

**نص رقم إ. ض 2012/26**  
**مذكرة عامة عدد 26 لسنة 2012**

طرح سؤال حول مفهوم المساعدة الفنية في إطار اتفاقيات تجاري الازدواج الضريبي المبرمة بين تونس والبلدان الأخرى.

وتمت الإجابة على هذا السؤال بأن مفهوم المساعدة الفنية ونظامها الجبائي يحدّدان وفقا للقانون العام ولأحكام الاتفاقيات كما يلي :

**I- مفهوم المساعدة الفنية**

تعرف المساعدة الفنية على أنها العملية التي تتمثل في مساعدة شخص بتمكينه من معلومات عملية تتعلق بمهنة معينة. وتتم المساعدة الفنية عن طريق وضع أعوان مختصين في مجال معين على ذمة الغير لغاية المساعدة على حسن سير عمليات الإنتاج والبيع والمراقبة وتأطير الأعوان وتكوينهم في مجال اختصاصهم وذلك بصفة مباشرة سواء في بلد طالب الخدمة أو في أي مكان آخر. وبالتالي فإن المساعدة الفنية تتطلب حتما الجانب التطبيقي للتكوين وتحويل الخبرة.

**وتختلف المساعدة الفنية عن:**

- عملية توفير معلومات لها صلة بتجربة مكتسبة في الميدان الصناعي أو التجاري أو العلمي باعتبار أن التزام المؤسسة المسدية للخدمة في هذه الحالة يقتصر على توفير المعلومات دون التدخّل في كيفية استعمالها ودون أن تكون مسؤولة عن استعمالها وعن تبعات ذلك، في حين أنّ المساعدة الفنية تتطلب حتما التدخّل المباشر للمؤسسة المسدية للخدمات بتقديم خبرتها والعمل على تحويل هذه الخبرة إلى طالب المساعدة الفنية.

- عملية وضع اليد العاملة على الذمة، باعتبار أنّ دور المؤسسة المسدية للخدمة يقتصر في هذه الحالة على وضع أعوان على ذمة طالب المساعدة دون أن تكون المؤسسة مسؤولة عن كيفية تدخل هؤلاء الأعوان وعن تبعات الخدمات التي يقدمها الأعوان الموضوعون على الذمة. في حين أنّ المساعدة الفنية تتم تحت مسؤولية المؤسسة المتعهدة بالخدمة والتي تعمل اليد العاملة تحت مسؤوليتها.

## II - كيفية توظيف الضريبة على المؤسسة المسدية للخدمة وعلى الأعوان المكلفين بالخدمة

يُضبط النظام الجبائي للمؤسسة المسدية لخدمات المساعدة الفنية وللأعوان المكلفين بالخدمة حسب الحالات التالية:

- إذا تمت المساعدة الفنية في إطار منشأة دائمة من دونه،
- إذا كان مسدو المساعدة الفنية يقيمون بدولة أبرمت مع تونس اتفاقية لتفادي الازدواج الضريبي من دونه.

### أولاً : في صورة ممارسة النشاط في إطار منشأة دائمة

#### I - بالنسبة إلى المؤسسة

##### 1- مفهوم المنشأة الدائمة

باعتبار أن التشريع الجبائي الجاري به العمل لم يتطرق لمفهوم المنشأة الدائمة، يمكن الرجوع إلى الفقه الإداري ولأحكام اتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي المبرمة بين تونس والبلدان الأخرى لاعتبار أن المساعدة الفنية التي يقوم بها غير المقيمين بتونس لفائدة مقيمين أو مستقرين بتونس قد تمت في إطار منشأة دائمة بتونس. وعلى هذا الأساس، وبإستثناء الحالات التي تنص فيها اتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي على مدّة مغايرة (حددت الإتفاقية المبرمة مع إسبانيا مدة 9 أشهر لإعتبار المنشأة الدائمة في ميدان البناء والتركيب والمراقبة المتعلقة بها...)، يستنتج وجود المنشأة الدائمة خاصة إذا تواصلت الخدمات (كل أنواع الخدمات) لفترة تفوق الستة أشهر أو إذا تعددت الخدمات وارتبطت ببعضها البعض. (الملحق عدد 2، مثال عدد 1)

كما دأب الفقه الإداري كذلك على اعتبار أن مؤسسة غير مقيمة مستقرة بتونس لمجرد صفتها :

- كشريك في شركة أشخاص وما شابهها وذلك لتوظيف الضريبة على القسط من الأرباح الراجعة لها من الشركة،
- كعضوة في مجمع شركات متضامن وذلك حتى في صورة إنجاز وفوترة خدماتها شخصياً إلى المجمع، غير أن هذا المبدأ لا يطبق :

• على المؤسسات العضوة في مجمع شركات لا يتولى فوترة أشغال، ذلك أن المجمع في هذه الحالة غير موجود حيث يعفى من كل الواجبات الجبائية والمحاسبية المنصوص عليها بالتشريع الجاري به العمل شريطة عدم بذل أي نفقات وعدم إصدار أية فاتورة (الملحق عدد 2، مثال عدد 2)،

• على المؤسسات العضوة في المجمع والتي تقوم بإنجاز خدماتها وفوترة مقابلها إلى المجمع دون أن تكون متضامنة مع بقية الأعضاء في إنجاز الأشغال موضوع المجمع، باعتبار أن الأمر يصنّف في هذه الحالة كعملية منوالة.

## 2- النظام الجبائي للمنشأة الدائمة

تخضع المؤسسة المسدية للخدمات المستقرة بتونس لكل الواجبات الجبائية والمحاسبية المنصوص عليها بالتشريع الجاري به العمل بصرف النظر عن دولة إقامتها ذلك أن اتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي تمنح للدولة التي توجد بها المنشأة الدائمة حق توظيف الضريبة على أرباح هذه المنشأة دون أن تنص على طرق خاصة لتوظيف الضريبة عليها (الملحق عدد 2، المثال عدد 1).

وعليه تكون المنشأة الدائمة المذكورة مطالبة بإيداع تصريح في الوجود قبل بدء نشاطها وبدفع كل الضرائب والأداءات والمعاليم المستوجبة حسب التشريع الجبائي الجاري به العمل.

## II- بالنسبة إلى الأعوان

يخضع الأعوان غير المقيمين العاملين لدى المنشآت الدائمة التونسية والتابعة للمؤسسات الأجنبية للضريبة على الدخل بعنوان ممارسة نشاطهم بتونس طبقا لأحكام مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات بصرف النظر عن بلد إقامتهم باعتبار أن اتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي المبرمة بين تونس والبلدان الأخرى تمنح لتونس الحق في توظيف الضريبة على الأجراء غير المقيمين العاملين لدى المنشآت الدائمة بتونس التابعة لمشغلهم غير المقيم دون ضبط طرق خاصة تتعلق بكيفية إخضاعهم للضريبة.

هذا وباعتبارهم غير مقيمين بتونس لا يمكن للأعوان المعنيين الانتفاع بالطروحات الخاصة بالحالة والأعباء العائلية لغاية ضبط القاعدة الخاضعة للضريبة.

ثانيا : في صورة ممارسة النشاط خارج منشأة دائمة

يخضع النظام الجبائي كما يلي بصرف النظر عن مكان إنجاز الخدمة بتونس أو بالخارج:

## I- في مادة الضريبة على الدخل أو الضريبة على الشركات

### 1- الحالات المعنية بالإعفاء طبقا للتشريع الجاري به العمل

لا تستوجب الضريبة وبالتالي الخصم من المورد بهذا العنوان على المبالغ المدفوعة مقابل المساعدة الفنية التي تنتفع بإعفاء طبقا للتشريع الجاري به العمل. ويتعلق الأمر بالإعفاءات المنصوص عليها بالقانون العام وبالتشريع المتعلق بالمحروقات وهي :

• بالنسبة إلى القانون العام : الفصلان 3 و45 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات

تعفى من الضريبة المبالغ المدفوعة مقابل المساعدة الفنية المنجزة لفائدة المؤسسات المصدرة كليا على معنى التشريع الجاري به العمل.

ويتعلق الأمر بـ:

- المؤسسات المصدرة كليا الناشطة في إطار مجلة تشجيع الاستثمارات،
  - المؤسسات المنتسبة بفضاءات الأنشطة الاقتصادية،
  - شركات التجارة الدولية المصدرة كليا.
- (الملحق عدد 2، المثال عدد 3)

ويطبق نفس الإعفاء على المبالغ المدفوعة مقابل توفير المعلومات التي لها علاقة بتجربة مكتسبة في الميدان الصناعي أو التجاري أو العلمي.

• بالنسبة إلى التشريع المتعلق بالمحروقات

تعفى من الضريبة المبالغ المدفوعة للشركة الأم مقابل المساعدة الفنية التي تنجزها مباشرة لصاحب رخصة البحث أو استكشاف المحروقات.

ويستوجب الإعفاء :

- أن يكون النشاط الذي يقوم به صاحب الرخصة والمتمثل في استكشاف مواد معدنية خاضعا لأحكام التشريع المتعلق بالمحروقات،
- أن تكون الشركة الأم قد أنجزت مباشرة المساعدة الفنية لفائدة صاحب الرخصة.

وعلى أساس ما سبق، لا تنتفع المكافآت المدفوعة مقابل وضع اليد العاملة على الذمة بأي إعفاءات بمقتضى التشريع الجبائي الجاري به العمل.

## 2 - الحالات المعنية بتوظيف الضريبة طبقا للتشريع الجاري به العمل

في هذه الحالة، يحدّد النظام الجبائي حسب ما إذا كانت المؤسسة المسديّة للخدمة وكذلك الأعوان المكلفون بها مقيمين بدولة أبرمت مع تونس اتفاقية لتفادي الازدواج الضريبي من دونه.

2- أ- إذا كان مسدي الخدمة مقيما بدولة لم تبرم مع تونس اتفاقية لتفادي الازدواج الضريبي

### 2-أ-1- بالنسبة إلى المؤسسة

تخضع المبالغ الخام بما في ذلك الأداء على القيمة المضافة عند الاقتضاء المدفوعة مقابل عملية مساعدة فنية منجزة لفائدة مقيم أو مستقر بتونس للخصم من المورد التحرري بنسبة 15% المنصوص عليه بالفصل 52 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

ويطبق الخصم من المورد المذكور على كل المبالغ المدفوعة مقابل كل الخدمات المنجزة لفائدة مقيمين أو مستقرين بتونس بما في ذلك مقابل توفير المعلومات التي لها صلة بتجربة مكتسبة في الميدان الصناعي أو التجاري أو العلمي ومقابل وضع اليد العاملة على الذمة.

### 2-أ-2- بالنسبة إلى الأعوان المكلفين بالخدمة

يخضع الأعوان المباشرون لعملم بتونس للضريبة على الدخل في صنف المرتبات والأجور وذلك طبقا لأحكام مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات باعتبارهم يحققون مداخيل ذات مصدر تونسي.

هذا، وإذا امتدّت إقامتهم بتونس لفترة تساوي أو تفوق 183 يوما خلال السنة الجبائية المعنية فإنهم يخضعون للضريبة بتونس على أساس مبدأ الإقامة أي على أساس مداخيلهم ذات المصدر

التونسي ومداخيلهم ذات المصدر الأجنبي وذلك طبقاً للفصل الأول من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

مع العلم أن المداخيل ذات المصدر الأجنبي التي خضعت للضريبة ببلد المصدر لا تخضع للضريبة بتونس وذلك طبقاً لأحكام الفصل 36 من نفس المجلة.

وأنه في هذه الحالة يمكن للمعنيين بالأمر الانتفاع بالطروحات بعنوان الحالة والأعباء العائلية باعتبار صفتهم كمقيمين بتونس.

2- ب – إذا كان مسدي الخدمة مقيماً بدولة أبرمت مع تونس اتفاقية لتفادي الازدواج الضريبي

2-ب-1 بالنسبة إلى المؤسسة

◀ المساعدة الفنية وتوفير المعلومات التي لها صلة بتجربة مكتسبة في الميدان الصناعي أو التجاري أو العلمي

في غياب منشأة دائمة يخضع المقيمون ببلد أبرم مع تونس اتفاقية لتفادي الازدواج الضريبي، للضريبة بعنوان الخدمات المسداة لفائدة مقيمين أو مستقرين بتونس فقط إذا نصت الاتفاقية على ذلك.

وقد ضبطت الاتفاقية في هذه الحالة، ميدان تطبيق الضريبة ببلد المصدر بالنسبة إلى الخدمات وذلك بتحديد الخدمات المذكورة في إطار تعريف لفظة "أتاوات" أو عبارة "المكافآت الفنية".

وبالتالي فإن إخضاع المبالغ المدفوعة مقابل كل الخدمات بما في ذلك المساعدة الفنية أو مقابل توفير المعلومات التي لها صلة بتجربة مكتسبة في الميدان الصناعي أو التجاري أو العلمي، للضريبة يستوجب الرجوع إلى تعريف لفظة "أتاوات" أو عبارة "المكافآت الفنية" عند الإقتضاء المنصوص عليه باتفاقية تفادي الازدواج الضريبي المبرمة بين تونس وبلد إقامة مسدي الخدمة.

وبالتالي إذا شمل تعريف لفظة "أتاوات" عبارة "المساعدة الفنية" أو "الخدمات الفنية" أو عبارة "توفير المعلومات التي لها علاقة بتجربة مكتسبة في الميدان الصناعي أو التجاري أو العلمي" فإنه يتم توظيف الضريبة عليها بالبلاد التونسية مهما كانت طبيعة الخدمات المعنية بالمساعدة الفنية لكن مع الأخذ بعين الاعتبار للحالات الخاصة الآتي ذكرها :

## الحالة الأولى :

يرتبط حق تونس في توظيف الضريبة على المساعدة الفنية، بأن يتم إنجاز المساعدة على التراب التونسي كما هو الشأن بالنسبة إلى الاتفاقيات المبرمة مع كل من هولندا وبلجيكا واللكسمبورغ وجمهورية التشيك والولايات المتحدة الأمريكية. وعليه فإن المساعدة الفنية المسداة خارج البلاد التونسية من قبل مقيمي هذه الدول لفائدة مقيمين أو مستقرين بتونس لا تخضع للضريبة بتونس.

## الحالة الثانية :

تستوجب الضريبة بتونس فقط إذا كانت المساعدة الفنية مرتبطة بالخدمات الواردة بتعريف لفظة "أتاوات" كما هو الشأن بالنسبة إلى الاتفاقية المبرمة مع كل من البرتغال والولايات المتحدة الأمريكية. وبالتالي فإن المساعدة الفنية المنجزة من قبل المقيمين بالبرتغال لفائدة مقيمين أو مستقرين بتونس في ميدان من غير الميادين المضبوطة بتعريف لفظة الأتاوات لا تخضع للضريبة بتونس.

( يتضمن الملحق عدد 1 لهذه المذكرة قائمة الاتفاقيات التي تمنح الحق لتونس باعتبارها بلد المصدر في توظيف الضريبة على المساعدة الفنية والخدمات الفنية أو توفير المعلومات التي لها صلة بتجربة مكتسبة في الميدان الصناعي أو التجاري أو العلمي).

هذا وإن كان للدولة التونسية الحق في توظيف الضريبة بمقتضى اتفاقية تفادي الازدواج الضريبي يتم ذلك عن طريق الخصم من المورد حسب النسب المضبوطة بالاتفاقية على أساس المبلغ الخام الذي تمت فوترته تضاف إليه الامتيازات العينية عند الاقتضاء.

أما إذا فاقت النسبة المضبوطة بالاتفاقية 15% وكذلك في صورة عدم تنصيب الاتفاقية على نسبة خاصة، تطبق نسبة 15% المنصوص عليها بالفصل 52 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات.

هذا ويكون الخصم من المورد تحرّريا من الضريبة بالنسبة إلى المؤسسة المسدية للخدمة مهما كانت النسبة المطبقة.

## ◀ وضع اليد العاملة على الذمة

لا تصنّف المبالغ المدفوعة في هذا الإطار كأتاوات ولا كمبالغ مقابل خدمات فنية، وعليه فهي لا تخضع للضريبة ولا للخصم من المورد بهذا العنوان.

## 2-ب-2 بالنسبة إلى الأعوان المكلفين بالخدمة

### ◀ المساعدة الفنية

في غياب منشأة دائمة للمشغل بالبلاد التونسية فإن أعوان المؤسسة الذين أنجزوا عملية المساعدة الفنية لا يخضعون للضريبة بتونس بعنوان المكافآت والامتيازات الراجعة لهم مقابل عملهم بتونس.

غير أنه واستثناء لهذا المبدأ، يمكن أن يخضع الأجراء المعنيون إذا كانوا مقيمين بكندا للضريبة بتونس وذلك إذا فاقت المكافأة الراجعة لهم مقابل خدماتهم المنجزة بتونس المبلغ المحدد بالفصل 15 من الاتفاقية التونسية الكندية لتفادي الازدواج الضريبي وهو ما يعادل 3000 دولار كندي.

### ◀ توفير المعلومات التي لها صلة بتجربة مكتسبة في الميدان الصناعي أو التجاري أو العلمي

باعتبار أنّ الأمر يتعلق بتوفير المعلومات فقط دون تدخل المؤسسة التي وفرت هذه المعلومات، فإن العملية لا تستوجب تدخل الأعوان.

### ◀ وضع اليد العاملة على الذمة

يخضع الأعوان الموضوعون على الذمة للضريبة على الدخل في صنف المرتبات والأجور في صورة توفر أحد الشروط المنصوص عليها بالاتفاقية وهي تحمّل مكافآتهم من قبل مشغل مقيم بتونس أو منشأة دائمة يمتلكها مشغلهم بتونس أو إذا فاقت مدة الإقامة بتونس 183 يوما أو بالنسبة إلى الأعوان المقيمين بكندا إذا فاقت مكافآتهم ما يعادل 3000 دولار كندي.

ويتم توظيف الضريبة عليهم طبقا لأحكام مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات دون الانتفاع بالطروحات بعنوان الحالة والأعباء العائلية إذا لم يصبحوا مقيمين بتونس على معنى إتفاقية تفادي الازدواج الضريبي.

ويستوجب على المؤسسة المدينة بالمبالغ القيام بالخصم من المورد بعنوان المرتبات والأجور حتى ولو لم تتول دفع الأجور مباشرة إلى المعنيين بالأمر.



## II - في مادة الأداء على القيمة المضافة

بصرف النظر عن نظامها الجبائي في مادة الضريبة على الدخل أو الضريبة على الشركات وبصرف النظر عن أحكام اتفاقيات تفادي الإزدواج الضريبي المبرمة بين تونس والبلدان الأخرى، يستوجب الأداء على القيمة المضافة على كل المكافآت المفوترة من قبل مسدي الخدمات غير المقيمين غير المستقرين مقابل الخدمات المستعملة أو المستغلة بتونس عن طريق الخصم من المورد التحرري بنسبة 100% بإستثناء حالة إنتفاع المدين بالمبالغ المفوترة بتوقيف العمل بالأداء على القيمة المضافة بعنوان الخدمات المعنية.

المدير العام للدراسات  
والتشريع الجبائي

الإمضاء : حبيبة جراد اللواتي

ملحق عدد 1 للمذكرة العامة عدد 26 لسنة 2012

تعريف لفظه أتاوات وعبارة الخدمات الفنية  
والتي تشمل خدمات المساعدة  
الفنية في إطار اتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي

ميدان التطبيق ونسب الضريبة الموظفة على الأتاوات	البلد
<p>توظف الضريبة في بلد المنشأ وحسب تشريعه بنسبة:</p> <p>- 10% بعنوان استعمال أو إسناد استعمال حقوق التأليف المتعلقة بعمل أدبي أو فني أو علمي بما في ذلك الأشرطة السينمائية والأشرطة والتسجيلات والأسطوانات المعدة للإذاعة أو التلفزة أو براءة أو علامة صنع أو تجارة أو رسم أو نموذج أو تصميم أو أسلوب أو طريقة سرية وبمعناوات المعلومات التي لها صلة بتجربة مكتسبة في الميدان الصناعي أو التجاري أو العلمي.</p> <p>- 12% بعنوان المكافآت التقنية المدفوعة مقابل كل الخدمات كالدراسات الفنية والإقتصادية والمساعدة الفنية والخدمات الأخرى ذات الصبغة الفنية أو لإستشارية.</p>	<p>■ إفريقيا الجنوبية</p>
<p>توظف الضريبة في بلد المنشأ بنسبة 11% بعنوان:</p> <p>- استعمال أو إسناد استعمال حقوق التأليف المتعلقة بعمل أدبي أو فني أو علمي، بما في ذلك الأفلام السينمائية أو الأفلام أو التسجيلات المعدة للإذاعة والتلفزة أو براءة أو علامة صنع أو رسم أو نموذج أو تصميم أو أسلوب أو طريقة سرية،</p> <p>- استعمال أو إسناد استعمال تجهيز صناعي أو تجاري أو علمي.</p> <p>- معلومات تتعلق بتجربة مكتسبة في الميدان الصناعي أو التجاري أو العلمي،</p> <p>- الدراسات الفنية أو الاقتصادية أو المساعدة الفنية المنجزة بالبلد المتأية منه الأتاوات.</p>	<p>■ بلجيكا</p>
<p>تخضع للضريبة في بلد المنشأ بنسبة 15% بعنوان:</p> <p>- استعمال أو إسناد استعمال حقوق التأليف المتعلقة بعمل أدبي أو فني أو علمي بما في ذلك الأشرطة السينمائية والأشرطة المعدة للتلفزة أو براءة أو علامة صنع أو تجارة أو رسم أو نموذج أو أسلوب أو طريقة سرية.</p> <p>- استعمال أو إسناد استعمال تجهيز صناعي أو تجاري أو علمي،</p> <p>- معلومات لها صلة بتجربة مكتسبة في الميدان الصناعي أو التجاري أو العلمي،</p> <p>- دراسات أو مساعدة فنية.</p>	<p>■ الكامرون</p>

ميدان التطبيق ونسب الضريبة الموظفة على الأتاوات	البلد
<p>تخضع للضريبة في بلد المنشأ بنسبة :  - 10% بعنوان استعمال أو إسناد استعمال حقوق التأليف المتعلقة بعمل فني أو أدبي أو علمي بما في ذلك الأفلام السينمائية أو الأفلام أو الأشرطة المعدة للبحث الإذاعي أو التلفزيوني أو براءة اختراع أو علامة صنع أو تصميم أو نموذج أو خطة تركيب أو أساليب سرية أو استعمال أو إسناد استعمال تجربة مكتسبة في الميدان الصناعي أو التجاري والعلمي.  - 5% بعنوان الدراسات الفنية أو الاقتصادية أو المساعدة الفنية.</p>	<p>■ الصين</p>
<p>توظف الضريبة في بلد المنشأ بنسبة 15% بعنوان :  - استعمال أو إسناد استعمال حقوق التأليف المتعلقة بعمل أدبي أو فني أو علمي بما في ذلك الأفلام السينمائية والأفلام والأشرطة المعدة للراديو والتلفزة أو براءة أو علامة صنع أو تجارة أو تصميم أو مثال أو رسم أو أسلوب أو طريقة سرية،  - استعمال أو إسناد استعمال تجهيز فلاحى أو صناعي أو تجاري أو علمي،  - معلومات متعلقة بتجربة مكتسبة في الميدان الصناعي أو التجاري أو العلمي،  - الدراسات الفنية أو الاقتصادية والمساعدة الفنية.</p>	<p>■ كوريا الجنوبية</p>
<p>تخضع للضريبة في بلد المنشأ بنسبة :  - 15% بعنوان :  - استعمال أو حق استعمال حقوق التأليف المتعلقة بعمل أدبي أو فني أو علمي بما في ذلك الأفلام السينمائية أو الأفلام أو الأشرطة المغناطيسية المعدة للراديو أو للتلفزة،  - استعمال أو حق استعمال كل براءات الإختراع والعلامات التجارية والرسوم والنماذج والطرق أو الأساليب السرية أو المعلومات المتعلقة بخبرة مكتسبة في الميدان الصناعي أو التجاري أو العلمي.  - الأرباح المتأتمية من كل تفويت في حق أو ملكية الحقوق المتعلقة بالإنتاجية أو استعمال أو التفويت في هذه الحقوق أو الأملاك.  - 10% بعنوان استعمال أو حق استعمال تجهيز صناعي أو تجاري أو علمي من غير الدفعات مقابل استعمال السفن والطائرات والحاويات المستغلة في مجال النقل الدولي أو المساعدة الفنية لإستعمال الممتلكات أو الحقوق المشار إليها أعلاه إذا كانت المساعدة منجزة في بلد المنشأ.  - 10% بعنوان الدراسات الفنية أو الاقتصادية المدفوعة من أموال عمومية تابعة للدولة المتعاقدة الأخرى أو إحدى فروعها السياسية أو جماعاتها المحلية.</p>	<p>■ الولايات المتحدة الأمريكية</p>
<p>تخضع للضريبة في بلد المنشأ بنسبة 12% بعنوان :  - استعمال أو إسناد استعمال حقوق التأليف المتعلقة بعمل أدبي أو فني أو علمي بما في ذلك الأفلام السينمائية وأشرطة التسجيلات أو براءة أو علامة صنع أو تجارة أو رسم أو نموذج أو تصميم أو أسلوب أو طريقة سرية،  - استعمال أو حق استعمال تجهيز صناعي أو تجاري أو فلاحى أو مينائي أو علمي،  - المعلومات المتعلقة بتجربة مكتسبة في الميدان الصناعي أو التجارية أو العلمي،</p>	<p>■ المجر</p>

ميدان التطبيق ونسب الضريبة الموظفة على الأتاوات	البلد
- الدراسات الفنية أو الاقتصادية أو المساعدة الفنية.	
<p>تخضع للضريبة في بلد المنشأ بنسبة 15% بعنوان:</p> <p>- استعمال أو إسناد استعمال حقوق التأليف المتعلقة بعمل أدبي أو فني أو علمي بما في ذلك الأشرطة السينمائية أو براءة أو علامة صنع أو تجارة أو رسم أو نموذج أو تصميم أو أسلوب أو طريقة سرية،</p> <p>- استعمال أو حق استعمال تجهيز صناعي أو تجاري أو علمي،</p> <p>- معلومات لها صلة بتجربة مكتسبة في الميدان الصناعي أو التجاري أو العلمي أو الدراسات الفنية أو الاقتصادية أو المساعدة الفنية.</p>	<p>■ أندونيسيا</p>
<p>تخضع للضريبة في بلد المنشأ بنسبة 12% بعنوان:</p> <p>- استعمال أو إسناد استعمال حقوق التأليف المتعلقة بعمل أدبي أو فني أو علمي بما في ذلك الأفلام السينمائية أو براءة أو علامة صنع أو تجارة أو رسم أو نموذج أو تصميم أو أسلوب أو طريقة سرية،</p> <p>- استعمال أو إسناد استعمال تجهيز صناعي أو تجاري أو فلاحى أو مينائي أو علمي،</p> <p>- معلومات لها صلة بتجربة مكتسبة في الميدان الصناعي أو التجاري أو العلمي باستثناء المكافآت المدفوعة مقابل تأجير البواخر والطائرات المستغلة في النقل الدولي،</p> <p>- دراسات فنية أو اقتصادية أو المساعدة الفنية المسداة في بلد المنشأ.</p>	<p>■ اللكسمبورغ</p>
<p>تخضع للضريبة في بلد المنشأ بنسبة 12% بعنوان:</p> <p>- استعمال أو إسناد استعمال حقوق التأليف المتعلقة بعمل أدبي أو فني أو علمي بما في ذلك الأفلام السينمائية والأفلام والأشرطة التلفزيونية أو الإذاعية أو براءة أو علامة صنع أو تجارة أو برسم أو بنموذج أو بتصميم أو بأسلوب أو بطريقة سرية،</p> <p>- استعمال أو إسناد استعمال تجهيز صناعي أو تجاري أو فلاحى أو علمي،</p> <p>- المعلومات التي لها صلة بتجربة مكتسبة في الميدان الصناعي أو التجاري أو العلمي أو الدراسات الفنية والاقتصادية والمساعدة الفنية.</p>	<p>■ مالطا</p>
<p>توظف الضريبة في بلد المنشأ بنسبة 10% بعنوان استعمال أو إسناد استعمال حقوق التأليف المتعلقة بعمل أدبي أو فني أو علمي بما في ذلك الأشرطة السينمائية أو براءة أو علامة صنع أو تجارة أو برسم أو بنموذج أو بتصميم أو بأسلوب أو بطريقة سرية أو استعمال أو إسناد استعمال تجهيز صناعي أو تجاري أو مينائي أو فلاحى أو علمي باستثناء المكافآت بعنوان تأجير السفن والطائرات المستغلة في مجال النقل الدولي أو مقابل دراسات فنية أو اقتصادية أو مساعدة فنية.</p>	<p>■ الباكستان</p>

ميدان التطبيق ونسب الضريبة الموظفة على الأتاوات	البلد
<p>تخضع للضريبة في بلد المنشأ بنسبة 11%.</p> <p>وتطبق نسبة 7,5% إذا استظهر المقيمون بهولندا بشهادة إعفاء الأتاوات المدفوعة لمقيمين بتونس بهولندا.</p> <p>تشمل لفظة " أتاوات " المكافآت المدفوعة مقابل استعمال أو إسناد استعمال حقوق التأليف المتعلقة بعمل أدبي أو فني أو علمي بما في ذلك الأشرطة السينمائية والتلفزيونية أو براءة أو علامة صنع أو تجارة أو رسم أو نموذج أو تصميم أو أسلوب أو طريقة سرية وكذلك مقابل استعمال أو إسناد استعمال تجهيز صناعي أو تجاري أو علمي باستثناء المكافآت مقابل تأجير البواخر أو الطائرات المستغلة في مجال النقل الدولي ومقابل المعلومات التي لها صلة بتجربة مكتسبة في الميدان الصناعي أو التجاري أو العلمي وكذلك مقابل الدراسات الفنية أو الاقتصادية أو خدمات مساعدة فنية مسداة في الدولة المتأتية منها المكافآت.</p>	<p>■ هولندا</p>
<p>توظف الضريبة في بلد المنشأ بنسبة 12% بعنوان:</p> <p>- استعمال أو إسناد استعمال حقوق التأليف المتعلقة بعمل أدبي أو فني أو علمي بما في ذلك الأفلام السينمائية أو براءة أو علامة صنع أو تجارة أو رسم أو نموذج أو تصميم أو أسلوب أو طريقة سرية،</p> <p>- استعمال أو إسناد استعمال تجهيز صناعي أو تجاري أو فلاحي أو مينائي أو علمي،</p> <p>- معلومات لها صلة بتجربة مكتسبة في الميدان الصناعي أو التجاري أو العلمي،</p> <p>- دراسات فنية أو اقتصادية أو مساعدة فنية.</p>	<p>■ بولونيا</p>
<p>توظف الضريبة في بلد المنشأ بنسبة 10% بعنوان :</p> <p>- استعمال أو إسناد استعمال حقوق التأليف المتعلقة بعمل أدبي أو فني أو علمي بما في ذلك الأشرطة السينمائية والأشرطة والتسجيلات المعدة للثبث الإذاعي أو التلفزيوني أو براءة أو علامة صنع أو تجارة أو رسم أو نموذج أو تصميم أو أسلوب أو طريقة سرية،</p> <p>- استعمال أو إسناد استعمال تجهيز صناعي أو تجاري أو علمي،</p> <p>- معلومات لها صلة بتجربة مكتسبة في الميدان الصناعي أو التجاري أو العلمي،</p> <p>- المساعدة الفنية أو الدراسات الفنية أو الاقتصادية المتعلقة باستعمال أو حق استعمال الحقوق أو الأملاك أو بالمعلومات المذكورة أعلاه.</p>	<p>■ البرتغال</p>
<p>توظف الضريبة في بلد المنشأ بنسبة :</p> <p>- 5% بعنوان استعمال أو اسناد استعمال حقوق التأليف المتعلقة بعمل أدبي أو فني أو علمي بما في ذلك الأفلام السينمائية والأفلام أو التسجيلات المعدّة للراديو</p>	<p>■ جمهورية التشيك</p>

ميدان التطبيق ونسب الضريبة الموظفة على الأتاوات	البلد
<p>والتلفزيون،</p> <p>- 15% بعنوان:</p> <p>* استعمال أو اسناد استعمال براءة أو علامة صنع أو تجارة أو رسم أو نموذج أو تصميم أو أسلوب أو طريقة سرية،</p> <p>* استعمال أو إسناد استعمال تجهيز صناعي أو تجاري أو علمي،</p> <p>* معلومات لها صلة بتجربة مكتسبة في الميدان الصناعي أو التجاري أو العلمي،</p> <p>* دراسات فنية أو اقتصادية أو مساعدة فنية مسداة في الدولة المتعاقدة الأخرى .</p>	
<p>توظف الضريبة في بلد المنشأ بنسبة 12% بعنوان :</p> <p>- استعمال أو اسناد استعمال حقوق التأليف المتعلقة بعمل أدبي أو فني أو علمي بما في ذلك الأفلام السينمائية والأفلام أو الأشرطة المعدة للتلفزيون أو الراديو أو براءة اختراع أو علامة صنع أو تجارة أو رسم أو نموذج أو تصميم أو أسلوب أو طريقة سرية،</p> <p>- استعمال أو إسناد استعمال تجهيز صناعي أو تجاري أو علمي،</p> <p>- المعلومات المتعلقة بتجربة مكتسبة في الميدان الصناعي أو التجاري أو العلمي،</p> <p>- الدراسات الفنية أو الاقتصادية أو المساعدة الفنية .</p>	<p>■ رومانيا</p>
<p>تخضع للضريبة قصرا في بلد المنشأ وحسب تشريعه بعنوان:</p> <p>- استعمال أو اسناد استعمال حقوق التأليف المتعلقة بعمل أدبي أو فني أو علمي بما في ذلك الأشرطة السينمائية والتلفزية المعدة للأغراض التجارية أو براءة أو علامة صنع أو تجارة أو رسم أو نموذج تصميم أو أسلوب أو طريقة سرية،</p> <p>- استعمال أو اسناد استعمال تجهيز صناعي أو تجاري أو فلاحى أو مينائي أو علمي،</p> <p>- معلومات متعلقة بتجربة مكتسبة في الميدان الصناعي أو التجاري أو العلمي</p> <p>- الدراسات الفنية أو الاقتصادية والمساعدة الفنية .</p>	<p>■ بلدان الاتحاد المغاربي</p>

## ملحق عدد 2 للمذكرة العامة عدد 26 لسنة 2012

### أمثلة تطبيقية

#### مثال عدد 1 :

لنفترض أن مؤسسة غير مقيمة بتونس أبرمت عقدا مع مؤسسة مقيمة بتونس تسدي من خلاله بتونس خدمات مساعدة فنية تشمل مختلف الخدمات في هذه الحالة (مساعدة في المجال الإداري والتجاري والشراءات والإعلامية والجباية،...) لمدة 5 أشهر. فإن هذه المؤسسة تعتبر أنها تمارس نشاطا بتونس في إطار منشأة دائمة، باعتبار تعدد خدماتها المنجزة بتونس وتكاملها.

وتكون المؤسسة تبعا لذلك خاضعة لكل الواجبات المحاسبية والجباية الجاري بها العمل (التصريح بالوجود، إيداع كل التصاريح الجباية، دفع الضريبة على الشركات، واجب القيام بالخصوم من المورد).

غير أنه في صورة إسداء الخدمات المذكورة من الخارج دون أي تدخل بتونس أو بتدخلات ظرفية، لا تعتبر المؤسسة مستقرة بالرغم من تعدد خدماتها وتكاملها.

#### مثال عدد 2 :

لنفترض أن الشركة "X" وهي شركة خفية الإسم مقيمة بتونس تمارس نشاطها في مجال تركيب المعدات، كوّنت تجمّع شركات مع شركة "Y" مقيمة بإيطاليا لتنفيذ عقد مبرم مع مؤسسة عمومية يتعلق بتركيب معدات إعلامية، وقد حددت مدة الصفقة بـ 3 أشهر. وتم الاتفاق على أن كل عضو ينجز ويفوتر حصته في إنجاز الصفقة للمجمع، ويقوم هذا الأخير بإعادة الفوترة إلى صاحب المشروع على أن يبقى الأعضاء متضامنين في إنجاز كل الأشغال موضوع العقد.

وكلفت الشركة التونسية بعمليات التركيب، في حين كلفت الشركة الإيطالية بالمساعدة الفنية لعمليات التركيب، مع تعيين الشركة التونسية رئيسا للمجمع.

وفي هذا الإطار، قامت الشركة الإيطالية بفوترة مبلغ 180 000 د بما في ذلك الأداءات مقابل المساعدة الفنية لفائدة المجمع.

في هذه الحالة، وبالرغم من أن تعريف عبارة "أتاوات" المنصوص عليها بالاتفاقية التونسية الإيطالية لتفادي الازدواج الضريبي لا يشمل المساعدة الفنية، فإن الشركة الإيطالية تكون خاضعة للضريبة في تونس كشركة مستقرة، باعتبار صفتها عضواً بمجمع متضامن.

ويضبط نظامها الجبائي كما يلي :

**1- في مادة الضريبة على الشركات:** توظف الضريبة على الشركات عن طريق خصم من المورد تحرري بنسبة 15%، أي :  $180\,000 \text{ د} \times 15\% = 27\,000 \text{ د}$ ، وذلك باعتبارها مستقرة بتونس لمدة تقل عن 6 أشهر (الفقرة 3 من الفقرة II من الفصل 52 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات).

ويجدر التوضيح أنه يمكن للشركة اختيار الخضوع للضريبة على الشركات بنسبة 30% على أساس الربح الصافي المحقق بالمحاسبة (لمزيد التوضيحات يمكن الرجوع إلى المذكرة العامة عدد 2004/28).

**2- في مادة الأداءات والمعاليم الأخرى :** تبقى مستوجبة عن طريق إيداع التصاريح.

غير أنه، إذا تقرّر أن يكون كل عضو مسؤولاً عن الجزء من منابه من الصفقة لا تعتبر الشركة الإيطالية مستقرة بتونس ويضبط نظامها الجبائي كما يلي :

**1- في مادة الضريبة على الشركات باعتبار أن تعريف لفظة أتاوات لا يشمل المساعدة الفنية:** لا تستوجب الضريبة بهذا العنوان وذلك طبقاً لأحكام اتفاقية تفادي الازدواج الضريبي المبرمة بين تونس وإيطاليا.

**2- في مادة الأداء على القيمة المضافة:** يستوجب الأداء على القيمة المضافة عن طريق

الخصم من المورد بنسبة 100%، أي :

$$\frac{180\,000 \text{ د} \times 18}{118} = 27\,457,627 \text{ د}$$

118

**مثال عدد 3 :**

لنفترض أن شركة مقيمة بهولندا أنجزت عملية مساعدة فنية بتونس لفائدة مؤسسة مصدرة كليا مقيمة بتونس وذلك لمدة 15 يوماً تتمثل في تكوين أعوانها في مجال استعمال برمجية خاصة مقابل مكافأة بـ 80 000 د.



في هذه الحالة، وبالرغم من أن اتفاقية تفادي الازدواج الضريبي المبرمة بين تونس وهولندا تخوّل لتونس إخضاع المساعدة الفنية المنجزة في تونس للضريبة فإن الضريبة لا تستوجب في الحالة الخاصة على المساعدة الفنية باعتبار الإعفاء الوارد بالفصلين 3 و45 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات.

كما لا يستوجب الأداء على القيمة المضافة باعتبار انتفاع المؤسسة المصدرة كليا بتوقيف العمل بالأداء المذكور.

غير أنه إذا افترضنا أن الشركة المنتفعة بالخدمة غير مصدرة كليا، تكون المكافأة مقابل المساعدة الفنية خاضعة للضريبة عن طريق خصم من المورد تحرري حسب النسب المحددة بالاتفاقية المذكورة كما يلي:  $80\,000 \times 11\% = 8\,800$  د

وتخضع هذه النسبة إلى 7,5% في صورة استظهار الشركة الهولندية بشهادة مسلمة من المصالح المختصة الهولندية تنص على أن هولندا لم تتقح تشريعها وأن المكافآت ذات المصدر الهولندي المدفوعة لمقيمين بتونس غير خاضعة للضريبة بهولندا.

ويكون الأداء على القيمة المضافة محل خصم من المورد من قبل الشركة المدينة بالمبالغ بنسبة 100% وذلك كما يلي :

$$12\,203,389 = \frac{80\,000 \times 18}{118}$$

مثال عدد 4 :

في إطار إنجاز وحدة ثانية لإنتاج قطع غيار معدات صناعية، أبرمت شركة صناعية مقيمة بتونس عقدا مع شركة مقيمة بفرنسا تلتزم بمقتضاه هذه الأخيرة بوضع على ذمة الشركة التونسية مهندسين مؤهلين لتقديمها مساعدة فنية خلال إنجاز عملية التوسعة المذكورة لمدة خمسة أشهر.

هذا وقامت الشركة الفرنسية بفوترة عملية وضع اليد العاملة على الذمة بـ100 000 د باعتبار كل الأداءات منها 70 000 د مقابل تسديد أعباء أجور المهندسين المذكورين.

في هذه الحالة يضبط النظام الجبائي للعملية كما يلي :

## 1- على مستوى الشركة الفرنسية

### • في مادة الضريبة على الشركات

لا تصنّف المبالغ الراجعة لها في هذا الإطار ضمن الأتاوات، وبالتالي فهي لا تخضع للضريبة ولا للخصم من المورد بهذا العنوان وذلك طبقا لاتفاقية تفادي الازدواج الضريبي المبرمة بين تونس وفرنسا.

### • في مادة الأداء على القيمة المضافة

يكون الأداء على القيمة المضافة محل خصم من المورد بنسبة 100 % أي :

$$15\,254\,234 = 18 \times \frac{100\,000}{118}$$

## 2- على مستوى المهندسين

تخضع المكافأة الراجعة للمهندسين المذكورين العاملين بتونس والمتحمّلة من قبل المؤجر الاقتصادي أي الشركة الصناعية المقيمة بتونس، للضريبة على الدخل بتونس في صنف المرتبات والأجور وذلك في حدود 35 000 د لكل شخص تطرح منها 10 % بعنوان المصاريف المهنية.

ويستوجب على الشركة التونسية القيام بالخصم من المورد بهذا العنوان ودفعه للخزينة.

### مثال عدد 5 :

لنفترض مكتب هندسة فرنسي ينشط بتونس في إطار منشأة دائمة أبرم بهدف تدعيم مركزه عقدا مع شركة مقيمة بالمغرب لتوفير إطار يقوم بتأمين مراقبة صفقة ينوي المكتب إنجازها بتونس لمدة تفوق السنة مقابل مكافأة سنوية بـ 150 000 د.

في هذه الحالة، يضبط النظام الجبائي للمكافأة المدفوعة من قبل المنشأة الدائمة للشركة الفرنسية لفائدة الشركة المغربية كما يلي :

## 1- في مادة الضرائب المباشرة

إذا اقتصرَت الخدمة المقدّمة من قبل الشركة المغربية على توفير إطار لفائدة مكتب الهندسة الفرنسي دون أن تكون لها أي مسؤولية في تدخلات الإطار المذكور، تعتبر في هذه الحالة، عملية وضع على الذمة للأعوان وبالتالي فإن المكافأة الراجعة لفائدة الشركة المغربية بهذا العنوان لا تخضع للضريبة بتونس ولا للخصم من المورد بهذا العنوان.

غير أنه إذا تم الاتفاق على أن الشركة المغربية تكون مسؤولة عن المهمة الموكولة لفائدة العون في إطار تنفيذ العقد. في هذه الحالة، فإن الأمر يتعلق بعقد مناولة يمنح للشركة المغربية صفة المستقر بتونس وتخضع لكل الواجبات المحاسبية والجبائية المنصوص عليها بالقانون العام بما في ذلك دفع الضريبة على الشركات بنسبة 30% على أساس الربح الصافي.

وتخضع المكافأة المدفوعة لها من قبل المنشأة الدائمة الفرنسية للخصم من المورد المنصوص عليه بالفصل 52 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات. ويكون الخصم بنسبة 1,5% قابلا للطرح من الضريبة على الشركات المستوجبة على المنشأة الدائمة للشركة المغربية. وفي صورة وجود فائض، يمكن المطالبة باسترجاعه طبقا للتشريع الجبائي الجاري به العمل.

## 2- في مادة الأداء على القيمة المضافة

تطبيقا لأحكام الفصل 3 من مجلة الأداء على القيمة المضافة، تخضع الخدمات موضوع العقد المبرم بين الشركة الفرنسية والشركة المغربية للأداء على القيمة المضافة باعتبارها خدمات مسداة ومستعملة بتونس.

ويكون الأداء على القيمة المضافة مستوجبا عن طريق :

- خصم من المورد تحرّري بنسبة 100% في صورة اعتبار أن العقد يتعلق بعملية وضع على الذمة لعون أي :  $\frac{150\,000}{18} \times 18 = 22\,881,355$  د
- إيداع التصاريح في صورة اعتبار المؤسسة المغربية مستقرة بتونس.