

## Introduction générale

Le contrôle fiscal est une exigence absolue pour garantir l'accomplissement, par tous les contribuables, de leur devoir fiscal et pour garantir le respect des règles d'une concurrence saine et loyale entre les entreprises dans une économie de marché. Généralement, le contrôle fiscal n'a pas une bonne réputation et il est mal vécu par les contribuables qui le subissent souvent, on déplore, avec beaucoup de vigueur, les contrôles fiscaux arbitraires qui, lorsqu'ils existent, produisent généralement un effet inverse pour l'administration fiscale puisqu'ils aggravent la fraude fiscale.

Michel Bouvier définit le contrôle fiscal comme étant « la contre partie normale de l'obligation faite aux contribuables de produire des déclarations sincères et exactes de la matière imposable, il permet à l'administration de s'assurer du respect de cette obligation et de pouvoir procéder, le cas échéant aux redressements nécessaires »<sup>1</sup>.

Le contrôle fiscal revêt deux formes : un contrôle sommaire et un contrôle approfondi. Le premier se caractérise par la mise en œuvre d'opérations de contrôle dans les locaux de l'administration fiscale. Il peut être formel visant à contrôler les déclarations et détecter les erreurs matérielles. Ce contrôle peut aussi consister en un contrôle sur pièce visant à confronter le contenu des déclarations avec les données possédées par les services fiscaux, c'est un contrôle de cohérence, c'est aussi la vérification préliminaire prévue par l'article 36 du CDPF.

Concernant le contrôle fiscal approfondi, il consiste à ce que les services fiscaux se déplacent hors les locaux de l'administration fiscale, c'est un contrôle sur place. Il revêt la forme d'une vérification approfondie de la situation fiscale.

Cette vérification revêt deux formes ; elle peut intéresser les contribuables soumis à l'obligation de tenir une comptabilité et ce pour une période de 6 mois.

---

<sup>1</sup> Bouvier (M), Introduction au droit fiscal et à la théorie de l'impôt, LGDJ, p.85

Elle peut aussi intéresser les contribuables non soumis à l'obligation de tenir une comptabilité, aussi elle devient basée sur les renseignements et documents possédés par les services fiscaux ainsi que sur les présomptions de fait ou de droit, et ce dans une durée d'une année.

Il emporte quand bien même, de définir le contribuable. En effet, il peut être une personne physique ou bien une personne morale. En Tunisie, selon l'article 2 du code de l'IRPP et de l'IS, les contribuables qui sont considérés comme personnes imposables à l'impôt de l'Etat tunisien, doivent avoir une résidence habituelle selon l'un des critères suivants :

1. Les personnes qui y disposent d'une habitation principale ;
2. Les personnes qui, sans disposer d'habitation principale en Tunisie, y séjournent pendant une période égale à 183 jours d'une façon continue ou discontinue durant l'année civile ;
3. Les fonctionnaires et agents de l'Etat exerçant leur fonction ou chargés de mission dans un pays étranger dans la mesure où ils ne sont pas soumis dans ce pays à un impôt personnel frappant l'ensemble de leur revenu.

Ainsi, le contribuable est celui qui est assujetti au paiement de l'impôt.

Le contribuable doit procéder à l'accomplissement de son devoir fiscal. Ce devoir est consacré, au niveau de l'article 16 de la constitution par l'obligation faite aux citoyens de payer l'impôt et de contribuer aux charges politiques sur la base de l'équité.

La consécration de ce devoir fiscal a été consolidée par les dispositions de l'article 2 du CDPF qui dispose que « L'accomplissement du devoir fiscal suppose la déclaration spontanée de l'impôt dans les délais impartis et le respect des autres obligations prescrites par la législation fiscale ».

De ce fait, le législateur dans les Etats démocratiques s'efforce d'encadrer rigoureusement par le droit de prérogatives de l'administration fiscale pour offrir au contribuable les garanties nécessaires à l'établissement d'une relation de confiance entre l'Etat et ces citoyens. La garantie du

contribuable est pour l'investisseur, aussi importe que les avantages fiscaux dans un contexte de compétition féroce pour attirer les investissements.

Pour assurer, la protection du contribuable, le législateur a octroyé à ce dernier un certain nombre des garanties sous forme des règles procédurales qui s'imposent à l'administration lors de la mise de ces moyens de contrôle. Les règles procédurales sont d'importance cruciale. On peut les définir aussi, comme étant l'ensemble de mesures et formalités l'égaies destinées à sauvegarder l'égalité, la sécurité, la liberté et les intérêts économiques légitimes de contribuable, à lui : permettre de défendre ses intérêts devant l'administration dans le cadre des procédures contradictoires ainsi qu'à lui assurer la possibilité de recourir à un juge fiscal indépendant.

D'une manière générale, les garanties du contribuable vérifiées, peuvent être regroupées en trois catégories selon un critère chronologique. Tout d'abord, il y a les garanties préalables qui précèdent le déclenchement des opérations de vérification telles que l'envoi de l'avis de vérification ou la mise en demeure préalable qui invite le contribuable à régulariser sa situation.

Ensuite, il y a les garanties au cours de déroulement de la vérification comme l'assistance d'un conseil, le débat contradictoire...etc.

Enfin, les garanties en matière du recours juridictionnel, celle concernant l'achèvement de la vérification et l'interdiction de renouveler la vérification pour les mêmes impôts et la même période.

La plupart des garanties du contribuable vérifiées n'ont été instituées que récemment. Le premier texte qui les a organisées est la charte du contribuable. Il faut remarquer que ce document a vu le jour avec l'intervention de l'article 47 de la loi des finances pour l'année 1991 qui a mis à la charge de l'administration fiscale l'obligation fixant ses droits et obligations.

La relation entre l'administration fiscale et le contribuable et en général entre l'Etat et les citoyens, s'est influencée à cause du contrôle fiscal. En effet, les législations publiques ont essayé de résoudre les problèmes existants par la conciliation de deux parties. Cette conciliation entre le devoir fiscal et la protection du contribuable contre les abus n'est toujours pas facile.

La législation tunisienne a contribué à son tour à l'amélioration de la situation fiscale, essentiellement après les manifestations publiques à la fin des années quatre vingt. La conciliation fiscale visait à diminuer les taux de l'impôt élevé qui était la cause de l'évasion et de la fraude fiscale.

En fait, le principal pilier de l'évolution historique est le passage d'une fiscalité arbitraire, sans limite juridique, à une réglementation élaborée dans le sens de la rationalisation des prérogatives du pouvoir avec les citoyens. Cette évolution a été rendue possible par l'édiction de normes juridiques formelles organisant les rapports tant déséquilibrés de l'administration fiscale et le contribuable.

Toujours dans le but de s'adopter aux nouvelles données mondiales, la Tunisie ne cesse de fournir des efforts considérables certes, mais qui sont encore sujets à perfectionnement, tel le cas notamment du code des droits et procédures fiscaux promulgué le 9 Août 2000 et entré en vigueur le 1<sup>er</sup> Janvier 2002. Les objectifs principaux de ce code sont :

- ❖ Le renforcement des garanties fondamentales des contribuables tout en affirmant les procédures relatives au contrôle fiscal et à la taxation d'office d'impôt selon la loi et faire face aux polémiques concernant la confrontation avec l'administration fiscale.
- ❖ L'unification de la tenue du contentieux fiscal pour les différents impôts et la reconnaissance du principe juridictionnel auprès du tribunal
- ❖ L'appui des droits du trésor public par l'intensification des mécanismes du contrôle fiscal et l'élargissement du droit de communication et les sanctions pénales.

A l'heure actuelle, la transcendance des droits de l'homme a fait que les Etats ne peuvent atteindre un degré de légitimité et de respectabilité à l'échelle internationale que s'ils manifestent leurs attachements aux droits de l'homme. Ces derniers sont « un ensemble des valeurs assurément importantes et fondamentales en ce qu'elles marquent la centralité de l'homme dans la société

actuelle »<sup>2</sup>. Ces droits comportent entre autres les droits du contribuable rattachés aux grands principes régissant le droit fiscal tels que le principe de consentement à l'impôt, le principe de la légalité de l'impôt, le principe d'égalité des contribuables devant l'impôt.

Ajoutant que l'efficacité du système fiscal est assurée en premier lieu par l'efficacité de son organisme de contrôle qui est lié à l'existence même de l'Etat. Ce dernier ne peut fonctionner qu'aux moyens des recettes procurées par l'impôt. De ce fait, le paiement de l'impôt est une nécessité vitale à respecter ou à faire respecter, c'est-à-dire que les citoyens doivent respecter scrupuleusement les obligations du droit fiscal si non l'Etat peut diligenter certaines techniques juridiques et moyens de contraintes pour les obligées à respecter la législation fiscale. Pour assurer que le contribuable s'acquitte de son devoir fiscal, l'administration fiscale doit passer par le contrôle fiscal tout en respectant les droits et libertés des contribuables.

En effet, c'est la réalisation de cette équation qui est attendue par tous les citoyens de l'Etat « développé » en premier lieu, et en deuxième lieu, l'amélioration des rapports entre le fisc et le contribuable qui est un objectif fondamental de la politique fiscale qui dépend nécessairement de la protection des contribuables face au fisc.

Dès lors, il y a lieu de s'interroger sur : les garanties instituées au profit du contribuable durant la vérification fiscale et après l'achèvement de cette dernière ?

Les développements qui suivent seront articulés autour de deux parties : les droits et garanties du contribuable durant la vérification fiscale approfondie (première partie). Le législateur a institué certains nombres des garanties au profit du contribuable lors de la vérification fiscale et plus précisément lors de la vérification approfondie. En effet, la vérification ne doit pas être appréhendée seulement comme une technique de contrôle fiscal. En outre, elle a une

---

<sup>2</sup> Hamon (L) « L'Etat de droit et son essence » RTD 1989 p.15

dimension économique et psychologique. La dimension psychologique de la vérification ne fait pas doute.

Cependant, les garanties étaient donc lors de la procédure de la vérification d'une grande importance : elles permettent d'assurer le contribuable contre tout abus éventuel. Toutefois, ces garanties ne sont pas nécessaires par tous les systèmes optant pour la méthode déclarative. Dans ces systèmes tels que le système du droit tunisien, un système de protection a été mis en place à travers l'institution d'un ensemble des garanties. Il s'agit des obligations à la charge de l'administration fiscale. Ces obligations sont de deux types : des obligations de faire et des obligations de ne pas faire.

Dans la première catégorie, on peut ranger l'obligation de notifier au contribuable un avis préalable de vérification, celle de faire figurer dans cet avis un ensemble des mentions dont entre autre la faculté de se faire assister ou représenter.

Dans la deuxième catégorie, on peut trouver l'obligation de respecter le secret professionnel, ainsi que l'inviolabilité du domicile.

En second lieu, d'autres garanties instituées au profit du contribuable après l'achèvement de la vérification approfondie (deuxième partie). Après l'achèvement de la procédure de vérification approfondie l'administration a aussi l'obligation de restituer les sommes perçues en trop, en cas d'encaissement excessif auprès du contribuable, lors de paiement de ses charges fiscaux.

Ainsi la législation tunisienne a interdit l'administration de renouveler la vérification. De même, malgré que le droit à l'assistance était bien ratifié par le législateur à travers la précision des personnes habilitées à l'assistance, le contribuable s'est vu dépourvu de certaines garanties pourtant fondamentales en matière de contentieux fiscal. Il s'agit en effet, du droit de recours juridictionnel dont la consécration législative s'avère imparfaite.

## Chapitre I : Le droit à l'information

Le droit à l'information du contribuable occupe une place importante en droit Tunisien. C'est pour cela, une institution de deux garanties essentielles a été établie au profit du contribuable d'une part, une notification d'un avis préalable à la vérification (section 1), d'autre part, le droit à l'assistance est bien mentionné (section 2).

### Section 1 : La notification d'un avis préalable à la vérification :

Le contribuable bénéficie d'une garantie formelle qui est la notification d'un avis de vérification. Cette dernière est définie comme étant l'acte par lequel l'administration fiscale apporte à la connaissance du contribuable qu'elle va procéder à des opérations de vérification approfondie.

Cette garantie est prévue par l'article 39 « CDPF » qui annonce que : « les opérations de vérification approfondie de la situation fiscale sont obligatoirement l'objet d'une notification d'un avis préalable » (**annexe1**). L'objet de la notification est de mettre le contribuable en situation prête à la procédure de vérification.

A ce niveau, on peut constater et conformément à cet article que l'avis doit être notifié au contribuable, à son domicile réel ou élu déclaré à l'administration fiscale.

La notification de l'avis doit se faire soit par la remise directe, soit par une lettre recommandée avec accusé de réception<sup>3</sup>.

L'administration fiscale est obligée de noter expressément dans l'avis le droit de contribuable de se faire assister durant la procédure de vérification et de discuter ses résultats par une personne de son choix ou de se faire représenter à cet effet par un mandataire conformément à la loi. En plus, l'administration doit mentionner « les impôts concernés par la vérification, le nom, le prénom, la profession et le dernier domicile connu par les services

---

<sup>3</sup> Article 10 du « CDPF »

fiscaux de l'agent ou des agents qui en sont chargés, ainsi que la date de commencement et la période de vérification. L'avis doit comporter aussi les indications relatives au service chargé de la vérification ainsi que son cachet<sup>4</sup>.

Cependant, il ne faut pas négliger que la date de commencement d'une vérification doit s'écarter de 15 jours au moins de la date de notification de l'avis pour permettre au contribuable de préparer ses documents (comptables et autres) avant le commencement de la vérification. L'importance de cette garantie provient du fait que l'administration fiscale est obligée non seulement de notifier mais aussi d'indiquer toutes les informations concernant la procédure de vérification et en cas d'absence de l'une de ces informations prévues par la loi, cette procédure sera absolument nulle.

## Section 2 : Le droit à l'assistance :

Le droit à l'assistance peut être considéré parmi les premières garanties accordées aux contribuables.

Avant tout, il faut déterminer la notion de l'assistance. Plusieurs définitions ont donné, disons, une détermination précise pour le terme assistance.

Une première définition consiste en « l'aide qu'une personne qualifiée apporte au contribuable, soit en étant présent avec lui aux opérateurs de vérification sur place, soit en remplaçant celui-ci lorsqu'il ne peut être présent au contrôle »<sup>5</sup>.

Il est à signaler que cette définition semble restrictive car elle limite le domaine d'assistance au seul contrôle fiscal.

Une deuxième définition peut être prise en compte car elle a bien élargi le domaine d'assistance à plusieurs phases. Ainsi, l'assistance peut être définie comme étant : « l'aide qu'une personne qualifiée apporte au contribuable soit lors de la souscription de ses déclarations fiscales, soit durant l'opération de vérification, soit enfin devant les juridictions compétentes ».

---

<sup>4</sup> Article 39, alinéa 2 du « CDPF »

<sup>5</sup> Marguet, l'assistance au contribuable, R.F.F.P, 1984, n°5, p122.

**Paragraphe 1 : Les personnes habilitées à l'assistance :**

Vue l'importance du droit d'assistance au niveau de la vérification approfondie, la question qui reste toujours à poser est : qu'elles sont les personnes ayant le droit de présenter la contribuable au cours de la vérification ? En d'autres termes qu'elles sont les conditions nécessaires de représentations et d'assistance des contribuables auprès de l'administration ?

**1. Les personnes habilitées à représenter le contribuable :**

La note commune n° 26/1991 prévoit que « lors de l'opération de vérification, le contribuable a la faculté de se faire assister d'un conseil de son choix ou de se faire représenter par un avocat ou un conseil fiscal agréé et que l'opération de représentation se fait par procuration ».

Ainsi, il est à signaler que le code des droits et des procédures fiscales a identifié trois catégories de personnes ayant le droit de représenter le contribuable mais il est à remarquer que le « CDPF », par l'expression « un conseil lié à son choix » a donné une grande liberté au contribuable de choisir la personne pour le représenter auprès de l'administration fiscale.

Dans le sens d'accorder la liberté aux contribuables, le CDPF a créé les bureaux d'encadrement et d'assistance fiscale qui peuvent se définir comme étant « des entités privées dont l'objet consiste à assister leurs clients et à leur prêter aide et assistance pour l'accomplissement de leurs obligations fiscales »<sup>6</sup>.

Il est à signaler que le choix de l'assistant se fait dans un délai compris entre la date de l'envoi de l'avis et le début des opérations de contrôle<sup>7</sup>.

A titre de remarque, la question qui peut être posée à ce niveau est qu'une identification d'un seul assistant peut être dans l'intérêt du contribuable ?

Le code des droits et des procédures fiscales n'a pas donné une réponse claire à cette question. Mais l'expression « personne de son choix » nous ramène à conclure qu'en aucun cas le conseil doit être unique.

<sup>6</sup> Article 50 « CDPF »

<sup>7</sup> Article 39 « CDPF » inséré par l'article 62 de la loi n° 2004-90 du 31 décembre 2004 portant loi de finance pour l'année 2004.

En effet, s'il s'agit d'une affaire importante, le recours à plusieurs assistants peut être une solution adéquate car même au droit français, le fisc accepte la participation de deux conseils à condition qu'il n'en résulte aucun obstacle au déroulement normal de la vérification<sup>8</sup>.

## **2. Les personnes n'ayant pas la qualité de représenter le contribuable :**

La note commune n° 26/1991 prévoit que « généralement, toute personne n'ayant pas obtenu son agrément de conseil fiscal n'a pas le droit de représenter le contribuable auprès de l'administration fiscale ». Il en découle de cette note que plusieurs personnes ont été exclues de la liste des assistants comme à titre d'exemple les techniciens en fiscalité, les professeurs de droit et les anciens fonctionnaires des impôts.

En ce qui concerne les experts comptables, on note : « qu'il est interdit aux personnes inscrites au tableau de l'ordre et à leurs salariés : d'agir tant qu'agents d'affaires ; et d'assumer une mission de représentation devant les tribunaux de l'ordre judiciaire ou administratif auprès des administrations et organismes publics »<sup>9</sup>. D'après cet article, l'exclusion des experts comptables est expresse. De même l'administration a exclu les comptables en tant que teneurs des livres comptables et cela se manifeste dans la note commune n° 26/1991 qui prévoit que « Etant donné que les experts comptables ne sont pas autorisés à représenter le contribuable, il serait de même pour les comptables dont le rôle se limite à la tenue des livres comptables ».

### **Paragraphe 2 : Le rôle du conseil :**

L'assistance d'un conseil pour le contribuable n'était pas une obligation mais elle représente, plutôt, un choix. Ainsi et en cas d'existence d'un assistant, on est obligé de déterminer son rôle. A ce niveau, il est à signaler que le code des droits et des procédures fiscaux n'a pas déterminé expressément le rôle du conseil.

Toutefois, le recours à certains textes qui réglementent ce rôle était une nécessité si importante. En effet, l'article premier de la loi n°60-34 du

<sup>8</sup> Article 47 LPF.

<sup>9</sup> Article 11 de la loi n° 88-108 du 19 Août 1988.

14/12/2006 relative à l'agrément des conseils fiscaux<sup>10</sup> exige que le conseil fiscal est chargé : « d'accomplir, pour les contribuables, les formalités fiscales, de les assister, de les conseiller ou de les défendre auprès de l'administration fiscale ou devant les juridictions jugeant en matière fiscale que cette profession soit exercée à titre principal ou à titre accessoire ».

D'après cet article, on peut extraire plusieurs fonctions qui définissent le rôle de l'assistant. En effet, il est chargé « d'assister », de « conseiller » le contribuable en lui fournir une aide technique en cas où ce dernier ignore certains textes législatifs ou en cas de manque de connaissances, de « défendre » pour protéger le contribuable devant les menaces éventuelles du vérificateur.

On ajoute que, vue que le système fiscal est un peu compliqué, le contribuable peut se trouver, d'une part, dans un cas de faiblesse devant le vérificateur de l'administration fiscale qui est une personne qui maîtrise bien sa profession d'où une faiblesse de connaissance, d'autre part, il peut se trouver dans un état psychologique défavorable pour discuter avec les agents de fisc d'où une faiblesse psychologique.

A ce niveau, le rôle de l'assistant se manifeste clairement et avec ses différentes démentions. En effet, si l'assistant constate ou remarque un vice de procédure commis par le vérificateur fiscal, il doit obligatoirement l'indiquer et spécialement lorsque ce vice aura comme effet d'entacher la procédure de vérification en nullité.

## **Chapitre II : Les obligations de l'administration envers le contribuable.**

---

<sup>10</sup> Loi n° 60-34 du 14/12/1960, J.O.R.T 13-16 décembre 1960 p. 1671.

Comme le cas du contribuable, l'administration fiscale est obligée de protéger le contribuable contre l'abus de ses pouvoirs.

En effet, le législateur tunisien a protégé la vie privée (section 1) de ce dernier. En plus, le législateur a offert des garanties après l'achèvement de la vérification approfondie (section 2).

### Section 1 : La protection de la vie privée :

En principe, la protection de la vie privée du contribuable se présente en deux niveaux ; d'une part, l'obligation de respect du secret professionnel auprès de l'administration fiscale (paragraphe 1), d'autre part, l'obligation de l'administration de confirmer l'inviolabilité du domicile (paragraphe 2).

#### ***Paragraphe 1 : Le respect du secret professionnel :***

##### **1. L'obligation du respect du secret professionnel :**

La protection du contribuable était une nécessité pour le législateur qui a annoncé dans l'article 15 du « CDPF » que : « toute personne appelée en raison de ses fonctions ou attributions à intervenir dans l'établissement, le recouvrement, le contrôle ou le contentieux de l'impôt est tenue à l'obligation du respect du secret professionnel ».

Le respect du secret professionnel en tant que garantie accordée au contribuable au cours de la vérification fiscale se manifeste largement dans cet article par la mention expresse du mot « obligation » qui montre la vérité de cette garantie au profit du contribuable.

Les personnes contribuant à la liquidation, au contrôle, au recouvrement ou au contentieux sont obligés de ne pas divulguer des renseignements portés à leur connaissance pendant l'exercice de leurs fonctions, de même l'administration fiscale est dans l'obligation de notifier sous plis fermés les significations et correspondances échangées entre ses services ou adressées

aux contribuables. Aussi, il est interdit de délivrer des renseignements ou copies des dossiers détenus par l'administration à des personnes autre que le contribuable lui-même ou les personnes auxquelles le paiement de l'impôt pourrait être réclamé à sa place, on ajoute que les services de l'administration fiscale et les services chargés de recouvrement sont obligés de ne pas délivrer des copies d'actes enregistrés ou des extraits du registre de la formalité de l'enregistrement qu'aux parties contractantes ou à leurs ayant cause.

L'article 15 déjà cité n'exclut pas l'existence d'un risque menaçant le respect du secret professionnel. C'est pour cette raison, une sanction pénale était une solution importante en cas de non respect de cette garantie.

En effet, le code des droits et des procédures fiscaux exige que : « les sanctions prévues par l'article 254 du code pénal s'appliquent à tout contrevenant à l'obligation du respect du secret professionnel prévu par l'article 15 du présent code »<sup>11</sup>.

La sanction prévue par l'article 254 du code sus visé n'est pas susceptible de transaction et l'action publique s'y rapportant peut être mise en mouvement par les services de l'administration fiscale ou par toute personne endommagée par la divulgation de secret professionnel.

## **2. Exceptions du non respect du secret professionnel :**

La notion de « secret professionnel absolu » est une notion qui existe en droit tunisien dans certains articles<sup>12</sup>.

Les professions citées dans ces articles peuvent être dans l'opposition de secret professionnel. A titre d'exemple, les experts comptables salariés et les fonctionnaires sont tenus de respecter le secret professionnel au même titre que l'expert comptable privé. Mais le code des droits et des procédures fiscaux a prévu certaines exceptions à l'obligation du respect du secret professionnel, d'une part, il a noté la possibilité de délivrer des copies d'actes enregistrés ou des extraits du registre de la formalité de l'enregistrement aux parties non contractantes en cas d'obtention d'une ordonnance du juge compétent.

---

<sup>1(1)</sup> Article 102 « C.D.P.F ».

<sup>2(1)</sup> Article 102 « C.D.P.F ».

D'autre part, il a noté la présentation des documents et renseignements à la chambre des titres gelés et au juge du livre foncier dans le cadre de la loi portant mis à jour des titres fonciers.

Encore, le droit commun a prévu certaines exceptions à l'obligation du respect du secret professionnel tel que la présentation des renseignements nécessaires au ministère public dans le cadre des affaires pénales et la présentation des renseignements aux tribunaux compétents dans le cadre des procédures d'expropriations en demandant des renseignements relatifs aux déclarations fiscales utilisées pour l'évaluation des immeubles expropriés.

En se référant aux textes juridiques, le législateur tunisien a bien consacré le caractère « absolu » du secret professionnel, mais dans la pratique, ce caractère est un peu loin d'être exercé absolument. A titre d'exemple, lors de l'exercice du droit de communication, le vérificateur va demander au médecin ou à l'avocat de lui fournir des documents comptables ou des pièces justificatives et en cas de refus de ces derniers à cause de respect du secret professionnel, le vérificateur fiscal va exercer son pouvoir de redressement en fixant d'une manière unilatérale la base imposable, cela paraît très logique puisque le fisc est mis dans un cas d'impossibilité d'exercer son contrôle fiscal d'où le secret professionnel se présente comme un élément disons « négatif ».

### ***Paragraphe 2 : L'inviolabilité du domicile :***

Le domicile représente le cadre de la vie particulière de chaque citoyen. En effet, selon Jean Rivero : « L'inviolabilité du domicile désigne la règle qui interdit à toute personne de pénétrer dans un domicile sans le consentement de celui qui l'occupe »<sup>13</sup>.

Vu que la protection des intérêts du contribuable ne se fait qu'à travers la protection de la vie privée, le législateur tunisien a tenté de concilier la liberté avec la lutte contre la fraude fiscale. Aussi, il a essayé de limiter les pouvoirs des autorités publiques en fixant des conditions dans lesquelles s'exercent les perquisitions en matière fiscale [1-], en instituant des règles préétablies à la

---

<sup>3(1)</sup> Jean Rivero, « les libertés publiques 2, le régime de principales libertés » PUF, 1989, p. 78.

conduite des perquisitions [2-], qui concernent l'exercice du droit de perquisition auprès de l'administration fiscale.

### **1. Les conditions dans lesquelles s'exercent les perquisitions en matière fiscale :**

La fixation des conditions aboutissant à l'exercice du droit de perquisition auprès de l'administration fiscale était l'une parmi les obligations des créateurs du droit tunisien.

Le code des droits et procédures fiscaux annonce que les agents de l'administration fiscale : « sont également habilités, en cas d'existence de présomptions d'exercice d'une activité soumise à l'impôt et non déclarée ou de manœuvres de fraude fiscale à procéder (...) à des visites et perquisitions »<sup>14</sup>.

D'après cet article, les vérificateurs doivent estimer qu'il existe des indices des obligations déclaratives pour leur permettre d'exercer des opérations de perquisition.

C'est vrai que l'article 8 du code des droits et des procédures fiscaux n'a pas limité clairement le champ d'application du droit de perquisition, cela n'empêche plus que le législateur tunisien a établi une liste des actes et des agissements frauduleux.

Néanmoins, l'article 101 du « CDPF » a défini les actes permettant le commencement de la procédure de perquisition. Toutefois, est considéré comme fraudeur et sera puni d'une amende et un emprisonnement, toute personne qui a : « simulé des situations juridiques, produit des documents falsifiés ou dissimulé la véritable nature juridique d'un acte ou d'une convention dans le but de bénéficier d'avantages fiscaux, de la minoration de l'impôt exigible ou de sa restitution ;

- Accompli des opérations emportant transmission de biens à autrui dans le but de ne pas acquitter les dettes fiscales.

- Majoré un crédit de taxe sur la valeur ajoutée ou de droit de consommation ou minoré le chiffre d'affaire dans le but de sous traire au paiement de la dite taxe ou du dit droit ou de bénéficier de la restitution de la taxe ou du droit.

---

<sup>4(1)</sup> Article 8 alinéa 8 du « CDPF ».

La sanction s'applique dans le cas où la minoration ou la majoration excède 30% du chiffre d'affaire ou du crédit d'impôt déclaré.

En tant que garantie en matière fiscale, l'inviolabilité du domicile sera prochainement plus efficace et plus protégée grâce à l'accord d'association établi entre la Tunisie et l'Union Européenne.

En effet, l'article 52 de l'accord d'association indique que les Etats membres de la communauté Européenne invitent le législateur tunisien à harmoniser sa législation avec celles de ses partenaires européens.

Notre sentiment d'optimisme est résulté de la comparaison entre le droit tunisien et celui français. Ce dernier paraît plus avantageux car selon le droit français, le président du tribunal de grande instance compétent à délivrer l'autorisation de perquisition, doit motiver sa décision par la désignation des éléments de fait et de droit fournis par le fisc et constituant à l'encontre du contribuable, des présomptions d'infractions.

En bref, cette ordonnance judiciaire qui autorise ce qui assure la suffisance des garanties en faveur des contribuables en matière juridique.

Généralement, cette comparaison demeure non équitable à cause de la différence entre les deux Etats en question de développement.

## **2. Les garanties immanentes à la conduite des perquisitions :**

En se référant aux termes de l'article 95 du CPP, l'administration fiscale, avant le procès à la perquisition, est tenu de remettre une copie de l'ordre de mission spéciale au contribuable.

Cette copie doit être suivie de la signature de l'occupant des lieux ou son représentant. Ainsi, la mention des informations relatives aux lieux, la date et les agents habilités à perquisitionner, dans la notification formalisée est un outil qui incite l'administration fiscale à respecter au moins les articles 95 et 96 du « CPP ».

En cas de défaut de la remise d'une copie de l'ordre de mission spéciale infirme les exigences des droits des administrés à la transparence administrative.

Il est à signaler que l'exercice des perquisitions peut être effectué en tous lieux : les locaux à usage d'habitation, les locaux professionnels et les locaux servant en partie à l'habitation et en partie à une activité professionnelle. L'article 96 du « CPP » dispose que : « le juge d'instruction, ou l'officier de police judiciaire qui procède à une visite domiciliaire doit s'il est nécessaire, se faire assister par femme de confiance. Si la présence de l'inculpé à la perquisition n'a pas été jugé possible ou utile, le juge fait assister à cette opération deux témoins pris parmi les gens de la maison ou, à défaut, les voisins qui signent un procès verbal ».

Les garanties prévues par cet article demeurent importantes pour le contribuable. En effet, la démarche de l'exercice de perquisition met en considération le respect de principe du consentement de l'un des agents du domicile, à défaut le consentement de l'un des voisins est suffisant.

L'analyse de l'expression « une visite domiciliaire » nous confirme l'idée que l'intention du créateur du droit était de généraliser les garanties de l'article 96 du « CPP » en tous lieux.

Après l'étude de cette garantie, une question reste à poser et qui nécessite une réponse, la question est la suivante : Est-ce qu'il y a un organe tenu à la veille au respect de l'administration fiscale des garanties inhérentes à l'exécution de la perquisition ?

La réponse à cette question est par l'affirmative puisque le législateur a livré cette tâche au procureur de la république.

## Section II : Le droit de dialogue :

La faculté de se défendre était parmi les garanties principales instituées au profit du contribuable selon plusieurs législations fiscales.

En effet, en matière fiscale, il semble très clair que le droit au dialogue est un complément du droit à l'information. L'institution du droit au dialogue se traduit à la consécration de deux débats ; Le débat oral et contradictoire (paragraphe 1), ainsi que le débat formel (paragraphe 2).

**Paragraphe 1 : Le débat oral et contradictoire :**

Le débat oral et contradictoire est une discussion engagée par le vérificateur avec le contribuable vérifié pendant le déroulement de la vérification et avant toute notification de redressement.

A ce niveau, il y a nécessité d'un débat oral et contradictoire sous peine d'irrégularité de la procédure. Les échanges écrits entre le vérificateur et le contribuable ne peuvent pas tenir lieu de débat oral et contradictoire. La présence physique du vérificateur doit être suffisante pour que le débat oral et contradictoire puisse exister.

Cette notion de ce débat est une notion de fait. La charge de la preuve de l'absence de débat oral et contradictoire avec le vérificateur incombe au contribuable. Dès lors que la vérification de comptabilité s'est bien déroulée au siège de l'entreprise, il appartient au contribuable d'en apporter la preuve de démontrer que le vérificateur se serait opposé à tout échange de vues.

**I. Les garanties favorables au débat :**

La possibilité d'engager avec le contribuable un débat oral est contradictoire existe avec le code des droits et procédures fiscaux.

Certaines garanties reconnues au profit du contribuable vérifié le laissent présumé malgré l'impossibilité d'une disposition expresse du dit code. D'une autre manière, en absence de débat oral, ces garanties seront dépourvues d'objet.

Le déroulement de la vérification sur place est de nature à favoriser la discussion orale avec le contribuable et de consacrer la localisation spatiale du contrôle. A ce niveau, le code des droits et des procédures fiscaux a renforcé le processus contradictoire par le droit du contribuable de se faire assister d'un conseil de son choix pendant le déroulement de la vérification fiscale d'où une instauration d'un dialogue équilibré.

L'article 40 dispose que : « la vérification approfondie de la situation fiscale se déroule dans les locaux de l'entreprise ».

D'après cet article, on constate qu'il s'agit d'une instauration du principe du contrôle sur place c'est-à-dire au siège de la direction de l'entreprise, autrement dit les lieux où se trouvent les documents nécessaires à la vérification fiscale.

Le débat oral, en tant que garantie accordée au contribuable, a été étroitement lié à la vérification de comptabilité étant un contrôle sur place.

En effet, la vérification approfondie de la situation fiscale personnelle est souvent formalisée par des demandes écrites de renseignement, éclaircissements et des pièces de justifications. La réponse du contribuable à ces demandes est examinée par le vérificateur dans son bureau.

## **II. Les garanties défavorables au débat :**

Si la règle du contrôle sur place et le droit d'assistance d'un conseil sont deux garanties qui supposent l'existence d'un climat favorable au débat oral et contradictoire, l'exception à la règle du contrôle sur place [1-] et l'indétermination de l'objet de ce débat [2-] sont deux éléments défavorables aux débats.

### **1. L'exception à la règle du contrôle sur place :**

L'article 40 du code des droits et procédures fiscaux prévoit que : « La vérification peut avoir lieu dans les bureaux de l'administration fiscale sur demande écrite de l'entreprise ou à l'initiative de l'administration fiscale en cas de nécessité, dans ce cas, les échanges des registres et documents se font contre récépissé ».

Cet article reconnaît l'exception du principe à savoir la possibilité pour le vérificateur d'emporter les documents comptables du contribuable vérifié afin de les examiner dans les locaux de l'administration fiscale. L'emport des documents ne doit pas priver le contribuable d'une discussion orale avec le vérificateur.

Deux conséquences logiques semblent découler de la reconnaissance de l'emport des documents en tant qu'exception au principe du contrôle sur place.

D'une part, la demande d'emport des documents comptables devrait être une possibilité offerte au contribuable, d'autre part même si la possibilité d'emporter

les documents comptables est reconnues à l'administration fiscale, la décision de l'emport ne doit pas avoir un caractère systématique, pour se faire, la loi doit limiter la décision de l'administration en lui imposant certaines conditions de fond et de forme.

En outre, l'article 40 du code précité dispose que l'emport des documents peut avoir lieu « sur demande écrite de l'entreprise ou à l'initiative de l'administration fiscale en cas de nécessité ».

Selon le « CDPF », l'emport des documents apparaît une exception souple car ce code a donné la possibilité au contribuable de se faire assister d'un conseil pour discuter sur place oralement les griefs adressés à sa comptabilité.

## **2. L'indétermination de l'objet de ce débat :**

Généralement, au cours d'une vérification approfondie, il doit être offert au contribuable un débat oral et contradictoire « relatif aux constatations auxquelles donne lieu le contrôle fiscal »<sup>15</sup>, a contrario, le débat oral et formel ne porte pas sur la nature et le montant des redressements envisagés puisque tel est l'objet non de la vérification mais plutôt de la notification de redressement.

Le débat oral et contradictoire est destiné à permettre au contribuable de compléter les informations du vérificateur pour éviter tous types d'erreurs d'appréciation.

Lorsqu'il s'agit d'une vérification de la comptabilité, le débat doit normalement porter sur tous les documents et les pièces justificatives dont détient le contribuable conformément à la loi.

Il est à signaler que rien ne semble obliger, pendant le déroulement de la vérification, l'administration de communiquer au contribuable vérifié les renseignements qu'elle a obtenu auprès des tiers par des procédures spécifiques telles que le droit de communication, le droit de saisie ou de perquisition...

---

<sup>5(1)</sup> CE 6 juillet 1994, n°120 Thiry, R.J.F 10/94, n°1113.

Malgré l'existence des possibilités du débat oral et contradictoire avec la reconnaissance de certaines garanties au contribuable vérifié, les insuffisances relatives aux garanties ainsi que l'indétermination de l'objet du débat sont de nature à fragiliser de telles possibilités.

### **Paragraphe 2 : Le débat formel :**

Le débat formel se matérialise par les demandes écrites adressées par l'administration fiscale au contribuable vérifié et dans lesquelles elle lui sollicite des renseignements, éclaircissements ou justifications relatives aux déclarations.

Le réaménagement des règles régissant le débat formel s'est soldé par l'élargissement du champ d'application des demandes écrites [I]. Un tel élargissement, conjugué à l'utilisation souple des demandes écrites [II], milite fortement en faveur de l'extension des possibilités du débat écrit dans le code des droits et des procédures fiscaux.

#### **I. L'élargissement du champ d'application des demandes écrites :**

Le champ d'application du débat formel a été élargi à la diversification du cadre des demandes écrites [1-] et à la multiplication de leurs types [2-].

##### **1. La diversification des types des demandes écrites :**

La diversification des types des demandes écrites a été effectuée par le « CDPF ». Ces différents types peuvent être adressés par l'administration fiscale au contribuable dans le cadre d'une vérification fiscale.

Il s'agit de demandes de renseignement : d'éclaircissement ou de justification<sup>16</sup>.

##### **a. La demande de renseignement :**

La demande de renseignement est une nouveauté du CDPF.

Le ministre de finances a précisé que la demande de renseignement peut porter sur « la réalisation d'une opération ou d'un marché non déclaré ou sur le patrimoine du contribuable ou sur les éléments de son train de vie on encore

<sup>6(1)</sup> Les articles 6 et 41 du CDPF.

sur la concordance des informations et éléments portés sur une ou plusieurs déclarations, c'est le cas d'une discordance du chiffres d'affaires d'une année à une autre »<sup>17</sup>.

Cette explication donnerait à la demande de renseignement une porte large, encore plus large qu'il ne le permet le sens du mot renseignement. En effet, cette demande se base sur des simples informations nécessaires à expliquer certains points qui sont obscurs dans la déclaration du contribuable.

**b. La demande d'éclaircissement ou de justification :**

Dans une demande d'éclaircissement, l'administration fiscale peut demander au contribuable des explications sur certaines anomalies.

La demande est adressée au contribuable chaque fois que les informations, que contienne sa déclaration, paraissent obscurs aussi bien sur les niveaux de la forme que sur le plan de fond. En effet, l'administration demande au contribuable de rendre plus claire une information qui est en sa possession.

La réponse du contribuable devra être claire et bien argumentée afin d'éclairer les informations objet de la déclaration déjà fournies à l'administration fiscale.

Il est à noter que le contribuable n'est pas obligé d'apporter la preuve de son éclaircissement.

La demande de justification permet à l'administration d'obtenir la preuve de la réalité des éléments portés à la déclaration du contribuable. La différence entre la demande d'éclaircissement et celle de justification se manifeste au niveau de la preuve. En effet, la première se base sur des informations simples qui peuvent seulement orienter les recherches du fisc, alors que la deuxième exige des informations précises et directement utilisables, en plus, les justifications exigent du contribuable un commencement de preuve. A titre d'exemple, le vérificateur peut demander au contribuable de justifier l'acquisition des biens ou services ouvrant droit à la déduction.

---

<sup>7(1)</sup> Voir la réponse de ministre de finance lors des discussions de la chambre des députées le 26/07/2000, JORT, n°39 du 26 juillet 2000, p1899.

Vue la diversification des types de demandes (renseignements, éclaircissement et justification), l'administration fiscale peut se trouver dans l'obligation de multiplier ses moyens de collecte de preuve dans le but de mieux cerner la réalité des bases d'imposition déclarées<sup>18</sup>.

## **2. La diversité du cadre des demandes écrites :**

La procédure de demande de renseignement, éclaircissement ou justification peut se combiner avec les deux formes de la vérification fiscale à savoir la vérification préliminaire (a) et la vérification approfondie (b).

### **a. Les demandes adressées dans le cadre d'une vérification préliminaire :**

La vérification préliminaire peut constituer pour l'administration fiscale une occasion pour adresser au contribuable une ou plusieurs demandes de renseignements, éclaircissements ou justifications.

Les demandes adressées au contribuable doivent être nettement distinguées des opérations matérielles de contrôle caractérisant une vérification approfondie.

L'administration, après avoir utilisé les demandes dans le cadre de la vérification préliminaire, peut le reprendre dans le cadre d'une vérification approfondie<sup>19</sup>. En effet, la vérification préliminaire ne fait pas obstacle à ce

qu'une vérification approfondie soit engagée ultérieurement à sa mise en œuvre<sup>20</sup>.

Il est à signaler que le juge doit sanctionner tout détournement de la procédure de la demande écrite.

### **b. Les demandes adressées dans le cadre d'une vérification approfondie**

L'article 41 du « CDPF » dispose que : " l'administration peut demander des renseignements, éclaircissements ou justifications en rapport avec la vérification ".

---

8

<sup>(1)</sup> V. Feriel Kammoun, la preuve en matière fiscale Mémoire DEA, faculté du droit de SFAX. 2001-2002

<sup>9(19)</sup> Article 37 paragraphes 2 du « CDPF ».

Deux remarques peuvent être provoquées à partir de cette disposition :

D'une part, la demande écrite ne se distingue pas de la procédure de vérification approfondie engagée mais elle le concrétise. En effet, selon CASIMIR : "on peut même avancer que ce type de vérification trouve en partie son origine dans la possibilité pour l'administration de demander des justifications au contribuable lorsque l'administration constate notamment un décalage entre son revenu déclaré et son revenu présumé"<sup>21</sup>. Donc il est à constater qu'il s'agit d'une absorption de la procédure de demande écrite par la procédure de la vérification approfondie.

D'autre part, le recours à une demande écrite lors d'une vérification approfondie est envisageable même si l'administration a déjà fait recours à une ou plusieurs demandes dans le cadre de la vérification préliminaire. D'ailleurs, l'administration a non seulement le pouvoir d'utiliser tous les moyens d'investigation et de contrôle mis à sa disposition, mais elle peut en plus les enchaîner selon ce que requiert la situation du contribuable.

L'extension du champ d'application des demandes écrites montre à quel point les possibilités offertes à l'administration pour engager avec le contribuable un débat ont été étendues.

---

<sup>(20)</sup> Article 37 paragraphes 2 du « CDPF »

<sup>(21)</sup> CASIMIR (JP), droits, garanties et procédures, Pais, Groupe Revue Fiduciaire, novembre 2002, p. 29

## **II. L'utilisation souple des demandes écrites :**

### **1. L'absence des conditions préalables de fond :**

L'administration, selon le CDPF, n'est pas obligée de respecter des conditions préalables de fond spécifiques avant qu'elle adresse au contribuable une demande de renseignements, d'éclaircissements ou de justifications.

L'administration fiscale n'est pas tenue, relativement à une demande de renseignements, de respecter des conditions de fond particulières.

Toutefois, une question peut être posée qui est la suivante : l'administration, est-elle obligée d'informer le contribuable du caractère non contraignant des invites du vérificateur ?

La réponse à cette question semble être négative car le code n'a pas obligé l'administration d'apporter au contribuable une pareille précision.

L'administration fiscale, dans une demande de renseignements, ne doit pas demander des informations qui substantiellement caractérisent une demande d'éclaircissements ou de la justification.

En effet, les restrictions touchant ces dernières demandes mentionnent que, d'une part, la demande d'éclaircissement était née avec l'obligation de déclaration de l'impôt sur le revenu d'où son utilisation doit s'inscrire dans le contexte de cette obligation.

## **2. L'absence de conditions préalables de forme**

Le code des droits et procédures fiscaux n'a pas établi des conditions de forme qui encadrent l'utilisation de la demande de renseignements, éclaircissements ou justifications.

Ce code a incombé selon son article 10 à l'administration une obligation générale de notifier « les demandes de significations devant recevoir une réponse dans un délai déterminé »

A ce niveau, le pouvoir de l'administration ne peut pas être limité face à cette obligation de notification. Le législateur français a exprimé certaines conditions à respecter pour l'administration. Parmi ces conditions, une condition paraît très importante, elle consiste à ce que la demande d'éclaircissements ou de justifications doit être formulée d'une manière claire et précise afin que le contribuable puisse faire valoir une réponse également précise et convaincante. La conviction de cette réponse se mesure à travers la précision des éclaircissements et justifications demandés.

Ainsi, la jurisprudence française a obligé, de sa part, l'administration qui fait recours à une demande écrite d'avertir le contribuable des conséquences d'un éventuel défaut de réponse. Les demandes d'éclaircissements et surtout

de justifications matérialisant le débat écrit sont contraignantes pour le contribuable qui les reçoit.

Le CDPF et contrairement aux attentes ne contient pas de semblables restrictions. En effet, la formulation de la demande est laissée au bon gré de l'administration. D'où la précision des questions varie selon le type des demandes.

Il est à noter que le délai de réponse est de 30 jours aux demandes d'éclaircissements, des renseignements et des justifications.

En ce qui concerne les conséquences du non respect de ce délai, le CDPF dispose dans son article 41 que : " le retard dans la réponse aux demandes de l'administration fiscale n'est pris en compte pour le calcul de la durée de la vérification approfondie de la situation fiscale ".

La demande de renseignements adressée dans le cadre d'une vérification préliminaire n'est pas contraignante. Le contribuable qui la reçoit n'est passible d'aucune sanction s'il ne fournit pas une réponse. Dans une demande d'éclaircissements ou de justifications, si le contribuable ne répond pas, l'administration peut qualifier ce refus comme étant une opposition de contrôle.

## **Chapitre I : Les notifications postérieures à la vérification.**

Après l'achèvement de la vérification, le législateur a visé qu'il est très intéressant d'obliger l'administration fiscale de notifier deux avis : le premier est

relatif aux résultats de vérification (section1) et le deuxième est relatif à la taxation d'office.

## Section 1 : La notification des redressements :

M. Fonte définit le redressement comme<sup>22</sup> « l'opération par laquelle le service vérificateur ajoute un ou des éléments taxables à la déclaration produite de manière à établir une imposition supplémentaire. Ainsi, l'opération menée par le vérificateur qui a pour conséquence de réduire un déficit déclaré est un redressement »

En vertu de l'art 43 CDPF. L'administration est dans l'obligation, de porter les résultats de la vérification au contribuable, lorsqu'ils emportent un redressement, au moyen de la notification des redressements matérialisant l'ouverture d'un « débat formalisé»<sup>23</sup>. (**annexe2**)

De même, la législation française prévoit que les documents emportés par le vérificateur dans le cadre d'une évaluation de la situation fiscale personnelle doivent être restitués au contribuable avant l'envoi de la notification de redressement, afin de le mettre en mesure de présenter utilement ses observations.

En plus l'article 54 du LPF (Livre des Procédures Fiscales) a assuré l'exhaustivité des informations relatives à la notification puisqu'il prévoit expressément l'obligation de mentionner sur la notification la possibilité pour le contribuable, de se faire assister d'un conseiller de son choix ou de se faire représenter par un mandataire.

En outre, le juge de l'impôt va plus loin que ça et « sanctionne<sup>24</sup> l'administration chaque fois que, pour des raisons qui ne sont pas de son fait, le contribuable n'a pas eu tous les moyens de défense auxquels il avait droit »

---

<sup>22</sup> Fonte. (G) et de la varenne (V), (1995) : « contrôle fiscale, comment s'y préparer qui a peur de contrôle fiscale ? » DUNOD, Paris (1995) page72.

<sup>23</sup> Drira Tarek, « La vérification fiscale », Mémoire des Etudes Approfondis : DEA en droit des affaires, Faculté de Droit Sfax, A, V : 2003/2004, page123.

<sup>24</sup> Fonte, G, V (1995) : « contrôle fiscale, comment s'y préparer qui a peur du contrôle fiscale ? » : DUNOD, Paris p.73

En réalité, le législateur tunisien n'a pas négligé le droit de l'assistance puisque cela est prouvé dans l'article 42 du "CDPF".

Par la suite, l'importance de cette garantie s'exprime, de faite que l'administration est tenue d'envoyer la notification de redressement et que le contribuable peut se prévaloir d'un délai de 30 jours à partir de la date de cette dernière afin de formuler ses observations. A cet égard l'article 57 de la loi de finance pour l'année 2007 a ajouté un nouvel article au code.

L'article 44 bis qui dispose « Lorsque le contribuable formule son opposition au résultat de la vérification fiscale dans les délais prévus, par l'article 44 du présent code, l'administration fiscale doit répondre par écrit à l'opposition du contribuable qui doit être motivé... et accorder au contribuable un délai de 15 jours à compter de la date de notification de la réponse de l'administration fiscale pour formuler par écrit ses observations, oppositions et revenus relatives à cette réponse ».

En d'autre terme, le gouvernement a expliqué qu'il s'agit de consolider le débat avant d'établir l'arrêt de taxation d'office.

Il ne faut pas négliger quand même qu'une note commune<sup>25</sup> est intervenue pour analyser quelques dispositions du « CDPF » et elle a prévue que : « La vérification approfondie est clôturée, dans tous les cas, par la notification au contribuable des résultats auxquels abouti cette vérification.

Cependant, la notifications des résultats de la vérification préliminaires, n'est nécessaire qu'en cas de redressement de la situation fiscale du contribuable »

En effet, lorsqu'il s'agit d'une vérification approfondie l'obligation de la notification, de ses résultats s'apparente plus claire qu'en cas de vérification préliminaire. Puisque cette dernière s'exerce sur les éléments dont dispose l'administration fiscale sans aucun préavis ; son résultat peut être le classement de dossier sans que le contribuable soit informé, ou bien le redressement de la situation fiscal, et dans ce cas la notification du résultat de la vérification préliminaire devient une obligation et une nécessité. Par conséquent, le but de

---

<sup>25</sup> Note commune N°20/2002, « Procédure de la vérification fiscale »

Cette garantie consiste dans le fait que le contribuable soit avisé et il lui est important de connaître les résultats quels qu'ils soient positifs ou négatifs.

***Pargraphe1 : Les mentions obligatoires de la notification des résultats de la vérification approfondie :***

En plus des indications au service ayant établi la notification et l'identité de contribuable, la notification des résultats de vérification préliminaire ou approfondie doit être comme est prévu par l'article 43 du code des droits et procédures fiscaux obligatoirement motivées.

Cette obligation découle des mentions obligatoires devant être portées sur la notification dont notamment :

- La nature de la vérification (préliminaire ou approfondie).
- Les impôts et les périodes concernées par la vérification.

Cette mention qui délimite la période sur laquelle va porter la vérification permet au contribuable d'éviter la vérification des périodes dont les délais de perception des impôts et taxes sont prescrits.

- La méthode d'imposition retenue : l'administration fiscale doit expressément mentionner si la vérification va porter sur la comptabilité présentée par le contribuable ou si elle est effectuée en dehors de la comptabilité, dans tous les cas elle doit préciser s'il s'agit d'un cas de défaut de présentation de comptabilité ou d'un cas de rejet de cette dernière. En plus dans le cas de rejet de la comptabilité « ce dernier doit être suffisamment motivé »<sup>26</sup>
- La reconstitution des nouvelles bases d'imposition : le chef de redressement dégagé par la vérification doit justifier la reconstitution des nouvelles bases d'imposition si cette dernière est faite sur la base de la comptabilité ainsi le chef de redressement, doit préciser, l'énoncé de la disposition légale ou réglementaire et son impact sur les bases d'imposition.

---

<sup>26</sup> Note commune N°23/2005, « Motivation de la notification des résultats de la vérification fiscale »

Si la reconstitution des nouvelles bases d'imposition est faite en dehors de la comptabilité, l'administration doit préciser la méthode qui a servi à la reconstitution dont notamment le chiffre d'affaire et le bénéfice pour les entreprises ou les revenus pour les personnes physiques.

Toutefois, pour garantir les droits de contribuable, une note commune a précisé qu'au cas où l'administration a usé des présomptions de droit ou de fait, celles-ci doivent être expressément mentionnées et argumentées.

→ Le montant de l'impôt exigible

→ Le montant des pénalités exigibles

→ Les rectifications portant sur le crédit d'impôt, le rapport déficitaire ou les amortissements régulièrement différés.

En effet, la garantie du contribuable dans le fait d'obliger l'administration fiscale de mentionner ces informations est que ces informations vont lui permettre d'organiser sa défense durant la phase administrative.

***Pargraphe2 : Les effets de la notification des résultats de la vérification :***

La notification des résultats de la vérification fiscale au contribuable produit les effets suivants :

- ❖ L'interruption des délais de prescription au titre des impôts et période mentionnée dans la notification
- ❖ L'ouverture d'un délai de 30 jours à compter de la date de la notification des résultats de la vérification afin de garantir au contribuable une période durant laquelle il peut formuler ses observations, oppositions et réserves relatives à ces résultats.
- ❖ La détermination du délai de retard sur la base duquel sont calculées les pénalités de retard.

***Pargraphe3 : Discussion des résultats de la vérification :***

Les articles 44 et 44 bis de code des droits et procédures fiscaux accordent au contribuable un délai de 30 jours, à compter de la date de la notification de redressement et de 15 jours à compter de la date de la notification de la réponse de l'administration pour répondre par écrit et formuler ses observations, oppositions ou réserves concernant les redressements (**annexe3**). De ce fait, l'administration fiscale ne peut établir l'arrêté de taxation d'office qu'après l'expiration des délais précités et ce, même en cas de réception de la réponse de contribuable concernant ces résultats avant l'expiration de ces délais.

Il est à noter aussi que, selon l'article 42 du code des droits et procédures fiscaux, le contribuable peut discuter les résultats de la vérification fiscale par lui-même ou se faire assisté par une personne non frappée par une interdiction ou une incompatibilité légale.

En effet, les procédures sus visées peuvent aboutir à l'une des situations suivantes<sup>27</sup> :

- Accord partiel ou total entre l'administration fiscale et le contribuable sur les résultats de la vérification fiscale : dans ce cas, cet accord est matérialisé par l'acquiescement et la souscription du contribuable d'une déclaration rectificative et d'une reconnaissance de dette
- Désaccord partiel ou total entre l'administration fiscale et le contribuable sur les résultats de la vérification : dans ce cas, l'administration fiscale peut après l'expiration des délais précités (30 et 15 jours), pour répondre à ces résultats, établir l'arrêté de taxation d'office au titre de ou des points de désaccord et ce, sur la base des résultats de la vérification notifiés au contribuable et l'ensemble des éléments dégagés lors de la discussion de ces résultats avec celui-ci.
- Défaut de réponse du contribuable aux résultats de la vérification : dans ce cas, l'administration fiscale peut après l'expiration du délai fixé pour répondre à ces résultats, établir un arrêt de taxation d'office

---

<sup>27</sup> Note commune N°20/2002 « Procédures de vérification fiscale »

confirmant tous les redressements contenus dans la notification ou sur des bases autres que, ceux-ci, à condition que ces redressements ne contiennent pas de nouveaux éléments ou un rehaussement dans les montants exigibles

## Section2 : La notification de l'arrêté de taxation d'office :

L'arrêté de la taxation d'office doit être notifié au contribuable conformément aux procédures prévues par l'article 10 du « CDPF » c'est-à-dire dans les mêmes conditions que la notification de l'avis de vérification et que celles des résultats de la vérification (**annexe4**).

Selon l'article 55 de « CDPF », la notification de taxation d'office fait courir le délai du recours à porter contre les arrêts de taxation d'office devant les tribunaux de première instance.

Enfin, l'atout de cette garantie peut se relever dans la sensibilisation du contribuable, en lui informant par la notification d'une part, d'autre part, dans la chance accordée au contribuable pour régulariser sa situation afin d'éviter les lourdes conséquences de la taxation d'office.

Il est à noter, que le CDPF a prévu des indications obligatoires de l'arrêté de taxation d'office (Parg1), qui peut être suspendu si le contribuable accomplit quelques conditions (Parg2).

### ***Pargraphe1 : Les indications obligatoires de l'arrêté de taxation d'office :***

L'arrêté de taxation d'office doit comporter les indications suivantes<sup>28</sup> :

- ❖ Les services de l'administration fiscale ayant procédé à la vérification fiscale (mission polyvalente, centre régionale de contrôle des impôts, bureau de contrôle des impôts)
- ❖ Méthode d'imposition retenue (sur la base de la comptabilité et des preuves littérales ou écrites ou sur la base de présomptions de droit et de fait avec mention de ces présomptions). Il est à signaler qu'il est possible de faire

---

<sup>28</sup> Article 50 du CDPF : Commenté par la note commune N°10/2002

recours aux présomptions pour établir la sincérité de la comptabilité et la rectification des résultats qu'elle fait ressortir.

- ❖ Les fondements juridiques de l'arrêté (base juridique ou réglementaire des éléments de taxation)
- ❖ Les noms, prénoms et grade des vérificateurs
- ❖ La date de commencement de la vérification approfondie et de son achèvement ainsi que le lieu de son déroulement avec la mention de la durée effective de la vérification qui prend en compte :
  - La durée d'ajournement de son commencement
  - La durée des interruptions
  - La durée de retard dans la réponse aux demandes de l'administration fiscale.
- ❖ Les années et les impôts concernés par la vérification fiscale
- ❖ Le montant de l'impôt exigible et les pénalités y afférents
- ❖ Les rectifications du crédit d'impôt
- ❖ Les rectifications du report déficitaire ou des amortissements régulièrement différé
- ❖ La recette des finances auprès de laquelle seront constatées les sommes exigibles (c'est la recette des finances du lieu d'établissement de l'impôt)
- ❖ L'information du contribuable de son droit de s'apposer à l'arrêté de taxation d'office devant le tribunal de première instance territorialement compétent et le délai imparti pour cette action.
- ❖ L'information du contribuable de la possibilité de suspendre l'exécution de l'arrêté de taxation d'office et c'est par le paiement de 20% du montant de l'impôt en principal ou par la production d'une caution bancaire pour le même montant dans un délai de 60 jours à compter de la date de la notification de l'arrêté

En effet, l'article 50 du code des droits et procédures fiscaux a prescrit à l'administration fiscale l'obligation de mentionner les informations susvisées afin de permettre au contribuable d'organiser sa défense durant la phase du recours juridictionnel.

***Pargraphe2 : La suspension de l'exécution de l'arrêté de taxation d'office :***

En vertu de l'art 50 du code des droits et procédures fiscaux, on peut remarquer que le législateur a donné une chance au contribuable de faire suspendre l'exécution de l'arrêté de taxation d'office. De ce fait les contribuables intéressés par la suspension de l'exécution de l'arrêté de taxation peuvent dans un délai de 60 jours à compter de la date de la notification dudit arrêté procéder :

- ❖ Au paiement de 20% du montant de l'impôt en principale sans tenir compte des pénalités. Dans ce cas, le receveur des finances procède à la suspension de l'exécution de l'arrêté de taxation d'office

Ou à la production d'une caution bancaire pour le même montant<sup>29</sup> « Le montant de l'impôt objet de la caution bancaire est recouvrable auprès de l'établissement bancaire à la première demande et ce, à l'expiration d'une année à compter de la date de la notification de l'arrêté de taxation »

Vu que, l'article 50 du CDPF précise que l'arrêté de taxation d'office doit être motivé, par conséquent, l'absence de motivation peut conduire à la nullité de l'arrêté. C'est pour cette raison que le maître Mr. Mohamed Mtir avance que<sup>30</sup> « La nullité peut être également soulevée en l'absence de l'une des énonciations obligatoires prévues par le même article et qui doivent figurer dans l'arrêté à savoir notamment : les services de l'administration fiscale qui ont procédé à la vérification, la méthode d'imposition retenue, les noms, prénoms et grade des vérificateurs, les années et les impôts concernées par la vérification, le montant de l'impôt exigible, l'information du contribuable de son droit de

<sup>29</sup> Thabet Khaled « Le contrôle et le contentieux fiscal » Tunis Edition CLE, 2007, p76.

<sup>30</sup> Mtir Mohamed « La taxation d'office en droit fiscal tunisien », la revue comptable et financière N°57-troisième trimestre, 2002, p.80.

s'opposer à l'arrêté de taxation d'office, l'information du contribuable de la possibilité de suspendre l'exécution de l'arrêté... »

**Pargraphe3 : La possibilité de demander la restitution :**

En vertu de l'article 28 de « CDPF », le contribuable peut demander la restitution des sommes d'impôts perçus en trop. En ce qui concerne les impôts perçus en trop en vertu d'une taxation d'office, la note commune N°36/2002 dispose que<sup>31</sup> « sont restituables les impôts perçus en trop en vertu d'une taxation d'office à la date de jugement ou de l'arrêt passé en la force de la chose jugée et dont les délais de recours et les étapes judiciaires sont épuisés »

Comme le contribuable est obligé d'adresser une demande de restitution à l'administration fiscale, cette dernière est tenue de répondre à la demande de restitution dans un délai qui ne doit pas dépasser 6 mois.

En cas de refus total ou partiel de la demande en restitution, les services de l'administration fiscale doivent motiver leur refus et notifier à l'intéressé la réponse par une lettre recommandée avec accusé de réception, au moyen des agents de l'administration fiscale, des porteurs de contraintes ou des huissiers notaires.

Le crédit est restitué après déduction des créances fiscales constatées à la charge du contribuable ayant demandé la restitution ou de son ayant cause même si ces créances sont encore partiellement ou totalement litigieuses.

Ceci concerne aussi les montants constatés en vertu d'une taxation d'office qui n'a pas fait l'objet d'une décision judiciaire aussi que les montants qui ont fait l'objet du suspension d'exécution par le paiement de 20% du montant de l'impôt en principal exigible en vertu d'un arrêté de taxation d'office ou par la production d'une caution bancaire pour la même montant <sup>32</sup>

De même le contribuable peut bénéficier d'un intérêt de restitution au taux de 0.75% des sommes indûment perçues en vertu d'une taxation d'office,

<sup>31</sup> Note commune N°36/2002 « Droit de restitution des sommes perçues en trop »

<sup>32</sup> Note commune N°36/2002

liquidé par mois à la fraction de mois écoulé à compter de la date de son recouvrement et jusqu'à la date de la décision de restitution.

Enfin, le défaut de réponse dans le délai de 6 mois est considéré comme un refus implicite de la demande de restitution, permettant au contribuable de faire recours devant la justice.

## **Chapitre II : Le droit de recours juridictionnel et l'interdiction de renouvellement de la vérification approfondie.**

Il est clair que durant le déroulement de la vérification approfondie, le législateur tunisien a préservé des garanties au contribuable, ces garanties persistent bien évidemment même après la clôture de la vérification, notamment en matière de la notification des résultats de cette dernière, ainsi que de l'arrêté de taxation d'office.

Toute fois, une telle garantie s'ouvre au contribuable en matière de contentieux fiscal qui paraît dans quelque sorte inachevée. Il s'agit de prime abord ; de l'insuffisance des garanties en matière de recours juridictionnel (section I) et ensuite, le non renouvellement de la vérification approfondie (section II)

## Section I : Le droit de recours juridictionnel en matière fiscale : Une garantie inachevée :

Les garanties accordées au contribuable ont été instituées à plusieurs stades. Certaines d'entre elle sont destinées à protéger le contribuable durant la phase juridictionnelle.

A ce niveau, plusieurs garanties peuvent être citées. On va étudier d'abord, le recours devant le tribunal de la première instance et on va prouver l'insuffisance de cette garantie (Parag.1). Ensuite, le recours en appel et la demande en cassation qui représente une protection insuffisante (Parg.2)

### ***Paragraphe1 : Le recours devant le tribunal de la première instance :***

#### ***Une garantie insuffisante :***

Le fait d'ouvrir des voies de recours contre l'arrêté de taxation d'office constitue une garantie indispensable dans la mesure où elle permet au contribuable d'encourir son point de vue et de se défendre.

On va étudier de prime abord les garanties du contribuable au niveau des procédures de recours (A), ensuite on va démontrer l'insuffisance de cette garantie (B).

#### ***A. Les garanties immanentes aux procédures de recours devant le tribunal de la première instance :***

En vertu de l'article 55 de « CDPF », on conclut que le contribuable dispose d'un délai de 60 jours à compter de la date de notification de l'arrêté de la taxation d'office, pour exercer un recours devant le tribunal de première instance dans la circonscription de laquelle se trouve le service de l'administration fiscale chargée du dossier. Ce recours se fait au moyen d'une requête rédigée par le contribuable ou par un mandataire dûment habilité à l'encontre des services de l'administration fiscale, notamment un avocat ou un conseiller fiscal.

Avant de commencer la phase judiciaire, le contentieux fiscal passe par des procédures de conciliation obligatoires sous le contrôle du juge rapporteur qui fait de son mieux pour rapprocher les points de vue.

Toute fois, le contribuable a la faculté de se faire assister par toute personne habilitée, notamment un avocat ou un conseiller fiscal agréé<sup>33</sup>. La durée de la conciliation est de 90 jours à compter de la première audience, comme elle peut être prorogée de 30 jours sous la demande du juge rapporteur auprès du président du tribunal s'il y a possibilité de transaction<sup>34</sup>. Les audiences sont publiques sauf décision contraire du juge.

La phase de conciliation s'achève par un rapport établi par le juge rapporteur constatant la conclusion de transaction ou l'absence de la transaction. Ainsi « lorsque le contribuable et l'administration conviennent d'un arrangement, le juge rapporteur leur fixe un délai pour le concrétiser par la signature d'un procès verbal de conciliation<sup>35</sup> »

Après l'achèvement de la phase de conciliation, une phase judiciaire se déclenche. Durant cette phase, les audiences sont publiques à l'instar des différentes affaires portées devant les tribunaux de l'ordre judiciaires.

Durant cette phase, le contribuable peut suivre le déroulement de l'instance lui-même ou se faire représenter par une personne conformément à

---

<sup>33</sup> L'article 57 du « CDPF »

<sup>34</sup> L'article 61 du « CDPF »

<sup>35</sup> Mtir Mohamed « La revue comptable et financière N°56 », La procédure de conciliation prévue par le code des droits et procédures fiscaux, peut-elle réussir ?, Deuxième trimestre 2002, p.75

la loi. Toutefois, le contribuable ou son mandataire peut présenter une demande motivée afin de tenir les audiences à huis clos et ce, pour des raisons objectives.

De même, on peut citer une autre garantie, notamment en matière de la charge de la preuve<sup>36</sup> qui incombe à l'administration et qui consiste en la motivation de l'arrête de taxation d'office. A ce niveau, une note commune dispose que<sup>37</sup> « cette motivation consiste en la présentation des dispositions légales et réelles sur lesquelles est fondé l'arrêté. A défaut, l'arrête est susceptible de rejet »

La phase judiciaire se termine par la prononciation d'un jugement de première instance.

#### ***B. Les insuffisances du recours devant le tribunal de la première instance :***

Les insuffisances qu'on peut les portées à cette garantie, c'est que le jugement de première instance ne suspend plus à l'exécution de l'arrête de taxation d'office, mais la suspension ne demeure possible d'après l'article 52 du « CDPF » tel que modifié par la loi n° 2002-1 du 08/01/2002, qu'en cas où le contribuable paye en premier lieu 20% du montant de l'impôt principale.

A défaut du paiement de ce montant, la suspension de l'arrête de taxation d'office est possible, en ce cas de la production d'une caution bancaire contenant la somme équivalente à 20% du montant de l'impôt principal.

A l'expiration d'une année à compter de la date de la notification de l'arrête de taxation d'office, la banque garant peut recouvrer le montant de l'impôt objet de la caution et ne peut plus opposer aux services de recouvrement la poursuite des biens de contribuable.

---

<sup>36</sup> La preuve en matière de contentieux fiscal peut se faire par le moyen de l'aveu, la preuve littérale ou écrite et les présomptions de droit et de fait.

<sup>37</sup> Note commune N°9/2002 : « Le contentieux de l'assiette de l'impôt devant les tribunaux de l'ordre judiciaire objet des articles 53 à 68 du codes des droits et procédures fiscaux. »

Toute fois, même si le contribuable paye ou présente une caution bancaire de 20% du principal de l'impôt afin de suspendre l'exécution de l'arrêté de taxation d'office<sup>38</sup> « l'effet de cette suspension s'expire dès la prononciation de jugement de première instance, ce qui suppose la poursuite du recouvrement dans la limite du montant prévu par le jugement de première instance »

D'une manière générale, si le jugement de première instance porte des montants supérieures ou égaux à ceux perçus en vertu de l'arrêté de taxation d'office, son exécution est faite nonobstant les actions en opposition, de même s'il porte des montants inférieurs à ceux recouvrés en vertu de l'arrêté de taxation d'office et que l'administration fiscale devient redevable au contribuable de la différence<sup>39</sup> « l'exécution du jugement de première instance est alors suspendue »

Donc, nous pouvons remarquer que, dans tous les cas le contribuable est redevable du montant total porté dans l'arrêté de taxation d'office.

De même, si le jugement de première instance porte la restitution des sommes perçues en trop, il ne devient exécutoire qu'en cas d'absence d'appel dans le délai de 30 jours à compter de sa notification et qu'après que le jugement passe en la force de la chose jugée, c'est-à-dire après l'extinction de tous les moyens de recours.

***Paragraphe2 : Le recours en appel et la demande en cassation : une protection insuffisante :***

Il est clair que d'après l'article 67 du « CDPF », le contribuable ainsi que l'administration fiscale peut interjeter appel contre les jugements du première instance devant la cour d'appel territorialement compétente dans un délai de 30 jours à compter de la date de la signification du jugement, mais cet appel ne suspend pas l'exécution des jugements de première instance, d'ailleurs, le

---

<sup>38</sup> Note commune N°9/2002 : « Le contentieux de l'assiette de l'impôt devant les tribunaux de l'ordre judiciaire objet des articles 53 à 68 du code des droits et procédures fiscaux »

<sup>39</sup> Article 61 du « CDPF »

paragraphe 2 de l'article 67 du CDPF l'affirme en disposant que : « l'appel interjeté contre les jugements de première instance rendus dans le recours relatif à la taxation d'office n'est pas suspensif de l'exécution de ces jugements. »

En effet, le contribuable peut bénéficier de la demande d'appel mais, à condition qu'il respecte plusieurs obligations disposées par les articles 56, 57, 58 et 63 à 66 du « CDPF »<sup>40</sup>

En outre, la note commune N°9/2002 dispose que « Les procédures appliquées pendant la phase de première instance et prévues par les dispositions des articles 56, 57, 58 et 63 à 66 du code des droits et procédures fiscales s'appliquent aux recours d'appel ».

Cela implique une sorte de simulation et d'ambiguïté qui persiste à caractériser la plupart des garanties instituées au profit du contribuable en matière du contentieux de l'assiette de l'impôt. En plus, en ce qui concerne les effets des jugements rendus en appel, ils sont susceptibles de recours en cassation toutefois si ces jugements rendu en appel fixant des montants supérieurs aux montants recouverts en vertu de l'arrêté de taxation d'office ou à ceux prononcés au premier degré, le pourvoi en cassation ne suspend pas l'exécution de ces jugements.

En outre, si le jugement rendu en appel confirme un jugement de première instance portant rejet de l'arrêté de taxation d'office ou s'il fixe des montants inférieurs aux montants recouverts en vertu de l'arrêté de taxation d'office ou en vertu du jugement de première instance c'est-à-dire que l'administration devient redevable au contribuable de la différence, le recours en appel produit un effet suspensif et les sommes perçues en trop ne peuvent être restituables qu'en vertu d'un jugement passé en la force de la chose jugée.

Evidemment, la demande en cassation est la dernière possibilité de se défendre et de protection des intérêts pour le contribuable en cas de litige avec

---

<sup>40</sup> Article 61 du « CDPF »

l'administration et ce dans un délai de 30 jours à compter de la date de signification du jugement.

Néanmoins, l'ambiguïté et l'insuffisance qui caractérise les garanties du contribuable en matière de recours du premier degré et d'appel persistent encore et cette idée peut être claire lors de la cassation.

Cependant, un seul article qui régleme ce recours contre les arrêtés des cours d'appel. C'est l'article 69 du CDPF qui stipule que : « le recours en cassation contre les arrêtés des cours d'appel, rendus dans les recours prévus par l'article 54 du présent code, s'effectue conformément aux procédures prévues par la loi organique relative au Tribunal Administratif et par les lois qui l'ont modifié ou complétée. » par la suite, le législateur tunisien a proposé l'affectation du recours en cassation conformément aux procédures prévues par la loi organique correspondante au Tribunal Administratif et obéit aux procédures suivantes :

- ❖ Le recours en cassation est porté devant les chambres de cassation du tribunal administratif au moyen d'une demande rédigée par un avocat auprès de la cour de cassation pour le contribuable et par les agents des services de l'administration fiscale pour l'administration.
- ❖ L'auteur du pouvoir en cassation doit présenter dans un délai ne dépassant pas les 60 jours à compter de la date de présentation de sa demande au greffe du tribunal les pièces suivantes :
  - Une copie de l'arrêté attaqué s'il a fait l'objet de signification
  - Une mémoire indiquant les moyens de recours détaillés par moyen accompagné de toutes les pièces justificatives.
  - Une copie du procès verbal de signification de ce mémoire et ses pièces justificatives au défendeur en pouvoir.

Il faut noter aussi que le pourvoi en cassation ne suspend l'exécution de l'arrêté d'appel attaqué que si ce dernier condamne l'administration à restituer

des sommes perçues en trop dans le cadre de l'exécution de l'arrêté de taxation d'office ou en vertu du jugement de première instance. Et ce conformément aux dispositions de l'article 70 nouveaux de la loi organique relative au tribunal administratif, à défaut il ne suspend pas l'exécution de l'arrêté attaqué qui demeure exécutoire nonobstant le pourvoi en cassation.

Cela nous laisse dire finalement que les recours d'appel et la demande en cassation manque plus de soin et d'encadrement auprès du législateur tunisien pour protéger les intérêts du contribuable en cas de litige avec l'administration fiscale, dans la mesure où le contribuable vérifié malgré que le CDPF améliore sa situation notamment lors d'une contestation juridictionnelle du résultat du contrôle et particulièrement par l'institution d'un double degré de juridiction, il confronte plusieurs difficultés et ambiguïté pour bénéficier du son droit de recours juridictionnel.

## Section 2 : L'interdiction de renouvellement de la vérification approfondie

Le code des droits et procédures fiscaux a en principe interdit le renouvellement de la vérification approfondie (paragraphe1), sauf qu'il y a des exceptions qui permettent à l'administration fiscale de renouveler la vérification (paragraphe2).

### ***Paragraphe1 : Le principe :***

En se référant aux dispositions de l'article 38 alinéa 2 du CDPF, le contribuable dispose de la garantie de non renouvellement de la vérification approfondie de même impôt et pour la même période, d'ailleurs il dispose que « l'administration fiscale ne peut procéder à une nouvelle vérification approfondie de même impôt et pour la même période »

L'interdiction des vérifications successives apparaît comme la conséquence d'une autre garantie fondamentale du contribuable qu'est la limitation de la durée des opérations de vérification.

Le fondement du principe de l'interdiction des vérifications successives se trouve donc rattaché à la notion d'achèvement de la première vérification. Or, pour savoir si une vérification est ou non achevée, il est nécessaire de préciser le point de son arrivée à terme.

En effet, après l'entrée en vigueur du CDPF, un lien étroit semble avoir été établi entre la notification des résultats de la vérification et l'achèvement de celui-ci. En effet, l'article 40 du CDPF, déterminant la durée de la vérification approfondie, prévoit que cette durée est calculée à compter de la date de commencement du contrôle mentionné dans l'avis de la notification « jusqu'à la notification des résultats de la vérification prévue par l'article 43 du présent code ». Dès lors, la date à partir de laquelle une vérification approfondie est considérée comme achevée devrait être celle de la notification de ses résultats.

Le principe de l'interdiction de renouvellement de la vérification approfondie constitue une garantie fondamentale pour le contribuable.

Conformément à l'article 38 pour bénéficier de cette garantie, il faut la réunion de 3 conditions : la nouvelle vérification concerne :

- Une même personne
- Un même impôt
- Une même période déjà vérifiée

En effet, les impositions établies à la suite d'une nouvelle vérification approfondie interdite doivent être considérées nulles.

***Paragraphe 2 : Les exceptions :***

On peut distinguer deux cas prévus, respectivement, dans l'alinéa 2 de l'article 38 et l'article 46 du CDPF.

**1. Article 38 alinéas 2 du CDPF :**

L'article 38 alinéa 2 du CDPF dispose que « lorsqu'elle dispose de renseignement touchant à l'assiette et à la liquidation de l'impôt et dont elle n'as pas eu connaissance précédemment. »

D'où l'administration peut procéder à une nouvelle vérification et ce seulement dans le cas où elle disposerait de renseignements supplémentaires ayant audience sur la base de l'impôt et sa liquidation et dont elle n'a pas eu la connaissance lors du déroulement de la vérification initiale. Toute fois, cette possibilité octroyée à l'administration de renouveler la vérification est conditionnée :

→ L'administration doit disposer de renseignements concernant l'assiette et la liquidation de l'impôt.

→ L'administration n'a pas eu précédemment connaissance de ces renseignements.

En vertu de la deuxième condition, on peut soulever une garantie considérable dont le contribuable peut bénéficier :

C'est la charge de la preuve qui incombe à l'administration fiscale. En effet, cette dernière si elle prétend qu'elle a des renseignements dont elle n'a pas pris connaissance, c'est à elle de prouver que c'est à cause des agissements frauduleux du contribuable, non pas à cause d'une négligence du ces services.

**2. Article 46 du CDPF :**

L'article 46 du CDPF dispose que « L'administration peut procéder à une réduction ou à un rehaussement des résultats de vérification fiscale, et ce, pour réparer les erreurs matérielles relatives à l'imposition de l'impôt et dont elle n'a pas eu connaissance précédemment »

Pour cela, l'administration procède par présenter la demande de rehaussement des résultats de la vérification initiale devant le tribunal de première instance « tout en observant les procédures prévues par les articles 43 et 44 du présent code » c'est-à-dire que le contribuable à ce niveau peut bénéficier des garanties attachées à la procédure de taxation d'office.

De même, l'administration peut demander la réduction des résultats de la vérification initiale en présentant une demande auprès du tribunal de première instance ou auprès du cours d'appel chargée de l'affaire « Tant qu'un jugement définitif la concernant n'est pas prononcé.»

Et dans ce cas le contribuable ne pourra pas bénéficier des garanties lors de la procédure de taxation d'office car la demande des réductions est dans son intérêt, mais quand même le législateur ne lui a pas donné le droit de faire sa demande de réduction directement.

## Conclusion générale

A travers l'étude du sujet «les garanties du contribuable vérifié », on a tracé la situation du contribuable face à l'administration fiscale et les garanties en principe octroyées à sa faveur pour le protéger lors d'un contrôle fiscal. D'autre part, on a remarqué que cette protection demeure limitée en matière du recours juridictionnel et que les efforts entrepris, en ce domaine, sont insuffisants:

Il est donc impératif, d'améliorer le rapport fisc/contribuable, durant l'opération de contrôle.

En effet, l'amélioration de ce rapport nécessite l'instauration d'une plateforme consolidée par deux axes; le premier est l'enracinement d'une culture fiscale et d'un civisme fiscal chez les citoyens pour mener à leur adhésion au devoir fiscal. En effet, le comportement du contribuable à l'égard de son devoir fiscal, est fortement lié à sa prise de conscience de l'importance de ce dernier.

Toute fois, l'acceptation du devoir fiscal par les citoyens, est subordonnée à un deuxième axe qui est le pouvoir fiscal. Il s'agit de l'action tendant à apprivoiser le pouvoir fiscal, a fin d'acclimater et de réduire les tensions qui existent entre le contribuable et l'administration fiscale et de les substituer, supplier pour un climat de sécurité et de confiance.

En effet, dotée de prérogatives de puissance publique, l'administration peut être tentée d'en abuser, et seules des dispositions législatives **claires**, **précises** et **rigoureuses** peuvent l'en empêcher et **garantir** les droits et libertés des contribuables.