يمكن لمصالح الجباية إجراء مراجعة محدودة أكثر من مرة في السنة حتى وإن تعلق الأمر بأداءات أو فترات أو بعمليات أو بمعطيات مختلفة عن تلك التي شملتها المراجعة خلال نفس السنة إلا بطلب كتابي من المطالب بالأداء. ويجدر التوضيح أن مدة السنة المشار إليها أعلاه تحتسب طبقاً لأحكام الفصل 141 من مجلة الالتزامات والعقود.

5.1. لا يمكن لمصالح الجباية إعادة المراجعة المحدودة بالنسبة إلى نفس الأداء ونفس الفترة ونفس العمليات أو المعطيات إلا عند الحصول على معلومات جديدة لها مساس بأساس الأداء واحتسابه ولم يسبق للإدارة علم بها في إطار المراجعة السابقة.

6.1. مع مراعاة الفترة القصوى التي يمكن أن تشملها المراجعة المحدودة والمحددة بسنة:

- لا تحول المراجعة الأولية دون إجراء مراجعة محدودة بالنسبة إلى نفس الأداءات ونفس الفترة.
- لا تحول المراجعة المحدودة دون إجراء مراجعة معمقة بعنوان نفس الأداءات ونفس الفترة.
- لا يمكن لمصالح الجباية إجراء مراجعة محدودة لأداءات مستوجبة بعنوان فترة معينة أو لعمليات أو معطيات شملتها مراجعة معمقة إلا في صورة الحصول على معلومات لها مساس بأساس الأداء واحتسابه ولم يسبق للإدارة علم بها في إطار المراجعة السابقة.
- لا يحول توظيف الأداء المتعلق بتسوية الإغفال عن التصريح بالأداءات طبقاً لأحكام الفقرة الثانية من الفصل 47 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية دون القيام بمراجعة محدودة بعنوان نفس الأداءات ونفس الفترة المشمولة بالتوظيف.

7.1. تستند المراجعة المحدودة إلى أساس المحاسبة إن توفرت (المحاسبة المستوجبة طبقاً لأحكام الفصل 62 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات) وإلى الحجج والمعطيات والقرائن الفعلية والقانونية. ولا يحول إجراء المراجعة المحدودة على أساس محاسبة دون اعتماد القرائن القانونية أو الفعلية أو غير ذلك من وسائل الإثبات الممكن اعتمادها في هذا الصدد.

2. إجراءات المراجعة المحدودة

1.2. انطلاق عملية المراجعة المحدودة

تخضع المراجعة المحدودة وجوباً إلى إعلام مسبق يبلغ إلى المطالب بالأداء قبل 15 يوماً على الأقل من التاريخ المحدد بالإعلام لبدءها. ويجب أن ينصّ هذا الإعلام صراحة على نوعها وعند الاقتضاء على العمليات أو المعطيات المعنية بها علاوة عن البيانات المنصوص عليها بالفصل 39 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية (مصلحة المراجعة وختمها، التنصيص صراحة على حق المطالب بالأداء في الاستعانة خلال سير عملية المراجعة ومناقشة نتائجها بمن يختاره أو في إنابة وكيل عنه للغرض طبقاً للقانون، الأداءات والفترة التي ستشملها عملية المراجعة والعون أو الأعوان المكلفين بها وكذلك تاريخ البدء في عملية المراجعة). ويترتب عن تبليغ هذا الإعلام قطع سريان آجال التقادم.

ولا يطبق أجل الخمسة عشر يوماً المذكور في الحالات المنصوص عليها بالفقرة الثانية من الفصل 32 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية أي عندما تتعلق المراجعة المحدودة بالبت في مطلب استرجاع فائض أداء على القيمة المضافة لمؤسسة خاضعة لحساباتها قانوناً لمراقب حسابات وتمت المصادقة على حساباتها بعنوان آخر سنة مالية مختومة حل أجل التصريح بالضريبة على الشركات بعنوان هذه السنة المالية عند إيداع مطلب الاسترجاع ولم تتضمن هذه المصادقة تحفظات أو احترازا لها مساساً بأساس الأداء.

ويمكن لمصالح الجبائية تأجيل بدء عملية المراجعة المحدودة لمدة أقصاها 7 أيام بناء على طلب كتابي من المطالب بالأداء أو بمبادرة منها. وتتم في هذه الحالة معاينة تاريخ البدء الفعلي للمراجعة بمحضر محرر في الغرض طبقاً لأحكام الفصلين 71 و72 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

يتعين على المطالب بالأداء تقديم المحاسبة في تاريخ البدء الفعلي في عملية المراجعة المحدودة. غير أنه وفي صورة عدم تقديم المحاسبة في هذا التاريخ يتم التنبيه على المطالب بالأداء لتقديمها في أجل أقصاه 7 أيام من تاريخ تبليغ التنبيه. ولا تعتمد المحاسبة في إطار المراجعة المحدودة في صورة تقديمها بعد انتهاء هذا الأجل إلا إذا كان ذلك بسبب إيداعها لدى المحاكم أو لدى النيابة العمومية أو لدى هيئات الرقابة أو في حالات القوة القاهرة الأخرى.

2.2. سير عملية المراجعة المحدودة

تتم عملية المراجعة المحدودة بالنسبة إلى المؤسسات بمقر المؤسسة. غير أنه يمكن أن تتم هذه المراجعة بمكاتب مصالح الجبائية بناء على طلب كتابي من المطالب بالأداء أو بمبادرة من مصالح الجبائية عند الضرورة. وتتم المراجعة المحدودة في الحالات الأخرى بمكاتب مصالح الجبائية. في صورة إجراء المراجعة المحدودة بمكاتب مصالح الجبائية يجب أن يتم تبادل الوثائق والدفاتر بين مصالح الجبائية والمطالب بالأداء مقابل وصولات.

يمكن توقيف المراجعة المحدودة لأسباب خارجة عن إرادة المطالب بالأداء أو بطلب منه أو بمبادرة من مصالح الجبائية. لا يمكن أن تتجاوز الفترة الجمالية لتوقف المراجعة 15 يوما عند توقفها بطلب من المطالب بالأداء أو بمبادرة من مصالح الجبائية.

كما يمكن لمصالح الجبائية في إطار المراجعة المحدودة:

- أن تطلب كتابيا من المطالب بالأداء جميع الإرشادات والتوضيحات والمبررات المتعلقة بوضعيته الجبائية بما في ذلك طلب كشوفات مفصلة في المكاسب وعناصر مستوى العيش بالنسبة للأشخاص الطبيعيين ويتعين عليه في هذه الحالة الرد على ذلك الطلب في أجل أقصاه 7 أيام من تاريخ تبليغ الطلب.

- أن تطلب من السلط المختصة للدول المرتبطة مع تونس باتفاقيات تتعلق بتبادل المعلومات والمساعدة الإدارية في المادة الجبائية المعلومات التي تحتاجها لمراقبة الوضعية الجبائية للمطالبين بالأداء. ولا يطبق في هذه الحالة التمديد في مدة المراجعة بـ 180 يوما المنصوص عليه بالفقرة السادسة من الفصل 40 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

- ممارسة حق الاطلاع المنصوص عليه بمجلة الحقوق والإجراءات الجبائية ولا سيما طلب البيانات المتعلقة بأرقام الحسابات المفتوحة لدى البنوك والمؤسسات المالية أو المتعلقة بعقود تكوين الأموال وعقود التأمين على الحياة المكتتبه لدى مؤسسات التأمين.

يمكن للمطالب بالأداء الاستعانة خلال سير المراجعة المحدودة بمن يختاره أو إنابة وكيله عنه للغرض طبقا للقانون.

لا يمكن أن تتجاوز المدة الفعلية القصوى للمراجعة المحدودة:

أ. **30 يوما** إذا تمت المراجعة على أساس محاسبة مطابقة للتشريع الجاري به العمل ،

ب. **60 يوما** في الحالات الأخرى أي في حالة عدم مسك محاسبة أو مسك محاسبة غير مطابقة للتشريع الجاري به العمل أو تحقيق مداخيل أو أرباح لا يستند ضبطها إلى محاسبة.

ويتم احتساب هذه المدة ابتداء من تاريخ انطلاقها المضمن حسب الحالة بالإعلام أو بالمحضر وإلى غاية تبليغ الإعلام بنتائج المراجعة. ولا تؤخذ بعين الاعتبار لهذا الغرض:

- أ. التأخير في تقديم المحاسبة بعد التنبيه على المطالب بالأداء،
- ب. فترات توقف المراجعة التي تمت في شأنها مكاتبات بين مصالح الجبائية والمطالب بالأداء على ألا تتجاوز مدتها الجمالية **15 يوما**،
- ج. التأخير في الإجابة كتابيا على طلبات مصالح الجبائية لإرشادات أو توضيحات أو مبررات تتعلق بالوضعية الجبائية للمطالب بالأداء التي تتم في إطار عملية المراجعة المحدودة وخلال مدة سيرها،
- د. فترات توقف المراجعة المحدودة لأسباب خارجة عن إرادة المطالب بالأداء (حالات القوة القاهرة والحالات التي تكون فيها المحاسبة مودعة لدى المحاكم أو النيابة العمومية أو هيئات الرقابة العمومية أو لدى خبراء مكلفين طبقا للقانون).

3.2 ختم المراجعة المحدودة ومناقشة نتائجها

يتم إعلام المطالب بالأداء بنتائج المراجعة المحدودة طبقا لأحكام الفصل 10 أو لأحكام الفصل 10 مكرر من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية والذي يتعين عليه ابداء ملاحظاته واعتراضاته وتحفظاته بخصوصها في أجل أقصاه **10 أيام** من تاريخ تبليغ الإعلام.

في صورة قيام المطالب بالأداء بالاعتراض على نتائج المراجعة المحدودة في الأجل المحدد لذلك يتعين على مصالح الجبائية الرد كتابيا على ذلك في أجل أقصاه **10 أيام** من تاريخ تقديم الاعتراض.

وينتفع المطالب بالأداء بأجل **7 أيام** من تاريخ تبليغه رد مصالح الجبائية لإبداء ملاحظاته واعتراضاته وتحفظاته كتابيا حول هذا الرد.

4.2 إجراءات المصالحة

للمطالب بالأداء الحق بأن يطلب عرض ملفه على أنظار لجنة المصالحة المختصة خلال نفس الأجل المحدد له لإبداء ملاحظاته واعتراضاته وتحفظاته كتابيا حول ردّ مصالح الجبائية على اعتراضاته على نتائج المراجعة الجبائية. كما يمكن للجنة المصالحة المختصة أن تتعهد بالملف بمبادرة من مصالح الجبائية بعد استيفاء إجراءات

مناقشة نتائج المراجعة المحدودة المنصوص عليها بالفصول 41 ثالثا و44 و44 مكرر من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

ويترتب عن عرض الملف على لجنة المصالحة المختصة تعليق أجل التقادم وذلك بداية من تاريخ تقديم المطالب بالأداء للمطالب الكتابي المنصوص عليه بالفصل 122 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية أو من تاريخ استدعاء المطالب بالأداء من قبل لجنة المصالحة إذا تمّ عرض الملف على اللجنة بمبادرة من مصالح الجباية ولم يسبق تقديم المطالب بالأداء لمطلب في الغرض إلى غاية تبليغ رأيها فيه.

على لجنة المصالحة المتعهدة بملف المراجعة المحدودة البت فيه في أجل 3 أشهر من تاريخ أول جلسة خصصت له.

يمكن لمصالح الجباية تعديل نتائج المراجعة الجبائية جزئيا أو كليا على ضوء رأي اللجنة دون أن يؤدي ذلك التعديل إلى الترفيع في المبالغ المستوجب دفعها والمضمنة بالإعلام بنتائج المراجعة إلا إذا كان ذلك ناتجا عن تدارك الأخطاء المادية.

ويتمّ تبليغ هذا التعديل بالطرق المنصوص عليها بالفصل 10 أو بالفصل 10 مكرر من المجلة المذكورة إلى المطالب بالأداء الذي يمكنه الاعتراض كتابيا على ذلك في أجل أقصاه 7 أيام من تاريخ التبليغ. ويمكن لمصالح الجباية بانقضاء هذا الأجل إصدار قرار في التوظيف الإجباري.

5.2. التوظيف الإجباري

يتعين على مصالح الجباية إصدار وتبليغ قرار التوظيف الإجباري المتعلق بالمراجعة المحدودة في أجل أقصاه 12 شهرا من تاريخ تبليغ الإعلام بنتائجها. ولاحتساب هذا الأجل لا تؤخذ بعين الاعتبار فترة التعهد بملفات المراجعة الجبائية من قبل لجان المصالحة التي تحتسب حسب الحالة من تاريخ تقديم المطالب بالأداء إلى المصلحة الجبائية المختصة لطلبه الكتابي بعرض ملفه على لجنة المصالحة أو من تاريخ استدعاء المطالب بالأداء من قبل لجنة المصالحة إذا تمّ عرض الملف على اللجنة بمبادرة من مصالح الجباية ولم يسبق تقديم المطالب بالأداء لمطلب في الغرض إلى غاية تبليغها رأيها فيه.

وتطبق على قرارات التوظيف الإجباري المتعلقة بعمليات المراجعة المحدودة نفس القواعد والإجراءات المتعلقة بتنفيذ قرارات التوظيف الإجباري المتعلقة بمراجعة أولية أو معمقة وبالاعتراض على هذه القرارات.

3. الإجراءات المصاحبة

تم بمقتضى أحكام الفصل 48 من قانون المالية لسنة 2022 إقرار الإجراءات المصاحبين التاليين:

- تأهيل أعوان فرقة الأبحاث ومكافحة التهريب الجبائي للقيام أثناء المراجعة الأولية أو المعمقة أو المحدودة بالأبحاث التي تعهدوا أو كلفوا بها من قبل السلط المختصة لذلك.
- تأهيل مصالح الجباية لإعادة مراجعة أولية بالنسبة إلى أداءات مستوجبة بعنوان نفس الفترة شملتها مراجعة أولية سابقة وذلك بمقتضى إلغاء الفقرة السابعة من الفصل 37 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

III. تاريخ دخول الإجراء حيز التطبيق

عملا بأحكام الفصل 73 من قانون المالية لسنة 2022 تدخل أحكام الفصلين 47 و48 من هذا القانون حيز التنفيذ ابتداء من الأول من جانفي 2022.

المدير العام للدراسات والتشريع الجبائي

الإمضاء: يحيى الشملاي

