

INTRODUCTION :

- ➔ Le code des droits et procédures fiscaux (CDPF) a été promulgué par la loi n°2000-82 en date du 09 Août 2000 avec mise en application à partir du 01 janvier 2002.
- ➔ Ce code s'inscrit dans le cadre de la réforme du système fiscal Tunisien, il a pour objectif de fixer les droits et les obligations du contribuable ainsi que les procédures y afférentes au niveau du contrôle et du contentieux de l'impôt :
- ➔ Ses dispositions ont pratiquement concerné la quasi-totalité des impôts à savoir :
 - Les taxes sur le chiffre d'affaires et les droits de consommation ;
 - L'impôt sur le revenu des personnes physiques et l'impôt sur les sociétés ;
 - Les droits d'enregistrement et de timbre ;
 - Les incitations fiscales ;
 - La fiscalité locale.

OBJECTIF DU CDPF :

- ➔ Le CDPF a pour objectif :
 1. La réalisation d'une meilleure efficacité du système fiscal ;
 2. L'amélioration du rendement des impôts ;
 3. Une meilleure répartition de la charge fiscale ;
 4. Une performance et une transparence de l'entreprise ;
 5. Une réconciliation du contribuable avec l'impôt.

PARTIE I/

LE CONTENTIEUX EN MATIERE FISCALE

→ L'application de la loi fiscale peut soulever d'importantes difficultés et donner naissance à des litiges opposant : le contribuable d'une part et l'administration fiscale d'autre part. Ces litiges donnent lieu souvent à un contentieux fiscal qui peut concerner l'assiette de l'impôt ou d'une manière plus générale l'imposition, la répression fiscale, l'excès de pouvoir et le recouvrement.

Quelque soit le mode de la vérification fiscale⁽¹⁾ donnant lieu à l'établissement d'un arrêté de taxation d'office, le code a donné au contribuable la possibilité de s'opposer à cet arrêté devant les juridictions de l'ordre judiciaire. ⁽²⁾

En matière de contentieux de l'assiette, le CDPF comporte au moins deux grandes innovations :

- La première consiste dans le fait qu'il a introduit le double degré de juridiction ⁽³⁾.
- La seconde innovation consiste dans le fait que le code a attribué la compétence, en matière d'assiette de l'impôt, de pénalités et de restitution de l'impôt payé en trop aux compétences de l'ordre judiciaire.

(1) soit préliminaire^(a), soit approfondie^(b)

^(a) définit par l'article 37 du CDPF

^(b) définit par l'article 38 du CDPF

(2) Article 54 du CDPF

(3) – Article 15 du code de TVA en matière de restitution de la TVA

- Article 54 du code de l'IRPP et l'IS

- Article 52 du CDPF

CHAPITRE I/

LES PROCEDURES DE RECOURS DEVANT LE TRIBUNAL DE PREMIERE INSTANCE

INTRODUCTION :

Si le contribuable estime qu'il a été imposé à tort, ou sur une base excessive, ou à un taux erroné, ou s'il considère que les pénalités ont été appliquées d'une manière erronée, ou s'il estime que le refus de l'administration de lui restituer totalement ou partiellement le montant de l'impôt payé en trop, il peut introduire un recours devant le tribunal de première instance du siège du service de l'administration fiscale en charge du dossier et ce dans les conditions prévues par les articles 69 et suivants du code de la procédure civile et commerciale ⁽⁴⁾, sauf dispositions contraires prévues par le code des droits et procédures fiscaux .

(4) Articles 68 à 129 du code de procédure civile et commerciale

SECTION1/

**L'INTRODUCTION DE LA REQUETE INTRODUCTIVE D'INSTANCE
DEVANT LE TRIBUNAL DE PREMIERE INSTANCE**

1- Le recours est porté devant le tribunal de première instance territorialement compétent.

→ Il s'agit du tribunal situé dans la circonscription dans laquelle se trouve le service de l'administration fiscale en charge du dossier.

2- Le recours doit être présenté par le contribuable lui même ou par un mandataire désigné à cet effet conformément à la loi.

→ Il s'agit de toute personne ayant qualité pour agir devant le tribunal de première instance territorialement compétent.

→ La procuration d'un avocat est obligatoire si le montant de l'arrêté de taxation d'office, objet de l'opposition, est supérieur à 25000 Dinars.

→ Les cas d'ordre général

2-1 Contribuables personnes physiques :

Les intéressés peuvent agir directement pour contester l'imposition établie à leur rencontre.

2-2 Contribuables personnes morales :

Le recours peut être exercé par toute personne ayant la représentation légale.

1. SARL : le gérant⁽⁵⁾

2. La société anonyme :

- Gérée par un conseil d'administration : Le PDG qui a la qualité de président du conseil d'administration⁽⁶⁾
- Gérée par une directoire et un conseil de surveillance⁽⁷⁾ : Le président du directoire ou le directeur général

3. Société en commandite par action : le gérant⁽⁸⁾

➔ Les règles particulières :

la personne peut avoir une qualité pour agir par une disposition légale particulière ou par convention

- Les entreprises en difficultés économiques : l'administrateur judiciaire⁽⁹⁾ ou le représentant légal
- Une entreprise déclarée en faillite : le syndic⁽¹⁰⁾
- Une succession ou une entreprise dissoute : le liquidateur⁽¹¹⁾

(5) Article 112 §3 du code des sociétés commerciales

(6) Article 217 §4 du code des sociétés commerciales

(7) Articles 232 §1 du CSC

(8) Articles 398 § du CSC

(9) Article 19 de la loi n° 97-91 du 11-11-1997 et article 31 et suivant de la loi 94-34 du 14 avril 1995 modifiée par la loi 99-63 et 2003-79

(10) Article 17 de la loi n 97-91 du 11 novembre 1997 et article 470 du code de commerce

(11) Article 8 de la loi n 97-91 du 11 novembre 1997

Cas des dispositions légales :

Le pouvoir peut être attribué à toute personne par un mandat établi par convention et ce conformément aux dispositions du COC⁽¹²⁾

3/ Le délai de la formulation du recours :

Le recours à lieu devant les tribunaux de première instance dans le délai de 60 jours à partir :

- de la date de la notification de la taxation d'office ⁽¹³⁾
- de la date de la notification de la décision de l'administration ou de l'expiration du délai de 6 mois en cas de défaut de réponse ; en ce qui concerne les demandes de remboursement des impôts, droits ou taxes ;
- de la date de la notification de la décision de retrait du régime forfaitaire d'imposition.

4/ La forme du recours :

Le recours est formé au moyen d'une requête écrite, qui doit faire état des mentions prévues par le code de procédure civile et commerciale.⁽¹⁴⁾

5/ La signification d'une copie de la requête aux services de l'administration fiscale :

Une copie de la requête accompagnée des pièces justificatives est adressée au nom du ministre des finances élisant domicile dans les bureaux de la direction générale des impôts.

L'assignation doit avoir lieu par l'intermédiaire d'un huissier notaire.⁽¹⁵⁾

(12) Article 1104 et suivant du COC

(13) Article 55 du CDPF

(14) Article 70 du code de procédure civile et commerciale.

(15) Article 69 du code de procédure civile et commerciale

SECTION II/

LE DEROULEMENT DE LA PROCEDURE

L'instruction de la requête comprend deux phases :

1. La phase juridictionnelle de conciliation
2. La phase juridictionnelle proprement dite.

I/ La phase juridictionnelle de conciliation :

→ Durant cette phase, le président du tribunal de première instance remet l'affaire à un juge rapporteur qui fait de son mieux pour rapprocher les points de vues de l'administration et du contribuable.⁽¹⁶⁾ La phase de conciliation n'est pas applicable aux litiges relatifs aux droits d'enregistrement et à l'impôt sur le revenu au titre de la plus value immobilière.
« Dans ces cas le tribunal ordonne d'office une expertise »

I-1- Le rôle du juge rapporteur :

Le juge rapporteur a pour rôle :

- de fixer le nombre de séances.⁽¹⁷⁾
- d'agir en tant que conciliateur.

* Le pouvoir du juge rapporteur

Les pouvoirs du juge ne sont pas définis avec précision, néanmoins, il doit agir dans le respect du principe de la neutralité énoncé par l'article 12 du code de procédure civile et commerciale.

I-2 Le déroulement de l'audience de conciliation :

2-1 La présence des parties

- La conciliation nécessite la présence aussi bien du contribuable ou de son représentant ⁽¹⁸⁾ que du représentant de l'administration fiscale.
- Si l'une des deux parties est absente, l'audience est ajournée une seule fois. ⁽¹⁹⁾ En cas d'une deuxième absence, le juge rapporteur décide d'arrêter la phase de conciliation.

2-2 Le délai :

- La phase de conciliation ne peut dépasser quatre vingt dix jours à compter de la date de la première audience. Cette période peut être prorogée de trente jours au maximum par le président du tribunal suite à une demande motivée du juge rapporteur ⁽²⁰⁾

N.B.

Le CDPF a prévu que la phase de conciliation ne peut dépasser quatre vingt dix jours à compter de la date de la première audience, le terme « première audience » pose un problème d'interprétation en cas d'ajournement de la première audience :

- Le délai de quatre vingt dix jours commence-t-il à courir à compter de la date de la première audience ajournée ou à partir de la date de la première audience tenue ?

(16) Article 60 du CDPF

(17) Article 32 du code du statut personnel

(18) Article 60 §2 du CDPF

(19) Article 61 du CDPF

Au cas où les deux parties conviendraient d'une solution, un procès verbal de conciliation est signé dans ce sens, mais l'affaire ne sera classée que lorsque les parties présentent les justifications de concrétisation de la conciliation ;

Dans tous les cas de figure, le juge rapporteur établit un rapport à l'attention du Président du Tribunal faisant état des résultats de ses diligences.(21)

(20) Article 60 §4 du CDPF

(21) Article 60 §4 du CDPF

II/ La phase juridictionnelle proprement dite :

1/ Commencement de la phase

→ Au cas où les deux parties ne parviennent pas à un accord, le tribunal de première instance se charge de nouveau de l'instruction du contentieux.

2- Le recours du juge fiscal à l'expertise (voir chapitre III)

Le CDPF a prévu deux cas de recours du juge fiscal à l'expertise : ⁽²²⁾

- Le cas des droits d'enregistrement ;
- Le cas de l'impôt sur le revenu au titre de la plus value immobilière.

(22) Article 62 du CDPF

3- Les jugements :

- Les jugements sont rendus par décision collégiale de trois magistrats à la majorité des voix
 - Une fois la décision est rendue, le jugement est adressé à la recette des finances pour enregistrement.
 - Le droit d'enregistrement est payé par la partie la plus diligente, ce qui lui permet d'obtenir la copie officielle du jugement auprès du tribunal.
 - Sont dispensés de timbre les grosses des décisions judiciaires rendues en faveur de l'Etat ⁽²³⁾
- Le jugement est signifié par la partie la plus diligente à l'autre partie, cette notification fait courir le délai pendant lequel chacune des parties peut interjeter appel.
- Le secrétariat est assuré par le tribunal et le dossier n'est pas transmis à l'administration fiscale.

(23) Article 11 §3 de la loi n°88-19 du 7 mars 1988 relative à la présentation de l'état, des établissements public à caractère administratif et des entreprises soumises à la tutelle de l'état devant les tribunaux

CHAPITRE II

LE DOUBLE DEGRE DE JURIDICTION

INTRODUCTION :

Le CDPF a eu le mérite d'instaurer pour la première fois en Tunisie, le double degré de juridiction en matière fiscale.

Auparavant, la commission spéciale de taxation d'office était compétente pour juger en dernier ressort, ses décisions n'étaient attaquables que devant le juge de cassation, juge de droit (le Tribunal Administratif).

Ce double degré de juridiction permet au contribuable mais également à l'administration fiscale de demander une étude nouvelle de l'affaire déjà jugée en première instance dans un délai de trente jours à compter de la date de la signification du jugement.⁽²⁴⁾

Cette nouvelle vision doit normalement rassurer le contribuable et l'administration, dans la mesure où les juges du second degré sont moins chargés et donc ils ont plus de temps pour l'étude de l'affaire qui leur est soumise.

(24) Articles 67 §1 du CDPF

SECTION I/

LA PROCEDURE DEVANT LA COUR D'APPEL

→ Les jugements rendus par le tribunal de première instance, dans les recours portant opposition contre les arrêtés de taxation d'office ou relatifs à la restitution de l'impôt sont susceptibles d'appel devant la cour d'appel dans un délai de trente jours à compter de la date de la signification du jugement

Le recours d'appel doit obéir à une série de règles :

1. L'appel est interjeté au moyen d'une requête écrite rédigée par l'appelant ou par un mandataire désigné à cet effet conformément à la loi.

→ L'appel interjeté contre les jugements de première instance rendus dans les recours relatifs à la taxation d'office n'est pas suspensif de l'exécution de ces jugements.^(25 bis)

Toutefois les sommes recouvrées dans le cadre de l'exécution de l'arrêté de taxation d'office ne peuvent être restituées qu'en vertu du jugement passé en la force de la chose jugée

2. La procédure devant la cour d'appel doit se dérouler conformément aux règles générales énoncées par le code des procédures civiles et commerciales⁽²⁶⁾ et aux règles particulières énoncées par le CDPF⁽²⁷⁾

- L'acte d'appel est déposé au greffe de la cour d'appel accompagné de la justification de paiement des droits d'enregistrement et de la consignation de l'amende⁽²⁸⁾, faute de quoi, le greffier ne doit pas l'accepter.

→ Lorsque la requête est rédigée par un avocat, le timbre devient obligatoire, son montant est de 5 dinars.

→ La requête est inscrite par le greffier sur le registre ad.hoc. Le greffier délivre un récépissé à l'appelant.⁽²⁹⁾

.(25 bis) : article 67 du CDPF

- Dès l'arrivée au greffe, le dossier est transmis au président, ce dernier désigne le conseiller ou le juge qui va faire un rapport, le cas échéant.
- Le président fixe l'affaire à l'audience : le greffier convoque l'appelant à l'audience par un agent de justice ou de l'autorité administrative ou par lettre recommandée avec accusé de réception ou par un huissier- notaire ⁽³⁰⁾
- La convocation à l'audience de l'appelant doit lui parvenir au moins trente jours avant la date de l'audience.
- L'appelant doit assigner l'adversaire à l'audience dans un délai minimum de 20 jours avant l'audience ⁽³¹⁾

(26) Article 130 à 155 du code de procédure civile et commerciale

(27) Article 56 à 58 et 63 à 66 du CDPF

(28) Article 131 du code de procédure civile et commerciale

(29) Article 132 du code de procédure civile et commerciale

(30) Article 44 du code de procédure civile et commerciale

(31) Article 134 du code de procédure civile et commerciale

3. les règles d'assignation :

3.1 Du coté du contribuable :

→ L'assignation doit être faite par un huissier- notaire

3.2 Du coté de l'administration

→ L'assignation peut être faite par ses agents ou par les porteurs de contraintes ou par les huissiers notaires

3.3 L'assignation doit être accompagnée d'une copie de la requête d'appel ainsi que d'une copie du mémoire des moyens d'appel

→ L'acte d'assignation doit mentionner que l'adversaire présentera au plus tard le jour de l'audience ses moyens de défense accompagnés des preuves.

→ Lorsque l'administration est l'adversaire et qu'elle demande, à la première audience le renvoi de l'affaire, celle –ci est renvoyée pour un délai de 60 jours au moins.

→ L'adversaire doit présenter par écrit sa réponse et ses moyens de défenses, trois jours avant l'audience à laquelle l'affaire a été renvoyée et ce en deux exemplaires dont l'un est remis à l'appelant.

→ Du coté de l'appelant

A l'audience, l'appelant peut demander et obtenir un délai pour répliquer.

Les conclusions doivent être présentées en deux exemplaires, dont l'un est communiqué à l'adversaire trois jours au moins avant la date de l'audience.

3.4 La prononciation du jugement :

- la juridiction d'appel ne peut statuer que sur les clefs critiquées par l'appelant
- Les arrêts sont rendus par la cour d'appel dans les mêmes conditions qu'en matière de jugement du tribunal de première instance.
- Les arrêts des cours d'appel sont rendus en dernier ressort et ne sont susceptibles que d'un pourvoi en cassation devant le tribunal administratif.

SECTION II/

LA PROCEDURE DEVANT LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

Les arrêts rendus par les cours d'appel se rapportant aux taxations d'office ou relatifs à la restitution de l'impôt peuvent faire l'objet de pourvoi en cassation devant le tribunal administratif et ce conformément aux procédures prévues par le CDPF. ⁽³²⁾

- L'introduction du recours se fait au moyen d'une requête suivie de la présentation d'un mémoire, conformément à la loi organique relative au tribunal administratif.
- Le tribunal administratif rend ses décisions en cette matière en tant que juridiction de cassation.⁽³³⁾
- La recevabilité de la requête en cassation est subordonnée à une série des conditions de forme.

I/ Les conditions de forme pour la recevabilité de la requête en cassation :

1. La qualité requise pour agir :

- Le pourvoi en cassation, contre les arrêts des cours d'appel a lieu à la demande du contribuable ou de l'administration ou des deux à la fois

2. Le délai pour agir :

- Le recours en cassation doit être porté devant le tribunal administratif dans un délai d'un mois à compter de la date de la signification de la décision attaquée.
- Le jour de la notification n'est pas pris en compte dans le décompte du délai.
- Le jour de l'échéance est inclus sauf s'il s'agit d'un jour férié auquel cas elle est portée au jour suivant.⁽³⁴⁾

(32) Article 69 du CDPF

(33) Article 1^{er} de la loi n°88-13 du 07 mars 1988. relative à la présentation de l'état Q

(34) Article

3. Le ministère de l'avocat :

Le recours en cassation doit être introduit par le biais d'une demande rédigée par un avocat auprès de la cour de cassation⁽³⁵⁾

→ L'exception :

Les services administratifs représentés par le chef du contentieux de l'Etat ainsi que le ministère fiscal sont dispensés du ministère d'avocat devant tous les organes juridictionnels du tribunal administratif⁽³⁶⁾

III/ les moyens de recours en cassation :

Les dispositions de l'article 71 du code de l'IRPP et de l'IS (abrogé en vertu du §3 de l'article 7 de la loi n°2000-82 et de l'article du 09/08/2000) ont prévu la possibilité de l'introduction d'un pourvoi en cassation à l'encontre des décisions de la commission spéciale de taxation d'office devant le tribunal administratif mais seulement pour excès de pouvoir, vice de forme ou violation de la loi.

De son côté le tribunal administratif a retenu les moyens suivants :

- L'excès de pouvoir
- Le vice de forme
- La violation de la loi
- L'erreur de droit
- L'erreur de fait
- L'insuffisance de motivation

(35) Article 67 de la loi du 01 juin 1972

(36) Article 33 de la loi du 1^{er} juin 1972

→ **Limites du code :**

Le CDPF n'a pas défini les moyens de recours en cassation, de même la loi du 1^{er} juin 1972⁽³⁷⁾ la doctrine et la jurisprudence considèrent que le tribunal administratif ne peut être saisi que des seuls moyens de droit.

III/ L'introduction du pourvoi et la présentation du mémoire :

→ Le pourvoi en cassation est introduit au moyen d'une requête qui doit indiquer les prénoms, noms et domiciles des parties ainsi que l'exposé sommaire des faits de l'affaire et des moyens invoqués contre l'arrêt attaqué.

→ La requête présentée par le contribuable doit être obligatoirement signée par un avocat auprès de la cour de cassation.

→ L'auteur du pourvoi en cassation doit déposer au greffe du tribunal dans un délai ne dépassant pas soixante jours à compter de la date du dépôt de sa demande les documents suivants :

- Le procès verbal de la signification de la décision attaquée ;
- Un mémoire rédigé par un avocat auprès de la cour de cassation identifiant et précisant chacun des moyens du recours accompagné de toutes les pièces justificatives ;
- Les moyens doivent être explicites, détaillés et précis, le tribunal administratif peut rejeter les pourvois pour insuffisance de moyens ;
- Une copie du procès-verbal de la signification d'un exemplaire du mémoire à la partie adverse.

La signification des mémoires ou autres pièces se fait selon les formes de droit commun ou selon les formes prévues par la loi spécialement pour l'Etat ou les établissements publics, administratifs ou les collectivités locales.

(37) Article 69 de la loi du 1^{er} Juin 1972

VI/ La décision du tribunal administratif :

1- Le rejet du recours :

Le rejet du recours peut avoir pour motifs :

1. le non respect de l'une des conditions de forme :

Exemple :

- L'introduction de la requête en dehors du délai ;
- Le défaut du dépôt d'une copie de la décision attaquée ;
- Le défaut de la notification du mémoire dans les délais.

2. le non respect de l'une des conditions de fonds :

Exemple :

- ♣ La décision attaquée est irrégulière, en cas de violation de la loi où elle comporte des erreurs de droit ou de fait et si elle n'est pas bien fondée.

2- L'admission de recours en cassation :

- ♣ Dans le cas où le tribunal administratif admet le recours, il casse la décision attaquée en tout ou en partie.

2-1 La cassation sans renvoi :

- * Chaque fois où le tribunal se contente de prononcer la suppression de la partie cassée du dispositif, il dispense le dossier d'un nouvel examen.

2-2 La cassation est avec renvoi :

Dans ce cas le dossier est renvoyé devant la même juridiction qui a rendu la décision attaquée qui le réexamine avec une formation différente.

- Cependant le tribunal administratif peut renvoyer l'affaire devant une autre juridiction équivalente à celle qui a rendu la décision cassée, (une autre cours d'appel).
- L'affaire est inscrite devant la juridiction par la partie la plus diligente.
Cette affaire doit être examinée selon la procédure qui lui est applicable.⁽³⁸⁾

(38) Article 73 de la loi du 1^{er} Juin 1972

CHAPITRE III

LE RECOURS DU JUGE FISCAL A L'EXPERTISE

Introduction :

Le CDPF a prévu deux cas de recours du juge fiscal à l'expertise⁽³⁹⁾ :

- Le premier concerne la taxation d'office en matière de droit d'enregistrement ou d'impôt sur le revenu au titre de la plus value immobilière.
- Le second concerne la liquidation de l'impôt :

Le recours à l'expertise s'effectue soit à la demande des parties ou de l'une d'elle, soit à l'initiative du tribunal.

I/ Champ d'application :

Le tribunal peut soit à la demande des parties, ou l'une d'elle, soit à son initiative, ordonner chaque fois qu'il le juge nécessaire qu'il soit procédé à une expertise sur les points qu'il estime utiles

→ L'obligation d'ordonner une expertise concerne les litiges relatifs aux :

- Droits d'enregistrement : (c'est une reprise de l'ancienne législation).
- L'impôt sur le revenu au titre de la plus value immobilière et de la liquidation de l'impôt.

⇒ Le juge peut désigner un expert pour déterminer si la comptabilité est établie conformément à la législation, en vigueur ou encore pour déterminer les indices de production dans un domaine bien précis.

(39) Article 62 du CDPF

1- Les procédures de désignation d'un expert et l'exécution de sa mission :

1-1 Désignation :

La désignation de l'expert et l'exécution de sa mission sont soumises aux règles suivantes : ⁽⁴⁰⁾

- La décision désignant le ou les experts doit comporter les mentions suivantes :

1/ - La mission avec toute précision et exactitude ainsi que les diverses opérations à accomplir

2/ - Le montant de la provision à avancer à l'expert sur les frais de l'expertise et la désignation de la partie qui en est tenue.

3/ Le délai imparti pour le dépôt du rapport d'expertise au greffe.

- ce délai ne doit pas dépasser trois mois et ne peut être prorogé qu'une seule fois.

Pour une période ne dépassant pas trois autres mois. Il faut que cette prorogation soit accordée par une décision motivée sur la demande expresse du ou des experts selon le cas.

⇒ Si l'Etat ou une autre collectivité publique est partie à un procès, l'expertise ne peut se faire que par trois experts, à moins que les parties ne consentent qu'il y soit procédé par un seul.

(40) article 101 à 103 du code de procédure civile et commerciale.

- l'expert peut, dans les cinq jours qui suivent la réception de la mission qui lui a été confiée, demander d'en être déchargé.

Dans ce cas, le Président du tribunal ou son délégué pourvoit à son remplacement

1-2 L'exécution de la mission :

⇒ L'expertise se déroule en présence des parties ou en leur absence dans la mesure où elles ont été dûment invitées par lettre recommandée avec accusé de réception.

⇒ Les experts doivent consulter tous les documents indispensables à l'accomplissement de leur mission et procéder à toutes les investigations, mais il doivent veiller à ne pas élargir leur mission au delà des limites prescrites par le juge.⁽⁴¹⁾

⇒ Le ou les experts désignés dressent de ses opérations, un rapport écrit détaillé.

- Ils mentionnent particulièrement la présence ou l'absence des parties, tout en reproduisant leurs déclarations dûment signées par elles.

- L'expert doit indiquer avec précision son point de vue technique en le motivant.

NB : Si l'expertise a été faite par plusieurs experts chacun d'eux peut dresser un rapport séparé comportant son avis motivé.

⇒ Les rapports et tous documents et pièces qui lui ont été remis doivent être déposés au greffe du tribunal.

⇒ L'expert doit informer les parties qu'il a déposé son rapport.

➡ L'avis de l'expert ne lie pas le tribunal.

واجب التقيد بنص مأمورية الاختبار. (41)

PARTIE II/

LES TRAVAUX D'EXPERTISE EN MATIERE FISCALE

INTRODUCTION :

Le CDPF a prévu deux cas de recours du juge fiscal à l'expertise.

- Le cas de la taxation d'office en matière de droit d'enregistrement ou d'impôt sur le revenu au titre de la plus value immobilière.

- Le cas de la liquidation de l'impôt.

Toutefois le tribunal peut, soit à la demande des parties ou de l'une d'elle, soit à son initiative, ordonner, chaque fois où il le juge nécessaire une expertise.

L'expert doit consulter tous les documents indispensables à l'accomplissement de sa mission et procéder à toutes les investigations mais il doit veiller à ne pas élargir sa mission au-delà des limites prescrites par le juge.

→ Diligences communes :

1/ l'invitation des parties (d'administration fiscale et le contribuable).

→ Les deux parties sont invitées au moyen d'une lettre recommandée avec accusé de réception.

→ Les deux parties reproduisent leurs déclarations dûment signées.

CHAPITRE I/

LES PROCEDURES EN CAS DE VERIFICATION SOMMAIRE (PRELIMINAIRE)

Définition :

Aux termes des dispositions de l'article 37 du CDPF, la vérification préliminaire des déclarations, actes et écrites détenus par l'administration fiscale s'effectue sur la base des éléments y figurant et de tous documents et renseignements dont dispose l'administration.

- Cette vérification a pour but de « rectifier les erreurs apparentes sur la base des renseignements et des documents dont dispose l'administration »
- La vérification préliminaire permet donc un premier contrôle formel et de cohérence ainsi qu'un examen critique des déclarations souscrites par le contribuable, sans faire obstacle à la vérification approfondie.

SECTION I/

Les travaux d'expertise :

Pour mener à bien sa mission, l'expert désigné doit procéder à l'accomplissement des travaux suivants :

S'assurer que le contribuable accomplit convenablement ses obligations déclaratives⁽⁴²⁾

- Les diligences sont jugées nécessaires pour accomplir convenablement la mission d'expertise fiscale.

(42) article 56 à 62 du code de l'IRPP et l'IS

Contrôle de cohérence :

- Vérifier la cohérence des informations consignées dans les déclarations du contribuable présentées à l'administration fiscale.
(Chiffre d'affaires déclaré au titre de la TVA présentée au niveau des états financiers) ;
 - Charges du personnel avec la déclaration de l'employeur et les déclarations mensuelles au titre de la retenue à la source et la TFP.
 - Les acomptes provisionnels, et l'impôt dû au titre de l'exercice précédent.
 - Les achats des matières premières, des marchandises et des prestations de services, de la TVA déductible etc ...
- l'examen critique permet d'apprécier la vraisemblance des revenus et des bénéfices déclarés au regard de l'ensemble des données à la disposition de l'administration et de relever éventuellement toutes discordances et anomalies.

CHAPITRE II/

LES PROCEDURE EN CAS DE VERIFICATION APPROFONDIE

INTRODUCTION :

Aux termes de l'article 38 du CDPF, la vérification approfondie de la situation fiscale porte sur tout ou partie de la situation fiscale du contribuable, elle s'effectue sur la base de la comptabilité et dans tous les cas sur la base des renseignements des documents ou des présomptions de fait ou de droit.

En effet deux formes de vérification approfondie sont prévues :

- 1- la première est basée sur la comptabilité et ne concerne donc que les contribuables soumis à l'obligation de tenir une comptabilité.
- 2- La seconde est basée sur les renseignements et les documents dont dispose l'administration fiscale ainsi que sur les présomptions de fait ou de droit. Elle concerne tous les contribuables y compris ceux qui sont soumis à l'obligation de tenir une comptabilité.

Toutefois, il est à préciser que rien n'empêche que ces deux méthodes d'intervention puissent être mises en œuvre simultanément.

Quelque soit la forme de la vérification approfondie, l'expert désigné doit mettre en application les diligences suivantes :

SECTION I/

LA VERIFICATION SUR LA BASE DE LA COMPTABILITE

A / Les obligations comptable :

Les entreprises soumises à l'impôt selon le régime réel sont obligées de tenir une comptabilité selon les législations en vigueur et surtout :

- les articles du 7 à 13 du code de « commerce
- le système comptable des entreprises
- code de l'IRPP/ IS

I/ Entreprises dont la comptabilité est tenue manuellement :

- L'expert doit s'assurer que les personnes morales et les personnes physiques soumises à l'IS ou l'IRPP selon le régime réel au titre des bénéficiaires industriels et commerciaux ont un journal général coté et paraphé sur lequel est porté :⁽¹⁾

- Toutes les opérations relatives à des transactions de l'entreprise
- Des effets, des événements liés à son activité et qui ont un impact sur ses résultats et ses performances

financières.

—> Les opérations doivent être enregistrées au journal général soit jour par jour, soit sous forme de récapitulation au moins une fois par mois, et ce en cas de tenue de livres et journaux auxiliaires.

—> L'enregistrement des dites opérations au journal général doit comporter les indications suivantes :

- leur origine,
- leur imputation,
- la référence des pièces justificatives,
- et un ordre chronologique

(1) La loi 96-112 du 30 décembre 1996 relative au système comptable des entreprises. Et les articles 7 à 13 du code de commerce

NB : le journal d'inventaire doit être tenu sans blanc ni altération

B / Un livre côté et paraphé sur lequel sont portées les écritures du journal général comportant :

- > Les comptes individuels et collectifs conformément au plan des comptes de l'entreprise

II/ Entreprises dont la comptabilité est informatisée

L'expert désigné doit :

- S'assurer que la comptabilité est tenue conformément à la législation comptable des entreprises
- S'assurer qu'un exemplaire du programme initial ou modifié est déposé au bureau du contrôle des impôts, contre accusé de réception.⁽⁴³⁾

(43) Article 62 du code de l'IRPP et l'IS. §2

B- examen de la comptabilité

1/ examen de la comptabilité sur le plan de forme

- l'expert désigné doit s'assurer que la comptabilité de l'entreprise est tenue au niveau de la forme conformément aux dispositions du système comptable des entreprises.
- la comptabilité de l'entreprise doit comporter tous les livres / documents exigés par les législations en vigueur.
- les écritures comptables doivent être justifiées par des factures, des documents et des arguments.

Il existe plusieurs défaillances, lacunes, et vices de forme liés à la tenue de la comptabilité qui se manifestent à deux niveaux à savoir :

- Le défaut de la présentation de la comptabilité et de ses pièces justificatives
- L'existence des vices de formes liés aux documents comptables présentés à l'expert.

1- La non présentation de certains documents, factures ou arguments

La comptabilité est considérée incomplète, si l'expert ne vérifie pas sa présentation à l'administration fiscale ainsi que la présentation des principaux documents comptables (livres d'inventaire, journal général, grand livre) ou la non présentation des journaux et livres auxiliaires, des factures et des pièces justificatives et la présentation d'une comptabilité se rapportant à une partie de la période de vérification.

1-1 la non présentation du livre d'inventaire

- le livre d'inventaire est considéré comme l'un des principaux éléments de la comptabilité, il contient un état détaillé de tous les éléments des actifs et des passifs sur lesquels se déterminent les résultats.
- Vu l'importance du livre d'inventaire comme étant un élément principal, son absence constitue une violation des obligations comptables.

1-2 la non présentation du journal général :

Le journal général est considéré comme un élément principal de la comptabilité, dans lequel sont inscrites toutes les opérations de la société ayant un effet sur la détermination de sa situation financière.

- L'absence du journal général constitue un obstacle pour la vérification de la sincérité des opérations réalisées par les sociétés.

1-3 la non présentation des journaux auxiliaires :

- Le journal général et le grand livre peuvent être établis et détaillés en tant de journaux et de livres auxiliaires ou supports selon les besoins de l'entreprise.
- Dans le cas où les données sont enregistrées dans des journaux et des livres auxiliaires, les totaux de ces supports sont périodiquement et/ ou au moins une fois par mois centralisés dans le journal général et reportés dans le grand-livre.
- L'absence de ces journaux ne permet pas d'examiner le détail des écritures inscrites au journal général et constitue un obstacle pour comprendre les opérations financières.

1-4 la non présentation des factures et des pièces justificatives

- Toutes les écritures comptables doivent être justifiées par des pièces justificatives.
- L'absence des pièces justificatives provoque la non sincérité des écritures comptables.

1-5 la non présentation d'une comptabilité liée à une partie de la période des vérifications

- En cas d'une vérification approfondie, le contribuable est tenu de présenter les livres et les factures liés à toute la période de vérification sauf en cas de présentation de certains documents ou factures qui ne se rapportent pas à cette période, ceci constitue un manque au niveau de la comptabilité qui touche sa sincérité.
- ⇒ En cas d'existence de l'une de ces vices de forme l'expert est tenu de vérifier et d'examiner le contenu de la comptabilité.

2- La présentation du livre d'inventaire et du journal général contenant des vices de forme :

Le contribuable doit présenter dans ce cas un livre d'inventaire et un journal général sans tenir compte des procédures de forme (coté, paraphé) ni des procédures de la comptabilité informatisée.

2-1 Présentation du livre d'inventaire et du journal général non cotés et non paraphés :

- Dans certains cas, le contribuable présente le livre d'inventaire et le journal général ou l'un des deux non cotés et non paraphés auprès du tribunal du première instance
- Bien que ces procédures formelles constituent une obligation de la loi, le contribuable est tenu d'y respecter, l'expert est tenu de vérifier le contenu de la comptabilité et ne doit pas se limiter à ces vices de forme et doit vérifier la sincérité des informations contenant la comptabilité.

2-2 Paraphe du livre d'inventaire et du journal général au delà du commencement de l'activité de l'entreprise

- La jurisprudence et la doctrine administrative considère que le simple retard du paraphe des registres ne constitue pas un motif de rejet de la comptabilité auprès de l'administration fiscale si ce retard n'a pas d'effet sur la sincérité de la comptabilité.

2-3 Non dépôt d'une copie du programme ou la non notification de rectification

- Lorsque la comptabilité est informatisée, le contribuable est tenu de déposer une copie du programme initial ou modifié inscrit sur un support magnétique auprès du bureau de l'administration fiscale contre un récépissé ou d'informer le bureau concerné de la nature du matériel utilisé de son installation et de toutes les modifications touchant ses données.
- La doctrine administrative considère que le non respect de l'une de ces obligations sus indiquées constitue un motif pour le refus de la comptabilité, et c'est pour cette raison qu'on doit contrôler le fond de la comptabilité.

2-4 Présentation de tous les documents et pièces justificatives :

Le contribuable doit présenter tous les documents et pièces justifiant les opérations inscrites dans la comptabilité et qui doivent être conformes à la procédure formelle

C/ Examen de la comptabilité sur le plan du fond :

Après la vérification de la comptabilité sur le plan formel afin d'examiner sa sincérité et sa conformité avec la réalité de l'activité de l'entreprise, l'expert doit procéder :

- au calcul et développement de certains ratios
- à la confrontation avec les informations fournies
- à la confrontation des états financiers avec les chiffres comptabilisés
- à l'examen de la comptabilité en se basant sur les flux de trésorerie
- à l'examen de la comptabilité en se basant sur le comptage des produits

1- calcul et développement de certains ratios :

Les ratios peuvent être présentés sous trois sections,

1-1 La première section concerne l'activité de l'entreprise et principalement :

- l'évolution du chiffre d'affaires d'une année à une autre
- l'évolution des achats d'une année à une autre
- l'évolution des stocks d'une année à une autre
- l'évolution des comptes achats consommés
- l'évolution des comptes courants associés

Exemple

→ si les achats et la valeur du stock évoluent positivement d'une année à une autre sans que le chiffre d'affaires ne reflète pas une augmentation parallèle, ceci indique qu'il existe une insuffisance au niveau du chiffre déclaré qui doit être vérifiée vu que le contribuable cherche toujours à minimiser son chiffre d'affaires.

1-2 la deuxième section concerne la rentabilité après avoir calculé le pourcentage de la rentabilité comme suit :

Marge brute / chiffre d'affaires

Bénéfice imposable / chiffre d'affaires

Bénéfice comptable net/ chiffre d'affaires

- le pourcentage du bénéfice net sur le chiffre d'affaires ainsi que le bénéfice imposable et le bénéfice comptable net sur le chiffre d'affaires et leurs évolutions nous permettent d'avoir une bonne connaissance de la situation de l'entreprise concernée par rapport aux autres entreprises concurrentes dans le même secteur et sur l'exactitude et la réalité de ses chiffres financiers.

1-3 La troisième section concerne le pourcentage des salaires sur le chiffre d'affaires

Cet indicateur n'est valable que pour les sociétés ayant des activités de service basées sur la main d'œuvre comme les sociétés de gardiennage, les entreprises de bâtiment et la main d'œuvre constitué le 1/3 du chiffre d'affaires des entreprises des bâtiments.

2- Comparaison avec les informations fournies :

L'expert est tenu de comparer les informations fournies du chiffre d'affaires déclaré avec les investigations obtenues, ainsi que pour les achats, les salaires, les variations des actifs courants de la société et son financement.

Les données qu'on peut obtenir à titre indicatif sont :

- les opérations d'importation
- les opérations faites avec les clients
- les contrats présentés pour déterminer les procédures d'inscription.
- les déclarations déposées auprès de la caisse nationale de sécurité sociale et celle qui concerne les informations fournies par l'administration du transport à propos de la propriété des voitures touristiques ou du transport et leur comptabilisation.

→ l'article 17 du code du droit et des procédures fiscales permet à l'expert en cas d'une révision approfondie de la situation fiscale, de demander auprès des banques les numéros des comptes courants du contribuable.

→ Un compte courant non déclaré par le contribuable au niveau de la comptabilité déposée peut toucher la sincérité de la comptabilité si le contribuable refuse de présenter les opérations financières au niveau des comptes bancaires ou postaux non comptabilisés.

3- Confrontation des états financiers avec les soldes comptables :

A ce niveau, on est tenu de comparer les soldes des rubriques au niveau des états financiers avec celles comptabilisées afin de s'assurer de leur similarité.

- Toute différence au niveau des chiffres, des achats, des salaires ou des bénéfices exige la prudence, puisque la source des états financiers est la comptabilité.
- Cette confrontation est essentiellement faite entre les états financiers et les livres comptables.

4- en se basant sur les flux de trésorerie :

- La vérification des flux de trésorerie est considérée comme l'un des moyens sur lesquels on peut se référer pour confirmer l'exhaustivité et l'exactitude du chiffre d'affaires réalisé par l'entreprise.
- La vérification des flux de trésorerie est basée sur l'examen de la comptabilité financière inscrite au niveau de la comptabilité de l'entreprise et sur les documents utilisés pour déterminer les écritures comptables qui est déjà élaborée par l'état des flux de trésorerie, et qui est liée à l'exploitation et à des activités d'investissement et de financement en tenant compte de la variation de la caisse

Ceci se détermine comme suit :

Total 1

Entrée de fonds bancaires

- + Encaissements postaux
- + Encaissements de la caisse
- + solde des comptes clients à la fin d'exercice
- + solde des comptes clients effets à recevoir à la fin de l'exercice
- + Solde des comptes clients avances et a comptes reçus sur commandes du fin de l'exercice
- + Solde des chèques à encaisser en fin d'exercice
- + Solde des comptes des effets à encaisser en fin d'exercice
- + Solde des comptes des effets à escompter en fin d'exercice

Moins

Total 2

Montants reçus à titre d'emprunts.

- + Virement interne
- + Clients, chèques, traites impayés
- + solde du compte clients début de l'exercice
- + solde du compte clients effets à recevoir au début de l'exercice
- + Solde du compte clients avances et acomptes reçus sur commande au début de l'exercice
- + Solde des chèques à encaisser au début d'exercice
- + Solde des comptes des effets à encaisser au début de l'exercice
- + Solde des comptes des effets à escompter au début de l'exercice
- + Les autres revenus

Dans une deuxième étape l'expert comptable doit comparer le résultat obtenu avec le chiffre d'affaires déclaré.

Note

Cette méthode doit être faite avec prudence et l'expert doit demander au contribuable les explications relatives à chaque montant inscrit dans l'état de flux de trésorerie.

Exemple

Une société anonyme spécialisée au niveau (...) a subi une vérification approfondie pour les années 2001-2002-2003-2004 du chiffre d'affaires déclaré

années	2001	2002	2003	2004
Chiffre d'affaires	12.600.000	12.300.000	13.400.000	14.000.000

L'auditeur se base sur l'état de flux de trésorerie pour déterminer et vérifier le chiffre d'affaires de l'entreprise.

Cette méthode a rejeté une différence entre le chiffre d'affaires reconstitué et celui déclaré comme le montre ce tableau :

		2001	2002	2003	2004
(+)	L'encaissement de trésorerie	2.409.720	3.150.160	3.240.000	3.800.900
(+)	Les encaissements bancaires de l'entreprise (BNA)	13.780.000	14.630.000	15.400.000	15.100.000
(-)	Virement interne	2.360.500	3.100.400	3.200.900	3.800.400
(+)	Variation du compte clients (solde de fin d'exercice – solde de début d'exercice)	159.000	3.700	133.428	32.300
(+)	Variation du compte chèques à encaisser (solde de fin d'exercice – solde de début d'exercice)	350.000	44.200	64.200	1.800

(-)	Chèques impayés	470.000	570.000	425.000	1.800
(-)	Les consignes et les cautions	29.000	28.000	26.000	30.000
(-)	Les chèques annulés	41.115	13.900	401.000	
(-)	Encaissements provenant de la cession d'immobilisations corporelles	-	67.000	33.000	-
(-)	Encaissements provenant des sociétés d'assurance	1.100	-	-	-
(-)	Encaissements provenant de la participation	108.000	270.000	-	40.000
(-)	Indemnités de mise à niveau	-	50.000	120.000	26.000
(-)	Encaissements à titre des emprunts	-	800.000	-	-
(+)	Retenues à la source récupérable effectuées par les clients	430	600	9.800	12.000
(-)	Encaissements des loyers	-	-	900	900
(-)	Encaissements de l'intérêt créditeur	11.000	9.000	1.300	2.400
(+)	Variation des comptes effets à recevoir (solde de fin d'exercice – solde de début d'exercice)	48.000	411.000	10.400	29.000
	Chiffre d'affaires rectifié (TTC)	12.930.435	12.503.360	14.649.728	14.826.300
	Chiffre d'affaires déclaré (TTC)	12.600.000	12.300.000	13.400.000	14.000.000
	manque	330.435	209.360	1.249.728	826.300

- Dans ce cas l'expert doit demander au contribuable les justifications de ces reliquats pour savoir si ces montants constituent un chiffre d'affaires non déclaré

5- en se basant sur le comptage du produit

L'expert peut se référer à cette méthode pour vérifier le chiffre d'affaires déclaré.

- Cette méthode peut être utilisée dans certains domaines, tel que les activités commerciales (achats et ventes). Dans ce cas et en se basant sur l'inventaire physique du stock on peut déterminer la quantité vendue qui reconstitue le chiffre d'affaires.
- Cette méthode peut être utilisée dans le domaine industriel, l'inventaire physique du stock pour s'assurer de son exactitude.

L'utilisation de cette méthode passe par trois étapes :

- Comptage des quantités vendues
- Comptage des quantités réellement vendues
- Comparaison des résultats obtenus

Exemples pratique

Une société commerciale, dont l'activité est basée sur l'achat et la vente d'électro ménager.

Supposant que l'intervention du bureau du contrôle fiscal a eu lieu en date du 05/07/2002 pour déterminer le stock de la marchandise à cette date en se référant au stock final de l'exercice 2001 en tant que stock initial de l'exercice 2002.

Pour cela on détermine les éléments suivants :

marchandises	Inventaire du stock de la marchandise au 05/07/2002	Quantités des achats du 01/01/2002 jusqu'au 05/07/2002	Quantités vendues du 01/01/2002 jusqu'au 05/07/2002	Stock corrigé au 31/12/2001	Stock déclaré au 31/12/2001	variation
Réfrigérateur	85	-65	+70	90	65	25
Climatiseur	50	-40	+30	40	12	28
Télévision	45	-25	+20	40	36	04
Machine à laver	43	-30	+31	44	12	32
Micro-ondes	41	-37	+43	47	08	39

En se référant au bilan 2001, l'expert est tenu de comparer la quantité enregistrée dans le livre d'inventaire au 31/12/2001 avec la quantité recomptée

III/ La vérification au niveau de la comptabilité informatisée

L'expert est tenu de contrôler les programmes et les applications informatisés et de vérifier le dépôt du programme auprès du bureau du contrôle fiscal et de vérifier le dépôt du numéro de série du programme déposé pour bien savoir l'utilisé.

- En cas de la modification du programme utilisé, l'expert doit s'assurer du dépôt de nouvelles copies ou toutes les modifications des applications informatiques.
- contrôle du programme informatisé.
- examen des informations dont la comptabilité informatisée les contient.
- l'expert doit vérifier le contenu de la comptabilité même en cas de conformité des applications informatiques.

Exemple

- reconstituer les soldes des comptes clients et fournisseurs opération par opération pour les vérifier
 - les montants payés par chèque client et fournisseur
 - les montants restants dus.
- la comparaison des résultats de ses opérations avec celui déclaré pour s'assurer qu'il n'existe pas de défaillance comme l'existence des montants payés par le client et non enregistrés parmi les ventes et vis – versa.....
- la distribution des charges et des produits selon leurs natures et leurs spécificités si la comptabilité le permet.
- ➡ En cas d'existence de défaillance formelle liée à la tenue de la comptabilité, l'expert ne doit pas affirmer la non sincérité de la comptabilité, mais il faut l'examiner au niveau du fond.
- ➡ Au contraire, en cas d'absence de la défaillance formelle liée à la tenue de la comptabilité, l'expert ne doit pas confirmer la sincérité et la transparence définitive de la comptabilité mais il faut l'examiner au niveau du fond.