

مذكرة عامة عدد 54 / 2002

الموضوع : تحليل أحكام اتفاقية اجتناب الإزدواج الضريبي المبرمة بين حكومة الجمهورية التونسية وحكومة الجمهورية العربية السورية .

تلخيص

I. معطيات عامة

1998 جوان 22	1. تاريخ الإمضاء
2000 ديسمبر 19	2. تاريخ تبادل آخر إشعار بالمصادقة
2001 غرة جانفي	3. تاريخ الدخول حيز التنفيذ
2002 غرة جانفي	- الخصم من المورد
2002 غرة جانفي	- الضرائب الأخرى

II. قواعد توظيف الضريبة على مختلف أصناف المداخل

1. الأرباح الصناعية والتجارية

أ. المبدأ : توظف الضريبة في البلد الذي تمارس فيه المؤسسة كل نشاطها أو جزء منه عن طريق منشأة دائمة .

ب. الحالة الخاصة بحضائر البناء : يعتبر موقع البناء ، أو مشروع التشييد أو التجميع أو التركيب أو أنشطة المراقبة المتعلقة بها منشأة دائمة إذا تجاوزت مدتها 6 أشهر .

ج. الحالة الخاصة بالنقل الدولي البحري والجوي : لا تخضع الأرباح المحققة من استغلال السفن أو الطائرات في النقل الدولي للضريبة إلا في الدولة التي يوجد بها مقر الإدارة الفعلية للمؤسسة .

2. حصص الأسهم

تعفى حصص الأسهم من الضريبة في كلتا الدولتين المتعاقبتين .

3. الفوائد والأتاوات

تخضع للضريبة في بلد إقامة المنتفع بها . غير أن بلد المنشأ يمكنه أيضا توظيف الضريبة عليها حسب نسب لا تتجاوز :

- 10% من المبلغ الخام للفوائد ،
- 18% من المبلغ الخام للأتاوات .

مع العلم أنه طبقاً للتشريع الجبائي الجاري به العمل تخضع الأتاوات ذات المصدر التونسي للخصم من المورد بنسبة 15%، وبناء عليه وباعتبار أن هذه النسبة أقل من النسبة المنصوص عليها بالإتفاقية، فإن الأتاوات المتأتية من تونس والمدفوعة لمقيم بسورية تخضع للخصم من المورد بنسبة 15% .

ملاحظة :

لا تشمل عبارة " أتاوات " الدراسات الفنية أو الإقتصادية والمساعدة الفنية.

4. الأرباح غير التجارية

تخضع الأرباح المتأتية من ممارسة مهنة حرّة للضريبة في بلد إقامة المنتفع بها. غير أنه يمكن توظيف الضريبة عليها في بلد المنشأ إذا :
- كانت للمنتفع بها قاعدة ثابتة للأعمال بهذا البلد ، أو
- امتدت إقامته فيها لمدة أو لمدد تساوي أو تفوق 183 يوماً خلال فترة 12 شهراً تبدأ أو تنتهي خلال السنة الضريبية المعنية.

5. الأجور و المرتبات

أ. القطاع الخاص : تخضع المداخل المحققة من ممارسة عمل ذي أجر في القطاع الخاص للضريبة في الدولة التي يمارس فيها النشاط .
غير أنها تخضع للضريبة في بلد إقامة المنتفع بها فقط إذا :

- أقام المعني بالأمر في الدولة التي يمارس بها النشاط لمدة أو لمدد لا تتجاوز 183 يوماً خلال فترة اثني عشر شهراً ، تبدأ أو تنتهي خلال السنة الضريبية المعنية ،
- كانت المكافآت المتحصل عليها قد دفعت من قبل أو لحساب مؤجر غير مقيم في الدولة الأخرى ،
- ولم تتحمل عبء هذه المكافآت منشأة دائمة أو قاعدة ثابتة يملكها المؤجر في الدولة التي يمارس بها النشاط .

ب. القطاع العام : توظف الضريبة على المداخل المحققة من ممارسة عمل ذي أجر في القطاع العام قصراً في الدولة التي تدفع هذه المداخل . غير أن الضريبة توظف قصراً بدولة إقامة المنتفع بها ، إذا أسديت الخدمات بهذه الدولة وكان الشخص يحمل جنسيتها أو لم يصبح مقيماً بهذه الدولة لغاية إسداء الخدمات فقط .

6. الجرايات

أ. القطاع الخاص :

تخضع الجرايات بعنوان عمل سابق بالقطاع الخاص للضريبة قصراً في بلد إقامة المنتفع بها .

ب. القطاع العام :

تخضع الجرايات بعنوان إسداء خدمات لدولة أو لجماعة محلية للضريبة قصرا بالدولة التي تدفع هذه الجرايات . غير أنها تكون خاضعة قصرا للضريبة بالدولة الأخرى إذا كان المنتفع بها مقيما بها ويحمل جنسيتها .

III. تجنب الإزدواج الضريبي

- تطرح الضريبة المدفوعة في بلد المورد من الضريبة المستوجبة ببلد الإقامة ، لكن دون أن يتجاوز المبلغ المخصوم الجزء من الضريبة على الدخل المحتسب قبل الطرح (اعتماد جبائي حقيقي) .

- تعتبر الضريبة التي كانت موضوع إعفاء أو تخفيض بدولة متعاقدة طبقا لتشريعها الداخلي و كأنها دفعت فعلا وتطرح من الضريبة المستوجبة بالدولة المتعاقدة الأخرى (اعتماد جبائي صوري) .

وقعت المصادقة على الإتفاقية المبرمة في دمشق بتاريخ 22 جوان 1998 بين الجمهورية التونسية والجمهورية العربية السورية لتفادي الإزدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل بمقتضى القانون عدد 79 لسنة 1998 المؤرخ في 2 نوفمبر 1998 (الرائد الرسمي للجمهورية التونسية عدد 89 بتاريخ 06 نوفمبر 1998).

وقد أنهى البلدان الإجراءات القانونية المنصوص عليها بالفصل 28 من الإتفاقية لتطبيق الإتفاقية وتمّ إرسال آخر إشعار بالمصادقة يوم 19 ديسمبر 2000 بمقتضى مكتوب وزير الشؤون الخارجية عدد 1160 بتاريخ 19 ديسمبر 2000 ، وبذلك ، دخلت الإتفاقية حيز التنفيذ في غرة جانفي 2001 وأصبحت أحكامها بموجب الفصل 28 منها قابلة للتطبيق في كلّ من تونس وسورية :

- بالنسبة للضرائب المخصومة من المورد ابتداء من غرة جانفي 2002 ،
- بالنسبة للضرائب الأخرى ابتداء من غرة جانفي 2002 أيّ مداخيل وأرباح سنة 2002 المصرّح بها سنة 2003 .

I. ميدان تطبيق الإتفاقية

(1) الأشخاص المعنيون (الفصل 1)

تتطبق الإتفاقية على الأشخاص المقيمين في تونس أو في سورية أو في كلتا الدولتين.

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

ويعتمد مقياس الإقامة المنصوص عليه بالإتفاقية على مفهوم الإقامة الوارد بتشريع كل دولة متعاقدة. وتبعاً لذلك يمكن أن يعتبر نفس الشخص مقيماً في تونس وفي سورية . في هذه الحالة ، يعتبر الشخص مقيماً في الدولة التي يكون له فيها محلّ سكنى دائم ، فإذا كان له محلّ سكنى دائم في كلتا الدولتين المتعاقدين فإنه يعتبر مقيماً في الدولة التي يكون له فيها روابط شخصية واقتصادية أمتن (مركز المصالح الحيوية) .

أمّا إذا لم يتسن تحديد الدولة المتعاقدة التي يوجد بها مركز المصالح الحيوية لهذا الشخص أو إذا لم يكن له محلّ سكنى دائم في أيّ من الدولتين المتعاقدين ، فإنه يعتبر مقيماً بالدولة المتعاقدة التي يقيم بها بصفة معتادة .

إذا كان هذا الشخص يقيم بصفة معتادة في كلّ من تونس وسورية أو لم يكن يقيم بصفة معتادة بأيّ من هاتين الدولتين ، فإنه يعتبر مقيماً بالدولة التي يحمل جنسيتها .

إذا كان الشخص يحمل جنسية كل من تونس وسورية أو إذا لم يكن يحمل جنسية أيّ منهما، فإن السلطات المختصة للدولتين المتعاقدتين تبتّ في الموضوع باتفاق مشترك (الفصل 4 الفقرة 2- أ ، ب ، ج ، د) .

(2) الضرائب المعنية (الفصل 2)

بمقتضى الفقرة 3 من الفصل 2 ، إن الضرائب التي تنطبق عليها الإتفاقية هي :

أ . فيما يتعلق بتونس :

- الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين ،
- الضريبة على الشركات .

ب . فيما يتعلق بسورية :

- ضريبة الدخل على الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية ،
- ضريبة الدخل على الرواتب والأجور ،
- ضريبة الدخل على غير المقيمين ،
- ضريبة الدخل على الإيرادات من رأس المال المنقول وغير المنقول ،
- الإضافات على الضرائب المفروضة بنسب مائوية من الضرائب المذكورة أعلاه.

I . قواعد توظيف الضريبة على مختلف اصناف المداخل

(أ) أرباح المؤسسات (الفصل 7)

(1) مبدأ توظيف الضريبة : قاعدة المنشأة الدائمة

لا تخضع الأرباح الصناعية والتجارية التي تحققها مؤسسة دولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى للضريبة إلا في الدولة الأولى إلا إذا تمّ تحقيق هذه الأرباح عن طريق منشأة دائمة تابعة للمؤسسة وتوجد في الدولة المتعاقدة الأخرى .

أ . تعريف عام لمفهوم " المنشأة الدائمة " (الفصل 5)

عرّف الفصل 5 من الإتفاقية " المنشأة الدائمة " بكلّ مكانّ ثابتّ للأعمال تمارس من خلاله المؤسسة كل نشاطها أو جزءا منه .

وعلى سبيل الذكر ، عدت الفقرة 2 من الفصل 5 الإستغلالات التي تكون منشأة دائمة وهي :

- مكان الإدارة ،
- الفرع ،
- المكتب ،
- المصنع ،
- الورشة ،
- الأماكن المستخدمة كمنافذ للبيع ،
- المنجم أو بئر النفط أو الغاز أو المقطع أو كل مكان آخر لإستخراج الموارد الطبيعية بما في ذلك موقع حفر في البحر .

ب . الحالات الخاصة ببعض الإستغلالات التي تعتبر منشأة دائمة

ب.1. مواقع البناء أو عمليات التركيب

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

ب.2. ممثلون لا يتمتعون بوضعية مستقلة

إن الشخص ، بخلاف الوكيل المستقل ، الذي يعمل بدولة متعاقدة لحساب مؤسسة تابعة للدولة المتعاقدة الأخرى والذي يمارس عادة في هذه الدولة سلطة تخول له إبرام العقود باسم المؤسسة يعتبر أنه يمثل منشأة دائمة لهذه المؤسسة في الدولة الأولى وذلك بالنسبة لكل الأنشطة التي ينجزها للمؤسسة .

غير أنه إذا اقتصرت الأنشطة التي يمارسها هذا الشخص ، ولو كان ذلك في إطار مكان ثابت للأعمال ، على الأنشطة المشار إليها بالفقرة (ج) المالية ، فإنها لا تجعل منه منشأة دائمة .

ب.3. مؤسسات التأمين

تعتبر مؤسسات التأمين التابعة لدولة متعاقدة أن لها منشأة دائمة بالدولة الأخرى إذا استخلصت أقساط تأمين في هذه الدولة الأخرى أوأمنت أخطارا قد تحدث بتراب هذه الدولة بواسطة شخص لا يكون وكيلا ذو صفة مستقلة .

ج. حالة بعض الإستغلالات التي لا تعتبر منشأة دائمة

تستثني الإتفاقية صراحة من مفهوم " المنشأة الدائمة " بعض الإستغلالات وذلك سواء لأنها لا تستجيب 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. الإستغلالات 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 البضائع أو السلع للمؤسسة ،
- إيداع البضائع أو السلع التي تملكها المؤسسة فقط لغرض الخزن أو العرض أو التسليم ،
- إيداع البضائع أو السلع التي تملكها المؤسسة فقط لغرض تحويلها من قبل مؤسسة أخرى،
- استغلال مركز ثابت للأعمال من قبل المؤسسة فقط لغرض شراء البضائع أو السلع أو بهدف جمع المعلومات للمؤسسة ،
- استغلال مركز ثابت للأعمال فقط لغرض الإشهار (الدعاية) ،
- الاحتفاظ بمكان ثابت فقط بهدف القيام بأية أنشطة أخرى للمؤسسة ذات صبغة تحضيرية أو إضافية ،
- الاحتفاظ بمكان ثابت للأعمال فقط لأيّ جمع بين الأنشطة المذكورة أعلاه شريطة أن يكون النشاط الإجمالي لمكان العمل الثابت الناتج من هذا الجمع ذا صبغة تحضيرية أو إضافية .

ج.2. المؤسسات التي تستعين بوسطاء مستقلين

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

هذا وفي صورة ممارسة أنشطة الوكيل أو الوسيط بصفة كلية أو بصفة تكاد تكون كلية لفائدة المؤسسة أو لحسابها ، فلا يعتبر أن للوكيل أو الوسيط المذكور وضعية مستقلة .

ج.3. الشركات التي تراقب شركات أخرى

لا يكفي هذا المقياس وحده حسب مقتضيات الإتفاقية لتبرير وجود منشأة دائمة . وبذلك فإن وجود شركة بدولة متعاقدة تكون مراقبة من طرف شركة تابعة للدولة المتعاقدة الأخرى لا يشكل في حدّ ذاته عنصرا يترتب عنه اعتبار الشركة الأولى منشأة دائمة للشركة الثانية ، حيث تكون الشركة المذكورة وحدة قانونية وجبائية مستقلة .

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 والطائرات في مجال النقل الدولي للضريبة إلاّ في الدولة المتعاقدة التي يوجد فيها مقرّ الإدارة الفعلية للمؤسسة.

هذا وإذا كانت مؤسسة سورية للنقل الدولي مستقرّة بتونس, فإنها تبقى خاضعة لكل الواجبات الجبائية المنصوص عليها بالتشريع الجاري به العمل وخاصة دفع المعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية والأداء على التكوين المهني والمساهمة في صندوق النهوض بمساكن الأجراء وذلك بصرف النظر عن عدم خضوعها للضريبة على الشركات.

كذلك تبقى المؤسسة خاضعة للضريبة على الشركات بعنوان الأرباح التي تحققها في تونس من غير تلك المتأتية من النقل الدولي (مداخيل التوظيفات المالية مثلا).

3) ضبط الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للمنشآت الدائمة

يقصد بالربح الذي ينسب لمنشأة دائمة ذلك الذي كان بإمكان هذه المنشأة تحقيقه لو كانت مؤسسة منفصلة 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) .

هذا و تعتبر الإتفاقية أنه إذا كان المعمول به في دولة متعاقدة أن يقع تحديد الأرباح الراجعة لمنشأة دائمة على أساس قاعدة توزيع الأرباح الجمالية للمؤسسة بين مختلف أجزائها فإنه يقع تطبيق هذه الطريقة . غير أن النتيجة المحققة يجب أن تكون مطابقة للمبادئ الواردة بالفصل 7 من الإتفاقية . غير أن هذه الطريقة غير معمول بها حاليا في تونس بما أن أرباح المنشآت التابعة للمؤسسات غير المستقرّة بتونس تضبط حسب قواعد التشريع الجاري به العمل أي على أساس المحاسبة الممسوكة في الغرض .

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

وفي هذا الإطار ولتحديد الربح الخاضع للضريبة ، يمكن للمنشأة الدائمة الأخذ بعين الاعتبار :

- المصاريف والأعباء المباشرة التي بذلها المقرّ لغاية نشاط المنشأة الدائمة ،

- المصاريف العامة الحقيقية للتسيير التي أنفقها المقرّ وذلك في حدود النسبة المحددة باعتبار رقم معاملاتهما ورقم المعاملات الجملي للمؤسسة .

ولا تدخل ضمن النسبة المذكورة :

- المصاريف التي تحملها المقرّ قصر الفائدة منشأته الأخرى ؛
- الأعباء المباشرة المبذولة لحساب المنشأة الدائمة .

مع الإشارة إلى أنه في الحالة الأولى كما هو الشأن في الحالة الثانية يتمّ الطرح المشار إليه في مستوى المنشأة الدائمة في حدود مبلغ تسديد المصاريف الفعلية .

ب) مداخل الأملك غير المنقولة (الفصل 6)

1) تعريف

تعرفّ عبارة " الأملك غير المنقولة " حسب قانون الدولة المتعاقدة التي توجد فيها هذه الأملك (الفصل 6 الفقرة 2) .

تشمل عبارة " أملك غير منقولة " :

- الأملك الملحقة بالأملك غير المنقولة والمعدات والماشية التابعة للإستغلالات الفلاحية والغابية ،
- الحقوق التي ينطبق عليها القانون المتعلق بالأملك غير المنقولة ،
- الحقّ في الإنتفاع باستغلال الأملك غير المنقولة والحقوق الخاصة بالدفعات الثابتة أو المتغيرة للإستغلال ،
- الحقوق المتعلقة بدفوعات متغيرة أو ثابتة كمقابل استغلال أو الحق في استغلال الموارد المعدنية ومصادرهما وغيرها من الموارد الطبيعية .

2) مبدأ توظيف الضريبة

تخضع المداخل المتأتية من الاستغلال المباشر للأملك غير المنقولة أو تأجيرها أو استعمالها على أي نحو آخر للضريبة في الدولة المتعاقدة التي توجد بها هذه الأملك .

وتتطبق نفس هذه الأحكام أيضا على المداخل المتأتية من الأملك غير المنقولة التابعة لمؤسسة وكذلك على المداخل المتأتية من الأملك غير المنقولة المستعملة لممارسة أنشطة شخصية مستقلة (الفصل 6 فقرة 4) .

ج) مداخيل القيم ورؤوس الأموال المنقولة

1) حصص الأسهم (الفصل 10)

أ. تعريف

تشمل لفظة " حصص الأسهم " :

- الدخل المتأتي من الأسهم أو الحقوق الأخرى للمشاركة في الأرباح من غير سندات الديون ،
- مداخيل حقوق المساهمة الأخرى الخاضعة لنفس النظام الجبائي لمداخيل الأسهم حسب تشريع الدولة التي تكون فيها الشركة الموزعة مقيمة .

ب. مبدأ توظيف الضريبة

لا تخضع حصص الأسهم المدفوعة من قبل شركة مقيمة في دولة متعاقدة لمقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى للضريبة في أي من الدولتين المتعاقدتين .

2) الفوائد (الفصل 11)

أ. تعريف

حسب مدلول الفقرة 3 من الفصل 11 تشمل لفظة " الفوائد " مداخيل الديون بجميع أنواعها الموثوقة أو غير الموثوقة برهن أو بشرط يقضي بالمساهمة في أرباح المدين وخاصة مداخيل الأموال العمومية وسندات القروض وكذلك المنح و الأنصبة التابعة لهذه السندات .

ب. مبدأ توظيف الضريبة

تخضع الفوائد المتأتية من دولة متعاقدة والمدفوعة لمقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى للضريبة في دولة إقامة المستفيد منها . غير أنه يمكن لهذه الفوائد أن تخضع للضريبة أيضا في الدولة المتعاقدة المتأتية منها وحسب تشريعها ، لكن إذا كان الشخص الذي يتقاضاها هو المستفيد الفعلي منها فإن الضريبة المحتسبة على هذا النحو لا يمكنها أن تتعدى نسبة 10% من المبلغ الخام للفوائد .

ولتطبيق النسبة المنخفضة المحددة بـ 10% يتعين على المستفيد بالفوائد الإستهارة بشهادة إقامة مسلمة له من السلطات الجبائية السورية المختصة .

ج. الحالات الخاصة بعدم تطبيق النسبة المنصوص عليها بالإتفاقية

ج.1. الفوائد المعفاة

لا تخضع للضريبة بتونس فوائد الإيداعات والسندات بالعملة الأجنبية وبالدينار القابل للتحويل وتبعاً لذلك لا تخضع للخصم من المورد بتونس الفوائد المذكورة والمدفوعة لمقيمين بسورية.

ج.2. نسبة القانون العام أقل من النسبة المنصوص عليها بالإتفاقية

تخضع الفوائد المتأتية من تونس والمدفوعة لبنك مقيم بسورية بعنوان القروض إلى الخصم من المورد بنسبة 2.5% من المبلغ الخام للفوائد وذلك عملاً بأحكام الفصل 52 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات عوضاً عن نسبة 10% المنصوص عليها بالإتفاقية .

ج.3. الفوائد الملحقة بمنشأة دائمة أو بقاعدة ثابتة

إذا كان المنتفع بالفوائد مقيماً بدولة متعاقدة ويمارس في الدولة المتعاقدة الأخرى نشاطاً صناعياً أو تجارياً عن طريق منشأة دائمة أو مهنة حرة بواسطة قاعدة ثابتة وكان الدين الذي تولدت عنه الفوائد متصلاً فعلياً بهذه المنشأة أو بهذه القاعدة الثابتة ، فإن الفوائد تخضع للضريبة في الدولة التي توجد فيها المنشأة الدائمة أو القاعدة الثابتة وذلك حسب الشروط المنصوص عليها بالفصلين 7 أو 14 من الإتفاقية حسب الحالة .

وفي هذه الحالة وبالنسبة لتونس تخضع الفوائد للضريبة على الدخل أو للضريبة على الشركات وتخضع تبعاً لذلك عند الإقتضاء للخصم من المورد طبقاً للتشريع الجبائي الجاري به العمل .

ج.4. الفوائد الممنوحة بين مؤسسات تربطها علاقات تبعية

إذا تجاوز مبلغ الفوائد المدفوعة بحكم علاقات خاصة (الشركات الأم والشركات المنفردة عنها أو شركات تحت مراقبة مشتركة) تربط المدين والدائن ، المبلغ الذي كان من الممكن الإتفاق عليه في غياب مثل هذه العلاقات ، فإن النسبة المنخفضة بـ10% المنصوص عليها بالإتفاقية لا تطبق إلا على المبلغ الذي كان من الممكن الإتفاق عليه في غياب مثل هذه العلاقات . ويبقى المبلغ الزائد خاضعاً للضريبة حسب قوانين كل من الدولتين المتعاقدتين ومع مراعاة الأحكام الأخرى للإتفاقية .

مثال عدد 1 :

لنفترض أن شركة الخدمات " أ " المقيمة بتونس تحصلت على قرض بمبلغ 100.000 د على أساس نسبة فائدة بـ15% من شركة " ب " مقيمة بسورية ، مع العلم أن نسبة الفائدة المعمول بها هي 9% .

في هذه الحالة ومع افتراض أن الشركتين تخضعان لمراقبة مشتركة ، فإن احتساب الخصم من المورد بعنوان الفوائد يكون كما يلي :

- الفوائد المدفوعة من طرف الشركة " أ "
د 15.000 = (100.000 د x 15%)
- الفوائد الخاضعة للضريبة
حسب النسبة المعتمدة في الإتفاقية (9%)
د 9.000 = (100.000 د x 9%)
- الخصم من المورد
د 900 = 10% x 9.000 د
- الجزء من الفوائد الخاضع للخصم من المورد حسب النسبة المنصوص عليها بالتشريع الجاري به العمل .
د 6.000 = (15.000 د - 9.000 د)
- الخصم من المورد
د 1.200 = 20% x 6.000 د
- مجموع الخصم من المورد
د 2.10 = (900 د + 1.200 د)

ج. 5. تحمّل عبء الضريبة من طرف المدين بالفوائد

في صورة تحمّل المدين بالفوائد المقيم أو المستقر بتونس عبء الضريبة ، تطبق النسبة المنصوص عليها بالتشريع الجبائي الجاري به العمل وتحتسب طبقا لقاعدة تحمّل عبء الضريبة التالية :

$$\frac{100 \times N}{100 - N}$$

وفي هذه الحالة ، تطبق نسبة :

- 2.56% بالنسبة لفوائد القروض الراجعة للمؤسسات البنكية المقيمة بسورية ؛ و
- نسبة 25% بالنسبة للفوائد الأخرى .

ويطبق نفس المبدأ كذلك في صورة عدم القيام بالخصم من المورد أو القيام به بصفة منقوصة من طرف المدين المقيم أو المستقر بتونس وذلك بالرجوع إلى أحكام 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 تحمّل على كاهل المدين المقيم أو المستقرّ بالبلاد التونسية .

مثال عدد 2 :

لنأخذ من جديد معطيات المثال عدد 1 مع افتراض أن الشركة " ب " قد تحملت تعاقديا عبء الضريبة عوضا عن الشركة " أ " بعنوان الفوائد المذكورة .

في هذه الحالة ، يحتسب الخصم من المورد حسب النسبة التالية :

$$\begin{aligned} * \text{ تحديد نسبة الخصم من المورد المطبقة :} \\ \%25 = \% \frac{20 \times 100}{20 - 100} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} * \text{ احتساب الخصم من المورد بعنوان الفوائد :} \\ 15.000 \text{ د} = \%25 \times 3.750 \text{ د} \end{aligned}$$

(3) مكافآت أعضاء مجلس الإدارة ومسيرى الشركات (الفصل 16)

طبقا لأحكام الفصل 16 من الإتفاقية ، تخضع المكافآت ومكافآت الحضور وكل المكافآت المشابهة الممنوحة لأعضاء مجلس الإدارة في شركة مقيمة في دولة متعاقدة للضريبة في الدولة التي تقيم بها هذه الشركة .

غير أنه حسب التشريع التونسي الحالي ، ووفقا للأحكام المشتركة للفصول 3 و45 و52 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، فإن مكافآت الحضور فقط تخضع للضريبة على الدخل أو للضريبة على الشركات عن طريق خصم من المورد بنسبة 15% من المبلغ الخام للمكافآت .

وفي صورة تحمل عبء الضريبة من طرف الشركة المدينة بمكافآت الحضور المقيمة بتونس فإن الضريبة تحتسب حسب طريقة تحمل العبء الضريبي أي :

$$17.64 \% = \frac{15 \times 100}{15 - 100}$$

وتطبق نفس النسبة في صورة عدم القيام بالخصم من المورد أو القيام به بصفة منقوصة من طرف الشركة المقيمة بتونس .

(د) الأتاوات (الفصل 12)

(1) تعريف

- تعني لفظة " الأتاوات " حسب أحكام الفصل 12 من الإتفاقية الدفعات من أي نوع المدفوعة مقابل استعمال أو حق استعمال :
- براءة اختراع
 - علامة تجارية
 - تصميم أو نموذج أو مخطط
 - معدات تجارية أو صناعية أو علمية
 - معلومات متعلقة بالخبرة الصناعية أو العلمية
 - حقوق نشر أو تأليف لعمل أدبي أو فني أو علمي بما في ذلك الأفلام السينمائية وأفلام أو أشرطة البث التلفزيوني أو الإذاعي .

(2) 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 ولكن إذا كان الشخص المتحصل عليها هو المستفيد الفعلي منها لا يتجاوز مبلغ الضريبة 18% من المبلغ الخام للأتاوات .

في هذا الصدد ، يتعين التذكير بأن الفصل 52 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات يوظف الضريبة على الأتاوات بنسبة 15% ، وبناء عليه وباعتبار أن هذه النسبة أقل من النسبة المنصوص عليها بالإتفاقية ، يتعين تطبيق النسبة المنصوص عليها بالقانون العام والمحددة بـ 15% على الأتاوات ذات المصدر التونسي والمدفوعة إلى مقيمين بسورية .

هذا ، وتعفى الأتاوات المدفوعة من طرف الشركات المصدرة كلياً المستقرة بتونس ولحسابها لفائدة أشخاص مقيمين بسورية من الضريبة بتونس وبالتالي من الخصم من المورد وذلك عملاً بالتشريع الجبائي الجاري به العمل .

(3) الأتاوات الملحقة بمنشأة دائمة أو بقاعدة ثابتة

إذا كان المنتفع بالأتاوات مقيماً بدولة متعاقدة ويمارس في الدولة المتعاقدة الأخرى نشاطاً صناعياً أو تجارياً عن طريق منشأة دائمة أو مهنة حرة بواسطة قاعدة ثابتة وكان الحق أو الملك الذي تولدت عنه الأتاوات متصلاً بهذه المنشأة الدائمة أو القاعدة الثابتة فإن الأتاوات تخضع للضريبة في الدولة التي توجد فيها المنشأة الدائمة أو القاعدة الثابتة وذلك حسب الشروط المنصوص عليها بالفصل 7 أو الفصل 14 من الإتفاقية . في هذه الحالة

وبالنسبة لتونس تخضع الأتاوات للضريبة على الدخل أو للضريبة على الشركات وتخضع عند الاقتضاء للخصم من المورد طبقاً للتشريع الجبائي الجاري به العمل.

(هـ) أرباح رأس المال (الفصل 13)

أ. الممتلكات غير المنقولة

تخضع أرباح رأس المال المتأتية من التقويت في أملاك عقارية للضريبة في الدولة التي توجد فيها هذه الأملاك .

ب . الأملاك المنقولة التابعة لأصول منشأة دائمة

تخضع أرباح رأس المال المتأتية من التقويت في أملاك منقولة تابعة لأصول منشأة دائمة أو في أملاك منقولة مكونة لقاعدة ثابتة بما في ذلك الأرباح المتأتية من التقويت في المنشأة الدائمة أو القاعدة الثابتة المشار إليهما للضريبة في الدولة المتعاقدة التي توجد فيها هذه المنشأة الدائمة أو القاعدة الثابتة.

(ج) السفن والطائرات

لا تخضع أرباح رأس المال المتأتية من التقويت في السفن أو الطائرات المستغلة في النقل الدولي أو في الأملاك المنقولة المخصصة لإستغلال هذه السفن أو الطائرات، للضريبة إلا في الدولة التي يوجد بها المقرّ الفعلي للمؤسسة.

(د) الأسهم والمنابات الإجتماعية

تخضع الأرباح الناتجة من التقويت في الأسهم أو في المنابات الإجتماعية للضريبة فقط في الدولة التي توجد فيها الشركة التي تصدر الأسهم أو المنابات المذكورة. غير أن الأرباح الناتجة عن نقل ملكية أسهم أو منابات شركة تتكوّن موجوداتها بشكل كليّ أو شبه كليّ من أملاك غير منقولة تخضع للضريبة في الدولة التي توجد بها الأملاك المذكورة .

غير أنه يجدر التذكير على هذا المستوى أنه طبقاً للتشريع الجبائي الجاري به العمل لا تخضع للضريبة بتونس القيمة الزائدة المتأتية من التقويت من قبل مقيمين بسورية في أسهم أو في منابات اجتماعية غير ملحقة بأصول موازنة.

(هـ) الأملاك الأخرى

لا تخضع الأرباح المتأتية من التقويت في الأملاك من غير الأملاك المشار إليها بالإتفاقية للضريبة إلا في الدولة التي يكون فيها المفوتّ مقيماً .

(و) الخدمات الشخصية المستقلة (الفصل 14)

(1) تعريف

تشمل عبارة " الخدمات الشخصية المستقلة " خاصة المهن الحرة ذات الصبغة العلمية أو الأدبية أو الفنية أو التربوية أو التعليمية وكذلك المهن الحرة للأطباء وأطباء الأسنان والمحامين والمهندسين والمهندسين المعماريين والمحاسبين .

(2) مبدأ توظيف الضريبة

تخضع مداخل المهن الحرة وكل الأنشطة الأخرى ذات الصبغة المستقلة للضريبة في دولة إقامة المنتفع بها . غير أنه يمكن توظيف الضريبة عليها في الدولة التي يمارس فيها النشاط إذا :

- كان للمعني بالأمر بهذه الدولة مركز ثابت لممارسة أنشطته، وفي هذه الحالة فإن الضريبة تشمل فقط الجزء من الدخل المنسوب لهذا المركز الثابت ، أو

- امتدّت إقامة المنتفع بها لمدة أو لمدد تساوي أو تفوق في مجموعها 183 يوماً خلال فترة اثني عشر شهراً تبدأ أو تنتهي خلال السنة المعنية ، وفي هذه الحالة تقتصر الضريبة على المداخل المتأتية من ممارسة الأنشطة في الدولة المذكورة.

(3) الفنانون والرياضيون (الفصل 17)

تنص الإتفاقية على أن المداخل التي يستمدّها مقيم بدولة متعاقد من أنشطته الشخصية التي مارسها في الدولة المتعاقد الأخرى بصفته فنان عروض (مسرح أو سينما أو راديو أو تلفزة) أو بصفته موسيقي أو رياضي تخضع للضريبة في الدولة التي تتمّ فيها ممارسة هذه الأنشطة سواء كانت هذه المداخل منسوبة للفنان أو للرياضي نفسه أو لشخص آخر .

غير أنه ، إذا كانت مداخل الفنان أو الرياضي المتأتية من أنشطته الشخصية ممولة أساساً بواسطة أموال عمومية لتلك الدولة أو إحدى جماعاتها المحلية ، فإنها لا تخضع للضريبة إلا بدولة إقامة المستفيد منها.

ي) الخدمات الشخصية غير المستقلة

1) أجور القطاع الخاص (الفصل 15)

أ. مبدأ توظيف الضريبة

لا تخضع المرتبات والأجور وكل المكافآت الأخرى المشابهة التي يتقاضاها مقيم بدولة متعاقدة بعنوان عمل ذي أجر للضريبة إلا في دولة الإقامة ، إلا إذا مارس النشاط في الدولة الأخرى ، وفي هذه الحالة يتم توظيف الضريبة في الدولة التي يمارس فيها النشاط .

ب. استثناء

تنصّ الإتفاقية على استثناء لهذا المبدأ وتمنح حق توظيف الضريبة قصرا الدولة إقامة المنتفع بالمكافآت ولو تمت ممارسة العمل بالدولة الأخرى وذلك إذا توفرت في نفس الوقت الشروط الثلاثة التالية :

- لم تتجاوز مدة أو مدد إقامة المنتفع بالأجر في الدولة الأخرى 183 يوما خلال كل فترة اثني عشر شهرا تبدأ أو تنتهي خلال السنة المالية المعنية ، و

- دفعت المكافأة من قبل مؤجر أو باسم مؤجر غير مقيم في الدولة التي يمارس بها النشاط ، و

- لم تتحمل عبء المكافأة منشأة دائمة أو قاعدة ثابتة يملكها المؤجر في الدولة التي يمارس بها النشاط .

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

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

2) جريات القطاع الخاص (الفصل 18)

تخضع الجريات والمكافآت المشابهة المدفوعة لمقيم بدولة متعاقدة بعنوان عمل سابق للضريبة قصرا بالدولة التي يقيم بها المستفيد منها .

(3) أجور الوظائف العموميّة (الفصل 19)

إن المكافآت العمومية ، باستثناء الجرايات ، المدفوعة لشخص طبيعي من قبل دولة متعاقدة أو إحدى جماعاتها المحلية بعنوان خدمات اسديت لهذه الدولة أو لهذه الجماعة لا تخضع للضريبة إلا في هذه الدولة .

غير أن هذه المكافآت تكون خاضعة للضريبة فقط في الدولة المتعاقدة الأخرى إذا كانت الخدمات تقدم في تلك الدولة وكان الشخص مقيما في تلك الدولة وكان :

- * يحمل جنسيتها ، أو
- * لم يصبح مقيما في تلك الدولة فقط لغرض تقديم الخدمات .

(4) جرايات القطاع العام (الفصل 19)

تخضع جرايات القطاع العام للضريبة قصرا بالدولة التي تدفع هذه الجرايات . غير أن هذه الجرايات تكون خاضعة قصرا للضريبة بالدولة الأخرى إذا كان المنتفع بها مقيما بها ويحمل جنسيتها .

(5) الأساتذة والباحثون (الفصل 20)

ينص الفصل 20 من الإتفاقية على أن الشخص الذي يقيم بدولة متعاقدة والذي كان يقيم بالدولة المتعاقدة الأخرى وتحوّل بموجب دعوة من حكومة الدولة المتعاقدة المذكورة أوّلا أو من جامعة أو كلية أو مدرسة أو متحف أو مؤسسة ثقافية أخرى إلى تلك الدولة المذكورة أوّلا أو بموجب برنامج رسمي للتبادل الثقافي ، يكون معفى من الضريبة لفترة لا تتجاوز سنتين متتاليتين بعنوان المبالغ التي يتحصل عليها مقابل التدريس أو إلقاء محاضرات أو مقابل القيام ببحوث .

(6) الطلاب والمتدربون (الفصل 21)

لا تخضع المبالغ التي يتلقاها طالب أو متدرب في عمل تجاري والذي كان أو يكون مباشرة قبل زيارته لدولة متعاقدة مقيما في الدولة المتعاقدة الأخرى ويتواجد في الدولة المذكورة أوّلا فقط لغاية الدراسة أو التدريب وذلك لتغطية نفقات معيشته أو دراسته أو تدريبه للضريبة في تلك الدولة شريطة أن تكون متأتية من مصادر موجودة خارج تلك الدولة .

(7) الموظفون الدبلوماسيون والقنصليون (الفصل 27)

لا تؤثر أحكام الإتفاقية على الإمتيازات التي يتمتع بها الأعوان الدبلوماسيون أو الموظفون القنصليون بمقتضى القواعد العامة للقانون الدولي أو بمقتضى أحكام الإتفاقيات الخاصة .

(ز) المداخل الأخرى (الفصل 22)

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

غير أن المداخل ، من غير مداخل الأملاك العقارية المنصوص عليها بالفقرة 2 من الفصل 6 من الإتفاقية التي يتحصل عليها مقيم بدولة متعاقدة و 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 23)

يقع اجتناب الإزدواج الضريبي كما يلي :

1) الإعتماد الجبائي الحقيقي

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

غير أن المبلغ المطروح لا يتجاوز الجزء من الضريبة المستوجبة ببلد الإقامة والمتعلقة بالمداخل أو الأرباح المذكورة .

وفي هذا الصدد تجدر الإشارة إلى أن الأحكام المذكورة لا تنطبق على الأشخاص الطبيعيين المقيمين بتونس ولا على الأشخاص المعنويين المستقرين بتونس والمحققين لأرباح بسورية عن طريق 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 23 على المداخل الخاضعة للضريبة في سورية والتي تحصل عليها أشخاص طبيعيين مقيمون في تونس وذلك عملاً بأحكام الفصل 36 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات الذي ينص على أن المداخل المتأتية من الخارج والتي خضعت للضريبة في بلد المنشأ لا تخضع للضريبة في تونس.

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

لا يطبق الاعتماد الجبائي المنصوص عليه بالفقرة 1 من الفصل 23 من الإتفاقية بالنسبة إلى الأرباح التي تحققها الشركات المستقرة بتونس (باستثناء شركات النقل الدولي) في إطار منشآت دائمة لها بسورية وذلك باعتبار أن الأرباح المذكورة لا تخضع للضريبة بتونس طبقاً لأحكام الفصل 47 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات الذي ينص على أن الأرباح الخاضعة للضريبة على الشركات هي تلك التي يتم تحقيقها في إطار منشآت موجودة بتونس.

غير أن الاعتماد الجبائي يطبق على الضريبة بعنوان الأرباح المحققة بسورية من قبل أشخاص معنويين مقيمين بتونس وغير الملحقة بمنشأة دائمة موجودة بسورية (الفوائد، مكافآت الحضور....)

مثال 3 :

لنفترض أن شركة مستقرة في تونس قد حققت بعنوان سنة 2002 ربحاً جملياً يقدر بـ 500.000 د منه مبلغ خام بـ 50.000 د يمثل مكافآت حضور مدفوعة من طرف شركة مقيمة بسورية.

ولنفترض أن 5.000 د هو مبلغ الضريبة التي وقع خصمها في سورية بعنوان المكافآت الممنوحة للشركة المستقرة بتونس . في هذه الحالة ، يحتسب مبلغ الضريبة على الشركات بتونس كما يلي :

-	الضريبة على الشركات المستوجبة بتونس
	على أساس الربح الجملي
175.000 د	$= 35\% \times 500.000$
-	طرح الضريبة المدفوعة في سورية في حدود :
5.000 د	$= 35\% \times 50.000 < 17.500$
-	في هذه الحالة يتم طرح

170.000 د	- الضريبة على الشركات المستوجبة

(2) الإعتماد الجبائي السوري

طبقاً لأحكام الفقرة 3 الفصل 23 من الاتفاقية تعتبر الضريبة التي كانت موضوع إعفاء أو تخفيض في بلد المصدر وكأنها دفعت فعلاً وتمثل اعتماداً جبائياً يجب أن يطرح من الضريبة المستوجبة في بلد الإقامة كما لو أنه لم يقع إسناد هذا الإعفاء أو هذا الطرح .

IV. عدم التمييز (الفصل 24)

طبقاً لأحكام الفصل 24 من الاتفاقية لا يمكن أن يخضع مواطنو دولة متعاقدة بالدولة المتعاقدة الأخرى لضريبة أو لواجب غير الضرائب أو الواجبات التي يخضع لها مواطنو هذه الدولة الأخرى أو تكون أثقل منها عندما يوجدون في نفس الوضعية.

كذلك فإن توظيف الضريبة على منشأة دائمة تملكها مؤسسة دولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى لا يمكن أن يكون أثقل من توظيف الضريبة على مؤسسات هذه الدولة الأخرى التي تتعاطى نفس النشاط.

V. تبادل المعلومات (الفصل 26)

لتطبيق أحكام هذه الإتفاقية أو التشريع الداخلي للدولتين المتعاقدتين المتعلق بالضرائب المعنية بهذه الإتفاقية ، تتبادل السلطات المختصة بالدولتين المتعاقدتين المعلومات اللازمة . و يجب أن تبقى هذه المعلومات سرية ولا تمنح إلا للأشخاص أو السلطات المعنية بفرض أو باستخلاص الضرائب المنصوص عليها بالإتفاقية وكذلك بالتتبعات المتعلقة بهذه الضرائب .

ولا يمكن لهذه الأحكام بأي من الأحوال أن تفسر على أنها تجبر دولة متعاقدة على :

- اتخاذ اجراءات إدارية تتعارض مع قانونها الداخلي أو التطبيق الإداري له أو تتعارض مع قوانين الدولة المتعاقدة الأخرى أو التطبيق الإداري له ،
- تقديم معلومات أو وثائق لا يمكن الحصول عليها طبقاً لتشريعها أو الإجراءات الإدارية أو للتشريع أو للإجراءات الإدارية للدولة المتعاقدة الأخرى.
- تقديم معلومات أو مستندات تؤدي إلى الإفشاء بسرّ يتعلق بحرفة أو بنشاط أو بصناعة أو بتجارة أو مهنة أو بطريقة أو بمعلومات تجارية أو بمعلومات يكون إفشاؤها مخالفاً للنظام العام.

VI. إجراءات الإتفاق المتبادل (الفصل 25)

1) مبدأ الإعتراض

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

2) أجل الإعتراض

يجب بسط الحالة التي انجرّ عنها توظيف للضريبة مخالف للاتفاقية أمام السلطات المختصة خلال السننتين الموالتين لتاريخ أول إشعار بتوظيف الضريبة بطريقة غير مطابقة للاتفاقية.

3) النتيجة المخصصة للإعتراض

إذا اعتبرت السلطة التي بسطت أمامها المسألة أن المطلب معطل ، وإذا اعتبرت نفسها غير قادرة على إيجاد حلّ مرضي لتسوية المسألة فإنها تسعى لتسويتها عن طريق التراضي مع السلطة المختصة التابعة للدولة المتعاقدة الأخرى وذلك تقاديا لتوظيف ضريبية بطريقة غير مطابقة للاتفاقية.

المدير العام للدراسات
والتشريع الجبائي

الإمضاء : محمد علي بن مالك