

3237

12 SEPT 2019

## NOTE COMMUNE N° 23/2019

**OBJET :** Modalités de mise en œuvre de la procédure amiable prévue par les conventions de non double imposition conclues par la Tunisie

Les conventions de non double imposition ont principalement pour objet d'éliminer la double imposition et de prévenir l'évasion fiscale. En pratique, une convention fiscale permet également de répartir les recettes fiscales entre les Etats contractants découlant des opérations réalisées par leurs résidents.

À ces fins, les conventions de non double imposition prévoient des règles permettant de déterminer le pays de résidence d'un contribuable, les catégories de revenus ou les éléments de la fortune sur lesquels chacun des Etats peut prélever des impôts, le traitement fiscal appliqué pour chaque catégorie de revenu, les modalités d'élimination des doubles impositions ainsi que le traitement des cas d'imposition non conforme à la convention à travers la procédure amiable.

La présente note commune a pour objet d'apporter des précisions relatives aux modalités de mise en œuvre de la procédure amiable généralement prévue par les conventions de non double imposition conclues par la Tunisie. Pour plus de précisions, il y a lieu de se référer à la convention de non double imposition concernée par la demande d'ouverture de la procédure amiable dont le texte est disponible sur le site web suivant du ministère des finances :

[www.impôts.finances.gov.tn](http://www.impôts.finances.gov.tn)

### **I. Cadre général de la procédure amiable**

La procédure amiable dans le cadre des conventions de non double imposition est une procédure non juridictionnelle qui est indépendante des voies de recours prévues par le droit interne des Etats contractants. Elle a pour but de remédier aux cas d'imposition non conforme aux dispositions de la convention de non double imposition.

Cette procédure est fondée sur les stipulations spécifiques des conventions fiscales, le plus souvent rédigées en des termes identiques ou comparables à ceux

de l'article 25 du modèle de la convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune.

Il y a lieu de noter que la majorité des conventions de non double imposition conclues par la Tunisie prévoient des dispositions relatives à la procédure amiable.

## **II. Contribuables concernés par l'ouverture de la procédure amiable**

La procédure amiable est ouverte :

- 1- aux résidents** de l'un des Etats contractants, en ce qui concerne les impositions non conformes aux dispositions des conventions de non double imposition et aussi l'élimination des doubles impositions.

A ce titre, une personne physique ou une personne morale est considérée comme résidente d'un Etat lorsqu'elle y est assujettie à l'impôt, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout critère de nature analogue. Toutefois, lorsqu'une personne physique est considérée résidente des deux Etats contractants, sa situation est réglée sur la base d'un ensemble de critères relatifs notamment au foyer d'habitation permanent, au centre des intérêts vitaux et à la nationalité. Les modalités d'application desdits critères sont fixées par l'article relatif aux « résidents » prévu par la convention de non double imposition en question.

A cet égard, les sociétés de personnes et les groupements d'intérêt économique peuvent, s'ils sont couverts par le champ d'application de la convention de non double imposition, demander l'ouverture de la procédure amiable même si l'imposition effective a lieu au niveau des associés ou des membres.

- 2- aux nationaux** d'un Etat contractant, qui se trouvent dans la même situation que les nationaux de l'autre Etat contractant en ce qui concerne les règles de la non-discrimination.

## **III. Impôts, décisions et litiges concernés par la procédure amiable**

La procédure amiable porte exclusivement sur les impôts expressément couverts par la convention de non double imposition. Pour le cas de la Tunisie il s'agit essentiellement de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés.

Les dispositions conventionnelles concernant les procédures amiables ne précisent pas la nature des questions pouvant être soumises aux autorités compétentes.

En effet, la vocation de cette procédure est très large, dans le sens où les questions les plus souvent soumises aux autorités compétentes concernent :

- l'appréciation de la résidence d'un contribuable ;
- la qualification d'un type de revenu ;
- l'interprétation des termes ou des principes conventionnels concernant notamment l'existence ou non d'un établissement stable ;
- la détermination des résultats d'un établissement stable et les problématiques d'allocation des profits et des charges ;
- les relations entre les entreprises associées, notamment au regard des prix de transfert.

Par ailleurs, l'objet de la procédure amiable peut ne pas être limité aux cas qui relèvent du champ d'application de la convention. En effet, les autorités compétentes des Etats contractants peuvent également se concerter en vue d'éviter la double imposition dans les cas non prévus par la convention.

Il reste entendu que les intérêts et les pénalités de retard ne sont pas susceptibles de donner lieu à l'ouverture d'une procédure amiable. En effet, le champ d'application des conventions fiscales conclues par la Tunisie ne couvre pas les intérêts et les pénalités de retards.

Par conséquent, en cas de non acquittement par le contribuable dans les délais impartis, de l'impôt dû suite à l'ouverture d'une procédure amiable, celui-ci demeure, indépendamment du sort de ladite procédure, soumis à la législation fiscale en vigueur relative aux intérêts et aux pénalités de retard.

#### **IV. Autorités compétentes**

Une demande de procédure amiable doit être introduite auprès de l'autorité compétente de l'Etat contractant dont le contribuable est résident, indépendamment de sa nationalité.

Au cas où la procédure amiable vise à résoudre un conflit de résidence (une même personne est considérée comme résident, à la fois en Tunisie et de l'autre Etat contractant), la demande est déposée auprès de l'autorité compétente de l'Etat dont le contribuable se considère comme étant un résident.

Toutefois, certaines conventions de non double imposition conclues par la Tunisie prévoient que lorsque la procédure amiable vise à contester une imposition non conforme aux règles relatives à la non-discrimination, la demande est introduite dans l'Etat contractant dont le contribuable possède la nationalité.

Les autorités compétentes des Etats contractants chargées de la procédure amiable sont désignées dans la convention de non double imposition. En ce qui concerne la Tunisie, il s'agit du Ministre des Finances ou de son représentant dûment autorisé, soit dans le cas particulier le Directeur Général des Etudes et de la Législation fiscales. La demande peut être adressée soit par courrier officiel ou par courrier électronique, et ce, aux adresses suivantes :

Adresse Postale : Ministère des finances - Place du Gouvernement – La Kasbah, 1000  
Tel : (+216) 71783786  
Fax : (+216) 71 790 550  
Adresse mail : dg.dgelf@finances.tn

La Direction Générale des Etudes et de la Législation Fiscales est chargée à cet effet, d'instruire le dossier déposé par le contribuable et d'en apporter une position concernant l'application de la convention de non double imposition, et ce, sur la base de la documentation présentée.

## **V. Ouverture de la procédure amiable**

Selon les conventions de non double imposition conclues par la Tunisie, la procédure amiable peut être déclenchée lorsque les mesures prises par la Tunisie et/ou l'autre Etat contractant entraînent ou sont susceptibles d'entraîner une double imposition ou une imposition non conforme à la convention en question.

Ainsi, l'ouverture de la procédure amiable est subordonnée à l'intervention préalable d'une mesure qui a entraîné ou risque d'entraîner une double imposition ou une imposition non conforme à la convention de non double imposition.

Pour être recevable, une demande de procédure amiable doit être décrite d'une manière détaillée et appuyée par les documents probants et les informations nécessaires permettant à l'autorité compétente en Tunisie d'instruire le dossier et d'étudier le cas et d'en apporter une position claire.

Il s'agit notamment des informations suivantes :

- l'identité de la ou des personnes concernées à savoir le nom ou la raison sociale, l'adresse, le numéro d'identification personnelle ou fiscale, ainsi que tout autre élément permettant d'identifier le ou les contribuables ;
- les informations détaillées concernant les faits et les circonstances ayant abouti à la double imposition ou à l'imposition non conforme à la convention ;
- l'identification des années et des impôts concernés par la double imposition ou l'imposition non conforme à la convention ;
- une copie des documents prouvant que le contribuable a réellement subi l'impôt (attestation de retenue à la source – quittance de paiement d'impôt ou documents équivalents prouvant la double imposition ou l'imposition non conforme à la convention) ;
- le détail des recours administratifs engagés le cas échéant et toute décision juridictionnelle concernant le cas.

Il y a lieu de préciser que dans ce cadre, des informations ou des documents supplémentaires peuvent être demandés en cas de besoin par l'autorité compétente tunisienne lui permettant d'aboutir à un règlement du différend et d'éviter ainsi, la double imposition ou l'imposition non conforme à la convention de non double imposition.

Par contre l'ouverture de la procédure amiable peut être refusée par les autorités compétentes tunisiennes, et ce, notamment en cas de dépassement du délai requis pour introduire une procédure amiable ou si le critère de la résidence ou de la nationalité le cas échéant, n'est pas rempli.

Ainsi, et lorsque le recours à la procédure amiable est refusé, il y a lieu d'en informer le contribuable. Par ailleurs, une notification est adressée à l'autre autorité compétente mentionnant les raisons ayant motivé cette décision.

## **VI. Délai d'ouverture de la procédure amiable**

Une demande de procédure amiable peut être introduite dès l'instant où le contribuable estime que les mesures prises par l'administration fiscale en Tunisie ou de l'autre Etat entraînent ou sont susceptibles d'entraîner une double imposition ou une imposition non conforme à la convention. Il s'agit notamment des mesures suivantes :

- dans le cas de vérification fiscale :
  - la notification des résultats de la vérification,
  - la notification d'un arrêté de taxation d'office.
  
- dans les autres cas :
  - la déclaration de l'impôt d'une manière spontanée ou le prélèvement d'une retenue à la source,
  - une réponse émanant de l'administration fiscale adressée au contribuable concerné.

La demande d'ouverture de la procédure amiable doit être déposée dans le délai prévu par la convention de non double imposition à partir de la première notification de la mesure tel que sus précisé.

Dans la plupart des conventions conclues par la Tunisie, il s'agit d'un délai de deux ou de trois ans. Toutefois, au cas où aucun délai n'est prévu par la convention de non double imposition, la demande doit être déposée dans la limite des délais de prescription prévus par le droit interne tunisien.

## **VII. Déroulement de la procédure amiable**

Une fois la demande d'ouverture de la procédure amiable est déposée auprès de l'autorité compétente en Tunisie, une décharge accusant la réception de la demande est remise au contribuable.

S'il s'avère que des documents ou des informations nécessaires pour l'étude du dossier n'ont pas été fournis à l'autorité compétente, celle-ci peut demander au contribuable concerné de compléter son dossier.

Une fois le dossier est complet, l'autorité compétente en Tunisie procède à son étude. Si elle estime sur la base des documents et informations fournis que la demande n'est pas fondée, elle doit en informer le contribuable ainsi que l'autre autorité compétente en précisant les raisons ou les motifs de cette décision.

Par contre, lorsque la demande du contribuable est jugée recevable par l'autorité compétente en Tunisie, et si cette demande lui paraît fondée et justifiée, celle-ci s'efforce d'abord, de régler la question d'une façon unilatérale sans pour autant avoir besoin de consulter l'autre autorité compétente.

Toutefois, si l'autorité compétente en Tunisie n'est pas en mesure à elle seule d'apporter une solution satisfaisante, elle s'emploiera à résoudre la question par voie d'accord amiable avec l'autorité compétente de l'autre Etat contractant.

La procédure devient à ce niveau, bilatérale via des échanges écrits y compris les échanges par voie électronique entre les deux autorités compétentes, et ce, en vue de parvenir à un accord amiable.

Certains accords peuvent faire l'objet de publication lorsque le problème d'interprétation de la convention concerne plusieurs contribuables, ou lorsque les cas déposés au niveau de l'autorité compétente deviennent redondants. C'est le cas par exemple de la procédure amiable concernant l'interprétation et la qualification des rémunérations payées en contrepartie de la location de conteneurs qui a fait l'objet d'une note commune (n°13/2015).

Il reste entendu que le processus des discussions menant à un accord amiable est un processus entre les Etats contractants auquel le contribuable ne participe pas directement. La seule participation du contribuable consiste donc à présenter son point de vue le cas échéant et à aider à l'établissement des faits, sans prendre part au processus de négociation.

### **VIII. Sort de la procédure amiable**

A l'issue des consultations et des échanges effectués avec l'autre Etat contractant, l'autorité compétente tunisienne, si elle a été initialement saisie de la demande, notifie au contribuable le résultat de la procédure amiable et la solution parvenue d'un commun accord entre les autorités compétentes des deux Etats.

Si l'accord amiable confirme qu'une application non conforme à la convention de non double imposition ayant entraîné un paiement de l'impôt en Tunisie, a eu lieu, la Direction Générale des Etudes et de la Législation fiscales en informe la Direction Générale des Impôts, à laquelle le contribuable doit s'adresser pour se faire restituer.

A cet effet, si la solution adoptée dans ledit accord amiable est acceptée par le contribuable par écrit, celui-ci est appelé à se présenter lui-même ou à se faire mandater par une autre personne afin de pouvoir accomplir les procédures pratiques de restitution à savoir notamment le dépôt de la demande de restitution des montants indument perçus aux services des impôts compétents.

Toutefois, et dans le cas où l'impôt objet de la procédure amiable n'a pas été acquitté par le contribuable et a été par ailleurs constaté par les services des impôts dans les livres du receveur des finances compétent, l'impôt ainsi constaté peut être rectifié à concurrence du montant ayant fait l'objet de l'accord amiable en faveur du contribuable concerné conformément aux procédures en vigueur.

Il reste entendu que la solution retenue dans le cadre de l'accord amiable, y compris la restitution de l'impôt indûment payé en Tunisie est exécutoire indépendamment des délais de prescription prévus par le droit interne tunisien.

Par contre, si les autorités compétentes des deux Etats contractants ne parviennent pas à un accord commun, la procédure amiable est dans ce cas, considérée close avec un constat de désaccord. En effet, dans le cadre de la procédure amiable, les autorités compétentes n'ont qu'une obligation de moyens et en cas de désaccord persistant entre elles, la procédure amiable est close sans pouvoir parvenir à un accord mutuel et la situation fiscale du contribuable sera alors réglée dans chaque Etat séparément.

## **IX. Arbitrage**

Bien que la procédure d'arbitrage dans le cadre de la résolution des différends soit conçue pour offrir aux autorités compétentes un mécanisme supplémentaire de résolution des cas dans lesquels il était impossible de parvenir à un accord amiable, les conventions de non double imposition conclues par la Tunisie ne prévoient pas cette possibilité.

## **X. Corrélation entre procédures amiables et procédures de contrôle, de recouvrement et recours administratifs et judiciaires**

La procédure amiable est totalement indépendante des procédures de contrôle et de vérification. Dès lors, lorsqu'une procédure amiable est ouverte, ces procédures doivent suivre leur cours normal.

En effet, la demande d'ouverture d'une procédure amiable sur la base d'une convention fiscale bilatérale demeure sans influence ni sur le déroulement de la procédure de contrôle ni sur les recours administratifs de conciliation qui se poursuivent conformément aux règles de droit commun.

Aussi, la demande d'ouverture d'une procédure amiable par un contribuable qui estime que les mesures prises par un Etat contractant ou par chacun des deux Etats contractants, entraînent ou entraîneront pour lui une imposition non conforme à la convention de non double imposition, ne peut en aucun cas, aboutir à une suspension des droits et obligations du contribuable vis-à-vis de l'impôt.

A cet effet, ledit contribuable demeure dans l'obligation d'acquitter l'impôt dû en Tunisie dans les délais impartis conformément à la législation fiscale en vigueur, nonobstant la procédure amiable en cours.

Aussi, l'engagement de la procédure amiable est indépendant des procédures de contentieux devant les tribunaux. En effet, lorsqu'une procédure amiable est ouverte, ces procédures doivent suivre leur cours normal. L'engagement de la procédure amiable n'est pas suspensif des procédures judiciaires. Le jugement rendu à ce titre, est exécutoire quel que soit l'aboutissement de la procédure amiable.

**LE DIRECTEUR GENERAL DES ETUDES  
ET DE LA LEGISLATION FISCALES  
Signé : Sihem BOUGHDIRI NEMSIA**

A handwritten signature in blue ink, consisting of stylized, overlapping loops and lines, positioned below the typed name.