

نص رقم إ. ض 2007/66

مذكرة عامة عدد 2007 / 31

الموضوع : تحليل اتفاقية تجنّب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الجبائي فيما يتعلّق بالضرائب على الدخل المبرمة بين الجمهورية التونسية وجمهورية الصين الشعبية.

الملحق : نص الإتفاقية.

تلخيص

I. معطيات عامة

1.	تاريخ الإمضاء	- 16 أفريل 2002
2.	تاريخ آخر إشعار بإنهاء الإجراءات القانونية اللازمة لتطبيق الاتفاقية	- 23 سبتمبر 2003
3.	تاريخ الدخول حيز التنفيذ	- 30 سبتمبر 2003
-	الخصم من المورد	- غرة جانفي 2004
-	الضرائب الأخرى	- غرة جانفي 2005

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 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 المقر الاجتماعي (مقر 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 8% 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 دون أن تتجاوز نسبة الضريبة:

- 5% بعنوان الدراسات الفنية أو الاقتصادية أو المساعدة الفنية،
- 10% في الحالات الأخرى.

5. الأرباح غير التجارية

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

- يمتلك بها بصفة اعتيادية قاعدة ثابتة لممارسة أنشطته،
- امتدت إقامته بها لمدة أو لمدد تفوق في مجموعها 183 يوما خلال كل فترة 12 شهرا تبدأ أو تنتهي خلال السنة الجبائية المعنية.

6. المرتبات والأجور

أ. القطاع الخاص : توظف الضريبة في الدولة التي يمارس فيها النشاط . غير أن هذه المداخيل 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 كل فترة 12 شهرا تبدأ أو تنتهي خلال السنة الجبائية المعنية، 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

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 المداخل .
- في الحالة الخاصة بحصص الأسهم وفي صورة دفع هذه الحصص من طرف شركة مقيمة بدولة متعاقدة لفائدة شركة مقيمة بالدولة المتعاقدة الأخرى تمتلك 10% على الأقل من رأس مال الشركة التي دفعت الحصص، فإن الطرح من الضريبة المستوجبة ببلد الإقامة يأخذ بعين الاعتبار الضريبة المدفوعة من طرف الشركة المدينة بعنوان الأرباح التي خصّصت لدفع حصص الأسهم.

* الاعتماد الجبائي السوري

تعتبر الضريبة التي كانت موضوع إعفاء أو تخفيض طبقا للتشريع المتعلق بتشجيع الاستثمارات الجاري به العمل في بلد المنشأ في إطار تشجيع التنمية الاقتصادية كأنها دفعت فعلا وتطرح من الضريبة المستوجبة في بلد الإقامة على نفس المداخل.

تمّت المصادقة على الاتفاقية المبرمة بتونس يوم 16 أفريل 2002 بين الجمهورية التونسية وجمهورية الصين الشعبية لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الجبائي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل بالقانون عدد 25 لسنة 2003 المؤرخ في 14 أفريل 2003 (الرائد الرسمي للجمهورية التونسية عدد 31 بتاريخ 18 أفريل 2003).

وأنهى البلدان الاجراءات القانونية لتطبيق الاتفاقية وقد أرسل آخر الإخطارين المنصوص عليهما بالفصل 28 من الاتفاقية يوم 23 سبتمبر 2003، حيث تدخل الاتفاقية حيز التنفيذ بموجب الفصل 28 منها في 30 سبتمبر 2003 وتصبح أحكامها قابلة للتطبيق لأول مرة في كل من تونس وجمهورية الصين الشعبية:

- بالنسبة إلى الضرائب المخصومة من المورد على المبالغ المدفوعة أو المخصومة ابتداء من غرة جانفي 2004،
- بالنسبة إلى الضرائب الأخرى على المداخل، بالنسبة لكل سنة توظيف تبدأ من غرة جانفي 2004 أي المداخل والأرباح المحققة خلال سنة 2004 والمصرّح بها في سنة 2005 والسنوات الموالية.

I. ميدان تطبيق الإتفاقية

(1) الأشخاص المعنيون (الفصل 1)

تطبق الإتفاقية على الأشخاص المقيمين في تونس أو في الصين أو في كلتا الدولتين المتعاقدتين.

وتعني عبارة " مقيم بتونس أو بالصين " طبقا للفصل الرابع من الإتفاقية كل شخص يكون خاضعا للضريبة بالدولة المعنية بموجب تشريع إحدى الدولتين المتعاقدتين وذلك بحكم مسكنه أو محلّ إقامته أو مقره الإجتماعي (مركز إدارته الفعلية) أو بحكم أي مقياس آخر مماثل.

من جهة أخرى، إذا اعتبر شخص طبيعي أنه مقيم في كلّ من تونس والصين ففي هذه الحالة حددت الفقرة الثانية من الفصل الرابع قواعد انتساب هذا الشخص لتونس أو للصين. 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 قصرا في الدولة التي يكون له فيها روابط شخصية واقتصادية أوثق (مركز المصالح الحيوية).

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

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

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

(2) الضرائب المعنية (الفصل 2)

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

أ. فيما يتعلق بتونس :

(1) الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين،

(2) الضريبة على الشركات.

ب. فيما يتعلق بالصين :

(1) الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين،

(2) الضريبة على دخل المؤسسات ذات المساهمة الأجنبية والمؤسسات الأجنبية

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 الصينية، 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، عددت الفقرة 2 من الفصل 5 المذكور الاستغالات 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 الموارد الطبيعية .

ب. الحالات الخاصة ببعض الإستغلالات التي تعتبر منشأة دائمة

ب.1. حضائر البناء أو عمليات التركيب وأنشطة المراقبة

تعتبر الفقرة 3 من الفصل 5 أن حظيرة 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.

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

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 لا يتمتع بوضعية مستقلة.

ج. حالة بعض الإستغلالات التي لا تعتبر منشأة دائمة

تستثنى الإتفاقية صراحة من مفهوم " المنشأة الدائمة " بعض الإستغلالات وذلك إما 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 مركز ثابت للأعمال قصرا لغرض تخزين أو عرض أو تسليم سلع أو بضائع تملكها المؤسسة،

- الاحتفاظ بمخزون سلع أو بضائع تملكها المؤسسة لغرض الخزن أو العرض أو التسليم ،
- 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 تمت ممارسة كل 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 حد 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 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 المتأتبة من استغلال السفن أو الطائرات في مجال النقل الدولي للضريبة إلا في الدولة المتعاقدة التي يوجد فيها المقر الاجتماعي (مقرّ الإدارة الفعلية) للمؤسسة.

وتجدر الإشارة إلى أن عدم إخضاع للضريبة أرباح الفروع التونسية لمؤسسات نقل دولي يوجد مقر إدارتها الفعلية بالصين 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 وذلك على غرار مداخل رؤوس الأموال المنقولة ومداخل القيم المنقولة.

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 صينية 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 قصر الحساب المنشأة الدائمة ،
- وجزء من المصاريف العامة للتسيير التي أنفقتها المقرّ وذلك في حدود النسبة المحددة باعتبار رقم معاملاتها ورقم المعاملات الجملي للمؤسسة .

غير 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 للمنشأة الدائمة بتونس،

* الأعباء المباشرة المبذولة لفائدة المنشأة باعتبار أنها قابلة للطرح كليا وذلك لتقادي طرح هذه المصاريف مرتين،

* كل الأعباء أو المصاريف التي ليست لها صلة بنشاط المنشأة الدائمة بتونس.

هذا مع الإشارة إلى أنه في كلتا الحالتين يتمّ الطرح المشار إليه في مستوى المنشأة الدائمة في حدود تسديد المصاريف الفعلية . وبالتالي فإن المبالغ الزائدة التي 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 تطبق عليها أحكام القانون الخاص المتعلقة 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 (مداخيل القيم المنقولة ومداخل رؤوس الأموال المنقولة

1 (حصص الأسهم) (الفصل 10)

أ. تعريف

يشمل التعريف الذي خصصته الإتفاقية للفظه " حصص الأسهم " المداخل المتأتية من الأسهم أو منابات الإنتفاع الأخرى باستثناء الديون وكذلك مداخل المنابات الاجتماعية

الأخرى التي تخضع لنفس النظام الجبائي لأرباح الأسهم طبقا لتشريع الدولة التي تكون فيها الشركة الموزعة مقيمة (الفصل 10 فقرة 3) .

ب. مبدأ توظيف الضريبة

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

غير أن هذه الحصص يمكن أن تخضع للضريبة أيضا 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 8% من المبلغ الخام لحصص الأسهم .

وتجدر الإشارة على هذا المستوى إلى أن الأرباح التي توزعها الشركات المقيمة بالبلاد التونسية لفائدة أشخاص مقيمين بالصين لا تخضع للضريبة في تونس وذلك بصرف النظر عن حق توظيف الضريبة الممنوح لتونس بمقتضى الاتفاقية باعتبارها بلد المنشأ .

غير أنه بالنسبة للمداخل الأخرى المماثلة للأرباح الموزعة وفقا للتشريع الجبائي التونسي فإنه يمكن توظيف الضريبة عليها حسب النسبة المنصوص عليها بالقانون العام أي 15% وذلك تطبيقا لأحكام الاتفاقية ولأحكام القانون العام.

(2) الفوائد (الفصل 11)

أ. تعريف

حسب مدلول الفقرة 4 من الفصل 11 تشمل لفظة " الفوائد " مداخل الديون بجميع أنواعها المتنوعة أو غير المتنوعة بضمانات موثقة برهون عقارية أو بشرط يقضي بالمساهمة في أرباح المدين وخاصة مداخل الأموال العمومية وسندات القروض بما في ذلك منح الأنصبة 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 تتجاوز 10% من المبلغ الخام للفوائد .

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

ج. الفوائد المعفاة

ج.1. الفوائد المعفاة بمقتضى أحكام الاتفاقية

تعفى من الضريبة الفوائد الراجعة لحكومة دولة متعاقدة أو لإحدى جماعاتها المحلية أو لبنكها المركزي أو لكل مؤسسة مالية تابعة كلياً لحكومة هذه الدولة أو لمقيم بهذه الدولة بعنوان ديون ممولّة بطريقة غير مباشرة من طرف حكومة هذه الدولة أو إحدى جماعاتها المحلية أو بنكها المركزي أو أية مؤسسة مالية تملكها كلياً حكومة هذه الدولة في دولة المصدر (الفصل 11، الفقرة 3).

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 بالصين 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 بالاتفاقية

د.1. الفوائد الملحقة بمنشأة دائمة أو بقاعدة ثابتة

إذا كان المنتفع بالفوائد مقيماً بدولة متعاقدة ويمارس في الدولة المتعاقدة الأخرى عن طريق منشأة دائمة نشاطاً صناعياً أو تجارياً أو مهنة حرّة بواسطة قاعدة ثابتة وكان الدين الذي تولدت عنه الفوائد متصلاً فعلياً بهذه المنشأة أو بهذه القاعدة ، 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%. ويطرح 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 الإتفاق عليه في غياب مثل هذه العلاقات فإن النسبة المنخفضة بـ10% المنصوص عليها بالاتفاقية لا تطبق إلا على المبلغ الأخير حيث يبقى المبلغ الزائد للفوائد خاضعاً 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 بالصين اكتتبت خلال سنة 2006 مبلغ 500.000 دينار في رفاع صادرة عن الشركة " ب " المستقرّة بتونس .

لنفترض كذلك أن الشركتين تنتميان إلى نفس المجمع واتفقتا على تأجير الرفاع بنسبة فائدة سنوية تبلغ 12% .

لنفترض كذلك أن نسبة الفائدة المعمول بها في مثل هذه الحالة تساوي 9% ، في هذه الحالة يحتسب الخصم من المورد بعنوان الفوائد المدفوعة سنويا من طرف الشركة "ب" كما يلي :

$$\text{- احتساب الفوائد المدفوعة من طرف الشركة " ب " } \\ \text{د 60.000} = 500.000 \times 12\%$$

$$\text{- احتساب الفوائد الخاضعة للنسبة المعتمدة في الإتفاقية (10\%) } \\ \text{د 45.000} = 500.000 \times 9\%$$

$$\text{- الخصم من المورد } \\ \text{د 4.500} = (45.000 \times 10\%)$$

$$\text{- مبلغ الفوائد الزائدة الواجب إخضاعها للخصم } \\ \text{من المورد حسب القانون العام } \\ \text{د 15.000} = (60.000 - 45.000)$$

$$\text{- الخصم من المورد } \\ \text{د 3.000} = 15.000 \times 20\%$$

$$\text{مجموع الخصوم من المورد } \\ \text{د 7.500} = 4.500 + 3.000$$

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 : $\frac{100 \times \text{ن}}{\text{ن} - 100}$.

وتحتسب نسبة الخصم من المورد حسب القاعدة المذكورة كما يلي :

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

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

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 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 :

$$15.000 = 25\% \times 60.000$$

(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.

وعلى هذا المستوى تجدر الإشارة إلى 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 بالصين عن طريق الخصم من المورد بنسبة 20% من مبلغها الخام ويكون هذا الخصم تحريراً من الضريبة.

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

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

وتطبق نفس النسبة في 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 الأفلام السينمائية أو الأفلام أو الأشرطة المعدة للبث الإذاعي أو التلفزيوني،
* براءة اختراع أو علامة صنع أو تصميم أو نموذج تركيب أو أساليب سرية ،

- خبرة مكتسبة في الميدان الصناعي أو التجاري أو العلمي.
- الدراسات الفنية أو الاقتصادية أو المساعدة الفنية.

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% بعنوان الدراسات الفنية والاقتصادية أو المساعدة الفنية.
- 10% في الحالات الأخرى.

ويستوجب تطبيق النسبة المنخفضة بـ5% و 10% تقديم المستفيد من الأتاوات شهادة إقامة جبائية مسلمة من قبل السلطات الجبائية الصينية 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 بالبين 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 مقيمين بالصين 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 الإقتضاء 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 الإتفاقية 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 المستقر بتونس

في صورة تحمل المدين بالأتاوات المقيم أو المستقر بتونس لعبء الضريبة فإن النسبة المحددة بالإتفاقية بـ 5% أو 10% لا تطبق ، وفي هذه الحالة يتم احتساب الخصم من المورد على أساس نسبة القانون العام وحسب طريقة تحمل عبء الضريبة :

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

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

هـ) 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 المقر الإجتماعي (مقر الإدارة الفعلية) للمؤسسة .

د. الأملاك الأخرى

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

و) المهن المستقلة (الفصلان 14 و 17)

أ. تعريف

تعني عبارة " المهن المستقلة " ، " كل نشاط يكون فيه العامل الفكري رئيسيا كالقيام مثلا بصفة شخصية 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 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 بها النشاط إذا :

- كان للمعني بالأمر بصفة معتادة قاعدة ثابتة لممارسة نشاطه. في هذه الحالة فإن المداخل المنسوبة لهذه القاعدة الثابتة فقط تخضع للضريبة في البلد الذي يمارس فيه النشاط.

- امتدت إقامته بهذه الدولة لمدة أو لمدد تفوق في مجموعها 183 يوما خلال كل فترة 12 شهرا تبدأ أو تنتهي خلال السنة الجبائية المعنية.

ج. الفنانون والرياضيون (الفصل 17)

نصت الإتفاقية على أن المداخل 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 المداخل منسوبة للفنان أو للرياضي نفسه أو لشخص آخر.

غير أن المداخل المحققة من طرف الفنانين أو الرياضيين في إطار برنامج تعاون ثقافي بين حكومتي الدولتين تكون معفاة من الضريبة بالدولة التي يمارس بها النشاط.

ز) المهن غير المستقلة (الفصول 15 و 18 و 19 و 20 و 21 و 27)

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. وفي 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 كل فترة 12 شهرا تبدأ أو تنتهي خلال السنة الجبائية المعنية،

- 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 المقر الاجتماعي (مقر الإدارة الفعلية) للمؤسسة.

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

لا تخضع جريات التقاعد والمكافآت المشابهة الأخرى في القطاع الخاص المدفوعة بعنوان عمل سابق لمقيم بدولة متعاقدة للضريبة إلا في دولة إقامة المنتفع بها .
غير أن الجريات وغيرها من المكافآت المماثلة المدفوعة من طرف حكومة دولة متعاقدة أو إحدى فروعها السياسية أو جماعاتها المحلية بموجب برنامج حكومي خيري في إطار نظام الضمان الاجتماعي لهذه الدولة تخضع للضريبة قصرا في الدولة المدينة.

(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 الجريات المدفوعة من قبل دولة متعاقدة أو إحدى جماعاتها المحلية من صناديق تم تكوينها من قبل هذه الدولة أو الجماعة ، لشخص طبيعي مقابل خدمة أسديت لهذه الدولة أو لهذه الجماعة ، للضريبة قصرا في الدولة المدينة بهذه الجريات .

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

(5) الأساتذة والباحثون (الفصل 20)

إن المكافآت التي يتحصل عليها شخص طبيعي بدولة متعاقدة كان قبل تحوّلته إلى هذه الدولة مقيما بالدولة المتعاقدة الأخرى مقابل التدريس أو إلقاء محاضرات أو القيام بأبحاث تعفى من الضريبة في هذه الدولة لمدة لا تزيد عن سنتين متتاليتين ابتداء من تاريخ وصوله لهذه الدولة. ولا يمنح هذا الإعفاء إلا إذا كانت إقامة المعني بالأمر فقط لغرض التدريس أو إلقاء محاضرات أو القيام بأبحاث بجامعة أو كلية أو مدرسة أو مؤسسة تعليمية أو مؤسسة بحث علمي معترف بها في هذه الدولة.

(6) الطلبة و المتربصون (الفصل 21)

إن المبالغ التي يتحصل عليها الطالب أو المتربص على التجارة أو المتربص الذي كان يقيم في دولة متعاقدة قبل تحوّلته للدولة المتعاقدة الأخرى فقط لغرض مواصلة دراسته أو التربص والتي يتلقاها لتغطية نفقات معيشته أو تعليمه أو تدريبه تعفى من الضريبة في هذه الدولة الأخرى . ويمنح الإعفاء قصرا للمبالغ المتأتية من مصادر موجودة خارج تلك الدولة.

كذلك يسحب الفصل 21 على الطلبة و المتربصين 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 27)

ينص الفصل 27 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.

(ح) 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 الإزدواج الضريبي (الفصل 23)

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

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 بالصين 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 الصين.

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

فيما يتعلق بالأشخاص الطبيعيين المقيمين بتونس لا يطبّق الاعتماد الجبائي على المداخيل التي خضعت للضريبة بالصين 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 بالصين 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 أن الأرباح الخاضعة للضريبة على الشركات هي التي يتمّ تحقيقها في إطار منشآت موجودة بتونس.

مثال عدد 3 :

لنفترض أن شخصا معنويا مستقرا في تونس خاضعا للضريبة على الشركات بنسبة 30% حقق بعنوان سنة 2006 ربحا جمليا يبلغ 500.000 د منه 60.000 د بعنوان حصص أسهم متأتية من شركة مستقرة بالصين تمتلك الشركة التونسية 9% من رأسمالها.

ولنفترض أن مبلغ الضريبة التي وقع خصمها في الصين بعنوان حصص الأسهم المدفوعة للشخص المعنوي المستقر بتونس هو (60.000 د × 8% = 4.800 د). في هذه الحالة، فإن مبلغ الضريبة على الشركات المستوجب بتونس يكون كالاتي :

$$\begin{aligned} & \text{- الضريبة على الشركات المستوجبة بتونس} \\ & \text{على أساس الربح الجملي} \\ & 150.000 \text{ د} = 30\% \times 500.000 \text{ د} \\ & \text{- طرح الضريبة المدفوعة في الصين في حدود} \\ & 60.000 \text{ د} \times 30\% = 18.000 \text{ د} < 4.800 \text{ د} \\ & \text{يشمل الطرح الضريبة المدفوعة بالصين} \\ & 4.800 \text{ د} - \\ \hline & \text{- الضريبة على الشركات المستوجبة} \\ & 145.200 \text{ د} \end{aligned}$$

مثال عدد 4 :

لنأخذ من جديد معطيات المثال عدد 3 ولنفترض أن الشخص المعنوي المستقر بتونس يمتلك 40% في رأس مال الشركة المقيمة بالصين مع العلم أن نسبة الضريبة على الشركات المستوجبة في الصين هي 33%. في هذه الحالة فإن الضريبة التي تم استخلاصها بالصين هي :

$$\begin{aligned} & \text{- الربح الجملي الصافي للشركة المستقرة بالصين} \\ & 150.000 \text{ د} = \frac{60.000}{0.4} \\ & \text{- الربح الجملي الخام للشركة المستقرة بالصين} \\ & 224.000 \text{ د} = \frac{150.000}{0.67} \\ & \text{- الضريبة على الشركات المستوجبة على الشركة المستقرة بالصين} \\ & 74.000 \text{ د} = 33\% \times 224.000 \\ & \text{- الجزء من الضريبة على الشركات المستوجب على الشخص} \\ & \text{المعنوي المستقر بتونس (40\%):} \\ & 30.000 \text{ د} = 40\% \times 74.000 \end{aligned}$$

وبالتالي تكون الضريبة المستوجبة بتونس بعد طرح الضريبة المستوجبة بالصين كالاتي :

$$\begin{array}{r} \text{- الضريبة على الشركات المستوجبة بتونس على أساس الربح الجملي :} \\ 500.000 \text{ د} \times 30\% = \\ 150.000 \text{ د} \\ \text{- طرح الضريبة المستوجبة بالصين في حدود 18.000 د} \\ (30.000 \text{ د} + 4.800 \text{ د}) < 18.000 \text{ د} \\ \text{- الضريبة على الشركات المستوجبة بتونس} \\ 150.000 \text{ د} - 18.000 \text{ د} = \\ \hline 132.000 \text{ د} \end{array}$$

(2) الإعتماد الجبائي السوري

طبقا لأحكام الفقرة 3 من الفصل 23 من الاتفاقية ، تعتبر الضريبة التي كانت موضوع إعفاء أو تخفيض في بلد المصدر طبقا للتشريع المتعلق بتشجيع الاستثمارات الجاري به العمل بهذه الدولة في إطار تشجيع التنمية الاقتصادية وكأنها دفعت فعلا ويجب أن تطرح من الضريبة المستوجبة في بلد الإقامة كما لو أن هذا الإعفاء أو هذا الطرح لم يمنح.

IV. عدم التمييز (الفصل 24)

لا يمكن أن يخضع مواطنو دولة متعاقدة لأي ضريبة أو لأي التزام أكثر عبئا 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 ملاءمة 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 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 يجوز إفشاؤها إلا للأشخاص أو للسلطات المكلفة باحتساب أو استخلاص الضرائب التي تتناولها الإتفاقية أو الإجراءات و الأحكام والتتبعات 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 التطبيقات الإدارية لها أو للدولة المتعاقدة الأخرى ،
- تقديم معلومات لا يمكن الحصول عليها طبقاً لتشريعها أو للنظم 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 25)

(1) مبدأ الإعتراض

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

(2) أجل الاعتراض

يجب عرض الحالة التي انجرّ 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 الحلّ لتسوية المسألة المعروضة عليها.

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

المديرة العامة للدراسات
والتشريع الجبائي

الإمضاء : آمنة الغربي