

نص رقم إ. ض 2007/65

مذكرة عامة عدد 2007 / 30

الموضوع : تحليل اتفاقية تجنّب الازدواج الضريبي فيما يتعلّق بالضرائب على الدخل المبرمة بين الجمهورية التونسية والجمهورية الإسلامية الإيرانية.

الملحق : نص الإتفاقية.

تلخيص

I. معطيات عامة

1. تاريخ الإمضاء - 16 جويلية 2001
2. تاريخ تبادل وثائق المصادقة - 14 جويلية 2005
3. تاريخ الدخول حيز التنفيذ - 14 جويلية 2005
- الضرائب المخصومة من المورد - غرة جانفي 2006
- الضرائب الأخرى - غرة جانفي 2006

II. قواعد توظيف الضريبة على مختلف أصناف المداخيل

1. الأرباح الصناعية والتجارية

أ. المبدأ : تخضع الأرباح الصناعية والتجارية للضريبة في البلد الذي تمارس فيه المؤسسة كلّ نشاطها أو جزءا منه عن طريق منشأة دائمة .

ب. الحالة الخاصة بحضائر البناء : تعتبر حضائر البناء أو عمليات التركيب أو التجهيزات 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 في حدود 10% من مبلغها الخام.

3. الفوائد

تخضع الفوائد للضريبة في بلد إقامة المنتفع بها. غير أن بلد المنشأ يمكنه أيضا توظيف الضريبة عليها لكن في حدود 10% من مبلغها الخام.

4. الأتاوات

تخضع الأتاوات للضريبة في بلد إقامة المنتفع بها. غير أن بلد المنشأ يمكنه أيضا توظيف الضريبة عليها لكن في حدود 8% من مبلغها الخام.

5. الأرباح غير التجارية

تخضع الأرباح المحققة من ممارسة مهنة ذات صبغة مستقلة للضريبة في بلد إقامة المنتفع بها، لكن يمكن أيضا لبلد المنشأ توظيف الضريبة عليها إذا كان المنتفع بها :

- يمتلك بها بصفة اعتيادية قاعدة ثابتة لممارسة أنشطته،
- امتدت إقامته بها لمدة أو لمدد تساوي أو تفوق 183 يوما خلال فترة 12 شهرا.

6. المرتبات والأجور

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

- أقام المنتفع بها في الدولة التي يمارس بها النشاط لمدة أو لمدد لا تتجاوز في مجموعها 183 يوما خلال فترة 12 شهرا، و
- دفعت المكافآت 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 المداخل المحققة من ممارسة عمل ذي أجر في القطاع العام للضريبة إلا في بلد المصدر. غير أن هذه المداخل 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

لا تخضع الجريات والمكافآت الأخرى المماثلة المدفوعة بعنوان عمل سابق للضريبة إلا في دولة إقامة المنتفع بها.

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 المداخل .

* الاعتماد الجبائي السوري

تعتبر الضريبة التي كانت موضوع إعفاء أو تخفيض طبقاً للتشريع المتعلق بتشجيع التنمية الاقتصادية في دولة متعاقدة وكأنها دفعت فعلاً وتطرح من الضريبة المستوجبة في الدولة المتعاقدة الأخرى.

بالنسبة لحصص الأسهم الموزعة من قبل شركة مقيمة بدولة متعاقدة لفائدة مقيم بالدولة المتعاقدة الأخرى، فإنه تؤخذ بعين الاعتبار لاحتساب الاعتماد الجبائي القابل للطرح بدولة الإقامة الضريبة المستوجبة بدولة المنشأ على الأرباح المخصّصة لدفع حصص الأسهم المذكورة والتي كانت موضوع إعفاء أو تخفيض طبقاً للتشريع المتعلق بتشجيع التنمية الاقتصادية على ألا يتعدى هذا الاعتماد الجبائي الضريبة المستوجبة بدولة إقامة المنتفع بها بعنوان حصص الأسهم الموزعة.

تمّت المصادقة على الاتفاقية المبرمة بتونس يوم 16 جويلية 2001 بين الجمهورية التونسية وإيران لتجنب الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل بالقانون عدد 19 لسنة 2004 المؤرخ في 15 مارس 2004 (الرائد الرسمي للجمهورية التونسية عدد 22 بتاريخ 16 مارس 2004).

بموجب الفصل 27 من الاتفاقية تدخل هذه الأخيرة حيز التطبيق ابتداء من تاريخ تبادل وثائق المصادقة وباعتبار أنّ تبادل وثائق المصادقة بين البلدين تمّ بتاريخ 14 جويلية 2005 فإن الاتفاقية تدخل حيز التنفيذ في 14 جويلية 2005 وتصبح أحكامها قابلة للتطبيق في كلّ من تونس وإيران :

- بالنسبة إلى الضرائب المخصومة من المورد على المداخل الممنوحة ابتداء من تاريخ غرة جانفي 2006،
- بالنسبة إلى الضرائب الأخرى على المداخل ، بالنسبة لكل سنة توظيف تبدأ من غرة جانفي 2006 أي المداخل والأرباح المحققة خلال سنة 2006 والمصرّح بها خلال سنة 2007 والسنوات الموالية.

I . ميدان تطبيق الإتفاقية

1) الأشخاص المعنيون (الفصل 1)

تطبق الاتفاقية على الأشخاص المقيمين في تونس أو في إيران أو في كلتا الدولتين المتعاقبتين.

وتعني عبارة " مقيم بتونس أو بإيران " طبقا للفصل الرابع من الاتفاقية كل شخص يكون خاضعا للضريبة بالدولة المعنية بموجب تشريع إحدى الدولتين المتعاقبتين وذلك بحكم مسكنه أو محلّ إقامته أو مركز إدارته الفعلية أو بحكم أي مقياس آخر مماثل.

من جهة أخرى، إذا اعتبر شخص طبيعي أنه مقيم في كلّ من تونس وإيران، ففي هذه الحالة حددت الفقرة الثانية من الفصل الرابع القواعد التي تمكّن من اعتبار هذا الشخص مقيما بتونس أو بإيران. 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 قسرا في الدولة التي يكون له فيها روابط شخصية واقتصادية أو ثق (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 الاتفاقية تعتمد على مقياس الجنسية والتي تمكّن من اعتبار الشخص المعني مقيماً بالدولة التي يحمل جنسيتها.

أمّا إذا كان الشخص 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 بإيران.

(2) الضرائب المعنية (الفصل 2)

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

- أ. فيما يتعلق بتونس :
- (1) الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين،
 - (2) الضريبة على الشركات.

ب. فيما يتعلق بإيران :

- الضريبة على الدخل.

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 الإيرانية، لا تخضع الأرباح 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 لاستكشاف أو استغلال أو استخراج الموارد الطبيعية .

ب. الحالات الخاصة ببعض الإستغلالات التي تعتبر منشأة دائمة

ب.1. حضائر البناء أو عمليات التركيب وأنشطة المراقبة

تعتبر المطبة 7 من الفقرة 2 من الفصل 5 أن حضيرة البناء أو عمليات التركيب أو التجهيزات أو أنشطة المراقبة المتعلقة بها تكون منشأة دائمة إذا تجاوزت مدتها ستة 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 مباشرها عادة في هذه الدولة وتسمح له بإبرام العقود باسم المؤسسة أو كان لا يتمتع بهذه السلط ولكن يحتفظ عادة بالدولة الأولى بمخزون بضائع أو سلع يأخذ منه السلع بانتظام أو لغرض تنفيذ طلبيات لفائدة المؤسسة .

ب.3. مؤسسات التأمين

تعتبر مؤسسات التأمين باستثناء إعادة 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 مستقل .

ج. حالة بعض الإستغلالات التي لا تعتبر منشأة دائمة

تستثنى الإتفاقية صراحة من مفهوم " المنشأة الدائمة " بعض الإستغلالات وذلك إمّا بسبب عدم استجابتها لكل الشروط المطلوبة لوجود منشأة دائمة أو لأن النشاط مباشر من قبل عون مستقل أو بحكم مبدأ الاستقلالية القانونية والجبائية للشركات الأم والشركات المتفرعة .

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

لا يمكن اعتبار وجود منشأة دائمة في صورة :

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

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 أغلبها لفائدة المؤسسة فإنّ الوكيل المذكور لا يعتبر أنه يتمتع بوضعية مستقلة ويمكن أن يمثل منشأة دائمة للمؤسسة.

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 والجباية للشركتين .

غير أنه إذا تبين أن الشركة التي تخضع للمراقبة تعمل قصرا لحساب الشركة التي تراقبها ، فإن هذه الأخيرة تعتبر أن لها منشأة دائمة بالدولة المتعاقدة التي تقيم بها الشركة التي تخضع للمراقبة.

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.

وتجدر الإشارة إلى أن عدم إخضاع للضريبة أرباح الفروع التونسية لمؤسسات نقل دولي يوجد مقر إدارتها الفعلية بإيران لا يشمل إلا الضريبة على الشركات وبالتالي تبقى جميع الضرائب والأداءات الأخرى مستوجبة مثل الأداء على التكوين المهني والمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء والأداء على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية لفائدة الجماعات المحلية.

كذلك تبقى المداخل أو الأرباح الثانوية المحققة من قبل الفروع المذكورة خاضعة للضريبة بتونس مع مراعاة بعض الإعفاءات (مداخل 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 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 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 لمنشأة دائمة لمؤسسة إيرانية 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 قصرا لحساب المنشأة الدائمة،
- وجزء من المصاريف العامة للتسيير التي أنفقها المقرّ وذلك في حدود النسبة المحددة باعتبار رقم معاملاتها ورقم المعاملات الجملي للمؤسسة.

مع الإشارة إلى أن المصاريف العامة للمقر التي تعتمد لضبط النسبة القابلة للطرح على مستوى المنشأة الدائمة يجب أن لا تشمل خاصة :

- * الأعباء والاستهلاكات المتعلقة بعناصر الأصول التي لا توفر مداخل إلى المنشأة الدائمة بتونس،
- * الأعباء المباشرة المبذولة لفائدة المنشأة باعتبار أنها قابلة للطرح كليا وذلك لتقاضي طرح هذه المصاريف مرتين،
- * كل الأعباء أو المصاريف التي ليست لها صلة بنشاط المنشأة الدائمة بتونس.

كذلك تجدر الإشارة إلى أنه في كلتا الحالتين يتمّ طرح المشار إليه في مستوى المنشأة الدائمة في حدود تسديد المصاريف الفعلية. وبالتالي فإن المبالغ الزائدة التي تمت فوترتها عند الاقتضاء من قبل المقر لا تقبل للطرح على مستوى المنشأة الدائمة.

ب (مداخل الأملاك العقارية) (الفصل 6)

أ. تعريف

تعرف 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 تطبق عليها أحكام القانون الخاص المتعلقة بالملكية العقارية ،
- حق الإنتفاع بالأملاك العقارية ،
- الحقوق المتعلقة بدفوعات متغيرة أو ثابتة مقابل استغلال أو الحق في استغلال المناجم المعدنية وحقول النفط والغاز والعيون وغيرها من الموارد الطبيعية بما في ذلك الانتاجات الغابية.

وتستثني الإتفاقية صراحة السفن والطائرات والعربات البرية وعربات السكك الحديدية 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 تسويغ 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 مستقلة.

ج) مداخليل القيم المنقولة ومداخليل رؤوس الأموال المنقولة

1) حصص الأسهم (الفصل 10)

أ. تعريف

يشمل التعريف الذي خصصته الاتفاقية للفظـة " حصص الأسهم " المداخليل المتأتية من الأسهم، أسهم أو سندات انتفاع أو حصص المؤسسين أو حقوق أخرى باستثناء الديون وكذلك مداخليل المنايات الاجتماعية الأخرى التي تخضع لنفس النظام الجبائي لأرباح الأسهم طبقاً 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 أيضاً 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 أن الأرباح التي توزعها الشركات المقيمة بالبلاد التونسية لفائدة أشخاص مقيمين بإيران لا تخضع للضريبة في تونس وذلك بصرف النظر عن حق توظيف الضريبة الممنوح لتونس بمقتضى الاتفاقية باعتبارها بلد المنشأ.

في المقابل، لا تخضع حصص الأسهم التي توزعها شركات مقيمة بإيران لفائدة أشخاص مقيمين بتونس للضريبة بتونس في صورة خضوعها للضريبة بإيران إذا كان المنتفع بها شخص طبيعي، غير أنها تخضع للضريبة على الشركات بتونس إذا كان المنتفع بها شخص معنوي، وذلك بعد طرح الضريبة المدفوعة بإيران.

2) الفوائد (الفصل 11)

أ. تعريف

حسب مدلول الفقرة 3 من الفصل 11 تشمل لفظـة " الفوائد " مداخليل الديون بجميع أنواعها المتبوعة أو غير المتبوعة بضمانات موثوقة برهن أو بشرط يقضي بالمساهمة في أرباح المدين وخاصة مداخليل الأموال العمومية وسندات القروض بما في ذلك المنح والأنصبة المتعلقة بهذه السندات باستثناء خطايا التأخير.

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 أيضا للضريبة في الدولة المتعاقدة المتأتية منها وحسب تشريعها، غير أنه إذا كان الشخص الذي يتقاضى الفوائد هو المستفيد الفعلي منها، فإن نسبة الضريبة المحددة على هذا النحو يجب ألا يتجاوز 10% من المبلغ الخام للفوائد.

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

ج. الفوائد المعفاة

ج.1. الفوائد المعفاة بمقتضى أحكام الاتفاقية

تعفى من الضريبة الفوائد الراجعة لحكومة دولة متعاقدة والوزارات والهيئات الحكومية الأخرى والجماعات المحلية والبنك المركزي وكلّ البنوك الأخرى التي تملكها كليا حكومة هذه الدولة في دولة المصدر (الفصل 11 الفقرة 4).

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 بإيران وذلك بعنوان الإيداعات والسندات بالعملة الأجنبية أو بالدينار القابل للتحويل (الفصلا 3 و 45 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات).

د. الحالات الخاصة بعدم تطبيق النسبة المنصوص عليها بالاتفاقية

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 الثابتة ، فإن الفوائد تخضع للضريبة في إطار الأرباح المحققة من طرف المنشأة الدائمة أو القاعدة الثابتة وذلك حسب تشريع الدولة التي توجد بها المنشأة الدائمة أو القاعدة الثابتة المذكورة.

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.

د.2. 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 الاتفاق عليه في غياب مثل هذه العلاقات فإن النسبة المنخفضة بـ10% المنصوص عليها بالاتفاقية 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 للاتفاقية (الفصل 11 فقرة 7).

مثال عدد 1 :

لنفترض أن شركة " أ " مقيمة بإيران اكتتبت خلال سنة 2006 مبلغ 300.000 دينار في رقاغ صادرة عن الشركة " ب " المستقرّة بتونس.

لنفترض كذلك أن الشركتين تنتميان إلى نفس المجمع واتفقتا على تأجير الرقاغ بنسبة فائدة سنوية تبلغ 10%.

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

- احتساب الفوائد المدفوعة من طرف الشركة " ب "
- د 30.000 = د 300.000 x 10%
- احتساب الفوائد الخاضعة للنسبة المعتمدة في الإتفاقية (10%)
- د 24.000 = د 300.000 x 8%
- الخصم من المورد
- د 2.400 = (د 24.000 x 10%)
- مبلغ الفوائد الزائدة الواجب إخضاعها للخصم من المورد حسب القانون العام
- د 6.000 = (د 24.000 - د 30.000)
- الخصم من المورد
- د 1.200 = د 6.000 x 20%
- مجموع الخصوم من المورد
- د 3.600 = د 2.400 + د 1.200

د.3 . عدم القيام بالخصم من المورد أو تحمل عبء الضريبة من طرف المدين المقيم أو المستقرّ بتونس

في صورة تحمل المدين بالفوائد المقيم أو المستقر بتونس لعبء الضريبة لا تطبق النسبة المنصوص عليها بالإتفاقية وفي هذه الحالة يقع احتساب الخصم من المورد على أساس نسبة القانون العام المحتسبة حسب قاعدة تحمل عبء الضريبة أي : $\frac{100 \times N}{100 - N}$

وتحتسب نسبة الخصم من المورد حسب القاعدة المذكورة كما يلي :

- بالنسبة إلى الفوائد المدفوعة إلى مؤسسات بنكية : $\frac{2.5 \times 100}{100 - 2.5} = 2.56\%$

- بالنسبة إلى الفوائد المدفوعة في الحالات الأخرى : $\frac{20 \times 100}{100 - 20} = 25\%$

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 المقيم أو المستقرّ بالبلاد التونسية.

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% من المبلغ الجملي للفوائد أي :

$$30.000 \times 25\% = 7.500 \text{ د}$$

(3) مكافآت أعضاء مجلس الإدارة (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.

هذا، وطبقاً للتشريع الجبائي الجاري به العمل تبقى مكافآت الحضور الممنوحة من قبل شركات مقيمة بتونس لفائدة مقيمين بإيران سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين خاضعة للضريبة على الدخل أو للضريبة على الشركات عن طريق خصم من المورد بنسبة 20% من مبلغها الخام ويكون هذا الخصم تحريراً من الضريبة.

غير أنه وفي صورة تحمّل عبء الضريبة من قبل الشركة الدافعة لمكافآت الحضور المقيمة بتونس يستوجب هذا الأخير على أساس قاعدة تحمل عبء الضريبة أي :

$$25\% = \frac{20 \times 100}{20 - 100}$$

ويطبّق نفس المبدأ صورة عدم القيام بالخصم من طرف الشركة الدافعة لمكافآت الحضور أو القيام به بصفة منقوصة.

(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 المتعلقة بعمل أدبي أو فني أو علمي بما في ذلك الأشرطة السينمائية أو التسجيلات المعدة للإذاعة والتلفزة،
- * براءة اختراع أو علامة صنع أو تصميم أو نموذج أو طريقة أو أساليب سرية ،
- * تجهيز صناعي أو تجاري أو مينائي أو فلاحي أو علمي فيما عدا المكافآت مقابل تأجير البواخر أو الطائرات المستعملة في مجال النقل الدولي،

- إسداء معلومات تتعلق 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 يمكن أن يتجاوز مبلغ الضريبة نسبة 8% من المبلغ الخام للأتاوات.

ويستوجب تطبيق النسبة المنخفضة بـ8% تقديم المستفيد من الأتاوات شهادة إقامة جبائية مسلمة من قبل السلطات الجبائية الإيرانية المختصة.

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

ج. 1. الأتاوات المدفوعة من طرف المؤسسات المصدرة كليا

تعفى من الضريبة في تونس الأتاوات المدفوعة من قبل مؤسسة مصدرة كليا مقيمة بتونس لفائدة أشخاص مقيمين بإيران وذلك طبقا للتشريع الجبائي الجاري به العمل.

ج. 2. الأتاوات المدفوعة مقابل تأجير السفن والطائرات في مجال النقل الدولي

تعفى من الضريبة في تونس وبالتالي من الخصم من المورد الأتاوات المدفوعة من قبل مؤسسات مستقرة بتونس لفائدة أشخاص مستقرين أو مقيمين بإيران مقابل تأجير البواخر والطائرات في مجال النقل الدولي.

د. الحالات الخاصة بعدم تطبيق النسبة المنصوص عليها بالإتفاقية

د. 1. الأتاوات الملحقة بمنشأة دائمة أو بقاعدة ثابتة

إذا كان المنتفع بالأتاوات مقيما بدولة متعاقدة ويمارس في الدولة المتعاقدة الأخرى نشاطا صناعيا أو تجاريا عن طريق منشأة دائمة أو مهنة حرة بواسطة قاعدة ثابتة وكان الحق أو الملك الذي تولدت عنه الأتاوات متصلا بهذه المنشأة الدائمة أو القاعدة الثابتة فإن المداخل المذكورة تخضع للضريبة في إطار الأرباح المحققة من طرف المنشأة الدائمة أو القاعدة الثابتة و حسب تشريع الدولة التي توجد بها المنشأة الدائمة أو القاعدة الثابتة.

وبالتالي وفي صورة وجود المنشأة الدائمة أو القاعدة الثابتة بتونس ، تخضع هذه المداخل للضريبة على الدخل أو للضريبة على الشركات حسب قواعد القانون العام وتخضع عند الاقتضاء للخصم من المورد طبقا 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 الاتفاقية لا تطبق 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 بـ8% لا تطبق ، وفي هذه الحالة يتم احتساب الخصم من المورد على أساس نسبة القانون العام وحسب طريقة تحمل عبء الضريبة :

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

ويطبّق نفس المبدأ 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 إطار الأرباح المحققة من طرف المنشأة الدائمة أو القاعدة الثابتة 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 مجال 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 المفوتّ مقيماً.

ي) المهن المستقلة (الفصلا 14 و 17)

أ. تعريف

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

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 الدولة التي يمارس بها النشاط 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.
- امتدت إقامته بهذه الدولة لمدة أو لمدد تساوي أو تفوق 183 يوما خلال مدة 12 شهرا.

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 تتمّ فيها ممارسة هذه الأنشطة سواء كانت هذه المداخيل منسوبة للفنان أو للرياضي نفسه أو لشخص آخر.

غير أن المداخيل المحققة من قبل الفنانين أو الرياضيين في اتفاق ثقافي مبرم بين حكومتي الدولتين المتعاقدين تكون معفاة من الضريبة بالدولة التي يمارس بها النشاط.

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 الاتفاقية 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. وفي هذه الحالة، يتمّ توظيف الضريبة في هذه الدولة الأخرى.

ب. استثناء

تنصّ الإتفاقية على استثناء لهذا المبدأ وتمنح حق توظيف الضريبة قصراً 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 يوماً خلال فترة 12 شهراً،
- دفعت المكافأة من قبل مؤجر أو لحساب مؤجر غير مقيم في الدولة التي يمارس بها النشاط، و
- 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.

(2) جريات التقاعد والمكافآت المماثلة في القطاع الخاص (الفصل 18)

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

وفي هذا الإطار:

- لا تخضع للضريبة بتونس الجريات المدفوعة من تونس لفائدة مقيم بإيران،
- تخضع الجريات المدفوعة من إيران لفائدة مقيم بالبلاد التونسية للضريبة بتونس ضمن دخله الجملي الخاضع للضريبة وذلك بعد طرح يساوي 80% من المبلغ الخام للجراية.

(3) الوظائف الحكومية (الفصل 19)

أ. مبدأ توظيف الضريبة

إن المكافآت، باستثناء الجريات، المدفوعة لشخص طبيعي من قبل دولة متعاقدة أو إحدى 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) الأساتذة والطلبة (الفصل 20)

إن المبالغ التي يتحصل عليها الطالب أو المتربّص في قطاع التجارة والذي يحمل جنسية دولة متعاقدة وقيم في دولة متعاقدة أخرى فقط لغرض مواصلة دراسته أو تكوينه والتي يتلقاها لتغطية نفقات معيشته أو دراسته أو تكوينه تعفى من الضريبة في هذه الدولة الأخرى. ويمنح الإعفاء قصرا للمبالغ المتأتية من مصادر موجودة خارج تلك الدولة.

كما تعفى المكافآت المقبوضة من قبل الأساتذة والمعلمين الذين يحملون جنسية دولة متعاقدة والمقيمين بالدولة المتعاقدة الأخرى أساسا لغاية التدريس أو إجراء بحوث علمية لمدة أو لمدد لا تفوق سنتين من الضريبة في هذه الدولة الأخرى شريطة أن تكون متأتية من مصادر موجودة خارج الدولة الأخرى.

غير أنّ الإعفاء لا يطبق على المداخل المتأتية من الأبحاث التي يكون غرضها الأساسي الربح الشخصي لشخص معين أو لأشخاص معينين.

(5) أعضاء البعثات الدبلوماسية والهيئات القنصلية (الفصل 26)

ينصّ الفصل 26 من الاتفاقية على أنّ أحكام الاتفاقية لا تمسّ بالامتيازات الجبائية التي يتمتع بها للأعوان الدبلوماسيون أو موظفو القنصليات بمقتضى القواعد العامة لحقوق الناس أو بمقتضى اتفاقيات خاصة.

(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.

III . كيفية تجنب الإزدواج الضريبي (الفصل 22)

نصّ الفصل 22 من الاتفاقية على اعتماد جبائي حقيقي وعلى اعتماد جبائي صوري.

1) الاعتماد الجبائي الحقيقي

يتمّ تقادي الازدواج الضريبي في هذه الحالة كما يلي:

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

غير أنّ طرح الضريبة المدفوعة في بلد منشأ المداخيل من الضريبة المستوجبة ببلد الإقامة لا يمكن أن يتجاوز الجزء من الضريبة المستوجبة على نفس المداخيل أو الأرباح ببلد الإقامة.

في الحالة الخاصة بتونس، يتمّ تقادي الازدواج الضريبي بطرح من الضريبة على الشركات المستوجبة من قبل الأشخاص المعنويين المستقرّين بتونس الضريبة المدفوعة بعنوان المداخيل أو الأرباح المحققة بإيران والمتعلقة باستغلالات كائنة بتونس كمداخيل رؤوس الأموال المنقولة ومكافآت الحضور...، وفي كلّ الحالات لا يمكن أن يتجاوز طرح الضريبة على الشركات المستوجبة على المداخيل أو الأرباح المتأتية من إيران.

كما تجدر الإشارة إلى أنه إذا كانت المداخيل المحققة بإيران، تعتبر بتونس متأتية من التصدير وبالتالي معفاة من الضريبة بتونس، فإن الضريبة المدفوعة بإيران بعنوان هذه المرابيح لا تكون موضوع طرح أو استرجاع.

فيما يتعلق بالأشخاص الطبيعيين المقيمين بتونس لا يطبّق الاعتماد الجبائي على المداخيل التي خضعت للضريبة بإيران باعتبار أنّ الفصل 36 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات ينصّ على أنّ المداخيل المتأتية من الخارج والتي خضعت للضريبة في بلد المنشأ لا تخضع للضريبة بتونس.

وكذلك الشأن بالنسبة إلى الأرباح المحققة من قبل الشركات المقيمة بتونس في إطار منشأة دائمة موجودة بإيران باعتبار أنّ هذه الأرباح لا تخضع للضريبة بتونس بمقتضى أحكام الفصل 47 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات والذي ينصّ على أنّ الأرباح الخاضعة للضريبة على الشركات هي التي يتمّ تحقيقها في إطار منشآت موجودة بتونس.

2) الاعتماد الجبائي السوري

أ. القاعدة العامة

طبقاً لأحكام الفقرة 2 الفصل 22 من الاتفاقية، تعتبر الضريبة التي كانت موضوع إعفاء أو تخفيض في بلد المصدر طبقاً للتشريع المتعلق بتشجيع التنمية الاقتصادية بهذه الدولة وكأنها دفعت فعلاً ويجب أن تطرح من الضريبة المستوجبة في بلد الإقامة كما لو أن هذا الإعفاء أو هذا الطرح لم يمنح.

ب. الحالة الخاصة بحصص الأسهم

بالنسبة لحصص الأسهم الموزعة من قبل شركة مقيمة بدولة متعاقدة لفائدة شخص مقيم بالدولة المتعاقدة الأخرى، فإنه تؤخذ بعين الاعتبار لاحتساب الاعتماد الجبائي القابل للطرح بدولة إقامة المنتفع، الضريبة المدفوعة ببلد المنشأ بعنوان الأرباح المخصصة لدفع حصص الأسهم على ألا يتعدى الطرح الضريبة المستوجبة ببلد إقامة المنتفع بعنوان حصص الأسهم.

ويطبق الاعتماد الجبائي حتى إذا كانت الأرباح المخصصة لدفع حصص الأسهم موضوع إعفاء أو تخفيض ببلد المنشأ طبقاً للتشريع المتعلق بتشجيع التنمية الاقتصادية.

مثال عدد 3:

لنفترض أن شخصاً معنوياً مستقراً في تونس خاضعاً للضريبة على الشركات بنسبة 30% حقق بعنوان سنة 2006 ربحاً جملياً يبلغ 600.000 د منه 80.000 د بعنوان حصص أسهم متأتية من شركة مستقرة بإيران.

إذا افترضنا أن مبلغ الضريبة التي وقع خصمها في إيران بعنوان حصص الأسهم المدفوعة للشخص المعنوي المستقر بتونس هو (80.000 د × 10% = 8.000 د) وأن الشخص المعنوي المستقر بتونس يمتلك 40% في رأس مال الشركة المقيمة بإيران مع العلم أن نسبة الضريبة على الشركات المستوجبة في إيران هي 25%. في هذه الحالة، فإن مبلغ الضريبة المستوجب بتونس يكون كالآتي:

1- الضريبة التي تم استخلاصها بإيران بعنوان الأرباح المخصصة لدفع حصص الأسهم

$$\begin{aligned} & \text{- الربح الجملي الصافي} \\ & \quad = \underline{80.000 \text{ د}} \\ & \quad \quad \quad 0.4 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & \text{- الربح الجملي الخام} \\ & \quad = \underline{200.000 \text{ د}} \\ & \quad \quad \quad 0.75 \end{aligned}$$

- الضريبة على الشركات المستوجبة على الشركة
المستقرة بإيران
= 266.667 د × 25% = 66.667 د

- الجزء من الضريبة على الشركات المستوجب على الشخص المعنوي المستقر
بتونس (40%) :
= 66.667 د × 40% = 26.667 د

- الضريبة الجمالية المستوجبة بإيران بعنوان حصص
أسهم متأتية من شركة إيرانية (26.667 + 8.000) = 34.667 د

2- الضريبة على الشركات المستوجبة بتونس

- الضريبة على الشركات المستوجبة
بتونس على أساس الربح الجملي :
= 600.000 د × 30% = 180.000 د

- طرح الضريبة المستوجبة بإيران
في حدود (80.000 د × 30%) = 24.000 د أي :
(26.667 د + 8.000 د) < 24.000 د
وتطرح إذا 24.000 د

- الضريبة على الشركات المستوجبة بتونس
= 180.000 د - 24.000 د = 156.000 د

ويمنح نفس الطرح في صورة عدم خضوع الأرباح المحققة من قبل الشركة الإيرانية للضريبة باعتبار إعفاؤها بمقتضى التشريع الإيراني المتعلق بتشجيع التنمية الاقتصادية.

IV. عدم التمييز (الفصل 23)

لا يمكن أن يخضع مواطنو دولة متعاقدة لأي ضريبة أو لأي التزام أكثر عبئاً من الضرائب التي يخضع لها مواطنو هذه الدولة الأخرى عندما يوجدون في نفس الوضعية خاصة فيما يتعلق بالإقامة.

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 طروحات شخصية أو إعفاءات أو تخفيضات من الضريبة باعتبار الحالة العائلية الممنوحة لمقيميها.

V. تبادل المعلومات (الفصل 25)

لتطبيق أحكام الإتفاقية أو التشريع الداخلي للدولتين المتعاقدتين المتعلقة بالضرائب المنصوص عليها في الإتفاقية، تتبادل السلطات المختصة للدولتين المتعاقدتين المعلومات اللازمة. وتبقى هذه المعلومات سرية ولا يجوز إفشاؤها إلا للأشخاص أو للسلطات المكلفة باحتساب أو استخلاص الضرائب التي تتناولها الإتفاقية أو الإجراءات والتتبعات المتعلقة بهذه الضرائب (الفصل 25 الفقرة 1).

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

- اتخاذ إجراءات إدارية تتعارض مع تشريعها أو التطبيقات الإدارية لها أو للدولة المتعاقدة الأخرى،
- تقديم معلومات لا يمكن الحصول عليها طبقاً لتشريعها أو النظم الإدارية المعمول بها فيها أو في الدولة المتعاقدة الأخرى،
- تقديم 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 الإتفاقية 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 للإتفاقية أمام السلطات المختصة خلال ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ أول إشعار بتوظيف الضريبة بطريقة غير مطابقة للإتفاقية.

3) النتيجة المخصصة للاعتراض

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

وإذا تبين للسلطة المختصة أنّ الاعتراض مبرّر وكانت غير قادرة على إيجاد حلّ مرضي، يقع تسوية المسألة عن طريق الإجراءات بالتراضي مع السلطة المختصة التابعة للدولة المتعاقدة الأخرى وذلك تقاديا لتوظيف ضريبة بطريقة غير مطابقة للاتفاقية.

المدير العام للدراسات
والتشريع الجبائي

الإمضاء: آمنة الغربي