

مذكرة عامة عدد 28 / 2003

الموضوع : تحليل اتفاقية تجنّب الازدواج الضريبي ومنع التهرب فيما يتعلّق بالضرائب على الدخل المبرمة بين الجمهورية التونسية ودولة الكويت.

تلخيص

I. معطيات عامة

1.	تاريخ الإمضاء	- 18 أفريل 2000
2.	تاريخ آخر إشعار بإنهاء الإجراءات القانونية اللازمة لتطبيق الاتفاقية	- 20 مارس 2002
3.	تاريخ الدخول حيز التنفيذ	- 20 مارس 2002
-	الخصم من المورد	- غرة جانفي 2003
-	الضرائب الأخرى	- غرة جانفي 2003

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 كلّ نشاطها أو جزء منه عن طريق منشأة دائمة .

ب. الحالة الخاصة بحضائر البناء : تعتبر مواقع البناء أو التجميع أو التركيب أو أنشطة المراقبة المتعلقة بها منشأة دائمة إذا تجاوزت مدّتها 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 10% من مبلغها الخام.

وتعفى حصص الأسهم المدفوعة لحكومتى الدولتين المتعاقبتين أو أية مؤسسة أو هيئة يتمّ تكوينها من قبل حكومة إحدى الدولتين المتعاقبتين.

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 :
- 2.5% من المبلغ الجملي للفوائد بالنسبة لفوائد القروض البنكية ،
- 10% في الحالات الأخرى .

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 5% من مبلغها الخام .

ولا 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 .

6. المرتبات والأجور

أ. القطاع الخاص : توظف الضريبة في الدولة التي يمارس فيها النشاط . غير أن هذه المداخل 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 المالية المعنية ، و

- دفعت المكافأة من قبل أو لحساب مؤجر غير مقيم في الدولة التي يمارس بها النشاط ، و
- لم تتحمل عبء هذه المكافآت منشأة دائمة أو قاعدة ثابتة يملكها المؤجر في الدولة التي يمارس بها النشاط .

ب. القطاع العام : لا تخضع المداخيل المحققة من ممارسة عمل ذي أجر في القطاع العام للضريبة إلا في البلد المدين. غير أن هذه المداخيل تخضع للضريبة قصرا في دولة الإقامة إذا كانت الخدمات قد أسديت في هذه الدولة ، و ،

- كان المنتفع بالأجور يحمل جنسيتها ، أو
- لم يصبح مقيما بها لغاية إسداء الخدمات فقط.

7. جريات التقاعد والإيرادات العمرية

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. تجنب الازدواج الضريبي

* الاعتماد الجبائي الحقيقي

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

* الاعتماد الجبائي السوري

تعتبر الضريبة التي كانت موضوع إعفاء أو تخفيض طبقا للتشريع الجاري به العمل لبلد المنشأ كأنها دفعت فعلا وتطرح من الضريبة المستوجبة في بلد الإقامة على نفس المداخيل.

تمّت المصادقة على الاتفاقية المبرمة بتونس يوم 18 أبريل 2000 بين الجمهورية التونسية ودولة الكويت لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب فيما يتعلق بالضرائب على الدخل بالقانون عدد 16 لسنة 2001 المؤرخ في 6 فيفري 2001 (الرائد الرسمي للجمهورية التونسية عدد 12 بتاريخ 9 فيفري 2001) .

وأنهى البلدان الاجراءات القانونية لتطبيق الاتفاقية وقد أرسل آخر الإخطارين المنصوص عليهما بالفصل 29 من الاتفاقية يوم 20 مارس 2002 حسب مكتوب السيد وزير الشؤون الخارجية عدد 263/288 بتاريخ 20 أبريل 2002 , حيث تدخل الإتفاقية حيز التنفيذ بموجب الفصل 29 منها في 20 مارس 2002 وتصبح أحكامها قابلة للتطبيق لأول مرة في كل من تونس والكويت:

- بالنسبة إلى الضرائب المخصومة من المورد على المبالغ المدفوعة أو المخصومة ابتداء من غرة جانفي 2003 ،
- بالنسبة إلى الضرائب الأخرى على المداخيل ، بالنسبة لكل سنة توظيف تبدأ من غرة جانفي 2003 أي المداخيل والأرباح المحققة خلال سنة 2003 والمصرّح بها في سنة 2004 والسنوات الموالية.

I . ميدان تطبيق الإتفاقية

(1) الأشخاص المعنيون (الفصل 1)

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

وتعني عبارة " مقيم بدولة متعاقدة " طبقا للفصل الرابع من الإتفاقية :

- بالنسبة إلى تونس : كل شخص يكون خاضعا للضريبة بموجب التشريع التونسي وذلك بحكم مسكنه أو محلّ إقامته أو مكان تأسيسه أو مركز إدارته أو بحكم أي مقياس آخر مماثل ،
- بالنسبة إلى الكويت : الشخص الطبيعي الذي يقيم بالكويت ويحمل جنسيته وأية شركة يكون مركز إدارتها الفعلية في الكويت .

كما تشمل هذه العبارة أيضا :

- أ. حكومة دولة متعاقدة أو إحدى فروعها السياسية أو إحدى سلطاتها المحلية ،
- ب. أية مؤسسة حكومية يتمّ تكوينها في دولة متعاقدة بموجب قانون عام مثل شركة أو بنك مركزي أو صندوق أو هيئة أو مؤسسة خيرية أو وكالة أو أي كيان آخر مشابه ،

ج. أيّ كيان يتمّ تأسيسه من قبل حكومة دولة متعاقدة أو إحدى فروعها السياسية أو سلطاتها المحلية أو مؤسسة مشار إليها بالفقرة الفرعية " ب " أعلاه يتمّ تأسيسها بالاشتراك مع هيئات مشابهة من دولة ثالثة.

من جهة أخرى ، إذا اعتبر شخص طبيعي أنه مقيم في كلّ من تونس و في الكويت ففي هذه الحالة حددت الفقرة الثالثة من الفصل الرابع قواعد انتساب هذا الشخص لتونس أو للكويت. وبالتالي فإن هذا الشخص الطبيعي يعتبر مقيماً في الدولة التي يملك فيها محلّ سكني دائم ، وإذا كان للشخص محلّ سكني دائم في كلتا الدولتين فإنه يعتبر مقيماً فقط في الدولة التي يكون له فيها روابط شخصية واقتصادية أوثق (مركز المصالح الحيوية).

و في غياب محلّ سكني دائم أو مركز المصالح الحيوية في أي من الدولتين فإن هذا الشخص يعتبر مقيماً 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 بالكويت.

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

(2) الضرائب المعنية (الفصل 2)

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

أ. فيما يتعلق بتونس :

- (1) الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين،
- (2) الضريبة على الشركات.

ب. فيما يتعلق بالكويت:

- (1) ضريبة دخل الشركات ،
- (2) المساهمة من صافي أرباح الشركات الكويتية المساهمة المدفوعة إلى مؤسسة الكويت للتقدم العلمي ،
- (3) الزكاة.

II . قواعد توظيف الضريبة على مختلف أصناف المداخل

(أ) أرباح المؤسسات (الفصل 7)

1) مبدأ توظيف الضريبة : قاعدة توظيف الضريبة على أساس معيار المنشأة الدائمة

طبقاً لأحكام الفصل 7 من الإتفاقية التونسية الكويتية، لا تخضع الأرباح الصناعية والتجارية التي تحققها 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 . مفهوم " المنشأة الدائمة "

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

ولهذا الغرض ، وعلى سبيل الذكر ، عدت الفقرة 2 من الفصل 5 المذكور الاستغلالات التي تكون منشأة دائمة وهي :

- مقرّ الإدارة ،
- الفرع ،
- المكتب ،
- المصنع ،
- الورشة ،
- المنجم أو بئر النفط أو الغاز أو مقطع الحجارة أو أيّ مكان آخر لإستكشاف أو استغلال الموارد الطبيعية .

ب. الحالات الخاصة ببعض الإستغلالات التي تعتبر منشأة دائمة

ب.1. مواقع البناء أو التركيب وأنشطة المراقبة

تعتبر الفقرة 3 من الفصل 5 أن حظيرة البناء أو التجميع 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 لهذا الشخص سلط يباشرها عادة في الدولة الأولى وتسمح له بإبرام العقود باسم المؤسسة.

وتجدر الإشارة في هذا المستوى إلى أنه إذا اقتصر 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 .

- لا يتمتع بهذه السلط لكن يحتفظ عادة في الدولة الأولى بمخزون سلع أو بضائع للمؤسسة و يقوم بتسليم سلع أو بضائع منها بصفة منتظمة لحساب المؤسسة ،

- كان يقوم بصفة معتادة بقبول طلبات الشراء في الدولة المتعاقدة الأولى بصفة قطعية أو شبه قطعية لحساب المؤسسة أو لحساب المؤسسة ومؤسسات أخرى تكون تحت رقابتها أو تملك فيها النسبة الغالبة في رأس المال ،

- كان بحكم أحد أنشطته السابقة ، يقوم في تلك الدولة المتعاقدة ولحساب المؤسسة بتصنيع سلع أو بضائع تمتلكها المؤسسة.

ب.3. مؤسسات التأمين

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

ج. حالة بعض الإستغلالات التي لا تعتبر منشأة دائمة

تستثني 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 مستقل أو بحكم مبدأ الاستقلالية القانونية والجبائية للشركات الأم والشركات المتفرعة .

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

لا يمكن اعتبار وجود منشأة دائمة في صورة :

- استعمال التجهيزات فقط لغرض تخزين أو عرض أو تسليم سلع أو بضائع تملكها المؤسسة ،
- الإحتفاظ بمخزون سلع أو بضائع تملكها المؤسسة لغرض الخزن أو العرض أو التسليم ،
- الإحتفاظ بمخزون سلع أو بضائع تملكها المؤسسة فقط لغرض تحويلها من قبل مؤسسة أخرى،
- استعمال مركز ثابت للأعمال فقط لغرض شراء سلع أو بضائع أو لجمع المعلومات أو لغرض الإشهار للمؤسسة ،
- استعمال مركز ثابت للأعمال فقط لغرض ممارسة المؤسسة كل نشاط آخر ذي صبغة تحضيرية أو مساعدة ،
- استعمال مركز ثابت للأعمال فقط لممارسة الأنشطة المشار إليها أعلاه شريطة أن يكون للنشاط الجملي للمركز الثابت للأعمال الناتج عن جمع هذه الأنشطة صبغة تحضيرية أو مساعدة .

ج.2. المؤسسات التي تستعين بوسطاء مستقلين

إن مؤسسة دولة متعاقدة تمارس نشاطها في الدولة المتعاقدة الأخرى عن طريق سمسار أو وكيل بالعمولة أو أيّ وكيل 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.

غير أنه إذا تمّت ممارسة كلّ أنشطة الوكيل أو معظمها لفائدة المؤسسة أو لفائدة مؤسسات أخرى تكون تحت مراقبة المؤسسة نفسها أو تساهم المؤسسة في أغلبية رأسمالها فإنّ السمسار أو الوكيل المذكور لا يعتبر أنه يتمتع بوضعية مستقلة.

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 حدّ ذاته عنصرا يترتب عنه اعتبار الشركة الأولى منشأة دائمة للشركة الثانية وذلك باعتبار مبدأ الإستقلالية القانونية والجبائية للشركتين .

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

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

استثناء لمبدأ توظيف الضريبة حسب معيار 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 .

وتشمل الأرباح المذكورة :

- الأرباح الناتجة من تأجير السفن والطائرات دون طاقم ،
- الأرباح الناتجة من استعمال أو صيانة أو تأجير الحاويات وكذلك العربات والمعدات المماثلة للشحن بالحاويات والتي تستعمل لشحن السلع والبضائع ، وذلك إذا كان التأجير أو الاستعمال أو الصيانة تابع لحركة السفن أو الطائرات في النقل الدولي .

هذا وتجدر الإشارة إلى أنه بالنسبة إلى المؤسسات الكويتية المقيمة بتونس فإن الإعفاء لا يشمل إلا الضريبة على الشركات بعنوان الأرباح المتأتية من النقل الدولي . حيث أنه باعتبار أن المؤسسات المذكورة مستقرة بالبلاد التونسية ، فإنها تبقى خاضعة لكل الأداءات المنصوص عليها بالقانون العام (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 .

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

(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 نشاطاً مماثلاً وفي ظروف مماثلة أو مشابهة وتعامل باستقلال تام مع المؤسسة التي هي منشأة دائمة لها (الفقرة 2 من الفصل 7) .

وتضبط نتيجة المنشأة الدائمة الخاضعة للضريبة بعد طرح الأعباء المتعلقة بنشاط هذه المنشأة ، بما في ذلك الأعباء والمصاريف 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 كويتية بتونس ، فإن أرباحها تضبط على أساس محاسبة مطابقة للتشريع المحاسبي للمؤسسات .

كذلك يمكن للمنشأة الدائمة، لتحديد ربحها الخاضع للضريبة، بعد تبريرها، طرح :

- المصاريف والأعباء المباشرة التي بذلها المقرّ قصرًا 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 طرح المشار إليه في مستوى المنشأة الدائمة في حدود تسديد المصاريف الفعلية . وبالتالي فإن المبالغ الزائدة التي تمّت فوترتها عند الإقتضاء من طرف المقرّ لا تقبل للطرح على مستوى المنشأة الدائمة .

ب) مداخيل 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 الملحقة بالأملاك العقارية ،
- الماشية والمعدات التابعة للإستغلالات الفلاحية والغابية ،
- الحقوق التي تنطبق عليها أحكام القانون المتعلق بالملكية العقارية ،
- حقّ الإنتفاع بالأملاك العقارية ،
- والحقوق المتعلقة بدفوعات متغيرة أو ثابتة مقابل استغلال أو الحق في استغلال المناجم المعدنية ومصادر المياه وغيرها من الموارد الطبيعية .

و تستثني الإتفاقية 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 الاستغلال (استعمال مباشر أو تسويق أو إيجار...) للضريبة في الدولة المتعاقدة التي توجد فيها هذه الأملاك . وتطبق هذه الأحكام أيضا على المداخل المتأتية من الأملاك العقارية التابعة لمؤسسة وكذلك على المداخل المتأتية من الأملاك العقارية المستغلة لتعاطي مهنة حرّة.

ج) مداخل القيم المنقولة ومداخل رؤوس الأموال المنقولة

1) حصص الأسهم (الفصل 10)

أ . تعريف

يشمل التعريف الذي خصصته الاتفاقية للفظة " حصص الأسهم " :

- المداخل المتأتية من الأسهم أو أسهم الانتفاع أو حقوق الانتفاع أو حصص المناجم أو حصص المؤسسين أو الحقوق الأخرى باستثناء الديون وكذلك المساهمة في الأرباح ،
- المداخل التي تخضع لنفس النظام الجبائي لأرباح الأسهم طبقا لتشريع الدولة التي تكون فيها الشركة الموزعة مقيمة (الفصل 10 فقرة 4) .

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 10% من المبلغ الخام لحصص الأسهم .

وتجدر الإشارة على هذا المستوى إلى أنه باعتبار أن حصص الأسهم الراجعة للأشخاص غير المقيمين أو غير المستقرين بالبلاد التونسية تعفى من الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات وذلك وفقا لأحكام الفصولين 3 و 45 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات، فإن الأرباح التي توزعها الشركات المقيمة بالبلاد التونسية لفائدة أشخاص مقيمين بالكويت لا تخضع للضريبة في تونس وذلك بصرف النظر عن حق توظيف الضريبة الممنوح لتونس بمقتضى الاتفاقية باعتبارها بلد المنشأ.

هذا ووفقاً لأحكام الفقرة 3 من الفصل 10 من الاتفاقية، تعفى من الضريبة في كلتا الدولتين المتعاقبتين حصص الأسهم المدفوعة لحكومتى الدولتين المذكورتين أو لفائدة مؤسسات حكومية أو أية هيئات أخرى حكومية.

(2) الفوائد (الفصل 11)

أ. تعريف

حسب مدلول الفقرة 4 من الفصل 11 تشمل لفظة " الفوائد " مداخيل الديون بجميع أنواعها المتبوعة أو غير المتبوعة بضمانات موثوقة برهون عقارية أو بشرط يقضي بالمساهمة في أرباح المدين وخاصة مداخيل الأوراق المالية العمومية ومداخيل السندات أو سندات الديون بما في ذلك الأنصبة ومنح الإصدار المتعلقة بهذه الأوراق المالية أو السندات أو سندات الديون , وكذلك المداخيل الأخرى التي تخضع لنفس النظام الجبائي للديون طبقاً للتشريع الجبائي للدولة التي تنشأ فيها هذه المداخيل .

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 أن تخضع هذه الفوائد للضريبة في الدولة المتعاقدة المتأتية منها وحسب تشريعها دون أن تتعدى نسبة الضريبة المحتسبة على هذا النحو :

- 2.5% من المبلغ الإجمالي للفوائد بالنسبة لفوائد القروض البنكية ،
- 10% من المبلغ الإجمالي للفوائد بالنسبة إلى الحالات الأخرى .

ويستوجب تطبيق النسبة المنخفضة بـ10% تقديم المستفيد بالفوائد بشهادة إقامة جبائية مسلمة من قبل السلطات الكويتية المختصة.

ج. الفوائد المعفاة

ج.1. الفوائد المعفاة بمقتضى أحكام الاتفاقية

تعفى من الضريبة الفوائد الراجعة لحكومة دولة متعاقدة وبنكها المركزي ولمؤسسات وشركات وهيئات تمتلكها كلياً حكومة هذه الدولة (الفقرة 3 من الفصل 11 من الاتفاقية).

ج.2. 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 بالكويت وذلك بعنوان الإيداعات والسندات بالعملة الأجنبية أو بالدينار القابل للتحويل (الفصلان 3 و45 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات).

د. الحالات الخاصة بعدم تطبيق النسبة المنصوص عليها بالإتفاقية

د.1. الفوائد الملحقة بمنشأة دائمة أو بقاعدة ثابتة

إذا كان المنتفع بالفوائد مقيما بدولة متعاقدة ويمارس في الدولة المتعاقدة الأخرى عن طريق منشأة دائمة نشاطا صناعيا أو تجاريا أو مهنة حرّة بواسطة قاعدة ثابتة وكان الدين الذي تولدت عنه الفوائد متصلا فعليا 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%. ويترح هذا الخصم من المورد من الضريبة المستوجبة على المنشأة الدائمة أو القاعدة الثابتة بعنوان نشاطها بالبلاد التونسية .

د.2. الفوائد الممنوحة بين مؤسسات تربطها علاقات خاصة

إذا تجاوز مبلغ الفوائد المدفوعة بحكم علاقات خاصة (الشركات الأمّ والشركات المتفرعة عنها أو مؤسسات 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 الأخير حيث يبقى المبلغ الزائد للفوائد خاضعا للضريبة حسب قواعد القانون العام لكل دولة متعاقدة مع الأخذ بعين الاعتبار للأحكام الأخرى للإتفاقية (الفصل 11 فقرة 7) .

مثال عدد 1

لنفترض أن شركة " أ " مقيمة بالكويت اكتتبت في غرة أفريل 2003 مبلغ 400.000 دينار في رقاع صادرة عن الشركة الخفية الاسم " ب " المستقرّة بتونس .

لنفترض كذلك أن كلّ من الشركتين تنتمي إلى نفس المجمع وأن الرقاع تنتج فائدة بنسبة سنوية تبلغ 12% .

لنفترض كذلك أن نسبة الفائدة المعمول بها في مثل هذه الحالة تساوي 8% . في هذه الحالة يحتسب الخصم من المورد بعنوان الفوائد المدفوعة من طرف الشركة "ب" بعنوان سنة 2003 كما يلي :

$$\begin{aligned}
 & \text{- احتساب الفوائد المدفوعة من طرف الشركة " ب " } \\
 & \text{د 36.000} \quad = \left(\frac{9}{12} \times 12\% \times \text{د 400.000} \right) \\
 & \text{- احتساب الفوائد الخاضعة للنسبة المعتمدة في الإتفاقية (10\%) } \\
 & \text{د 24.000} \quad = \left(\frac{9}{12} \times 8\% \times \text{د 400.000} \right) \\
 & \text{- الخصم من المورد} \\
 & \text{د 2.400} \quad = (10\% \times \text{د 24.000}) \\
 & \text{- مبلغ الفوائد الزائدة الواجب إخضاعها للخصم} \\
 & \text{من المورد حسب القانون العام :} \\
 & \text{د 12.000} \quad = (\text{د 24.000} - \text{د 36.000}) \\
 & \text{- الخصم من المورد} \\
 & \text{د 2.400} \quad = 20\% \times \text{د 12.000} \\
 & \text{مجموع الخصوم من المورد :} \\
 & \text{د 4.800} \quad = \text{د 2.400} + \text{د 2.400}
 \end{aligned}$$

د.3. تحمل عبء الضريبة من طرف المدين المقيم أو المستقرّ 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 القانون العام المحتسبة حسب قاعدة تحمّل عبء الضريبة :

$$\frac{100 \times \text{ن}}{100 - \text{ن}} \quad \text{أي} \quad \frac{100 \times 2.5}{100 - 2.5} = 2.56\% \quad \text{أو} \quad \frac{100 \times 20}{100 - 20} = 25\%$$

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

المثال عدد 2 :

لنأخذ من جديد المثال عدد 1 ولنفترض أن الشركة " ب " قد تحملت تعاقدية 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% من المبلغ الجملي للفوائد أي :

$$36.000 \times 25\% = 9.000$$

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

تخضع مكافآت أعضاء مجلس الإدارة و مكافآت الحضور وكل المكافآت المشابهة الممنوحة لأعضاء مجلس الإدارة أو لأعضاء مجلس المراقبة لشركة مقيمة في دولة متعاقدة للضريبة في هذه الدولة. غير أن الضريبة المستوجبة لا يمكن أن تتعدى 50% من الضريبة المفروضة في هذه الدولة على هذه المداخل.

وعلى هذا المستوى تجدر الإشارة أنه طبقاً للتشريع الجاري به العمل، تعفى مكافآت أعضاء مجلس الإدارة من الضريبة بتونس وذلك بمقتضى الفصلين 3 و45 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات في حين تبقى مكافآت الحضور خاضعة للضريبة على الدخل أو للضريبة على الشركات. ويتمّ توظيف الضريبة في هذه الحالة بالنسبة للمقيمين بالكويت عن طريق الخصم من المورد بنسبة 15% x 50% أي 7.5% من مبلغها الخام ويكون هذا الخصم تحريراً من الضريبة.

غير أنه وفي صورة عدم القيام بالخصم من المورد من قبل الشركة الدافعة لمكافآت الحضور أو القيام به بصفة منقوصة يستوجب هذا الأخير بنسبة 17.64% تضاف إليه خطايا التأخير المحتسبة طبقاً للتشريع الجاري به العمل.

(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 نشر عمل أدبي أو فني أو علمي بما في ذلك الأفلام السينمائية أو أشرطة أو أية وسائل إنتاج أخرى تستخدم فيما يتعلق بالبث الإذاعي أو التلفزيوني،

* براءة اختراع أو علامة تجارية أو تصميم أو نموذج أو مخطط أو تركيبية أو عملية إنتاجية سرية ،

- معلومات لها صلة بتجربة مكتسبة في الميدان الصناعي أو التجاري أو العلمي.

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 5% من مبلغها الخام .

ويستوجب تطبيق النسبة المنخفضة بـ5% تقديم المستفيد من الأتاوات لشهادة إقامة جبائية مسلمة من قبل السلطات الكويتية المختصة .

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

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

د. الحالات الخاصة بعدم تطبيق النسبة المنصوص عليها بالإتفاقية

د.1. 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 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 .

د.2. الأتاوات الممنوحة بين مؤسسات تربطها علاقات خاصة

إذا تجاوز مبلغ الأتاوات ، بموجب علاقات خاصة تربط 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 بـ5% لا تطبق ، وفي هذه الحالة يتم احتساب الخصم من المورد على أساس نسبة القانون العام وحسب طريقة تحمل عبء الضريبة :

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

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 متخلّدة 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 مهنية

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 التفويت في السفن أو الطائرات المستغلة في مجال النقل الدولي أو في الأملاك المنقولة المخصصة لاستغلال هذه السفن أو الطائرات، للضريبة إلا في الدولة التي يوجد فيها مقر الإدارة الفعلية للمؤسسة.

د. الأملاك الأخرى

لا تخضع الأرباح المتأتية من التفويت في كل الأملاك غير تلك المشار إليها في الفقرات السابقة للضريبة إلا في الدولة المتعاقدة التي يكون فيها المقيّم مقيماً .

ي) المهن المستقلة (الفصلان 14 و 17)

أ. تعريف

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

وتشمل هذه العبارة خاصة المهن ذات الصبغة العلمية أو الأدبية أو التربوية أو البيداغوجية وكذلك المهن الحرة للأطباء وأطباء الأسنان والمحامين والمهندسين والمهندسين المعماريين 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 البلد الذي يمارس فيه النشاط.

ج. الفنانون والرياضيون (الفصل 17)

نصت 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 كانت هذه المداخيل منسوبة للفنان أو للرياضي نفسه أو لشخص آخر.

غير أنه إذا تمّت ممارسة أنشطة الفنان أو الرياضي في دولة متعاقدة بدعم أساسي من أموال عمومية للدولة المتعاقدة الأخرى أو لإحدى فروعها السياسية أو سلطاتها المحلية أو أي كيان قانوني تابع لها فإن مداخيل الفنان أو الرياضي المذكورة لا تخضع للضريبة في الدولة التي تمّت ممارسة الأنشطة فيها.

كذلك فإنّ الدخل المحقق من قبل المنظمات ذات المصلحة العامة والمتأتي من ممارسة الأنشطة المذكورة لا يخضع للضريبة في الدولة التي مورست فيها هذه الأنشطة وذلك شريطة أن لا يكون المستفيد من هذا الدخل من مالكي أو مؤسسي أو أعضاء هذه المنظمات.

(د) المهن غير المستقلة (الفصول 15 و 18 و 19 و 20 و 21 و 28)

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. ففي هذه الحالة, 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 المتعاقدة 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 المالية 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 يباشر 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 المتعاقدة التي يوجد فيها مقرّ الإدارة الفعلية للمؤسسة.

د. الحالة الخاصة بالمكافآت المدفوعة لفائدة الموظفين الأرضيين
لمؤسسات الطيران الوطني

تنص الإتفاقية على إعفاء المكافآت التي يتحصل عليها الموظفون الأرضيون الذين يتم تعيينهم من قبل المكتب الرئيسي للطيران الوطني لدولة متعاقدة بالدولة المتعاقدة الأخرى من الضريبة في هذه الدولة الأخرى شريطة أن يكون الموظفين المذكورين من مقيمي الدولة المتعاقدة الأولى قبل تعيينهم.

(2) جريات التقاعد والإيرادات العمرية في القطاع الخاص (الفصل 18)

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

وتعني عبارة " جريات التقاعد والمكافآت الأخرى المشابهة " حسب الإتفاقية الدفعات الدورية التي تدفع بعد التقاعد مقابل عمل سابق أو على شكل تعويض عن إصابات حدثت فيما يتعلق بعمل سابق.

كما تعني عبارة " جريات عمرية " مبلغا محددًا يستحق الدفع بصورة دورية وفي أوقات محددة خلال سنوات الحياة أو خلال فترة محددة أو يمكن تحديدها بموجب التزام بتسديد المبالغ مقابل تعويض كاف وكامل مالي أو ما يعادله.

(3) الوظائف الحكومية (الفصل 19)

أ. مبدأ توظيف الضريبة

إن المكافآت ، باستثناء الجريات ، المدفوعة لشخص طبيعي من قبل دولة متعاقدة أو أحد فروعها السياسية أو سلطاتها المحلية بعنوان خدمات أسديت لهذه الدولة أو لهذا الفرع أو لهذه السلطة 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) جريات القطاع العام

تخضع جريات التقاعد المدفوعة من قبل دولة متعاقدة أو أحد فروعها السياسية أو جماعاتها المحلية أو من صناديق تمّ تكوينها من قبل هذه الدولة أو الفرع أو الجماعة ، لشخص طبيعي مقابل خدمة اسديت لهذه الدولة أو لهذا الفرع أو لهذه الجماعة ، للضريبة قصرًا في الدولة المدينة بهذه الجريات .

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

(5) المدرسون والباحثون (الفصل 20)

إنّ المبالغ التي يتحصل عليها المدرسون والباحثون الذين كانوا قبل زيارتهم إلى دولة متعاقدة من مقيمي الدولة المتعاقدة الأخرى تعفى من الضريبة في هذه الدولة لمدة لا تزيد عن سنتين متتاليتين. ويشترط منح الإعفاء إقامة المعنيين بالأمر في هذه الدولة بدعوة من حكومة هذه الدولة أو جامعة أو كلية أو مدرسة أو متحف أو أي مؤسسة ثقافية أو بموجب برنامج رسمي للتبادل الثقافي فقط لغرض التدريس أو إلقاء محاضرات أو القيام بأبحاث.

(6) الطلبة والمتدربون (الفصل 21)

إن المبالغ التي يتحصل عليها الطلبة والمتدربون الذين كانوا يقومون في دولة متعاقدة قبل زيارتهم للدولة المتعاقدة الأخرى فقط لغرض دراستهم أو تدريبهم تعفى من الضريبة في هذه الدولة الأخرى . ويمنح الإعفاء قصرًا للمبالغ المتأتية من مصادر موجودة خارج تلك الدولة.

كذلك يسحب الفصل 21 على الطلبة والمتدربين المذكورين أعلاه حق الانتفاع بنفس الإعفاءات والتخفيضات والطرورات الممنوحة لمقيمي الدولة المتعاقدة التي يتواجدون فيها بعنوان الضرائب المستوجبة على الهبات والمنح الدراسية والمكافآت الأخرى غير المنصوص عليها بالفقرة السابقة.

(7) أعضاء البعثات الدبلوماسية والهيئات القنصلية (الفصل 28)

ينص الفصل 28 من الإتفاقية على أن أحكام الإتفاقية لا تمسّ بالإمتيازات الجبائية التي يتمتع بها أعضاء البعثات الدبلوماسية أو الهيئات القنصلية بمقتضى القواعد العامة للقانون الدولي وكذلك أحكام الإتفاقيات الخاصة.

(ي) المداخل الأخرى (الفصل 22)

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.

III . كيفية تجنب الأزواج الضريبي (الفصل 23)

نصّ الفصل 23 من الإتفاقية على أنه يتمّ تقادي الازدواج الضريبي كما يلي :

1) الاعتماد الجبائي الحقيقي

إذا وقع إخضاع مقيم بدولة متعاقدة ازواجيا 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 أنّ طرح الضريبة المدفوعة في بلد المنشأ من الضريبة المستوجبة ببلد الإقامة لا يمكن أن يتجاوز الجزء من الضريبة على الدخل المستوجبة على هذه المداخيل أو الأرباح ببلد الإقامة.

وفي الحالة الخاصة بتونس فإن هذه الأحكام لا تطبق على الأشخاص الطبيعيين المقيمين بتونس ولا على الأشخاص المعنويين المستقرين بتونس والذين يمارسون نشاطهم بالكويت 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 2 من الفصل 23 من الاتفاقية على المداخيل الخاضعة للضريبة في الكويت والتي يتحصل عليها أشخاص طبيعيون مقيمون في تونس 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 بالكويت في إطار منشآت دائمة موجودة بالكويت.

لا يطبق الاعتماد الجبائي المنصوص عليه بالفقرة 2 من الفصل 23 من الإتفاقية بالنسبة إلى الأرباح التي تحقّقها الشركات المستقرّة بتونس (بخلاف شركات النقل الدولي)

في إطار منشآت دائمة لها بالكويت 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.

وبالتالي وبالنسبة للأشخاص المعنويين المقيمين بالبلاد التونسية ، لا تطبق أحكام الفصل 23 من الاتفاقية إلا على الأرباح المحققة بالكويت وغير الملحقة بمنشأة دائمة موجودة بهذا البلد (الفوائد وحصص الأسهم ومكافآت الحضور...).

مثال عدد 3 :

لنفترض أن شخصاً معنوياً مستقراً في تونس حقق بعنوان سنة 2003 ربحاً جملياً يبلغ 400.000 د منه 50.000 د بعنوان حصص أسهم متأتية من شركة مستقرة بالكويت تمتلك الشركة التونسية 50% من رأسمالها.

ولنفترض أن مبلغ الضريبة التي وقع خصمها في الكويت بعنوان حصص الأسهم المدفوعة للشخص المعنوي المستقر بتونس هو 5.000 د. في هذه الحالة ، فإن مبلغ الضريبة على الشركات المستوجب بتونس يكون كالآتي :

$$\begin{aligned} & \text{- الضريبة على الشركات المستوجبة بتونس} \\ & \text{على أساس الربح الجملي} \\ & 400.000 \text{ د} \times 35 \% = 140.000 \text{ د} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & \text{- طرح الضريبة المدفوعة في الكويت في حدود :} \\ & 50.000 \text{ د} \times 35 \% = 17.500 \text{ د} < 5.000 \text{ د} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & \text{يشمل الطرح الضريبة المدفوعة بالكويت} \\ & 5.000 \text{ د} \\ \hline & \text{- الضريبة على الشركات المستوجبة للدفع :} \\ & \mathbf{135.000 \text{ د}} \end{aligned}$$

(2) الإعتماد الجبائي السوري

طبقاً لأحكام الفقرة 4 الفصل 23 من الاتفاقية ، تعتبر الضريبة التي كانت موضوع إعفاء أو تخفيض في بلد المصدر طبقاً للتشريع الجاري به العمل وكأنها دفعت فعلاً ويجب أن تطرح من الضريبة المستوجبة في بلد الإقامة كما لو أن هذا الإعفاء أو هذا الطرح لم يمنح.

IV. عدم التمييز (الفصل 24)

طبقاً لأحكام الفقرة 1 من الفصل 24 من الاتفاقية لا يمكن أن يخضع مواطنو دولة متعاقدة لأي ضريبة أو أي التزام أكثر عبئاً من الضرائب التي يخضع لها مواطنو هذه الدولة الأخرى عندما يوجدون في نفس الوضعية.

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 إعفاءات أو تخفيضات من الضريبة باعتبار الحالة العائلية الممنوحة لمقيميها.

V. تبادل المعلومات (الفصل 26)

لتطبيق أحكام هذه الإتفاقية أو التشريع الداخلي للدولتين المتعاقدين المتعلقة بالضرائب المنصوص عليها في الإتفاقية ، تتبادل السلطات المختصة للدولتين المتعاقدين 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 26 الفقرة 1) .

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

- اتخاذ إجراءات إدارية تتعارض مع تشريعها أو التطبيق الإداري له أو تتعارض مع قوانين الدولة المتعاقدة الأخرى أو التطبيق الإداري بها ،
- تقديم معلومات لا يمكن الحصول عليها طبقاً لتشريعها أو في إطار التطبيق الإداري العادي له 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 25)

(1) مبدأ الإعتراض

إذا اعتبر مقيم في دولة متعاقدة أنه كان محل توظيف ضريبية مخالف لأحكام الاتفاقية في إحدى الدولتين أو في كل منهما يمكنه , بصرف النظر عن الإجراءات المنصوص عليها بالقانون الداخلي للدولتين المتعاقدتين , عرض الحالة أمام السلطات المختصة التي هو مقيم بها أو الدولة التي يحمل جنسيتها.

(2) أجل الاعتراض

يجب عرض الحالة التي انجر عنها توظيف للضريبة مخالف للاتفاقية أمام السلطات المختصة خلال ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ أول إشعار بتوظيف الضريبة بطريقة غير مطابقة للاتفاقية.

(3) النتيجة المخصصة للاعتراض

تسعى السلطة التي تعرض أمامها حالة الاعتراض لإيجاد الحل لتسوية المسألة المعروضة عليها.

وإذا تبين للسلطة المختصة أنّ الاعتراض مبرر وكانت غير قادرة على إيجاد حلّ مرضي , يقع تسوية المسألة عن طريق الإجراءات بالتراضي 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