

مذكرة عامة عدد 34 / 2002

الموضوع : تحليل اتفاقية تقادي الإزدواج الضريبي المبرمة بين الجمهورية التونسية والجمهورية البرتغالية .

تلخيص

I. معطيات عامة

1999	24 فيفري	.....	1. تاريخ الإمضاء
2000	21 جويلية	.....	2. تاريخ تبادل وثائق المصادقة
2000	21 أوت	.....	3. تاريخ الدخول حيز التنفيذ
2001	غرة جانفي	.....	- الخصم من المورد
2001	غرة جانفي	.....	- الضرائب الأخرى

II. قواعد توظيف الضريبة على مختلف أصناف المداخل

1. الأرباح الصناعية والتجارية

أ. المبدأ :

تخضع الأرباح الصناعية والتجارية للضريبة في البلد الذي تمارس فيه المؤسسة كل نشاطها أو جزء منه عن طريق منشأة دائمة .

ب. الحالة الخاصة بحضائر البناء :

تعتبر حضائر البناء أو التركيب أو أنشطة المراقبة المتعلقة بها منشأة دائمة إذا تجاوزت مدتها 6 أشهر .

ج. الحالة الخاصة بالنقل الدولي البحري والجوي :

توظف الضريبة قصرا في الدولة التي يوجد بها مقرّ الإدارة الفعلية للمؤسسة .

2. حصص الأسهم

توظف الضريبة في بلد إقامة المنتفع بحصص الأسهم . غير أن بلد المنشأ يمكنه توظيف الضريبة عليها لكن دون أن تتجاوز نسبة الضريبة 15% من مبلغها الخام .

3. الفوائد

تخضع الفوائد للضريبة في بلد إقامة المنتفع بها . غير أن بلد المنشأ يمكنه أيضا توظيف الضريبة عليها لكن دون أن تتجاوز نسبة الضريبة 15% من مبلغها الخام .

4. الأتاوات

تخضع الأتاوات للضريبة في بلد إقامة المنتفع بها . غير أن بلد المنشأ يمكنه أيضا توظيف الضريبة عليها لكن دون أن تتجاوز نسبة الضريبة 10% من مبلغها الخام .

تشمل عبارة " أتاوات " المبالغ المدفوعة مقابل المساعدة الفنية وكذلك الدراسات الفنية أو الإقتصادية .

5. الأرباح غير التجارية

تخضع الأرباح المحققة من ممارسة مهنة حرة للضريبة في بلد إقامة المنتفع بها ، لكن يمكن لبلد المنشأ توظيف الضريبة عليها إذا :

- كانت للمنتفع بها قاعدة ثابتة في هذا البلد ، أو
- امتدّت إقامته فيها لمدة أو لمدد تساوي أو تفوق 183 يوما خلال السنة الجبائية المعنية .

6. المرتبات والأجور

أ. القطاع الخاص : توظف الضريبة في الدولة التي يمارس فيها النشاط . غير أن هذه الأجور تخضع للضريبة في بلد الإقامة فقط إذا :

- أقام المنتفع بها في الدولة التي يمارس بها النشاط لمدة أو لمدد لا تتجاوز 183 يوما خلال السنة الجبائية المعنية ،
- وكانت المكافأة قد دفعت من قبل أو لحساب مؤجر غير مقيم في الدولة التي يمارس بها النشاط ،
- ولم تتحمل عبء هذه المكافآت منشأة دائمة أو قاعدة ثابتة يملكها المؤجر في الدولة التي يمارس بها النشاط .

ب. القطاع العام : لا تخضع المداخل المحققة من ممارسة عمل ذي أجر في القطاع العام للضريبة إلا في بلد المنشأ . غير أن هذه المداخل تخضع للضريبة قصرا في دولة الإقامة إذا :

- كانت الخدمات قد أسديت في هذه الدولة , و
- كان الشخص يحمل جنسيتها , أو
- لم يصبح مقيما بها لغاية إسداء الخدمات فقط.

7 . الجريات

أ. القطاع الخاص : توظف الضريبة قصرا في دولة الإقامة .

ب. القطاع العام : توظف الضريبة قصرا في الدولة المدينة بالجريات . غير أن هذه الجريات تخضع للضريبة قصرا في بلد الإقامة إذا كان المنتفع بها مقيما بها ويحمل جنسيتها .

III. كيفية تجنب الإزدواج الضريبي

- تطرح الضريبة المدفوعة في بلد المنشأ من الضريبة المستوجبة ببلد الإقامة لكن دون أن يتعدى مبلغ الطرح الجزء من الضريبة على الدخل المستوجب ببلد الإقامة على نفس المداخل .

- تعتبر الضريبة التي كانت موضوع إعفاء أو تخفيض طبقا للتشريع المتعلق بتشجيع التنمية الاقتصادية لبلد المنشأ كأنها دفعت فعلا وتطرح من الضريبة المستوجبة في بلد الإقامة (إعتاد جبائي صوري) .

وبالنسبة لحصص الأسهم ، فإن الإعتاد الجبائي الصوري يساوي 15% من مبلغها الخام . غير أن هذا الإعتاد الصوري لا يطبق بالبرتغال في حالة طرح حصص الأسهم في حدود 95% من قاعدة الضريبة للشركات المقيمة بالبرتغال وفقا لتشريع هذا البلد .

تمّت المصادقة على الإتفاقية المبرمة بلشبونة يوم 24 فيفري 1999 بين الجمهورية التونسية والجمهورية البرتغالية بشأن تقادي الإزدواج الضريبي في مادة الضرائب على الدخل بالقانون عدد 86 لسنة 1999 المؤرخ في 2 أوت 1999 (الرائد الرسمي للجمهورية التونسية عدد 63 بتاريخ 6 أوت 1999) .

ووقع تبادل وثائق المصادقة يوم 21 جويلية 2000 حسب مكتوب وزير الشؤون الخارجية عدد 2802/ 812 بتاريخ 13 أكتوبر 2000 حيث تدخل الإتفاقية حيز التنفيذ بموجب الفصل 28 منها في 21 أوت 2000 وتصبح أحكامها قابلة للتطبيق لأول مرة في كل من تونس والبرتغال :

- بالنسبة إلى الضرائب المخصومة من المورد على المبالغ المدفوعة أو الموضوعة للدفع إبتداء من غرة جانفي 2001 ،
- بالنسبة إلى الضرائب الأخرى على المداخل ، بالنسبة لكل سنة توظيف تبدأ من غرة جانفي 2001 أي المداخل والأرباح المحققة خلال سنة 2001 والمصرّح بها في سنة 2002 والسنوات الموالية.

I . ميدان تطبيق الإتفاقية

(1) الأشخاص المعينون (الفصل 1)

تنطبق الإتفاقية على الأشخاص المقيمين في تونس أو في البرتغال أو في كلتا الدولتين.

وتعني عبارة " مقيم بدولة متعاقدة " طبقا للفصل الرابع من الإتفاقية ، كل شخص يكون خاضعا للضريبة بهذه الدولة بموجب تشريعها وذلك بحكم مسكنه أو محلّ إقامته أو مقرّ إدارته أو بحكم أي مقياس آخر مماثل .

من جهة أخرى ، إذا اعتبر شخص طبيعي أنه مقيم في تونس و في البرتغال ففي هذه الحالة حددت الفقرة الثانية من الفصل الرابع قواعد انتساب هذا الشخص لدولة دون أخرى . وبالتالي فإن هذا الشخص الطبيعي يعتبر مقيما في الدولة التي يملك فيها محلّ سكنى دائم ، وإذا كان للشخص محلّ سكنى دائم في كلتا الدولتين فإنه يعتبر مقيما فقط في الدولة التي يكون له فيها روابط شخصية واقتصادية أمتن (مركز المصالح الحيوية) .

و في غياب محلّ سكنى دائم أو مركز المصالح الحيوية في أي من الدولتين فإن هذا الشخص يعتبر مقيما بالدولة التي يقيم بها عادة .

وإذا كان الشخص يقيم بصفة معتادة في كلتا الدولتين أو لم يكن يقيم بصفة معتادة في أيّ منهما فإن الإتفاقية تعتمد على مقياس الجنسية لتحديد مقرّ إقامته بتونس أو بالبرتغال .

أمّا إذا كان المعني بالأمر يحمل جنسية كل من الدولتين أو لم يكن يحمل جنسية أي منهما فإن السلطات المختصة للدولتين المتعاقدتين تبتّ في الموضوع باتفاق مشترك وذلك لتحديد مكان إقامة الشخص بإحدى الدولتين .

(2) الضرائب المعنية (الفصل 2)

بمقتضى الفقرة الثالثة من الفصل 2 ، تنطبق الإتفاقية على الضرائب التالية :

- أ. فيما يتعلق بتونس :
- (1) الضريبة على الدخل ،
 - (2) الضريبة على الشركات .

- ب. فيما يتعلق بالبرتغال :
- (1) الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين ،
 - (2) الضريبة على دخل الأشخاص المعنويين ،
 - (3) الضريبة المحلية على الضريبة على دخل الأشخاص المعنويين .

II . قواعد توظيف الضريبة على مختلف أصناف المداخيل

(أ) أرباح المؤسسات (الفصل 7)

(1) مبدأ توظيف الضريبة : قاعدة توظيف الضريبة على أساس وجود منشأة دائمة

طبقا لأحكام الفصل 7 من الإتفاقية، لا تخضع الأرباح الصناعية والتجارية التي تحقّقها مؤسسة دولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى للضريبة في هذه الدولة الأخيرة إلا إذا كانت المؤسسة تملك فيها منشأة دائمة ونسبت هذه الأرباح للمنشأة الدائمة المذكورة.

أ . تعريف عام لمفهوم " المنشأة الدائمة "

عرّف الفصل الخامس من الإتفاقية عبارة " المنشأة الدائمة " بكلّ مقرّ ثابت للأعمال تمارس من خلاله المؤسسة كل نشاطها أو جزءا منه .

من جهة أخرى ، وعلى سبيل الذكر ، عددت الفقرة 2 من الفصل 5 المذكور الاستغلالات التي تكون منشأة دائمة وهي :

- مقرّ الإدارة ،
- الفرع ،
- المكتب ،
- المصنع ،
- الورشة ،
- المنجم أو بئر البترول أو الغاز أو مقطع الحجارة أو كلّ مكان آخر لإستخراج الموارد الطبيعية .

ب. الحالات الخاصة ببعض الإستغلالات التي تعتبر منشأة دائمة

ب.1. حضائر البناء أو التركيب وأنشطة المراقبة

تعتبر الفقرة 3 من الفصل 5 أن حضيرة البناء أو التركيب أو أنشطة المراقبة المتعلقة بها تكون منشأة دائمة إذا تجاوزت مدتها 6 أشهر .

ب.2. ممثلون عن المؤسسة لا يتمتعون بوضعية مستقلة

يعتبر الشخص الذي يعمل في دولة متعاقدة لحساب مؤسسة تابعة للدولة المتعاقدة الأخرى " منشأة دائمة " للمؤسسة في الدولة الأولى إذا كان هذا الشخص يتمتع في هذه الدولة بسلط يباشرها عادة وتسمح له بإبرام العقود باسم المؤسسة .

وتجدر الإشارة في هذا المستوى إلى أنه إذا اقتصرّت أنشطة الشخص المذكور على تلك المشار إليها بالفقرة الفرعية " ج1 " من الفقرة " ج " الموالية حتى وإن تمت ممارستها في إطار مركز ثابت لا تجعل من هذا الشخص منشأة دائمة للمؤسسة .

ب.3. مؤسسات التأمين

تعتبر مؤسسات التأمين التابعة لدولة متعاقدة أن لها منشأة دائمة بالدولة الأخرى إذا استخلصت أقساط تأمين في هذه الدولة أو أمنت أخطارا قد تحدث بها بواسطة شخص لا يتمتع بوضعية مستقلة .

ج. حالة بعض الإستغلالات التي لا تعتبر منشأة دائمة

تستثنى الإتفاقية صراحة من مفهوم " المنشأة الدائمة " بعض الإستغلالات وذلك بسبب عدم استجابتها لكل الشروط المطلوبة لوجود منشأة دائمة أو لأن النشاط مباشر من

طرف عون مستقلّ أو بحكم مبدأ الإستقلالية القانونية والجبائية للشركات الأمّ والشركات المتفرعة .

ج.1. الإستغلات التي لا تستجيب للشروط المطلوبة لوجود المنشأة الدائمة

لا يمكن اعتبار وجود منشأة دائمة في الحالات التالية :

- استعمال التجهيزات فقط لغرض تخزين أو عرض أو تسليم بضائع تملكها المؤسسة ،
- إيداع بضائع تملكها المؤسسة لغرض الخزن أو العرض أو التسليم ،
- إيداع البضائع التي تملكها المؤسسة فقط لغرض تحويلها من قبل مؤسسة أخرى،
- استعمال مركز ثابت للأعمال فقط لغرض شراء بضائع أو جمع معلومات للمؤسسة ،
- استعمال مركز ثابت للأعمال فقط لغرض ممارسة المؤسسة كل نشاط آخر ذي صبغة تمهيدية أو إضافية ،
- استعمال مركز ثابت للأعمال فقط لممارسة الأنشطة المشار إليها أعلاه شريطة أن يكون للنشاط الجملي للمركز الثابت للأعمال الناتج عن جمع هذه الأنشطة صبغة تمهيدية أو إضافية .

ج.2. المؤسسات التي تستعين بوسطاء مستقلين

إن مؤسسة دولة متعاقدة التي تمارس نشاطها في الدولة المتعاقدة الأخرى عن طريق سمسار أو وكيل عام أو كل عون آخر يتمتع بوضعية مستقلة لا تعتبر أن لها منشأة دائمة في الدولة المتعاقدة التي تمارس فيها نشاطها شريطة أن يعمل هؤلاء الأشخاص في نطاق نشاطهم العادي أي أن لا تكون لهم صلاحيات تسمح لهم بتمثيل المؤسسة والتعامل باسمها .

ج.3. الشركات التي تراقب شركات أخرى

لا يكفي هذا المقياس وحده حسب مقتضيات الإتفاقية لتبرير وجود منشأة دائمة . ولذلك فإن وجود شركة في دولة متعاقدة متفرعة عن شركة بالدولة المتعاقدة الأخرى لا يشكل في حد ذاته عنصرا يترتب عنه اعتبار الشركة الأولى منشأة دائمة للشركة الثانية وذلك باعتبار مبدأ الإستقلالية القانونية للشركتين .

غير أنه إذا تبين أن الشركة التي تخضع للمراقبة تعمل قصرا لحساب الشركة التي تراقبها ، فإنها تعتبر منشأة دائمة لهذا الأخيرة .

2) الإستثناء لمبدأ توظيف الضريبة على أساس المنشأة الدائمة : حالة مؤسسات النقل الدولي (الفصل 8)

استثناء لمبدأ توظيف الضريبة حسب مقياس المنشأة الدائمة ، لا تخضع الأرباح المتأتية من استغلال السفن أو الطائرات في مجال النقل الدولي للضريبة إلا في الدولة المتعاقدة التي يوجد فيها مقرّ الإدارة الفعلية للمؤسسة .

إذا كان مقرّ الإدارة الفعلي لمؤسسة ملاحية بحرية موجودا على متن سفينة فإنه يعتبر موجودا بالدولة المتعاقدة التي يوجد بها الميناء الذي ترسي فيه هذه السفينة ، فإذا لم يكن لها ميناء إرساء فإنه يعتبر موجودا بالدولة المتعاقدة التي يقيم بها مستغلّ السفينة .

هذا وتجدر الإشارة إلى أنه بالنسبة للمؤسسات البرتغالية المقيمة بتونس فإن الإعفاء لا يشمل إلا الضريبة على الشركات . حيث أنه وباعتبار أن المؤسسات المذكورة مستقرة بالبلاد التونسية ، فإنها تبقى خاضعة لكل الأديان المنصوص عليها بالقانون العام (المعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية والأداء على التكوين المهني والمساهمة في صندوق النهوض بمساكن الإجراء) وذلك بصرف النظر عن عدم خضوعها للضريبة على الشركات .

كما تبقى المؤسسات المذكورة خاضعة للضريبة على الشركات بعنوان الأرباح المحققة بالبلاد التونسية بخلاف تلك المتأتية من النقل الدولي (مداخيل التوظيفات المالية....) .

3) ضبط الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للمنشآت الدائمة

يقصد بالربح الذي ينسب لمنشأة دائمة ذلك الذي كان بإمكان هذه المنشأة تحقيقه لو كانت مؤسسة مختلفة ومنفصلة تمارس نفس النشاط أو نشاطا مماثلا وفي ظروف مماثلة أو مشابهة وتتعامل باستقلال تام مع المؤسسة التي هي منشأة دائمة لها (الفقرة 2 من الفصل 7) .

وتضبط نتيجة المنشأة الدائمة الخاضعة للضريبة بعد طرح المصاريف المتعلقة بنشاط هذه المنشأة ، بما في ذلك المصاريف والأعباء العامة الحقيقية الإدارية التي أنفقت في إطار التسيير العادي سواء في الدولة التي توجد فيها هذه المنشأة أو في مكان آخر .

وبالنسبة للمنشأة الدائمة لمؤسسة برتغالية فإن أرباحها تضبط على أساس محاسبة مطابقة للتشريع المحاسبي للمؤسسات .

كذلك يمكن للمنشأة الدائمة، لتحديد ربحها الخاضع للضريبة ، الأخذ بعين الإعتبار:

- المصاريف والأعباء المباشرة التي بذلها المقرّ لحساب المنشأة الدائمة ،
- وجزء من المصاريف العامة للتسيير التي أنفقها المقرّ وذلك في حدود النسبة المحددة باعتبار رقم معاملاتها ورقم المعاملات الجملي للمؤسسة .

هذا مع الإشارة إلى أنه في كلتا الحالتين يتمّ الطرح المشار إليه في مستوى المنشأة الدائمة في حدود تسديد المصاريف الفعلية . وبالتالي فإن المبالغ الزائدة التي تمتّ فوترتها عند الإقتضاء من طرف المقرّ لا تقبل للطرح على مستوى المنشأة الدائمة .

ب) مداخل الأملاك العقارية (الفصل 6)

أ. تعريف

تعرفّ عبارة " الأملاك العقارية " حسب قانون الدولة المتعاقدة التي توجد فيها هذه الأملاك (الفصل 6 الفقرة 2) .

طبقا للإتفاقية تشمل عبارة " أملاك عقارية " :

- الأملاك و المعدات والماشية التابعة للإستغلات الفلاحية والغابية ،
- الحقوق التي تنطبق عليها أحكام القانون الخاص المتعلق بالملكية العقارية ،
- حقّ الإنتفاع بالأملاك العقارية ،
- والحقوق المتعلقة بدفوعات متغيرة أو ثابتة مقابل استغلال أو الحق في استغلال المناجم المعدنية والعيون وغيرها من الموارد الطبيعية .

وخلافا لذلك فإن الإتفاقية تستثني صراحة السفن والطائرات من صنف الأملاك العقارية (الفصل 6 الفقرة 2) .

ب . مبدأ توظيف الضريبة

تخضع المداخل المتأتية من استغلال الأملاك العقارية مهما كانت كيفية الإستغلال (استعمال مباشر أو تسويغ أو إيجار...) للضريبة في الدولة المتعاقدة التي توجد فيها هذه الأملاك . وتنطبق هذه الأحكام أيضا على المداخل المتأتية من الأملاك العقارية التابعة لمؤسسة وكذلك على المداخل المتأتية من الأملاك العقارية المستغلة لتعاطي مهنة مستقلة .

كما يكون الحال كذلك للمداخل المتأتية من الأملاك المنقولة التي تعتبر طبقا للتشريع الجبائي للدولة التي توجد بها هذه الأملاك كمدخل متأتية من الأملاك العقارية .

ج) مداخيل القيم ورؤوس الأموال المنقولة

1) حصص الأسهم (الفصل 10)

أ. تعريف

يشمل التعريف الذي خصصته الإتفاقية للفظه " حصص الأسهم " :

- المداخيل المتأتية من الأسهم ، أسهم أو سندات الإنتفاع أو حصص المنجم أو حصص المؤسسين أو منابات الإنتفاع الأخرى باستثناء الديون ،
- مداخيل المنابات الإجتماعية الأخرى التي تخضع لنفس النظام الجبائي لحصص الأسهم طبقا لتشريع الدولة التي تكون فيها الشركة الموزعة مقيمة .
(الفصل 10 فقرة 3) .

ب. مبدأ توظيف الضريبة

تخضع حصص الأسهم المدفوعة من قبل شركة مقيمة في دولة متعاقدة لمقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى للضريبة في بلد إقامة المنتفع بها .

غير أن هذه الحصص يمكن أن تخضع للضريبة في الدولة التي تكون فيها الشركة المذكورة مقيمة وحسب تشريعها ، لكن إذا كان الشخص الذي يتقاضاها هو المستفيد الفعلي بها ، لا يمكن أن تتعدى نسبة الضريبة المحتسبة على هذا النحو 15% من المبلغ الخام لحصص الأسهم .

وتجدر الإشارة على هذا المستوى إلى أنه باعتبار أن حصص الأسهم الراجعة لأشخاص غير مقيمين أو غير مستقرين بالبلاد التونسية خارج ميدان تطبيق الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات ، فإن الأرباح التي توزعها الشركات المقيمة بالبلاد التونسية لفائدة أشخاص مقيمين بالبرتغال لا تخضع للضريبة في تونس وذلك بصرف النظر عن حق توظيف الضريبة الممنوح لتونس بمقتضى الإتفاقية باعتبارها بلد المنشأ .

2) الفوائد (الفصل 11)

أ. تعريف

حسب مدلول الفقرة 3 من الفصل 11 تشمل لفظه " الفوائد " مداخيل الديون بجميع أنواعها المتبوعة أو غير المتبوعة بضمانات موثوقة برهن أو بشرط يقضي

بالمشاركة في أرباح المدين وخاصة مداخيل الأموال العمومية وسندات القروض وكذلك المنح و الأنصبة المتعلقة بهذه السندات .

غير أن خطايا التأخير لا تعتبر كفوائد حسب مدلول الإتفاقية.

ب . مبدأ توظيف الضريبة

تخضع الفوائد المتأتية من دولة متعاقدة والمدفوعة لمقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى للضريبة في الدولة التي يقيم بها المستفيد من هذه الفوائد .

غير أنه يمكن إخضاع هذه الفوائد أن تخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة المتأتية منها وحسب تشريعها دون أن تتعدى نسبة الضريبة المحتسبة على هذا النحو 15% من مبلغها الخام .

ج . الفوائد ذات المنشأ التونسي المعفاة من الضريبة بمقتضى القانون العام

تعفى من الضريبة في تونس وبالتالي لا تكون محلّ خصم من المورد ، الفوائد المدفوعة لفائدة مقيمين بالبرتغال وذلك بعنوان الإيداعات والسندات بالعملة الأجنبية أو بالدينار القابل للتحويل .

د . الحالات الخاصة بعدم تطبيق النسبة المنصوص عليها بالإتفاقية

1.د . نسبة الضريبة الواردة بالقانون الداخلي أقلّ من النسبة المنصوص عليها بالإتفاقية

تخضع الفوائد المتأتية من تونس والمدفوعة لبنك مقيم بالبرتغال للضريبة على الشركات عن طريق الخصم من المورد بنسبة 2.5% من مبلغها الخام وليس 15% وذلك طبقاً لأحكام الفصل 52 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات .

2.د . الفوائد الملحقة بمنشأة دائمة أو بقاعدة ثابتة

إذا كان المنتفع بالفوائد مقيماً بدولة متعاقدة ويمارس في الدولة المتعاقدة الأخرى عن طريق منشأة دائمة نشاطاً صناعياً أو تجارياً أو مهنة حرة بواسطة قاعدة ثابتة وكان الدين الذي تولدت عنه الفوائد متصلاً فعلياً بهذه المنشأة أو بهذه القاعدة ، فإن الفوائد تخضع للضريبة في الدولة التي توجد فيها المنشأة الدائمة أو القاعدة الثابتة وذلك حسب تشريعها الداخلي .

وبالنسبة لتونس وفي هذه الحالة تخضع الفوائد للضريبة على الدخل أو للضريبة على الشركات حسب قواعد القانون العام وتكون محلّ خصم من المورد بنسبة 20%. وي طرح هذا الخصم من المورد من الضريبة المستوجبة على المنشأة الدائمة أو القاعدة الثابتة بعنوان نشاطها بالبلاد التونسية .

3.د. الفوائد الممنوحة بين مؤسسات تربطها علاقات خاصة

إذا تجاوز مبلغ الفوائد المدفوعة بحكم علاقات خاصة (الشركات الأمّ والشركات المنقرعة عنها أو مؤسسات تحت مراقبة مشتركة...) تربط المدين والدائن المبلغ الذي كان من الممكن الإتفاق عليه في غياب مثل هذه العلاقات فإن النسبة المنخفضة بـ15% المنصوص عليها بالإتفاقية لا تطبق إلا على المبلغ الأخير حيث يبقى المبلغ الزائد للفوائد خاضعا للضريبة حسب قواعد القانون العام لكل دولة متعاقدة مع الأخذ بعين الإعتبار للأحكام الأخرى للإتفاقية (الفصل 11 فقرة 6) .

مثال عدد 1

نفترض أن شركة " أ " مقيمة بالبرتغال اكتتبت في غرة مارس 2001 مبلغ 200.000 دينار في رقاع صادرة عن الشركة الخفية الإسم " ب " المستقرّة بتونس .

نفترض كذلك أن كلّ من الشركتين تنتمي إلى نفس المجمع وأن الرقاع تنتج فائدة بنسبة سنوية تبلغ 15% .

نفترض كذلك أن نسبة الفائدة المعمول بها في السوق في مثل هذه الحالة تساوي 10% . في هذه الحالة يحتسب الخصم من المورد بعنوان الفوائد المدفوعة من طرف الشركة "ب" كما يلي :

- احتساب الفوائد المدفوعة من طرف الشركة " ب " بعنوان سنة 2001

$$22.500 \text{ د} = \left(\frac{9}{12} \times 15\% \times 200.000 \right)$$

- احتساب الفوائد الخاضعة للنسبة المعتمدة في الإتفاقية (15%)

$$15.000 \text{ د} = \left(\frac{9}{12} \times 10\% \times 200.000 \right)$$

- الخصم من المورد

$$2.250 \text{ د} = (15.000 \times 15\%)$$

- مبلغ الفوائد الزائدة الواجب إخضاعها للخصم
من المورد حسب القانون العام :
 $(22.500 \text{ د} - 15.000 \text{ د}) = 7.500 \text{ د}$

- الخصم من المورد
 $= 7.500 \text{ د} \times 20\%$
د 1.500

مجموع الخصوم من المورد :
 $= 2.250 \text{ د} + 1.500 \text{ د}$
د 3.750

د.4. تحمل عبء الضريبة من طرف المدين المقيم أو المستقر بتونس

في صورة تحمل المدين بالفوائد المقيم بتونس لعبء الضريبة فإن النسبة المنصوص
عليها بالإتفاقية لا تطبق وفي هذه الحالة يقع احتساب الخصم من المورد على أساس نسبة
تحمل عبء الضريبة أي : $\frac{100 \times \text{ن}}{100 - \text{ن}}$

ويطبق نفس المبدأ في صورة عدم القيام بالخصم من المورد من قبل المدين المقيم
أو المستقر بتونس أو القيام به بصفة منقوصة وذلك تطبيقاً لأحكام الفصل 52 من مجلة
الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات الذي ينص على أن
الخصوم التي لم يقع القيام بها على المبالغ المدفوعة لغير المقيمين تعتبر متخلدة بدمّة المدين
القاطن أو المستقر بالبلاد التونسية .

في هذه الحالة تطبق نسبة 2.56% بالنسبة للفوائد المدفوعة لمؤسسات بنكية مقيمة
بالبرتغال بعنوان القروض و 25% بالنسبة للفوائد الأخرى .

المثال عدد 2 :

لنأخذ من جديد المثال عدد 1 ولنفترض أن الشركة " ب " قد تحملت تعاقدياً عبء
الضريبة عوضاً عن الشركة " أ " بعنوان الفوائد المذكورة .

في هذه الحالة ، لا تطبق أحكام الإتفاقية بخصوص نسبة الخصم من المورد . ويطبق
الخصم من المورد بنسبة 25% ، أي : $\frac{100 \times 20}{100 - 20}$

احتساب الخصم من المورد بعنوان الفوائد :
 $22.500 \times 25\% = 5.625$ د

(3) مكافآت أعضاء مجلس الإدارة (الفصل 16)

تخضع مكافآت أعضاء مجلس الإدارة و مكافآت الحضور وكل المكافآت المشابهة الممنوحة لأعضاء مجلس الإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة لشركة مقيمة في دولة متعاقدة للضريبة في هذه الدولة .

غير أنه طبقاً لأحكام الفصول 3 و 45 و 52 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات تخضع مكافآت الحضور فقط , للضريبة على الدخل أو للضريبة على الشركات . ويتمّ توظيف الضريبة عن طريق الخصم من المورد بنسبة 15% على أساس المكافأة الخام. وفي صورة تحمل عبء الضريبة من طرف الشركة المقيمة بتونس ، تحتسب الضريبة حسب نسبة تحمل عبء الضريبة (انظر المثال عدد 2 المتعلق بالفوائد) .

(د) الأتاوات (الفصل 12)

أ. تعريف

تعني لفظة " الأتاوات " حسب أحكام الفصل 12 من الإتفاقية المكافآت بجميع أنواعها المدفوعة مقابل :

- استعمال أو إسناد استعمال :
- * حقوق التأليف مقابل عمل أدبي أو فني أو علمي (بما في ذلك أنظمة الحاسوب) والأشرطة السينمائية والأشرطة والتسجيلات المعدة للإذاعة والتلفزة ،
- * براءة أو علامة صنع أو تجارة أو رسم أو نموذج أو تصميم أو أسلوب أو طريقة سرية ،
- * تجهيز صناعي أو تجاري أو مينائي أو علمي ،
- معلومات لها صلة بتجربة مكتسبة في الميدان الصناعي أو التجاري أو العلمي.
- المكافآت المدفوعة بعنوان المساعدة الفنية أو الدراسات الفنية أو الإقتصادية.

ب. مبدأ توظيف الضريبة

تخضع الأتاوات المتأتية من دولة متعاقدة والمدفوعة لمقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى للضريبة في دولة إقامة المنتفع بها .

غير أنه يمكن توظيف الضريبة على الأتاوات في الدولة المتعاقدة التي تنشأ فيها وحسب تشريعها لكن إذا كان الشخص الذي يتقاضاها هو المستفيد الفعلي من هذه الأتاوات لا يتجاوز مبلغ الضريبة نسبة 10% من مبلغها الخام .

ويستوجب تطبيق النسبة المنخفضة بـ10% تقديم المستفيد من الأتاوات لشهادة إقامة مسلمة من قبل السلطات البرتغالية المختصة .

ج. الأتاوات ذات المنشأ التونسي المعفاة من الضريبة بمقتضى القانون العام

تعفى من الضريبة في تونس الأتاوات المدفوعة من قبل مؤسسة مصدرّة كلياً مقيمة بتونس ولحسابها لفائدة أشخاص مقيمين بالبرتغال وذلك طبقاً للتشريع الجبائي الجاري به العمل .

د. الحالات الخاصة بعدم تطبيق النسبة المنصوص عليها بالإتفاقية

1.د. الأتاوات الملحقة بمنشأة دائمة أو بقاعدة ثابتة

إذا كان المنتفع بالأتاوات مقيماً بدولة متعاقدة ويمارس في الدولة المتعاقدة الأخرى عن طريق منشأة دائمة نشاطاً صناعياً أو تجارياً أو مهنة حرة بواسطة قاعدة ثابتة وكان الحق أو الملكية الذي تولدت عنه الأتاوات متصلاً بهذه المنشأة الدائمة أو القاعدة الثابتة فإن المداخل المذكورة تخضع للضريبة في الدولة التي توجد فيها المنشأة الدائمة أو القاعدة الثابتة و حسب تشريعها .

في هذه الحالة وبالنسبة لتونس ، تخضع هذه المداخل للضريبة على الدخل أو للضريبة على الشركات حسب قواعد القانون العام وتخضع عند الإقتضاء للخصم من المورد طبقاً للتشريع الجاري به العمل .

2.د. الأتاوات الممنوحة بين مؤسسات تربطها علاقات خاصة

إذا تجاوز مبلغ الأتاوات ، بموجب علاقات خاصة بين المدين والمنتفع الفعلي بالأتاوات، المبلغ الذي كان قد يتفق عليه المعنيان بالأمر في غياب هذه العلاقات

الخاصة فإن نسبة توظيف الضريبة المنصوص عليها في الإتفاقية لا تنطبق إلا على هذا المبلغ الأخير . ويبقى المبلغ الزائد خاضعا للضريبة حسب تشريع كل دولة متعاقدة .

د.3. تحمل عبء الضريبة من طرف المدين المقيم أو المستقرّ بتونس

في صورة تحمل المدين بالأتاوات المقيم أو المستقرّ بتونس لعبء الضريبة فإن النسبة المحددة بالإتفاقية بـ 10% لا تطبق ، وفي هذه الحالة يتم احتساب الخصم من المورد على أساس نسبة القانون العام وحسب طريقة تحمل عبء الضريبة :

$$\frac{N \times 100}{N - 100} \text{ أي } \frac{15 \times 100}{15 - 100} = 17.647\%$$

وتطبق نفس النسبة في حالة عدم القيام بالخصم من المورد من قبل المدين المستقرّ أو المقيم بتونس أو في صورة القيام به بصفة منقوصة وذلك طبقاً لأحكام الفصل 52 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات التي تنصّ على أن الخصوم التي لم يقع القيام بها على المبالغ المدفوعة لغير المقيمين تعتبر متخذة بذمة المدين المقيم أو المستقرّ بتونس .

و) أرباح رأس المال (الفصل 13)

أ. الأملاك العقارية

تخضع الأرباح المتأتية من التقويت في الأملاك العقارية المشار إليها بالفصل 6 من الإتفاقية للضريبة في الدولة المتعاقدة التي توجد فيها هذه الأملاك .

ب. الأملاك المنقولة التابعة لأصول منشأة دائمة

تخضع الأرباح المتأتية من التقويت في أملاك منقولة تابعة لأصول منشأة دائمة أو قاعدة ثابتة للضريبة في الدولة المتعاقدة التي توجد فيها هذه المنشأة الدائمة أو القاعدة الثابتة بما في ذلك الأرباح المتأتية من التقويت في المنشأة الدائمة نفسها (بمفردها أو مع المؤسسة) أو القاعدة الثابتة (الفصل 13 الفقرة 2) .

ج. السفن والطائرات

لا تخضع الأرباح المتأتية من التقويت في السفن أو الطائرات المستغلة في النقل الدولي أو في الأملاك المنقولة المخصصة لاستغلال هذه السفن أو الطائرات، للضريبة إلا في الدولة التي يوجد فيها مقرّ الإدارة الفعلية للمؤسسة .

د. الأملاك الأخرى

لا تخضع الأرباح المتأتية من التقويت في كل الأملاك غير تلك المشار إليها في الفقرات السابقة للضريبة إلا في الدولة المتعاقدة التي يكون فيها المفوت مقيما .

ي) المهن المستقلة (الفصلان 14 و 17)

أ. تعريف

تعني عبارة " المهن المستقلة " ، " كل نشاط يكون فيه العامل الفكري رئيسيا كالقيام مثلا بنشاط فني أو تقني أو علمي ... وذلك باستقلالية تامة " .

وتشمل هذه العبارة خاصة المهن ذات الصبغة العلمية أو الأدبية أو الفنية أو التربوية أو البيداغوجية وكذلك المهن الحرة للأطباء والمحامين والمهندسين والمهندسين المعماريين وأطباء الأسنان والمحاسبين.

ب . مبدأ توظيف الضريبة

تخضع مداخيل المهن الحرة وكل الأنشطة الأخرى ذات الصبغة المستقلة للضريبة في دولة إقامة المنتفع بها . غير أنه يمكن توظيف الضريبة عليها في دولة المنشأ إذا :

- كان للمعني بالأمر بصفة معتادة قاعدة ثابتة لممارسة نشاطه. في هذه الحالة فإن المداخيل المنسوبة لهذه القاعدة الثابتة فقط تخضع للضريبة في بلد المنشأ ،

- امتدّت أقامته في بلد المنشأ لمدة أو لمدد تساوي أو تفوق في مجموعها 183 يوما خلال السنة الجبائية المعنية .

ج. الفنانون والرياضيون (الفصل 17)

نص الإتفاقية على أن المداخيل التي يستمدّها مقيم بدولة متعاقدة من أنشطة شخصية مورست في الدولة المتعاقدة الأخرى بصفته فنان العروض (المسرح أو السينما أو الإذاعة أو التلفزة) أو بصفته موسيقي أو رياضي تخضع للضريبة في الدولة التي تتم فيها ممارسة هذه الأنشطة سواء نسبت هذه المداخيل للفنان أو للرياضي نفسه أو لشخص آخر .

(د) المهن غير المستقلة (الفصول 15 و 18 و 19 و 20 و 26)

(1) أجور القطاع الخاص

أ . مبدأ توظيف الضريبة

ينصّ الفصل 15 من الإتفاقية على أن المرتبات والأجور وكل المكافآت الأخرى المشابهة التي يتقاضاها مقيم بدولة متعاقدة بعنوان عمل ذي أجر لا تخضع للضريبة إلا في بلد الإقامة ما لم يمارس النشاط في الدولة المتعاقدة الأخرى حيث يتمّ توظيف الضريبة في هذه الدولة الأخرى .

ب . استثناء

تنصّ الإتفاقية على استثناء لهذا المبدأ وتمنح حق توظيف الضريبة قصرا لدولة إقامة المنتفع بالمكافآت حتى في صورة ممارسة النشاط في الدولة الأخرى وذلك إذا توفرت في نفس الوقت الشروط الثلاثة التالية :

- لم تتجاوز مدة إقامة المنتفع بالأجر في الدولة التي يمارس بها النشاط 183 يوما خلال السنة الجبائية المعنية ،
- دفعت المكافأة من قبل مؤجر أو لحساب مؤجر غير مقيم في الدولة التي يمارس بها النشاط ،
- لم تتحمل عبء المكافأة منشأة دائمة أو قاعدة ثابتة يمتلكها المؤجر في الدولة التي يمارس بها النشاط .

ج. الحالة الخاصة بالمكافآت المدفوعة مقابل عمل ذي أجر مباشر على متن سفينة أو طائرة مستغلة في مجال النقل الدولي

لا تخضع المكافآت المدفوعة مقابل عمل ذي أجر يمارس على متن سفينة أو طائرة مستغلة في مجال النقل الدولي للضريبة إلا في الدولة التي يوجد فيها مقرّ الإدارة الفعلية للمؤسسة .

(2) جريات القطاع الخاص (الفصل 18)

لا تخضع الجريات والمكافآت المشابهة الأخرى المدفوعة في القطاع الخاص بعنوان عمل سابق لمقيم بدولة متعاقدة للضريبة إلا في دولة إقامة المنتفع بها .

(3) الوظائف الحكومية (الفصل 19)

أ. مبدأ توظيف الضريبة

إن المكافآت ، باستثناء الجرايات ، المدفوعة لشخص طبيعي من قبل دولة متعاقدة أو إحدى فروعها السياسية أو الإدارية أو جماعاتها المحلية بعنوان خدمات أسديت لهذه الدولة أو لهذا الفرع أو لهذه الجماعة لا تخضع للضريبة إلا في الدولة المدينة بهذه المكافآت .

ب. استثناء

تنصّ الفقرة الفرعية " ب " من الفقرة 1 من الفصل 19 على استثناء لهذا المبدأ وذلك بتوظيف الضريبة قصرا في الدولة التي تمّ فيها إسداء الخدمات وذلك إذا كان الشخص الطبيعي المنتفع بهذه المكافآت :

- مقيما بهذه الدولة ، و
- يحمل جنسيتها ، أو
- لم يصبح مقيما بها لغاية إسداء الخدمات فقط .

(4) جرايات القطاع العام

تخضع الجرايات المدفوعة من قبل دولة متعاقدة أو إحدى فروعها السياسية أو الإدارية أو جماعاتها المحلية سواء مباشرة أو عن طريق الإقتطاع من الأموال التي كونوها لشخص طبيعي مقابل خدمة أسديت لهذه الدولة ، أو لهذا الفرع أو لهذه الجماعة للضريبة قصرا في الدولة المدينة بهذه الجرايات .

غير أن هذه الجرايات تخضع للضريبة قصرا في دولة الإقامة إذا كان المنتفع بها مقيما بها ويحمل جنسيتها .

(5) الطلبة والمتدربون (الفصل 20)

ينص الفصل 20 في فقرته الأولى على أن الشخص المقيم بإحدى الدولتين المتعاقدتين والذي يقيم بالدولة المتعاقدة الأخرى فقط بصفته :

- طالبا أو متدرّبا على الأعمال الصناعية أو التجارية ،
- منتقعا بمنحة دراسية أو بإعانة مالية أو بمنحة ويكون الغرض الأساسي من ذلك القيام بدراسته أو بأبحاثه ،

يعفى من الضريبة في تلك الدولة الأخرى فيما يتعلق بالمبالغ التي يتقاضاها من الخارج أو فيما يتعلق بكل مبلغ يتحصل عليه مقابل نشاط غير مستقل يتعاطاه بمقابل في هذه الدولة للحصول على تكوين تطبيقي وذلك خلال خمس سنوات وفي حدود 5000 دولار أمريكي أو ما يعادلها من عملة إحدى الدولتين المتعاقبتين .

كذلك تنص الفقرة 2 من الفصل 20 على إعفاء المكافآت المدفوعة مقابل عمل ذي أجر يقوم به كل شخص طبيعي كان يقيم بدولة متعاقدة ويقيم بالدولة المتعاقدة الأخرى فقط لغرض الحصول على خبرة تقنية أو مهنية أو خبرة في ميدان الأعمال وذلك لمدة سنة واحدة وفي حدود مبلغ يساوي بعملة إحدى الدولتين المتعاقبتين 5000 دولار أمريكي .

(6) الموظفون الدبلوماسيون والقنصليون (الفصل 26)

ينص الفصل 26 من الإتفاقية على أن أحكام هذه الإتفاقية لا تمسّ بالإمتيازات الجبائية التي يتمتع بها الممثلون الدبلوماسيون أو الموظفون القنصليون بمقتضى القواعد العامة لحقوق الناس وكذلك أحكام الإتفاقيات الخاصة .

(ي) المداخل الأخرى (الفصل 21)

إن عناصر دخل مقيم في دولة متعاقدة مهما كان مصدرها و التي لم يقع التعرض إليها صراحة بالأحكام الأخرى من الإتفاقية لا تخضع للضريبة إلا في دولة إقامة المنتفع بها.

غير أن المداخل (من غير مداخل الأملاك العقارية المنصوص عليها بالفقرة 2 من الفصل 6 من الاتفاقية) التي يتحصل عليها مقيم بدولة متعاقدة يمارس بالدولة المتعاقدة الأخرى سواء نشاطا صناعيا أو تجاريا بواسطة منشأة دائمة موجودة بها , أو مهنة مستقلة بواسطة قاعدة ثابتة موجودة بها , تخضع للضريبة في الدولة التي توجد بها المنشأة الدائمة أو القاعدة الثابتة المذكورة وذلك طبقا لأحكام الفصلين 7 أو 14 حسب الحالة.

III . كيفية اجتناب الإزدواج الضريبي (الفصل 22)

نصّ الفصل 22 من الإتفاقية على أنه يتمّ اجتناب الإزدواج الضريبي على النحو التالي :

1) الاعتماد الجبائي الحقيقي

إذا وقع إخضاع مقيم بدولة متعاقدة ازدواجيا للضريبة بعنوان نفس المداخيل أو نفس الأرباح في دولة الإقامة وفي دولة مصدر المداخيل، فإن دولة الإقامة تطرح من الضريبة المستوجبة التي تستخلصها على مداخيل أو أرباح هذا المقيم مبلغا يساوي الضريبة المدفوعة ببلد المصدر.

غير أن المبلغ المطروح لا يمكن أن يتجاوز الجزء من الضريبة المستوجبة قبل الخصم ببلد الإقامة والمتعلقة بالمداخيل أو الأرباح المذكورة .

وفي هذه الحالة الخاصة بتونس فإن هذه الأحكام لا تطبق على الأشخاص الطبيعيين المقيمين بتونس ولا على الأشخاص المعنويين المستقرين بتونس والذين يمارسون نشاطهم بالبرتغال بواسطة منشأة دائمة موجودة بها ، باعتبار أنه في كلتا الحالتين تمكّن أحكام القانون العام من تقادي الازدواج الضريبي وذلك على النحو التالي :

أ. بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين المقيمين بتونس

لا ينطبق الاعتماد الجبائي المنصوص عليه بالفقرة 1 من الفصل 22 على المداخيل الخاضعة للضريبة في البرتغال والتي يتحصل عليها أشخاص طبيعيون مقيمون في تونس وذلك عندما توظف الضريبة على هذه المداخيل بالبرتغال وذلك عملا بأحكام الفصل 36 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات الذي ينص على أن المداخيل المتأتية من الخارج والتي خضعت للضريبة في بلد المنشأ لا تخضع للضريبة في تونس.

ب. بالنسبة إلى الأشخاص المعنويين المقيمين بتونس والذين ينشطون بالبرتغال في إطار منشأة دائمة موجودة بالبرتغال .

لا يطبق الاعتماد الجبائي المنصوص عليه بالفقرة الأولى من الفصل 22 من الإتفاقية بالنسبة إلى الأرباح التي تحققها الشركات المستقرّة بتونس (بخلاف شركات النقل الدولي) في إطار منشآت دائمة لها بالبرتغال وذلك باعتبار أن الأرباح المذكورة لا تخضع للضريبة بتونس طبقا لأحكام الفصل 47 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات الذي ينصّ على أن الأرباح الخاضعة للضريبة على الشركات هي تلك التي يتمّ تحقيقها في إطار منشآت موجودة بتونس.

وبالتالي وبالنسبة للأشخاص المعنويين المقيمين بالبلاد التونسية ، فإن أحكام الفصل 22 من الإتفاقية لا تطبق إلا على الأرباح المحققة بالبرتغال وغير الملحقة بمنشأة دائمة موجودة بهذا البلد (الفوائد وحصص الأسهم ومكافآت الحضور...).

مثال عدد 3 :

لنفترض أن شخصا معنويا مستقرا في تونس قد حقق بعنوان سنة 2001 ربحا جمليا يبلغ 200 000 د منه 50 000 د بعنوان مكافآت حضور متأتية من شركة مستقرة بالبرتغال .

ولنفترض أن مبلغ الضريبة التي وقع خصمها في البرتغال بعنوان مكافآت الحضور الممنوحة للشخص المعنوي المستقر بتونس هو 7.500 د .

في هذه الحالة , فإن مبلغ الضريبة على الشركات يحتسب بتونس كما يلي :

$$\begin{array}{r} \text{- الضريبة على الشركات المستوجبة بتونس} \\ \text{على أساس الربح الجملي} \\ 200\,000 \text{ د} \times 35\% = 70\,000 \text{ د} \end{array}$$

$$\begin{array}{r} \text{- طرح الضريبة المدفوعة في البرتغال في حدود :} \\ 50\,000 \text{ د} \times 35\% = 17\,500 \text{ د} < 7\,500 \text{ د} \end{array}$$

$$\begin{array}{r} \text{يشمل الطرح الضريبة المدفوعة بالبرتغال} \\ 7\,500 \text{ د} - \end{array}$$

$$\begin{array}{r} \text{- الضريبة على الشركات المستوجبة للدفع :} \\ \hline 62\,500 \text{ د} \end{array}$$

(2) الإعتماد الجبائي السوري

أ. الإعتماد الجبائي السوري بعنوان أرباح المؤسسات

طبقا لأحكام الفقرة 2 الفصل 22 من الاتفاقية وفيما يتعلق بأرباح المؤسسات , تعتبر الضريبة التي كانت موضوع إعفاء أو تخفيض في بلد المصدر بمقتضى التشريع المتعلق بتشجيع التنمية الإقتصادية وكأنها دفعت فعلا ويجب أن تطرح من الضريبة المستوجبة في بلد الإقامة كما لو أن هذا الإعفاء أو هذا الطرح لم يمنح .

ب. الإعتماد الجبائي السوري بعنوان حصص الأسهم

بالنسبة لحصص الأسهم ، فإن الإعتماد الجبائي السوري لا يمكن أن يتعدى النسبة المنصوص عليها بالفصل 10 من الاتفاقية أي 15% . وبالتالي فإن حصص الأسهم

المدفوعة من قبل شركات مقيمة بتونس لفائدة أشخاص مقيمين بالبرتغال تمنح اعتمادا جبائيا بـ15% من مبلغها الخام . غير أن الإعتماد الجبائي السوري لا يطبق بالبرتغال في حالة طرح حصص الأسهم من قاعدة الضريبة وفقا للتشريع البرتغالي .

IV. عدم التمييز (الفصل 23)

طبقا لأحكام الفقرة 1 من الفصل 23 من الاتفاقية لا يمكن أن يخضع مواطنو دولة متعاقدة المقيمون بالدولة المتعاقدة الأخرى لضريبة أثقل من الضرائب التي يخضع لها مواطنو هذه الدولة الأخرى عندما يوجدون في نفس الوضعية.

ولا يقتصر الانتفاع بأحكام هذه الفقرة على مواطني إحدى الدولتين المتعاقدتين حيث يمكن أن يشمل مواطنين مقيمين بدولة أخرى .

كذلك فإن توظيف الضريبة على منشأة دائمة تملكها مؤسسة دولة متعاقدة توجد في الدولة المتعاقدة الأخرى , لا يمكن أن يكون أقل ملائمة من توظيف الضريبة على مؤسسات هذه الدولة الأخرى عندما تتعاطى نفس النشاط.

ولا يمكن تفسير إجراء عدم التمييز بأنه يفرض على دولة متعاقدة منح مقيم الدولة المتعاقدة الأخرى طروحا شخصية أو تخفيضات من الضريبة باعتبار الحالة العائلية الممنوحة لمقيميها.

V. تبادل المعلومات (الفصل 25)

لتطبيق أحكام هذه الإتفاقية أو التشريع الداخلي للدولتين المتعاقدتين المتعلقة بالضرائب المنصوص عليها في هذه الإتفاقية ، تتبادل السلطات المختصة للدولتين المتعاقدتين المعلومات اللازمة . وتبقى هذه المعلومات سرية ولا يمكن تبليغها إلا للأشخاص أو السلطات المعنية باحتساب أو استخلاص الضرائب التي تتناولها الإتفاقية أو الإجراءات أو التتبعات أو القرارات المتعلقة بهذه الضرائب (الفصل 25 الفقرة 1) .

ولا يجوز تفسير هذه الأحكام على أنها تلزم دولة متعاقدة بـ :

- اتخاذ اجراءات إدارية تتعارض مع تشريعها أو التطبيق الإداري له أو تتعارض مع قوانين الدولة المتعاقدة الأخرى أو التطبيق الإداري بها ،

- تقديم بيانات لا يمكن الحصول عليها طبقاً لتشريعها أو في إطار التطبيق الإداري العادي له فيها أو معلومات من شأنها كشف سرّ تجاري أو صناعي أو مهني أو طريقة تجارية أو معلومات يعتبر إفشاؤها مخالفاً للنظام العام .

VI. الإجراءات بالتراضي (الفصل 24)

(1) مبدأ الإعتراض

إذا اعتبر مقيم في دولة متعاقدة أنه كان محل توظيف ضريبة مخالف لأحكام الاتفاقية في إحدى الدولتين أو في كل منهما يمكنه , بصرف النظر عن الإجراءات المنصوص عليها بالقانون الداخلي للدولتين المتعاقدين , بسط الحالة أمام سلطات الدولة المتعاقدة التي هو مقيم بها أو الدولة التي يحمل جنسيتها.

(2) أجل الإعتراض

يجب بسط الحالة التي انجرّ عنها توظيف للضريبة مخالف للاتفاقية أمام السلطات المختصة خلال سنتين ابتداء من تاريخ أول إشعار بتوظيف الضريبة بطريقة غير مطابقة للاتفاقية.

(3) النتيجة المخصصة للإعتراض

تسعى السلطة التي تعرض أمامها حالة الإعتراض لإيجاد الحلّ لتسوية المسألة المعروضة عليها . وإذا كانت هذه السلطة غير قادرة على إيجاد حلّ مرضي , يقع تسوية المسألة عن طريق التراضي مع السلطة المختصة التابعة للدولة المتعاقدة الأخرى وذلك تفادياً لتوظيف ضريبة بطريقة غير مطابقة للاتفاقية.

المدير العام للدراسات
والتشريع الجبائي

الإمضاء : محمد علي بن مالك