

مذكرة عامة عدد 23 لسنة 2019

الموضوع: طرق تطبيق الإجراءات بالتراضي المنصوص عليها باتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي المبرمة من قبل البلاد التونسية

تهدف اتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي أساسا إلى تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الجبائي. ومن الناحية التطبيقية، تمكّن الإتفاقيات الجبائية كذلك من توزيع الموارد الجبائية بين الدول المتعاقدة والمتأتية من العمليات المنجزة من قبل مقيميها.

لهذه الأهداف، تنص اتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي على قواعد تمكّن من تحديد بلد إقامة المطالب بالأداء وأصناف المداخل أو عناصر الثروة التي يمكن لكل دولة استخلاص الضرائب عليها والنظام الجبائي المطبق على كل صنف من المداخل وطرق تفادي الازدواج الضريبي وكيفية معالجة توظيف الضريبة غير المطابق للاتفاقية عن طريق الإجراءات بالتراضي.

وتهدف هذه المذكرة العامة إلى تقديم توضيحات تتعلق بطرق تطبيق الإجراءات بالتراضي المنصوص عليها عامة باتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي المبرمة من قبل البلاد التونسية. ولمزيد التوضيحات يتجه الرجوع إلى اتفاقية تفادي الازدواج الضريبي المعنية بمطلب الشروع في الإجراءات بالتراضي والتي يتوفر نصّها على الموقع التالي لوزارة المالية:

www.impôts.finances.gov.tn

I. الإطار العام للإجراءات بالتراضي

إنّ الإجراءات بالتراضي في إطار اتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي، هي إجراءات غير قضائية مستقلة عن إجراءات التقاضي المنصوص عليها بالقانون الداخلي للدول المتعاقدة. وتهدف إلى إيجاد حلول لحالات توظيف ضريبة غير مطابق لأحكام اتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي.

ويرتكز هذا الإجراء على التنصيصات الخاصة للاتفاقيات الجبائية التي تكون في أغلب الأحيان محرّرة بنفس العبارات أو بعبارات مشابهة بتلك الواردة بالفصل 25 من نموذج الاتفاقية الجبائية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية المتعلقة بالدخل والثروة.

وتجدر الإشارة إلى أن جلّ اتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي المبرمة من قبل البلاد التونسية تتضمن أحكاما تتعلق بالإجراءات بالتراضي.

II. المطالبون بالأداء المعنيون بالشروع في الإجراءات بالتراضي

يحق الشروع في الإجراءات بالتراضي لـ:

1. **المقيمين** بإحدى الدول المتعاقدة فيما يتعلق بتوظيف ضريبة غير مطابق لأحكام اتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي وكذلك بتجنّب الازدواج الضريبي.

ويعتبر بهذا العنوان شخص طبيعي أو شخص معنوي مقيم بدولة، عندما يخضع للضريبة بها بحكم مقرّه أو محلّ إقامته أو مقرّ إدارته الفعلية أو بحكم كل مقياس آخر مماثل. غير أنه إذا اعتبر شخص طبيعي مقيما بكلتا الدولتين المتعاقدتين، تقع تسوية وضعيته على أساس جملة من المعايير تتعلق خاصة بالمسكن الدائم وبمركز المصالح الحيوية وبالجنسية. وتضبط كيفية تطبيق المعايير المحددة بالفصل المتعلق بـ"المقيم" المنصوص عليه باتفاقية تفادي الازدواج الضريبي المعنية.

في نفس الإطار، يمكن لشركات الأشخاص ولتجمعات المصالح الاقتصادية، إذا كان ميدان تطبيق اتفاقية تفادي الازدواج الضريبي يشملهم، طلب الشروع في الإجراءات بالتراضي رغم أن توظيف الضريبة يتم فعليا على مستوى الشركاء أو الأعضاء.

2. **مواطني** دولة متعاقدة الذين يوجدون في نفس وضعية مواطني الدولة المتعاقدة الأخرى فيما يتعلّق بقواعد عدم التمييز.

III. الضرائب والقرارات والخلافات المعنية بالإجراءات بالتراضي

تطبق الإجراءات بالتراضي بصفة حصرية على الضرائب المشمولة صراحة باتفاقية تفادي الازدواج الضريبي. بالنسبة للبلاد التونسية، يتعلّق الأمر أساسا بالضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

لا توضّح أحكام الاتفاقيات المتعلقة بالإجراءات بالتراضي طبيعة الإشكاليات التي يمكن أن تعرض على السلطات المختصة.

لذلك يكون نطاق هذه الإجراءات موسعا بحيث تتعلّق الإشكاليات المعروضة على السلطات المختصة في أغلب الحالات بـ:

- تحديد إقامة المطالب بالأداء،
- تحديد صنف الدّخل،
- تأويل عبارات وقواعد الاتفاقيات المتعلقة خاصة بوجود منشأة دائمة من دونه،
- ضبط نتائج منشأة دائمة وإشكاليات تخصيص الأرباح والأعباء،
- العلاقات بين المؤسسات المشتركة خاصة فيما يتعلق بأسعار التحويل.

هذا ويمكن للإجراءات بالتراضي ألا تكون محدودة في الحالات التي يشملها ميدان تطبيق الاتفاقية، حيث يمكن للسلطات المختصة في الدول المتعاقدة التشاور كذلك فيما بينها لتجنب الازدواج الضريبي في الحالات غير المنصوص عليها بالاتفاقية.

مع العلم أن فوائض وخطايا التأخير لا تؤدي إلى اللجوء للإجراءات بالتراضي حيث لا يشمل ميدان تطبيق الاتفاقيات الجبائية المبرمة من قبل البلاد التونسية فوائض وخطايا التأخير.

بالتالي وفي صورة عدم خلاص الضريبة المستوجبة من قبل المطالب بالأداء في الآجال المحددة لذلك تبعا للجوء إلى الإجراءات بالتراضي، يبقى هذا الأخير وبصرف النظر عن مآل الإجراءات المذكورة، خاضعا للتشريع الجبائي الجاري به العمل المتعلق بفوائض وخطايا التأخير.

.IV. السلطات المختصة

يعرض مطلب الإجراءات بالتراضي على السلطة المختصة للدولة المتعاقدة التي يقيم بها المطالب بالأداء بصرف النظر عن جنسيته.

وإذا كانت الإجراءات بالتراضي ترمي إلى حل نزاع حول الإقامة (نفس الشخص يعتبر مقيما في نفس الوقت بالبلاد التونسية وبالبلاد المتعاقدة الأخرى)، يودع المطلب لدى السلطة المختصة للدولة التي يعتبر نفسه مقيما بها.

غير أن بعض اتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي المبرمة من قبل البلاد التونسية تنصّ على أنه إذا تعلّق الأمر بإجراءات بالتراضي تهدف إلى الاعتراض على توظيف ضريبة غير مطابق للقواعد المتعلقة بعدم التمييز، يعرض المطلب على الدولة المتعاقدة التي يحمل المطلب بالأداء جنسيتها.

يتمّ تعيين السلطات المختصة بالدول المتعاقدة المكلفة بالإجراءات بالتراضي باتفاقية تفادي الازدواج الضريبي. بالنسبة للبلاد التونسية، يتعلّق الأمر بوزير المالية أو ممثله المرخص له في ذلك أي في الحالة الخاصة المدير العام للدراسات والتشريع الجبائي. ويمكن توجيه المطلب بالبريد العادي أو بالبريد الإلكتروني وذلك على العناوين التالية:

العنوان البريدي: وزارة المالية - ساحة الحكومة - القصة، 1000
الهاتف: 71783786 (+216)
الفاكس: 71790550 (+216)
العنوان الإلكتروني: dg.dgelf@finances.tn

تكلف الإدارة العامة للدراسات والتشريع الجبائي بدراسة الملف المودع من قبل المطالب بالأداء وتقديم رأيها حوله فيما يتعلق بتطبيق اتفاقية تفادي الازدواج الضريبي وذلك على أساس الوثائق المقدمة.

V. اللجوء إلى الإجراءات بالتراضي

وفقا لاتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي المبرمة من قبل البلاد التونسية، يتم اللجوء إلى الإجراءات بالتراضي عندما تكون الإجراءات المتخذة من قبل البلاد التونسية و/أو الدولة المتعاقدة الأخرى ينجرّ أو سينجرّ عنها توظيف للضريبة غير مطابق لأحكام الاتفاقية المعنية.

ويكون اللجوء إلى الإجراءات بالتراضي مشروطا باتخاذ تدابير انجر عنها أو يمكن أن ينجر عنها توظيف ضريبي مزدوج أو توظيف للضريبة غير مطابق لأحكام اتفاقية تفادي الازدواج الضريبي.

وليكون مطلب الإجراءات بالتراضي مقبولا، يتعيّن أن تتم صياغته بطريقة مفصّلة ومدعّمة بالوثائق المثبتة والمعلومات اللازمة التي تمكّن السلطة المختصة للبلاد التونسية من معالجة الملف ودراسة الحالة لتقديم موقف واضح في شأنه.

ويتعلّق الأمر خاصة بالمعلومات التالية:

- هوية الشخص أو الأشخاص المعنيين، ويتعلّق الأمر بالاسم أو الاسم الاجتماعي والعنوان ورقم بطاقة التعريف الشخصية أو الجبائية وكذلك كل عنصر آخر يمكن من تعريف المطالب أو المطالبين بالأداء،
- معلومات مفصلة متعلّقة بالوقائع والظروف التي أدت للازدواج الضريبي أو لتوظيف الضريبة غير المطابق للاتفاقية،
- تحديد السنوات والضرائب المعنية بالازدواج الضريبي أو توظيف الضريبة غير المطابق للاتفاقية،
- نسخة من الوثائق المثبتة أن المطالب بالأداء خضع فعليا للضريبة (شهادة في الخصم من المورد - وصل خلاص للضريبة أو وثائق معادلة مثبتة للازدواج الضريبي أو توظيف الضريبة غير المطابق للاتفاقية)،
- تفصيل لطرق التسوية الإدارية التي تمّ الشروع فيها عند الاقتضاء ولكل قرار قضائي يتعلّق بالحالة الخاصة.

وتجدر الإشارة في هذا الإطار إلى أنه من الممكن طلب معلومات أو وثائق إضافية عند الحاجة من قبل السلطة التونسية المختصة التي تمكنها من التوصل إلى فض النزاع وتفاذي بالتالي الازدواج الضريبي أو توظيف الضريبة غير المطابق لاتفاقية تفادي الازدواج الضريبي.

غير أنه يمكن رفض الشروع في الإجراءات بالتراضي من قبل السلطات التونسية المختصة وذلك خاصة في صورة تجاوز الأجل المستوجب للشروع في الإجراءات بالتراضي أو في صورة عدم توفر معيار الإقامة أو الجنسية عند الاقتضاء.

بالتالي وإذا تمّ رفض اللجوء إلى الإجراءات بالتراضي، يتعيّن إعلام المطالب بالأداء بذلك. هذا، ويتمّ توجيه إشعار إلى السلطة المختصة الأخرى مع التنصيص على الأسباب التي أدّت إلى هذا القرار.

VI. تاريخ الشروع في الإجراءات بالتراضي

يمكن تقديم مطلب الإجراءات بالتراضي حال اعتبار المطالب بالأداء أن التدابير المتخذة من قبل إدارة الجباية بالبلاد التونسية أو بالدولة الأخرى ينجرّ أو سينجرّ عنها ازدواج ضريبي أو توظيف للضريبة غير مطابق للاتفاقية. ويتعلق الأمر خاصة بالتدابير التالية:

■ في حالة مراجعة جبائية:

- إعلام بنتائج مراجعة،
- إعلام بقرار توظيف إجباري.

■ في الحالات الأخرى:

- تصريح بالضريبة بصفة تلقائية أو اقتطاع الخصم من المورد،
- إجابة صادرة عن إدارة الجباية موجهة للمطالب بالأداء المعني.

ويتعيّن أن يودع مطلب الشروع في الإجراءات بالتراضي في الأجل المنصوص عليه باتفاقية تفادي الازدواج الضريبي ابتداء من أول إشعار بالتدابير المذكورة أعلاه.

وفي جلّ الاتفاقيات التي أبرمتها البلاد التونسية، يتعلّق الأمر بأجل سنتين أو ثلاث سنوات. غير أنه وإذا لم تنص اتفاقية تفادي الازدواج الضريبي على أجل معين، يتعيّن أن يتم إيداع المطلب في حدود آجال التقادم المنصوص عليها بالقانون الداخلي التونسي.

VII. سير الإجراءات بالتراضي

عند إيداع مطلب الشروع في الإجراءات بالتراضي لدى السلطة المختصة للبلاد التونسية، يتم تسليم المطالب بالأداء وصل يثبت الإستلام.

وإذا تبيّن أنه لم يتم توفير وثائق أو معلومات لازمة لدراسة الملف للسلطة المختصة للبلاد التونسية، فيمكن لهذه الأخيرة أن تطلب من المطالب بالأداء المعني إتمام ملفه.

وبمجرد إتمام الملف، تشرع السلطة المختصة للبلاد التونسية في دراسته. وإذا اعتبرت على أساس الوثائق والمعلومات المقدّمة أنّ المطالب غير مبرّر، يتعيّن عليها إعلام المطالب بالأداء بذلك وكذلك إعلام السلطة المختصة الأخرى مع تعليل أسباب هذا القرار.

وفي خلاف ذلك، وإذا اعتبر مطلب المطالب بالأداء مقبولا من قبل السلطة المختصة بالبلاد التونسية وإذا تبيّن لها أن المطالب مبرّر ومعلّل، فهي تسعى أولا لتسوية الإشكال بصفة أحادية دون الحاجة إلى التشاور مع السلطة المختصة الأخرى.

غير أنه وإذا لم تكن السلطة المختصة للبلاد التونسية قادرة بنفسها على إيجاد حل مرضي، فهي تحاول حل الإشكال عن طريق اتفاق بالتراضي مع السلطة المختصة للدولة المتعاقدة الأخرى.

وتصبح الإجراءات بالتراضي في هذا المستوى، ثنائية عبر التبادلات الكتابية بما في ذلك التبادلات عبر الطرق الالكترونية بين السلطتين المختصتين وذلك للتوصل إلى اتفاق بالتراضي.

يمكن لبعض الاتفاقات أن تكون موضوع نشر وذلك إذا كان إشكال تأويل الاتفاقية يهم العديد من المطالبين بالأداء أو إذا أصبحت الحالات المودعة على مستوى السلطة المختصة متكرّرة على سبيل المثال الإجراءات المتعلقة بتأويل وتكييف المبالغ المدفوعة مقابل كراء الحاويات التي صدرت في شأنها مذكرة عامة (عدد 2015/13).

مع العلم أن مسار المفاوضات التي أدت للاتفاق بالتراضي هو مسار بين الدولتين المتعاقدين لا يشارك فيه المطالب بالأداء مباشرة. وتتمثل المشاركة الوحيدة للمطالب بالأداء في تقديم وجهة نظره عند الاقتضاء والمساعدة على تحديد الوقائع دون المشاركة في مسار المفاوضات.

VIII. مآل الإجراءات بالتراضي

مع نهاية الاستشارات والتبادلات المنجزة مع الدولة المتعاقدة الأخرى، وإذا كانت السلطة المختصة التونسية هي التي تلقت أولاً المطلب، فيتعيّن عليها إشعار المطالب بالأداء بنتيجة الإجراءات بالتراضي وبالحل الذي تمّ التوصل إليه باتفاق مشترك بين السلطات المختصة للدولتين.

إذا أكدّ الاتفاق بالتراضي على أنّ تطبيق غير مطابق لاتفاقية تفادي الازدواج الضريبي أدى إلى دفع الضريبة بتونس، تقوم الإدارة العامة للدراسات والتشريع الجبائي بإعلام الإدارة العامة للأداءات بذلك ويتعيّن على المطالب بالأداء التوجه إلى هذه الأخيرة لطلب الاسترجاع.

لهذا الغرض، وفي صورة قبول المطالب بالأداء للحل المعتمد في الاتفاق بالتراضي المذكور كتابيا، يتعيّن عليه الحضور بنفسه أو توكيل شخص آخر للتمكّن من استكمال الإجراءات العملية للاسترجاع على غرار خاصة إيداع مطلب استرجاع المبالغ المستخلصة دون موجب لدى مصالح الأداءات المختصة.

غير أنه وإذا لم يتم دفع الضريبة موضوع الإجراءات بالتراضي من قبل المطالب بالأداء وتم تثقيفها من قبل مصالح الأداءات بدفاتر قابض المالية المختص، يتم في هذه الحالة تعديل المبلغ المثقل بمقدار المبلغ الذي كان موضوع الاتفاق بالتراضي لفائدة المطالب بالأداء المعني طبقاً للإجراءات الجاري بها العمل.

مع العلم أنّ الحل الذي تمّ اعتماده في إطار الاتفاق بالتراضي، بما في ذلك استرجاع الضريبة المدفوعة دون موجب بالبلاد التونسية، يبقى قابلاً للتنفيذ بصرف النظر عن آجال التقادم المنصوص عليها بالقانون الداخلي التونسي.

في خلاف ذلك، وإذا لم تتوصل السلطات المختصة للدولتين المتعاقدتين إلى اتفاق مشترك، يعتبر أنّه تمّ في هذه الحالة ختم الإجراءات بالتراضي بواسطة محضر عدم اتفاق، حيث أنه في إطار الإجراءات بالتراضي، لا تلزم الجهات المختصة إلاّ باستعمال الوسائل المتاحة وفي صورة تواصل الخلاف بينها، يتم ختم الإجراءات بالتراضي دون التوصل إلى اتفاق مشترك وتتم تسوية الوضعية الجبائية بكلّ دولة على حده.

IX. التحكيم

بالرغم من أن إجراء التحكيم في إطار فضّ النزاعات يمكن السلطات المختصة من آلية إضافية لفضّ الحالات التي استحال التوصل إلى اتفاق بالتراضي في شأنها، فإن اتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي المبرمة من قبل البلاد التونسية لا تنص على هذه الإمكانية.

X. الترابط بين الإجراءات بالتراضي وإجراءات المراقبة والاستخلاص والتسوية الإدارية والقضائية

إنّ الإجراءات بالتراضي مستقلة تماما عن إجراءات المراقبة والمراجعة. بالتالي وإذا تمّ الشروع في الإجراءات بالتراضي، تواصل الإجراءات الأخرى مسارها العادي.

بالتالي، فإنّ مطلب الشروع في الإجراءات بالتراضي على أساس اتفاقية جنائية ثنائية يبقى دون تأثير على سير إجراءات المراقبة وإجراءات الصلح الإداري التي تتواصل طبقا لقواعد القانون العام.

كذلك لا يمكن في كل الحالات، أن يؤدي مطلب الشروع في الإجراءات بالتراضي من قبل المطالب بالأداء الذي اعتبر أن التدابير المتخذة من طرف دولة متعاقدة أو إحدى الدولتين المتعاقدين انجرّ أو سينجرّ عنها توظيف للضريبة غير مطابق لاتفاقية تفادي الازدواج الضريبي إلى تعليق حقوق وواجبات المطالب بالأداء إزاء الضريبة.

ويبقى المطالب بالأداء المذكور ملزما بخلاص الضريبة المستوجبة بتونس في الأجل المحددة لذلك طبقا للتشريع الجنائي الجاري به العمل بصرف النظر عن الإجراءات بالتراضي الجارية.

كما أنّ الشروع في الإجراءات بالتراضي يكون مستقلا عن اجراءات النزاع أمام المحاكم حيث أنه إذا تمّ الشروع في الإجراءات بالتراضي، تواصل إجراءات النزاع مسارها العادي. وعلى هذا الأساس، لا يعلّق الشروع في الإجراءات بالتراضي الإجراءات القضائية ويكون الحكم الصادر بهذا العنوان قابلا للتنفيذ بصرف النظر عن مآل الإجراءات بالتراضي.

المديرة العامة للدراسات
والتشريع الجنائي

الإمضاء: سهام بوغديري نمصية

