

مذكرة عامة عدد 2 لسنة 2015

278

الموضوع: مبادئ وطرق توظيف الضريبة على المداخيل ذات المصدر التونسي المحققة من قبل المقيمين ببلدان أبرمت مع تونس اتفاقية لتفادي الإزدواج الضريبي.

ملحق 1: جدول يلخص أهم الأحكام المضمنة باتفاقيات تفادي الإزدواج الضريبي التي أبرمتها تونس مع البلدان الأخرى وسارية المفعول في غرة جانفي 2015.

ملحق 2: قائمة البلدان التي أبرمت مع تونس اتفاقية لتفادي الإزدواج الضريبي والتي تمنح لتونس حق توظيف الضريبة على المداخيل الموزعة بالنسبة إلى المنشآت الدائمة بتونس للشركات غير المقيمة بتونس.

ملحق 3: قائمة الاتفاقيات التي تمنح لتونس حق توظيف الضريبة على القيمة الزائدة المتأتية من التفويت في السندات المحققة من قبل غير المقيمين.

ملخص

النظام الجبائي للمداخيل ذات المصدر التونسي
في إطار اتفاقيات تفادي الإزدواج الضريبي

يضبط النظام الجبائي للمداخيل ذات المصدر التونسي والمحققة من قبل مقيمين ببلدان أبرمت مع البلاد التونسية اتفاقية لتفادي الإزدواج الضريبي باعتبار صنفها كما يلي:

• بالنسبة لأرباح المؤسسات
المبدأ

لا تخضع أرباح مؤسسة مقيمة بدولة ومحققة بتونس للضريبة إلا إذا تحققت في إطار منشأة دائمة تملكها المؤسسة بتونس. وفي صورة وجود منشأة دائمة، توظف الضريبة طبقاً لأحكام القانون العام.

الاستثناء

أ- بصرف النظر عن وجود المنشأة الدائمة بتونس، لا تخضع الأرباح المتأتية من استغلال السفن والطائرات في مجال النقل الدولي للضريبة إلا ببلد إقامة المؤسسة،

ب- بصرف النظر عن عدم وجود المنشأة الدائمة، تخضع للضريبة بعض المداخل المحققة بتونس. وفي هذه الحالة، توظف الضريبة عن طريق خصم من المورد تحرري وذلك في صورة عدم إعفائها بالقانون العام.

• بالنسبة إلى المداخل الأخرى

1. أرباح رأس المال : ينحصر توظيف الضريبة في القيمة الزائدة المتأتية من التفويت في العقارات أو في السندات وفي الحقوق المتعلقة بها غير المضمنة بأصول مهنية كما يلي :

- بالنسبة للعقارات: تخضع للضريبة بتونس وحسب تشريعها إذا كان العقار موجودا بتونس،
- بالنسبة للسندات: تخضع للضريبة بتونس وحسب تشريعها إذا تضمنت الاتفاقية أحكاما تمكن من إخضاعها للضريبة.

2. أجور القطاع الخاص: تخضع للضريبة بتونس وحسب تشريعها إذا مورس العمل بتونس وتحمل عبء المكافأة مقيم أو مستقر بتونس أو تجاوزت مدة إقامة الأجير بتونس 183 يوما. ويطبق هذا المبدأ على أجراء القطاع العام المقيمين بفرنسا.

3. مكافآت الفنانين والرياضيين: تخضع للضريبة بتونس إذا مورس النشاط بتونس وذلك في صنف المرتبات والأجور إذا تعلق الأمر بأجراء وفي صنف أرباح المهن غير التجارية إذا تعلق الأمر بمستقلين.

تضبط هذه المذكرة النظام الجبائي للمداخيل ذات المصدر التونسي والمحقة من قبل مقيم بدولة أبرمت مع البلاد التونسية إتفاقية لتفادي الازدواج الضريبي سارية المفعول بتاريخ غرة جانفي 2015.

ويتعلق الأمر بمختلف أصناف المداخيل المعنية بالاتفاقية وهي خاصة:

- أرباح المؤسسات،
- حصص الأسهم،
- الفوائد،
- المكافآت مقابل بعض الخدمات بما في ذلك مكافآت الحضور،
- أرباح رأس المال المتأتية من التفويت في أملاك غير ملحقة بأصول مهنية،
- المرتبات والأجور في القطاع الخاص،
- مكافآت الفنانين والرياضيين.

I- أرباح المؤسسات

أولا : المبدأ: توظيف الضريبة على أساس معيار المنشأة الدائمة

لا تخضع الأرباح التي تحققها مؤسسة مقيمة بدولة أبرمت مع البلاد التونسية اتفاقية لتفادي الازدواج الضريبي للضريبة إلا إذا تحققت هذه الأرباح في إطار منشأة دائمة تمتلكها المؤسسة بتونس.

1- مفهوم "المنشأة الدائمة"

عرّفت اتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي عبارة "المنشأة الدائمة" على أنها كلّ مقرّ ثابت للأعمال تمارس من خلاله المؤسسة كل نشاطها أو جزءا منه. وعلى سبيل الذكر، عدت الاتفاقيات المذكورة بعض الاستغلالات التي تكون منشأة دائمة وهي:

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

كما نصت هذه الاتفاقيات على الاستغالات التي تستوجب توفر بعض الشروط لتعتبر منشأة دائمة وعلى استغالات أخرى لا تعتبر في كل الحالات منشأة دائمة.

أ- الإستغالات التي تعتبر منشأة دائمة بتوفر بعض الشروط

■ حضائر البناء أو عمليات التركيب وأنشطة المراقبة المتعلقة بها حيث ضبطت الاتفاقيات شروطا تتعلق بمدّة الإنجاز أو بتكلفة التركيب مقارنة بثمن شراء التجهيزات وذلك لتكون منشأة دائمة للمؤسسة بتونس (الملحق عدد 1).

■ ممثلون عن المؤسسة لا يتمتعون بوضعية مستقلة

تعتبر مؤسسة غير مقيمة تنشط بتونس عن طريق شخص غير مستقل أن لها منشأة دائمة بتونس بالنسبة إلى كل الأعمال التي ينجزها هذا الشخص لحسابها بتونس وذلك إذا كان هذا الشخص مؤهلا من قبل المؤسسة لإبرام العقود باسمها وإلزامها باحترام التعهدات التعاقدية.

وفي هذا الصدد اعتبرت الإدارة العامة للدراسات والتشريع الجبائي أن لوكالة أسفار غير مقيمة منشأة دائمة بتونس باعتباره تبين أن الشخص الذي يعمل لحسابها بتونس مؤهل لإبرام وإمضاء عقود الإقامة مع المؤسسات السياحية المقيمة أو المستقرة بتونس.

■ مؤسسات التأمين

تعتبر مؤسسات التأمين غير المقيمة باستثناء إعادة التأمين أن لها منشأة دائمة بتونس إذا استخلصت أقساط تأمين بتونس أو أمّنت أخطارا قد تحدث بها بواسطة شخص غير مستقل.

■ بالنسبة إلى الخدمات الأخرى

تضمنت بعض اتفاقيات تفادي الإزدواج الضريبي أحكاما تقضي باعتبار أن لمؤسسة منشأة دائمة في صورة إسداء خدمات بدولة المصدر لمدة تفوق 6 أشهر بما في ذلك خدمات المستشارين بواسطة إجراء أو موظفين وقع انتدابهم لهذا الغرض.

من ناحية أخرى وباعتبار أن جل الاتفاقيات لم تتطرق إلى تعريف المنشأة الدائمة بالنسبة إلى كل الخدمات الأخرى كما أن التشريع الجبائي الجاري به العمل بتونس لم يتطرق لهذا المفهوم، وتكريسا للفقهاء الإداري وكذلك لتحليل نموذج اتفاقية تفادي الإزدواج الضريبي لمنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي، تعتبر الخدمات الأخرى أنّها أسديت في إطار منشأة دائمة بتونس إذا:

1. كانت متواصلة في الزمن (تجاوزت مدتها ستة أشهر)

وهذا ما أكدته مكتوب الإدارة العامة للدراسات والتشريع الجبائي عدد 1289 بتاريخ 19 أوت 2014 الذي اعتبر أن لشركة مقيمة بفرنسا تسدي خدمات إدارة وتصرف لفائدة شركة مقيمة بتونس، منشأة دائمة بتونس باعتباره تبين أن مدة إسداء الخدمات تتجاوز 6 أشهر.

2. كانت متعددة ومرتبطة ببعضها البعض

وهذا ما أكدته مكتوب الإدارة العامة للدراسات والتشريع الجبائي عدد 26 بتاريخ 07 جانفي 2013 الذي اعتبر أن لشركة مقيمة بالولايات المتحدة الأمريكية تسدي خدمات لشركة تونسية لمدة تقل عن 6 أشهر، منشأة دائمة بتونس باعتبار تعدد الخدمات المسداة إلى الشركة المذكورة والتي تشمل الدراسات والخدمات الهندسية وإعداد التصاميم والمساعدة الفنية خلال مختلف مراحل تركيب المعدات (متابعة، مراقبة) وتكوين الأعوان.

3. كونت دورة تجارية متكاملة

وهذا ما أكدته مكتوب الإدارة العامة للدراسات والتشريع الجبائي عدد 1497 بتاريخ 28 سبتمبر 2012 الذي اعتبر أن لشركة مقيمة بهولندا نظمت بتونس دورة ألعاب " بوكر " لمدة أسبوع، منشأة دائمة بتونس نظرا لتعدد الخدمات التي أنجزتها في إطار دورة البوكر المذكورة وتكاملها مما يجعلها تمثل حلقة تجارية متكاملة حيث ضمت خاصة خدمات النقل الجوي الدولي والحجز والتأمين وخدمات الإقامة والإيواء والمشاركة في دورة البوكر وتنظيم رحلات استطلاعية وسياحية وحفلات الاستقبال.

4. استوجبت مركزا ثابتا للأعمال مثال ذلك عمليات تنقيب آبار النفط إلا إذا تضمنت الاتفاقية استثناء على غرار عمليات التنقيب المنجزة بتونس من قبل مؤسسة مقيمة بالولايات المتحدة الأمريكية والتي تعتبر مسداة في إطار منشأة دائمة إذا تجاوزت مدتها 183 يوما خلال مدة 365 يوما.

كما نصت بعض الاتفاقيات كذلك على أن مساهمات شريك في أرباح شركة فعلية أو شركة محاصة تخضع للضريبة في الدولة التي تمتلك فيها المؤسسة منشأة دائمة. وتم التأكيد على ذلك بمقتضى الفقه الإداري الذي اعتبر أن لمؤسسة غير مقيمة منشأة دائمة بتونس لمجرد صفتها كشريك في شركة أشخاص وما شابهها مكونة طبقا للتشريع التونسي، وتخضع تبعا لذلك للضريبة على الدخل أو للضريبة على الشركات وذلك على القسط من الأرباح الراجع لها من الشركة المذكورة.

ب- الاستغلالات التي لا تعتبر منشأة دائمة

تستثني اتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي صراحة من مفهوم "المنشأة الدائمة" بعض الاستغلالات وذلك سواء لعدم 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.

■ الإستغلالات التي لا تستجيب للشروط المستوجبة لوجود المنشأة الدائمة

لا تعتبر أن هناك 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 فقط،
- 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 لفائدة المؤسسة،
- 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.

مع العلم أنه بالنسبة إلى كل هذه المراكز للأعمال:

- يجب ألا يستعمل مخزون السلع لغرض تسليم السلع بصفة دورية للمؤسسة أو لحسابها.
- يجب ألا يتم قبول وتلبية طلبيات من تونس للمؤسسة أو لمؤسسات أخرى تراقبها أو توجد تحت مراقبة مشتركة.

وهذا ما تم تأكيده بمقتضى مكتوب الإدارة العامة للدراسات والتشريع الجبائي عدد 64 بتاريخ 19 جانفي 2015 الذي اعتبر أن لشركة مقيمة بسويسرا منشأة دائمة بتونس بالنسبة إلى الخدمات التي تسديها لها شركة مقيمة بتونس والمتعلقة بترويج منتجاتها الطبية والإشهار بها وقبول طلبيات الحرفاء وتحويلها للشركة السويسرية ودون تدخل في عملية التفاوض على الأسعار ولا في عملية البيع.

- يجب أن لا تتعدى الصبغة التحضيرية والثانوية.

وهذا ما تم تأكيده بمقتضى مکتوب الإدارة العامة للدراسات والتشريع الجبائي عدد 329 بتاريخ 25 مارس 2014 الذي اعتبر أن مكتب ربط تابع لشركة مقيمة بهولندا يمثل منشأة دائمة تونسية للمؤسسة الهولندية باعتباره تبين أن مهمته تتجاوز التمثيل ومجرد توفير المعلومات لتشمل عمليات التسويق التي تهدف إلى تعزيز الحضور التجاري للشركة بتونس.

■ المؤسسات التي تستعين بوسطاء مستقلين

لا تعتبر مؤسسة غير مقيمة بتونس وتمارس نشاطها في تونس عن طريق سمسار أو وكيل بالعمولة أو أيّ وكيل آخر يتمتع بوضعية مستقلة أن لها منشأة دائمة في تونس شريطة أن يعمل هؤلاء الأشخاص كمستقلين تجاه المؤسسة أي أن لا تكون لهم صلاحيات تسمح لهم بتمثيل المؤسسة والتعامل باسمها.

لذلك وإذا ثبت أن الوكيل يعمل حصريا لفائدة المؤسسة المذكورة أو بطريقة تكاد تكون حصرية، فإنه لا يعتبر أنه يتمتع بوضعية مستقلة ويمثل بالتالي منشأة دائمة للمؤسسة.

■ الشركات التي تراقب شركات أخرى

لا تعتبر شركة غير مقيمة أن لها منشأة دائمة بتونس لمجرد أن لها شركة متفرعة عنها في تونس وذلك باعتبار مبدأ الاستقلالية القانونية والجبائية للشركتين .

غير أنه إذا تبين أن الشركة المتفرعة بتونس تسدي خدمات متعددة ومتواصلة في الزمن لفائدة الشركة غير المقيمة أو تعمل قصرا لحسابها، فإن الشركة غير المقيمة تعتبر أن لها منشأة دائمة بتونس بالنسبة إلى كل الخدمات التي تسديها لها الشركة المتفرعة.

وهو ما أكده مکتوب الإدارة العامة للدراسات والتشريع الجبائي عدد 851 المؤرخ في 02 جوان 2009 الذي اعتبر أن شركة أم مقيمة بألمانيا تنشط بتونس في إطار منشأة دائمة عن طريق شركتها الفرعية المقيمة بتونس باعتبار أن هذه الأخيرة تسدي لها خدمات متعددة ومتواصلة في الزمن تشمل إنجاز الصفقات بتونس باسمها مع التعهد بتحمل كل التزاماتها تجاه الحرفاء.

2- الأرباح التي يمكن أن تنسب إلى المنشأة الدائمة

• المبدأ

لا تنسب إلى المنشأة الدائمة إلا الأرباح المحققة في إطار هذه المنشأة والمتأتية من نشاطها الأصلي وكذلك الأرباح الثانوية والعرضية. ويعتبر أي دخل آخر محقق من قبل المؤسسة غير المقيمة بتونس، خارج إطار المنشأة الدائمة كدخل محقق من قبل مؤسسة غير مقيمة وغير مستقرة بتونس شريطة ألا يكون هذا الدخل متأت من إنجاز جزء من موضوع المنشأة الدائمة.

ويقصد بالأرباح التي تنسب لمنشأة دائمة تلك التي كان بإمكان هذه المنشأة تحقيقها لو كانت مؤسسة منفصلة تمارس نفس النشاط أو نشاطا مماثلا للمقر في نفس الظروف أو في ظروف مماثلة أو مشابهة وتتعامل باستقلال تام مع المؤسسة التي هي منشأة دائمة لها.

• الإستثناء

تنسب بعض إتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي مداخل متأتية من ممارسة نشاط بتونس خارج إطار منشأة دائمة إلى أرباح المنشأة الدائمة المذكورة ويتم توظيف الضريبة عليها على هذا الأساس وذلك تطبيقا لمفهوم القوة الجاذبة للمنشأة الدائمة. (الملحق عدد 1)

ويمكن أن تكون القوة الجاذبة:

- جزئية والتي يتم بمقتضاها دمج ضمن نتائج المنشأة الدائمة فقط المداخل التي تحققها المؤسسة من ممارسة نفس نشاط المنشأة الدائمة أو
- جمالية والتي يتم بمقتضاها دمج ضمن نتائج المنشأة الدائمة التي تحققها المؤسسة من ممارسة نشاط بتونس بصرف النظر عن صنفها.

مع العلم أنّ القوة الجاذبة المشار إليها أعلاه لا تطبق إلا على المداخل المتأتية من ممارسة أنشطة بتونس، حيث لا تنسب المداخل المتأتية من ممارسة الأنشطة بالخارج للمنشأة الدائمة بتونس.

3- الواجبات الجبائية للمنشآت الدائمة التونسية التابعة للمؤسسات الأجنبية

3-1- واجبات متعلقة بكيفية توظيف الضريبة عليها

• المبدأ: توظيف الضريبة على أساس واجبات محاسبية مطابقة للتشريع المحاسبي للمؤسسات

تضبط نتيجة المنشأة الدائمة الخاضعة للضريبة على أساس محاسبة مطابقة للتشريع المحاسبي للمؤسسات.

ويمكن للمنشأة الدائمة، لتحديد نتائجها الخاضعة للضريبة، بعد تبريرها، طرح :

- المصاريف والأعباء المباشرة التي بذلها المقرّ قصرا لحسابها سواء في تونس أو في مكان آخر، و
- جزء من المصاريف العامة للتسيير التي أنفقها المقرّ وذلك في حدود نسبة محددة باعتبار رقم معاملاتها ورقم المعاملات الجملي للمؤسسة كما يلي:

$$\frac{\text{المصاريف العامة للتسيير} \times \text{رقم معاملات المنشأة الدائمة}}{\text{رقم المعاملات الجملي للمؤسسة}}$$

ويجب ألا تشمل المصاريف العامة للمقر التي تعتمد لضبط النسبة القابلة للطرح على مستوى المنشأة الدائمة خاصة:

- الأعباء والاستهلاكات المتعلقة بعناصر الأصول التي لا توفر مداخيل للمنشأة الدائمة بتونس،
- الأعباء المباشرة المبذولة قصرا لحساب المنشأة الدائمة باعتبار أنها قابلة للطرح كليا وذلك لتفادي طرح هذه المصاريف مرتين،
- كل الأعباء والمصاريف التي ليست لها صلة بنشاط المنشأة الدائمة بتونس.

❖ الحالة الخاصة بالإستهلاكات والأعباء المتعلقة بعناصر الأصول التي يضعها المقر على ذمة المنشأة الدائمة

1- في صورة تسجيل العناصر ضمن أصول المنشأة الدائمة

في هذه الحالة، يمكن للمنشأة الدائمة تسجيل الإستهلاكات بشأن عناصر الأصول القابلة للإستهلاك طبقاً للتشريع الجبائي الجاري به العمل وطرحها لضبط قاعدة الضريبة.

وتتكون قاعدة الإستهلاك في الحالة الخاصة من القيمة المحاسبية الصافية للعناصر المعنية كما تبينها موازنة المقر في تاريخ تحويلها إلى تونس تضاف إليها كل المصاريف والأعباء المبذولة لوضعها طور الاستغلال (النقل، التأمين، المعاليم الديوانية...).

غير أنه إذا كان التصريح الديواني للعناصر المذكورة يبين قيمة تقل عن قيمتها المحاسبية الصافية بموازنة المقر، يتم احتساب الإستهلاكات على أساس القاعدة المصرح بها لدى المصالح الديوانية تضاف إليها المصاريف والمعاليم المذكورة أعلاه (مكتوب الإدارة العامة للدراسات والتشريع الجبائي عدد 853 بتاريخ 23 ماي 2007).

وفي صورة إعادة تصدير العناصر للمقر الموجود بالخارج يتم سحبها من موازنة المنشأة الدائمة على أساس قيمتها المحاسبية الصافية التي تبينها الموازنة في تاريخ إعادة التصدير (مكتوب الإدارة العامة للدراسات والتشريع الجبائي عدد 351 بتاريخ 08 مارس 2012).

2- في صورة عدم تسجيل العناصر ضمن أصول المنشأة الدائمة

في هذه الحالة، تتكوّن الأعباء القابلة للطرح لضبط النتيجة الخاضعة للضريبة للمنشأة الدائمة من كل الأعباء التي بذلت لوضع عناصر الأصول على ذمة المنشأة الدائمة تضاف إليها الإستهلاكات المسجلة على مستوى المقر والمتعلقة بمدة استعمال العناصر من قبل المنشأة الدائمة. وتطرح هذه الإستهلاكات كأعباء استغلال وليس كإستهلاكات وبالتالي فهي تقبل للطرح حتى ولو تجاوزت نسبة الإستهلاك النسبة المحتسبة طبقاً للتشريع الجبائي الجاري به العمل.

مع العلم أنه في صورة ممارسة الشركات غير المقيمة لنشاطها بتونس عن طريق أكثر من منشأة دائمة، فإن النتيجة الجبائية تضبط باعتبار العمليات التي تنجزها كل المنشآت الدائمة ذلك أن الأمر يتعلق بوحدة متكاملة لا يمكن الفصل بينها (مكتوب الإدارة العامة للدراسات والتشريع الجبائي عدد 2349 بتاريخ 13 ديسمبر 2013).

• الإستثناء: توظيف الضريبة دون واجبات محاسبية مطابقة للتشريع المحاسبي للمؤسسات

أ- المنشآت الدائمة التي لا تتجاوز مدتها ستة أشهر

تعفى المنشآت الدائمة بتونس التابعة للمؤسسات غير المقيمة التي لا تفوق مدة نشاطها بتونس 6 أشهر من مسك محاسبة مطابقة للتشريع المحاسبي للمؤسسات حيث تخضع للضريبة على الدخل أو للضريبة على الشركات عن طريق خصم من المورد تحريي يحسب بنسبة:

- 5% بالنسبة للمبالغ المدفوعة مقابل أشغال البناء؛
- 10% بالنسبة للمبالغ المدفوعة مقابل عمليات التركيب؛
- 15% بالنسبة للمبالغ المدفوعة مقابل الخدمات الأخرى.

هذا، ويبقى للمنشآت الدائمة المذكورة حق اختيار دفع الضريبة عن طريق تصريح على أساس الأرباح الصافية التي تفرزها المحاسبة الممسوكة في الغرض. وتتم ممارسة الخيار عن طريق مطلب يودع في الغرض بمكتب مراقبة الأداءات المختص عند إيداع التصريح بالوجود.

ولمزيد التوضيحات حول الموضوع، يمكن الرجوع إلى المذكرة العامة عدد 3 لسنة 2015.

ب- المنشآت الدائمة للأشخاص الطبيعيين الذين يمارسون نشاطا مستقلا

يخضع الأشخاص الطبيعيون غير المقيمين الذين يمارسون مهنة مستقلة بتونس في إطار قاعدة ثابتة للضريبة على الدخل على أساس القاعدة التقديرية المحددة بـ 80% من المقابيض الخام مع إمكانية اختيار مسك محاسبة مطابقة للتشريع المحاسبي للمؤسسات.

ج- المنشآت الدائمة المؤهلة للانتفاع بالنظام التقديري

يمكن للمنشآت الدائمة التونسية التابعة للمؤسسات الأجنبية الانتفاع بالنظام التقديري إذا توفرت كل الشروط اللازمة لذلك، حيث تخضع المنشآت المذكورة للضريبة على أساس رقم المعاملات وذلك عملا بأحكام الفصل 44 مكرر من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

د- الأرباح المحققة في إطار شركة أشخاص وما شابهها

تخضع المؤسسات غير المقيمة والتي تعتبر مستقرة بتونس بصفتها شريك بشركة أشخاص وما شابهها للضريبة على أساس القسط من الأرباح الراجع لها من الشركة كما حدّتها المحاسبة التي تمسكها الشركة.

غير أنه يمكن لهذه المنشآت الدائمة مسك محاسبة مطابقة للتشريع المحاسبي للمؤسسات لطرح الأعباء التي بذلها المقر لحسابها ولطرح نسبة من الأعباء العامة عند الاقتضاء.

3-2- الواجبات المتعلقة بالخصم من المورد

يستوجب على المنشآت الدائمة التونسية التابعة للمؤسسات الأجنبية وبصرف النظر عن نظامها الجبائي في مادة الضريبة على الدخل أو الضريبة على الشركات القيام طبقا للتشريع الجبائي الجاري به العمل بالخصم من المورد على كل المبالغ التي تدفعها لحسابها أو لحساب الغير والتي يشملها ميدان تطبيق الخصم من المورد بعنوان الضريبة على الدخل أو الضريبة على الشركات كما تم ضبطه بالقانون العام وباتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي وكذلك الخصم من المورد بعنوان الأداء على القيمة المضافة بنسبة 100% عند الاقتضاء.

ولا يكون الخصم من المورد بعنوان الضريبة على الدخل أو الضريبة على الشركات مستوجبا على المبالغ المدفوعة للمقر بعنوان استرجاع مصاريف مقابل خدمات أنجزها المقر لها موضوع كشف مصاريف في حدود المصاريف الفعلية المبدولة.

غير أنّ الخصم من المورد يكون مستوجبا على المبالغ المدفوعة بعنوان استرجاع مصاريف بذلها المقر لحساب المنشأة الدائمة مقابل خدمات أنجزها طرف آخر من غير المقر. ويستوجب الخصم من المورد في هذه الحالة :

- طبقا لأحكام القانون العام إذا كان مسدي الخدمة مقيما أو مستقرا بتونس أو كان مقيما بدولة لم تبرم اتفاقية لتفادي الإزدواج الضريبي مع تونس،

- حسب اتفاقية تفادي الإزدواج الضريبي المبرمة بين تونس وبلد إقامة المنجز للخدمة في الحالات الأخرى.

ويكون الخصم من المورد بعنوان الأداء على القيمة المضافة مستوجبا في كل الحالات بنسبة 100% إذا كان المنجز للخدمة غير مقيم وغير مستقر وذلك بصرف النظر عن بلد إقامته.

ويستوجب الخصم من المورد بعنوان الأداء على القيمة المضافة كذلك على المبالغ الراجعة للمقر بعنوان استرجاع مصاريف مقابل خدمات أنجزها لحساب المنشأة الدائمة. (مكتوب الإدارة العامة للدراسات والتشريع الجبائي عدد 184 بتاريخ 29 جانفي 2015).

3-3- الواجبات الجبائية الأخرى

باعتبار أن الأمر يتعلق بمنشأة دائمة، تبقى كل الواجبات المتعلقة بالتصاريح الجبائية وبدفع جميع الضرائب والأداءات الأخرى مستوجبة (الأداء على التكوين المهني والمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء والأداء على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية لفائدة الجماعات المحلية،...).

ثانيا : الاستثناء لمبدأ توظيف الضريبة على أساس معيار المنشأة الدائمة

تتضمن اتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي استثناءات لمبدأ توظيف الضريبة على أساس معيار المنشأة الدائمة. بالفعل فهي يمكنها أن تمنع البلاد التونسية من توظيف الضريبة على أرباح محققة في إطار منشأة دائمة موجودة بها، كما يمكنها أن تمنحها الحق في توظيف الضريبة على أرباح تحققت على ترابها خارج إطار منشأة دائمة.

1- الأرباح المحققة في إطار منشأة دائمة وغير المعنية بتوظيف الضريبة: أرباح مؤسسات النقل الدولي البحري والجوي

يتعلق الأمر بالأرباح المتأتية من النقل الدولي البحري والجوي للأشياء أو للأشخاص والأرباح الاستثنائية والعرضية المتعلقة بها على غرار مداخيل رؤوس الأموال المنقولة المتأتية من توظيفات الأرباح المتأتية من النقل الدولي، الأرباح المتأتية من تأجير وسائل النقل (الطائرات والسفن والحاويات) المستغلة في النقل الدولي، القيمة الزائدة المتأتية من التفويت في هذه الوسائل...، حيث تستوجب الضريبة قصرا في دولة إقامة المؤسسة أي الدولة التي يوجد فيها المقر الاجتماعي (مقر الإدارة الفعلية) للمؤسسة.

مع العلم أن هذا المبدأ لا يطبق إلا على الضريبة على الشركات بعنوان الأرباح المتأتية من استغلال السفن والطائرات والحاويات في مجال النقل الدولي على النحو المبين أعلاه. وتبقى الضريبة مستوجبة على الأرباح التي تحققها المؤسسة المستقرة بتونس من النقل الداخلي وكذلك على الأرباح الاستثنائية والعرضية التي ليست لها علاقة بالنقل الدولي.

ولا يتم توظيف الضريبة على الأرباح المتأتية من النقل الداخلي إذا مثل هذا النقل امتدادا للنقل الدولي.

ويطبق مبدأ إخضاع الأرباح المتأتية من النقل الدولي للضريبة في الدولة التي يوجد بها مقر الإدارة الفعلية للمؤسسة كذلك على النقل البحري الداخلي المنجز بتونس من قبل مؤسسة مقيمة بالمملكة المتحدة لبريطانيا العظمى وإيرلندا الشمالية ومستقرة بتونس.

كذلك وفي الحالتين تبقى المؤسسة باعتبارها مستقرة بتونس مطالبة باحترام كل الواجبات الجبائية المستوجبة طبقاً للتشريع الجبائي الجاري به العمل.

2- المداخل المحققة خارج إطار منشأة دائمة والمعنية بتوظيف الضريبة

أ- الحالات المعنية (ملحق عدد 1)

تمنح اتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي المبرمة مع البلدان الأخرى الحق لتونس باعتبارها دولة المصدر في توظيف الضريبة على بعض المداخل التي تحققها المؤسسات غير المقيمة بتونس خارج إطار منشأة دائمة. وقد تم حصر هذه المداخل بمقتضى مختلف الإتفاقيات في:

- حصص الأسهم،
- الفوائد،
- المكافآت الواردة ضمن تعريف لفظة أتوات،
- المكافآت الواردة ضمن تعريف لفظة مكافآت تقنية بالنسبة إلى المقيمين بإفريقيا الجنوبية و صربيا،
- مكافآت الحضور،
- المكافآت الراجعة إلى الأشخاص الطبيعيين بعنوان المهن المستقلة بالنسبة إلى المقيمين ببعض البلدان،
- العمولات بالنسبة إلى المقيمين برومانيا،
- المكافآت مقابل النقل الداخلي البحري أو الجوي بالنسبة إلى المقيمين برومانيا و بكندا.

ب- شروط توظيف الضريبة

ب- 1- بالنسبة إلى الفوائد والأتوات والمكافآت التقنية: تستوجب الضريبة بصرف النظر عن مكان إسداء الخدمة

توظف الضريبة بتونس إذا دفعت المكافآت من قبل الدولة التونسية أو جماعة محلية أو مقيم بتونس، شخص طبيعي كان أو معنوي، أو من قبل غير مقيم ومستقر بتونس وذلك بصرف النظر عن مكان إسداء الخدمة أي حتى في صورة إسداؤها من الخارج. ويطبق نفس المبدأ على العمولات الراجعة إلى المقيمين برومانيا.

مثال عدد 1 :

لنفترض أن شركة مقيمة بالنرويج أنجزت دراسات فنية في البلد المذكور لفائدة منشأة دائمة تونسية لشركة مقيمة بفرنسا مقابل ما يعادل 45.000 دينار باعتبار جميع الأداءات.

طبقا لأحكام الفصل 12 من اتفاقية تفادي الازدواج الضريبي المبرمة بين تونس والنرويج بتاريخ 31 ماي 1978، تستوجب الضريبة بتونس رغم أن الخدمات أسديت بالنرويج وذلك باعتبار دفع المكافأة من قبل منشأة دائمة تونسية.

مع العلم أنه بالنسبة إلى الأتاوات والمكافآت التقنية، تطبق الضريبة فقط على المكافآت التي يتضمنها ميدان التطبيق الذي ضبطه تعريف لفظة "أتاوات" أو عبارة "المكافآت التقنية" بحيث تبقى كل المكافآت الأخرى مقابل الخدمات غير المشمولة بهذه التعاريف، غير خاضعة للضريبة وذلك عملا بأحكام الفصل المتعلق بأرباح المؤسسات (7) التي تنص على أن أرباح مؤسسات دولة لا تخضع للضريبة بدولة المصدر إلا إذا تحققت في إطار منشأة دائمة تملكها المؤسسة بهذه الدولة.

أما بالنسبة إلى حصص الأسهم وما شابهها وكذلك بالنسبة إلى مكافآت الحضور، فتستوجب الضريبة بتونس إذا كانت الشركة الموزعة لها مقيمة بتونس.

وبالنسبة إلى اتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي التي تمنح الحق لتونس لإخضاع أرباح المنشآت الدائمة إلى الضريبة على الأرباح الموزعة إذا كان الربح محققا بتونس عن طريق منشأة دائمة (الملحق عدد 2). ولمزيد التوضيحات حول الموضوع، يمكن الرجوع إلى المذكرة العامة عدد 3 لسنة 2015.

ب- 2- بالنسبة إلى الأصناف الأخرى من المداخل: تستوجب الضريبة فقط في صورة إسداء الخدمة بتونس

ب- 2-1- المهن المستقلة

تمكن بعض اتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي من توظيف الضريبة على المداخل المتأتية من ممارسة شخص طبيعي لمهنة مستقلة بتونس خارج إطار منشأة دائمة وذلك إذا تجاوزت المكافأة المدفوعة مقابل هذه المهن الحد المضبوط بالاتفاقية المعنية ويتعلق الأمر بالاتفاقيات المبرمة مع كل من النرويج وإيطاليا والولايات المتحدة الأمريكية وكندا ومالطا (الملحق عدد 1).

كما تستوجب الضريبة على المقيمين بكل من اللكسمبورغ وأندونيسيا والفيتنام في صورة ممارسة مهنة مستقلة بتونس بصرف النظر عن مبلغ المكافأة الراجعة لهم بهذا العنوان وذلك كما يلي:

- بالنسبة إلى المقيمين باللكسمبورغ: إذا كانت مدة إقامتهم تساوي أو تفوق 90 يوما خلال السنة الجبائية.
- بالنسبة إلى المقيمين بأندونيسيا: إذا كانت مدة إقامتهم تفوق 120 يوما خلال السنة الجبائية.
- بالنسبة إلى المقيمين بالفيتنام: إذا كانت المكافأة الراجعة لهم مقابل نشاطهم بتونس قد دفعت من قبل مقيم بتونس أو تحملت عنها منشأة دائمة أو قاعدة ثابتة بتونس.

مثال عدد 2 :

لنفترض أن محام مقيم بالنرويج أصدر كشف أتعاب بمبلغ 25.000 دينار لمؤسسة مستقرة بتونس مقابل تمثيلها أمام المحاكم النرويجية في إطار قضية مع أحد حرفائها المقيم بالنرويج.

في هذه الحالة ورغم أن المكافأة الراجعة للمحامي المقيم بالنرويج تتجاوز المبلغ المحدد بالفصل 14 من الاتفاقية التونسية النرويجية لتقاضي الازدواج الضريبي (25.000 كرونة نرويجية)، فهي لا تخضع للضريبة بتونس باعتبار إسداء الخدمة بالنرويج كما لا تخضع للخصم من المورد بعنوان الأداء على القيمة المضافة باعتبار استعمال الخدمة بالنرويج.

ب- 2-2- المداخل المتأتية من نشاط النقل الداخلي البحري والجوي

تمكن الإتفاقية المبرمة مع كل من كندا ورومانيا من توظيف الضريبة على خدمات النقل الداخلي البحري والجوي المنجز بتونس خارج إطار منشأة دائمة.

ج- كيفية توظيف الضريبة

المبدأ: توظيف الضريبة حسب النسبة المنصوص عليها بالاتفاقية

تستوجب الضريبة على الدخل أو الضريبة على الشركات عن طريق خصم من المورد تحرري حسب النسبة المنصوص عليها بالاتفاقية في صورة عدم انتفاع الدخل بإعفاء بمقتضى القانون العام على غرار فوائد الإيداعات والسندات بالعملية الأجنبية أو بالدينار القابل للتحويل والأتاوات بعنوان الدراسات والمساعدة الفنية المنجزة مباشرة من قبل الشركات الأم قصرًا لفائدة صاحب الرخصة في ميدان المحروقات.

◀ الاستثناء: تطبيق النسب المنصوص عليها بالقانون العام

تطبق نسب الخصم من المورد الواردة بمجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين أو الضريبة على الشركات :

- إذا لم تتضمن الإتفاقية نسبة خاصة: المكافآت بالنسبة للمهن المستقلة وبالنسبة للنقل الداخلي البحري والجوي والاتاوات بالنسبة للمقيمين ببلدان الإتحاد المغاربي ومكافآت الحضور...
- إذا كانت النسبة المنصوص عليها بالإتفاقية أعلى من النسبة المنصوص عليها بالقانون العام.

مثال عدد 3 :

لنفترض أنّ شركة مقيمة بفرنسا قامت بفوترة مبلغ 80.000 دينار صاف من الأداء على القيمة المضافة لمؤسسة مستقرة بتونس مقابل كراء معدّات تجارية.

في هذه الحالة، يتم الخصم من المورد بنسبة 15% المنصوص عليها بالفصل 52 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات باعتبار أنّها تقل عن نسبة 20% المنصوص عليها بالفصل 19 من الاتفاقية المبرمة بين تونس وفرنسا، ويتم الخصم كما يلي :

$$\text{- الخصم من المورد بعنوان الضريبة على الشركات:} \\ 80.000 \times 1.18 \times 15\% = 14.160 \text{ د}$$

$$\text{- الخصم من المورد بعنوان الأداء على القيمة المضافة:} \\ 80.000 \times 18\% = 14.400 \text{ د}$$

- إذا لا يتحمل المنتفع بالدخل الخصم من المورد بتونس لأي سبب كان أو يتحملة بصفة منقوصة. في هذه الحالة، تطبق النسبة المنصوص عليها بالقانون العام (ن) محتسبة باعتبار قاعدة تحمل عبء الضريبة أي $\frac{100 \times n}{n-100}$ وذلك تطبيقاً لأحكام الفصل 52 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

مثال عدد 4 :

لنفترض أنّ مؤسسة مستقرة بتونس دفعت مبلغ 100.000 دينار تمّت فوترته من قبل شركة مقيمة بهولندا مقابل دراسات فنية أنجزتها لفائدتها.

في هذه الحالة وباعتبار أنّ الخصم من المورد لم ينجز (المبلغ موضوع الفاتورة تم دفعه كليا)، فإنّ النسبة المنصوص عليها بالاتفاقية لا تطبق. ويستوجب الخصم من المورد بنسبة 15% محتسب حسب قاعدة تحمل عبء الضريبة أي بنسبة 17.65%، ويتم الخصم كما يلي :

$$\text{- الخصم من المورد بعنوان الضريبة على الشركات:}$$
$$100.000 \text{ د} \times 1.12 \times 17.64\% = 19.756,800 \text{ د}$$

$$\text{- الخصم من المورد بعنوان الأداء على القيمة المضافة:}$$
$$100.000 \text{ د} \times 12\% = 12.000 \text{ د}$$

▪ على المبالغ الزائدة المدفوعة بعنوان الفوائد أو الأتاوات أو المكافآت التقنية بحكم علاقات خاصة تربط المدين والدائن (الشركات الأمّ والشركات المتفرعة عنها، مؤسسات تحت مراقبة مشتركة...) مقارنة بالمبلغ الذي كان من الممكن الإتفاق عليه في غياب علاقات تبعية، حيث تطبق النسبة المنخفضة المنصوص عليها باتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي على المبلغ الذي يعتبر عاديا والمعتمد على أساس مبدأ المنافسة. ويبقى المبلغ الزائد خاضعا للضريبة حسب أحكام القانون العام.

في هذه الحالة، يطبق الخصم من المورد المنصوص عليه بالقانون العام باعتبار صنف الدخل، حيث يمكن وجود حالتين :

- **الحالة الأولى:** ليس للمنتفع بالمبالغ مساهمات مباشرة أو غير مباشرة في رأس مال الشركة المدينة:

يستوجب الخصم من المورد بنسبة 15% بالنسبة إلى الأتاوات أو المكافآت التقنية وبنسبة 20% بالنسبة إلى المداخل المصنفة ضمن مداخل رؤوس الأموال المنقولة باستثناء فوائد القروض البنكية،

- **الحالة الثانية:** للمنتفع بالمبالغ مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة في رأس مال الشركة المدينة:

يستوجب الخصم من المورد في كل الحالات بنسبة 15% باعتبار أن الأمر يتعلق بمداخل مصنفة كمداخل أوراق مالية.

هذا، ويستوجب الخصم في كلتا الحالتين على أساس قاعدة تحمل عبء الضريبة. ويتم تطبيق هذه القاعدة:

- على الفارق بين الخصم من المورد المنجز حسب أحكام الإتفاقية والخصم من المورد المستوجب حسب أحكام القانون العام وذلك إذا احتسب الخصم من المورد حسب النسبة المنصوص عليها بالاتفاقية على المبلغ الجملي المدفوع،
- على نسبة الخصم من المورد المنصوص عليها بالقانون العام في صورة عدم القيام بالخصم من المورد.

مثال عدد 5 :

لنفترض أن مؤسسة مقيمة بالصين وضعت على ذمة شركة مقيمة بتونس مبلغا يقدر بمليون دينار.

لنفترض كذلك أن الشركتين تنتميان إلى نفس المجمع واتفقتا على تأجير عملية الوضع على الذمة للأموال بنسبة فائدة بـ 12%.

لنفترض كذلك أن نسبة الفائدة المعمول بها بالسوق في الحالات المماثلة هي 8%، وأن الشركة المقيمة بتونس أنجزت الخصم من المورد على الفوائد المدفوعة حسب النسبة المنصوص عليها بإتفاقية تفادي الازدواج الضريبي المبرمة بين تونس والصين كما يلي :

- مبلغ الفوائد المدفوع
1 م.د. × 12%
د 120.000

- الخصم من المورد بعنوان الضريبة على الشركات المنجز طبقا للاتفاقية
د 120.000 × 10%
د 12.000

- الخصم من المورد بعنوان الأداء على القيمة المضافة
 $6 \times \frac{120.000}{106}$
د 6.792,452

يتم تعديل الوضعية في مادة الضريبة على الشركات كما يلي:

- الفوائد الخاضعة للنسبة الواردة بالإتفاقية (10%)
1 م.د. × 8%
د 80.000

- مبلغ الفوائد الزائدة الواجب إخضاعه للخصم من المورد حسب القانون العام
د 120.000 د - 80.000 د
- د 40.000

باعتبار أن هذا المبلغ قد خضع للخصم من المورد حسب نسبة الإتفاقية عوضاً عن نسبة القانون العام، فإن الأمر يتعلق بنقص في الخصم من المورد المستوجب حيث يتم احتساب فارق النسبة على أساس قاعدة تحمل عبء الضريبة كما يلي:

- نسبة الخصم من المورد المنصوص عليها بالإتفاقية: 10%
- نسبة الخصم من المورد حسب القانون العام: 20%
- فارق النسبة: 10
- النسبة المستوجبة على أساس قاعدة تحمل عبء الضريبة:
$$\%11.11 = \frac{10 \times 100}{10 - 100}$$
- النقص في الخصم من المورد المستوجب
$$40.000 \times \%11.11 = 4.444$$
 دينار، تضاف إليه خطايا التأخير محتسبة طبقاً للتشريع الجاري به العمل.

مثال عدد 6:

إذا أخذنا معطيات المثال عدد 5 واعتبرنا أن الشركة المقيمة بالصين تمتلك مساهمات في رأس مال الشركة المقيمة بتونس والمدينة بالفوائد، يصنف المبلغ الزائد كمدخيل أوراق مالية ويستوجب الخصم من المورد بنسبة 15%.

ويتم تعديل الخصم المنجز كما يلي:

- فارق النسبة 5 محتسب حسب قاعدة تحمل عبء الضريبة: 5,26%،
- النقص في الخصم المستوجب: $40.000 \times \%5,26 = 2.104$ د تضاف إليه خطايا التأخير المستوجبة طبقاً للتشريع الجبائي الجاري به العمل.

لا يستوجب الأداء على القيمة المضافة على القسط من الفوائد الذي تم تصنيفه كمدخيل أوراق مالية باعتبار أن هذا الصنف من المدخيل يوجد خارج ميدان تطبيق الأداء على القيمة المضافة.

مع العلم أنه في كلتا الحالتين، لا يطرح النقص في الخصم من المورد الذي تم تعديله لضبط قاعدة الضريبة للشركة المدينة بالفوائد باعتباره تحمل عبء الضريبة لحساب المنتفع بالفوائد وذلك عملاً بأحكام الفصل 14 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

مثال عدد 7:

لنأخذ من جديد معطيات المثال عدد 5 ولنفترض أن الشركة المقيمة بتونس لم تقم بأي خصم على الفوائد المدفوعة إلى الشركة المقيمة بالصين.

في هذه الحالة تتم تسوية الوضعية كما يلي:

- الخصم من المورد بعنوان الضريبة على الشركات باعتبار الأداء على القيمة المضافة:

$$120.000 \text{ د} \times 1.06 \times 25\%^{(1)} = 31.800 \text{ د}$$

- الخصم من المورد بعنوان الأداء على القيمة المضافة:

$$120.000 \text{ د} \times 6\% = 7.200 \text{ د}$$

وتكون خطايا التأخير مستوجبة طبقاً للتشريع الجبائي الجاري به العمل بالنسبة إلى الخصم من المورد في الحالتين.

مثال عدد 8 :

لنأخذ من جديد معطيات المثال عدد 6 ولنفترض أن الشركة المقيمة بتونس لم تقم بأي خصم من المورد على الفوائد المدفوعة إلى الشركة المقيمة بالصين والتي تمتلك مساهمات في أرس مالها.

في هذه الحالة تتم تسوية الوضعية كما يلي :

- الخصم من المورد بعنوان الضريبة على الشركات المستوجب على القسط من الفوائد المحتسبة حسب النسبة المعمول بها بالسوق والمصنفة كمداخل رؤوس أموال منقولة :

$$80.000 \text{ د} \times 1.06 \times 25\%^{(1)} = 21.200 \text{ د}$$

- الخصم من المورد بعنوان الأداء على القيمة المضافة :

$$80.000 \text{ د} \times 6\% = 4.800 \text{ د}$$

- الخصم من المورد بعنوان الضريبة على الشركات المستوجب على القسط من الفوائد الزائدة المصنفة كمداخل أوراق مالية دون اعتبار الأداء على القيمة المضافة :

$$40.000 \text{ د} \times 17.64\%^{(2)} = 7.056 \text{ د}$$

⁽¹⁾ $\frac{20 \times 100}{20 - 100}$

⁽²⁾ $\frac{15 \times 100}{15 - 100}$

وتبقى خطايا التأخير مستوجبة في كل الحالات طبقاً للتشريع الجاري به العمل.

كذلك، وبالنسبة إلى العلاقة بين الشركة والشركاء، فإن طرح الفوائد يتم طبقاً للشروط الواردة بالفقرة VII من الفصل 48 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات المتعلقة بالحساب الجاري للشركاء.

د- شروط تطبيق مبادئ توظيف الضريبة التفاضلية المنصوص عليها بالإتفاقيات

يستوجب الانتفاع بإعفاء المداخل ذات المصدر التونسي المحققة خارج إطار منشأة دائمة أو تطبيق نسبة الخصم من المورد التفاضلية المنصوص عليها باتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي والتي تقل عن النسبة المنصوص عليها بالقانون العام، استظهار المنتفع بالمكافأة:

- بشهادة إقامة جبائية مسلمة من قبل السلطات الجبائية المختصة بدولة الإقامة، وعند الاقتضاء،
- بأية وثيقة تكون مستوجبة للانتفاع بأحكام الاتفاقية كما هو الشأن بالنسبة إلى الاتفاقية التونسية الهولندية.

مثال عدد 9 :

تنص الاتفاقية المبرمة بين تونس وهولندا على أنّ الفوائد والأتاوات ذات المصدر التونسي والمدفوعة لمقيم بهولندا تخضع للضريبة بتونس عن طريق خصم من المورد تحرري بنسبة 10% بالنسبة إلى الفوائد (الفصل 11) وبنسبة 11% بالنسبة إلى الأتاوات (الفصل 12). وينص البروتوكول الملحق لها على أن هذه النسب تخفض إلى 7.5% في صورة عدم تغيير هولندا لتشريعها وتوظيف الضريبة على المقيمين بتونس بعنوان الفوائد والأتاوات ذات المصدر الهولندي.

وعلى هذا الأساس:

- يستوجب تطبيق نسبة 10% أو نسبة 11% حسب الحالة استظهار المنتفعين بشهادة إقامة جبائية مسلمة من طرف السلطات الجبائية الهولندية،
- يستوجب تطبيق نسبة 7.5% الاستظهار، علاوة على شهادة الإقامة المذكورة أعلاه، بشهادة إعفاء بهولندا للفوائد والأتاوات الراجعة إلى مقيمين بتونس.

من ناحية أخرى، يستوجب تطبيق الأحكام التفاضلية الواردة بالاتفاقية (الإعفاء أو الخضوع للضريبة بنسبة منخفضة) بالنسبة إلى الخدمات المنجزة بتونس التثبت من الحالات التالية:

- لا يتعلق الأمر بخدمة منجزة في إطار منشأة دائمة ،
- لا تنسب المكافآت إلى منشأة دائمة يملكها المنتفع بها بتونس،
- ليست للمنتفع بالمداخل صفة المستقر بتونس وذلك بالنسبة إلى المقيمين ببلدان أبرمت مع تونس اتفاقية لتفادي الازدواج الضريبي تنصّ على مبدأ القوة الجاذبة للمنشأة الدائمة.

حيث في كل هذه الحالات، تخضع المؤسسة المسديّة للخدمة للضريبة طبقاً للتشريع الجبائي الجاري به العمل.

مثال عدد 10 :

لنفترض أن شركة مقيمة بكندا أنجزت بتونس دراسات فنية لمدة أسبوع لفائدة شركة مستقرة بتونس وفوترت بهذا العنوان مبلغ 150.000 دينار باعتبار كل الأداءات. وإذا افترضنا أن الشركة الكندية تملك منشأة دائمة بتونس تنشط في مجال الهندسة، لا توظف الضريبة على مبلغ 150.000 د حسب الفصل 12 من الاتفاقية بل يدمج ضمن نتائج المنشأة الدائمة ويخضع للضريبة بهذا العنوان بالرغم من أن الدراسات تمّ إسدائها وفوترتها مباشرة من قبل المقر (تطبيق مبدأ القوة الجاذبة).

في هذه الحالة، يطبق الخصم من المورد بنسبة 5% بعنوان الأتعاب. وي طرح الخصم من المورد المذكور من الضريبة على الشركات أو من الأقساط الاحتياطية المستوجبة على المنشأة الدائمة بتونس.

مثال عدد 11 :

لنفترض أن مؤسسة مقيمة بهولندا أبرمت عقداً مع مؤسسة مستقرة بتونس تتعهد بمقتضاه بوضع تجهيزات تجارية على ذمتها لمدة 4 أسابيع مقابل مبلغ قدره 100.000 دينار.

هذا، وتبين أن التجهيزات موضوع الوضع على الذمة ملحقة بمنشأة دائمة تملكها المؤسسة الهولندية بتونس.

في هذه الحالة وبالرغم من أن العقد أبرم مباشرة مع المقر بالخارج وأن الفاتورة صدرت مباشرة من المقر وأن الدفع تم مباشرة إلى المقر، يدمج مبلغ 100.000 د ضمن محاصيل المنشأة الدائمة ويخضع للضريبة على هذا الأساس.

ويتم إلحاقه بالمنشأة الدائمة بمقتضى أحكام اتفاقية تفادي الازدواج الضريبي المبرمة بين البلدين التي تنص على أنه إذا كان الحق أو الملك الناتجة عنه الأتاوات متصلاً فعلياً

بمنشأة دائمة يملكها المنتفع بالأتاوات ببلد المصدر، تطبق أحكام الفصل المتعلق بمنشأة دائمة (الفصل 7) وليست الأحكام المتعلقة بالأتاوات (الفصل 12).

هـ- الحالات المتعلقة بأرباح المهن غير التجارية أو بأرباح المنشأة الدائمة أو بالأتاوات أو بالمكافآت التقنية

بالرجوع إلى أحكام اتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي، يمكن أن يضبط النظام الجبائي لمداخل ذات مصدر تونسي بمقتضى أحكام مختلفة من الاتفاقيات المذكورة في نفس الوقت، حيث يمكن أن يضبط هذا النظام باعتماد مبدأ المنشأة الدائمة وبعتماد مبدأ توظيف الضريبة خارج إطار منشأة دائمة أو باعتماد مبلغ المكافأة بالنسبة إلى المهن المستقلة. في هذه الحالة، يتم تطبيق الأحكام الخاصة بصنف الدخل المعني دون إمكانية خيار بالنسبة إلى المعني بالأمر ولا ضغوطات بالنسبة إلى إدارة الجباية التونسية.

مثال عدد 12 :

لنفترض أن مهندسا مقيما بالنرويج أنجز بتونس أنشطة مراقبة متعلقة بعمليات تركيب معدات لمدة شهر مقابل مكافأة بـ 120.000 دينار باعتبار كلّ الأداءات :

أ- طبقا لأحكام الفصلين 5 و 7 من الاتفاقية التونسية النرويجية لتفادي الازدواج الضريبي، لا يعتبر المعني بالأمر مستقرا بتونس باعتباره لم يتجاوز المدة المحددة بالفصل 5 ولا يخضع بالتالي للضريبة على الدخل بهذا العنوان.

ويبقى فقط الأداء على القيمة المضافة مستوجبا عن طريق الخصم من المورد بنسبة 100% أي $18.305 = 18 \times \frac{120.000}{118}$ دينار.

و

ب- طبقا لأحكام الفصل 12 من الاتفاقية المذكورة، لا يخضع كذلك المعني بالأمر للضريبة على الدخل باعتبار أن المكافأة غير مشمولة بتعريف لفظة "أتاوات".

ويبقى فقط الأداء على القيمة المضافة مستوجبا عن طريق الخصم من المورد بنسبة 100% أي $18.305 = 18 \times \frac{120.000}{118}$ دينار.

و

ج- وفقا لأحكام الفصل 14 من الاتفاقية المذكورة، يخضع المعني بالأمر للضريبة بتونس باعتبار أنّ الخدمة تندرج ضمن صنف المهن الحرة وتمّ إسداؤها بتونس وأن المكافأة

تجاوزت ما يعادل مبلغ 25.000 كرونة نرويجية (6.891,250 دينار) المحدد بالاتفاقية. وتستوجب الضريبة طبقا للقانون العام كما يلي :

- الخصم من المورد بعنوان الضريبة على الدخل :

$$120.000 \text{ د} \times 15\% = 18.000 \text{ د}$$

- الخصم بعنوان الأداء على القيمة المضافة :

$$\frac{120.000 \text{ د} \times 18}{118} = 18.305 \text{ د}$$

غير أنه وبالنسبة لهذه الحالة، تطبق أحكام الفصل 7 بصرف النظر عن أحكام الفصلين 12 و14.

مثال عدد 13 :

لنفترض أنّ مهندسا مقيما بإيطاليا أنجز بتونس دراسات فنية مقابل 3.000 د باعتبار كل الأداءات :

أ- وفقا لأحكام الفصل 7 من الاتفاقية التونسية الإيطالية لتفادي الازدواج الضريبي، لا يخضع المعني بالأمر للضريبة على الدخل بعنوان هذه المكافأة باعتبارها محققة خارج إطار منشأة دائمة .

ويبقى الأداء على القيمة المضافة مستوجبا عن طريق الخصم من المورد بنسبة 100% أي : $\frac{3.000 \text{ د} \times 12}{112} = 321,428 \text{ د}$

و

ب- وفقا لأحكام الفصل 12 من الاتفاقية المذكورة والبروتوكول الملحق لها، يخضع المعني بالأمر للضريبة بتونس بعنوان الأتاوات باعتبار أن المكافأة منصوص عليها ضمن تعريف لفظة الأتاوات حيث تستوجب الضريبة بصرف النظر عن مبلغها كما يلي :

- الخصم من المورد بعنوان الضريبة على الدخل :

$$3.000 \text{ د} \times 12\% = 360 \text{ د}$$

- الخصم من المورد بعنوان الأداء على القيمة المضافة بنسبة 100%:

$$\frac{3.000 \text{ د} \times 12}{112} = 321,428 \text{ د}$$

و

ج- وفقا لأحكام الفصل 14 من الاتفاقية المذكورة، لا يخضع المعني بالأمر للضريبة بتونس باعتبار أنّ المكافأة التي تحصل عليها لم تتجاوز المبلغ المحدد بالفصل المذكور أي ما يعادل 7.000 دولار أمريكي.

حيث يبقى فقط الأداء على القيمة المضافة مستوجبا عن طريق الخصم من المورد بنسبة 100% أي: $\frac{3.000}{112} \times 12 = 321,428$ د

في هذه الحالة، تطبق أحكام الفصل 12 بصرف النظر عن أحكام الفصلين 7 و14.

مثال عدد 14 :

لنفترض أنّ مقيما بإيطاليا أنجز خدمات مساعدة فنية لفائدة مؤسسة مقيمة بتونس لمدة شهر مقابل مكافأة بـ20.000 دينار باعتبار كل الأداءات.

أ- طبقا لأحكام الفصل 7 من الاتفاقية التونسية الإيطالية لتقادي الازدواج الضريبي، لا يخضع المعني بالأمر للضريبة بتونس باعتبار أنّ المكافأة محققة خارج إطار منشأة دائمة.

ويبقى الأداء على القيمة المضافة مستوجبا عن طريق الخصم من المورد بنسبة 100% أي: $\frac{20.000}{118} \times 18 = 3.050,847$ د.

و

ب- طبقا لأحكام الفصل 12 من الاتفاقية المذكورة والبروتوكول الملحق لها لا يخضع المعني بالأمر للضريبة على الدخل بتونس باعتبار أنّ تعريف لفظة "الأتاوات" لا يشمل المساعدة الفنية .

ويبقى فقط الأداء على القيمة المضافة مستوجبا عن طريق خصم من مورد بـ100% أي $\frac{20.000}{118} \times 18 = 3.050,847$ د.

و

ج- طبقا للفصل 14 من الاتفاقية المذكورة، يخضع المعني بالأمر للضريبة بتونس باعتبار أنّ المكافأة التي تحصل عليها تجاوزت المبلغ المحدد بالاتفاقية المذكورة أي ما يعادل 7.000 دولار أمريكي. ويخضع بالتالي للضريبة طبقا لأحكام القانون العام كما يلي :

- الخصم من المورد بعنوان الضريبة على الدخل :
 $20.000 \text{ د} \times 15\% = 3.000 \text{ د}$

- الخصم من المورد بعنوان الأداء على القيمة المضافة بنسبة 100% :
 $20.000 \text{ د} \times 18 = 3.050,847 \text{ د}$

في هذه الحالة، تطبق أحكام الفصل 12 التي تمثل الاستثناء بصرف النظر عن أحكام
الفصلين 7 و 14.

II- أرباح رأس المال

تستوجب الضريبة على أرباح رأس المال فقط بالنسبة إلى عمليات التفويت في الأملاك
العقارية والسندات والحقوق المتعلقة بها غير الملحقة بأصول مهنية.

1- بالنسبة للأملاك العقارية والحقوق المتعلقة بها

◀ مبدأ توظيف الضريبة

تمنح اتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي المبرمة مع البلدان الأخرى الحق لتونس في
توظيف الضريبة على القيمة الزائدة المتأتية من عمليات التفويت في العقارات الموجودة على
ترابها وفي الحقوق المتعلقة بها.

◀ طرق توظيف الضريبة

لم تتضمن الاتفاقيات طرق خاصة لتوظيف الضريبة بالنسبة إلى هذه الحالة فيطبق
القانون العام كما يلي :

- بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين: يتعلق الأمر بالقيمة الزائدة العقارية المنصوص عليها
بالفصل 27 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على
الشركات. ويتم توظيف الضريبة حسب نفس الشروط والطرق المستوجبة بالنسبة إلى
المقيمين ومع الانتفاع بنفس الاعفاءات الواردة بالفصل 27 المذكور.

- بالنسبة إلى الأشخاص المعنويين: تستوجب الضريبة في كل الحالات دون أي إعفاء
وحسب اختيار الشركة المفوتة أي بنسبة:

▪ 15% من ثمن التفويت، أو

▪ 25 % من القيمة الزائدة المحققة ابتداء من غرة جانفي 2014 وبنسبة 30% بالنسبة للقيمة الزائدة المحققة قبل هذا التاريخ.

وفي صورة خضوع عملية التفويت للخصم من المورد بنسبة 2.5% بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين وبنسبة 15 % بالنسبة للأشخاص المعنويين، يطرح هذا الخصم من الضريبة المستوجبة على القيمة الزائدة ويتم إرجاع فائض الخصم إلى المعني بالأمر على أساس مطلب في الغرض .

وتجدر الإشارة أن تسجيل عقود نقل ملكية العقارات والحقوق بالنسبة إلى حالات التفويت بين غير المقيمين تستوجب الإدلاء بشهادة مسلمة من قبل مصالح الأداءات المختصة تثبت دفع المفوت للضريبة المستوجبة على القيمة الزائدة المحققة (الفصل 92 من قانون المالية لسنة 2014).

2- بالنسبة للسندات

← مبدأ توظيف الضريبة

مع مراعاة الإعفاءات المنصوص عليها بالقانون العام لا يمكن توظيف الضريبة بتونس كبلد المصدر أي بلد إقامة الشركة المصدرة للسندات موضوع التفويت إلا إذا كان حق توظيف الضريبة منصوصا عليه باتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي.

ويتضمن الملحق عدد 3 قائمة الاتفاقيات التي تمنح لتونس بصفتها بلد المصدر حق توظيف الضريبة على القيمة الزائدة المتأتية من التفويت في السندات.

← طرق توظيف الضريبة

لم تتضمن الاتفاقية طرق خاصة لتوظيف الضريبة بالنسبة إلى هذه الحالة، فيطبق القانون العام. وتوظف الضريبة عن طريق الخصم من المورد بنسبة:

▪ 10% من القيمة الزائدة مع حدّ أقصى بـ2.5% من سعر التفويت بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين،

▪ 25% من القيمة الزائدة مع حدّ أقصى بـ5% من سعر التفويت بالنسبة إلى الأشخاص المعنويين (30% بالنسبة للقيمة الزائدة المحققة قبل غرة جانفي 2014).

وفي كلتا الحالتين، يمكن اختيار إيداع تصريح بعنوان عمليات التفويت المنجزة خلال السنة المعنية وطلب استرجاع فائض الخصم من المورد.

وتجدر الإشارة أنه بالنسبة إلى حالات التفويت بين غير المقيمين، يبقى توزيع حصص الأسهم لفائدة المقتني الجديد مرتبطا بإثبات دفع الضريبة على القيمة الزائدة من قبل المفوت أو بعدم وجوبها (الفصل 92 من قانون المالية لسنة 2014).

III- المرتبات والأجور في القطاع الخاص

◀ مبدأ توظيف الضريبة

لا يمكن توظيف الضريبة على أجور المقيمين بدول أبرمت مع تونس اتفاقية لتفادي الازدواج الضريبي في القطاع الخاص إلا إذا تمت ممارسة العمل بتونس وتوفرت إحدى الشروط المنصوص عليها بالاتفاقية وهي :

- إقامة الأجير بتونس لمدة تساوي أو تفوق 183 يوما، أو
- تحمل عبء المكافأة من قبل منشأة دائمة يملكها المؤجر بتونس، أو
- دفع المكافأة من قبل مؤجر مقيم بتونس. ويشمل هذا الإجراء غير المقيمين الذين يشتغلون بتونس في إطار عقد وضع على الذمة لليد العاملة.

وعلى أساس ما سبق، يخضع الإجراء غير المقيمين بتونس التابعين لمؤسسات غير مقيمة، والعاملين بتونس في كل الحالات للضريبة بتونس إذا كان مؤجرهم مستقرا بها. غير أن هذا المبدأ لا يطبق في الحالات التالية :

✓ بالنسبة إلى الحالة الخاصة بحضائر البناء أو عمليات التركيب وأنشطة المراقبة المتعلقة بها والتي تعتبر مستقرة بتونس إذا تجاوزت مدتها 9 أشهر أو 12 شهرا حسب الاتفاقية : إذا لم تتجاوز المؤسسة هذه المدة تعتبر أنها غير مستقرة بتونس. غير أن إجراءها غير المقيمين يخضعون للضريبة على الدخل بعنوان الأجور التي يتقاضونها إذا تجاوزت مدة إقامتهم بتونس 183 يوما ودون أن تتعدى المدة المضبوطة بالاتفاقية لاعتبار المؤسسة مستقرة (الاتفاقيات المبرمة مع كل من إسبانيا وأثيوبيا وموريس وبوركينا فاسو والسودان).

✓ بالنسبة إلى الحالة الخاصة بأجير مقيم بكندا: تضبط اتفاقية تفادي الازدواج الضريبي المبرمة بين تونس وكندا شرطا يتعلق بمبلغ المكافأة، حيث إذا كانت المكافأة المدفوعة إلى أجير كندي عمل بتونس تفوق 3.000 دولار كندي، فهو يخضع للضريبة على الدخل بتونس بعنوان الأجور المذكورة بصرف النظر إن كان مؤجره مستقرا أو غير مستقر بتونس.

← طرق توظيف الضريبة

أ- المبدأ : توظيف الضريبة على أساس جدول الضريبة على الدخل

يتم توظيف الضريبة على أساس المبلغ السنوي الخام للمكافآت تضاف إليها كل المنح والمكافآت والامتيازات العينية غير تلك الممنوحة لضرورة العمل وذلك بعد طرح:

- الخصوم الإجبارية التي يقوم بها المؤجر لغاية تكوين إيرادات، جريات تقاعد أو لغاية تغطية الأنظمة الإجبارية للضمان الاجتماعي لفائدة صندوق اجتماعي بتونس،

- المصاريف المهنية المحددة بصفة تقديرية بـ10% مما تبقى بعد طرح هذه الخصوم.

لكن دون طرح التخفيضات بعنوان الحالة والأعباء العائلية باعتبار أن الأمر يتعلق بغير مقيم.

ويتم الخصم من المورد طبقاً لأحكام مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

وتدفع الضريبة السنوية عن طريق التصريح السنوي وي طرح الخصم المذكور من الضريبة على الدخل السنوي المستوجبة على الأجير المعني. وفي صورة بروز فائض، فإنه يمكن طرحه من الضريبة بعنوان السنوات اللاحقة ويمكن كذلك أن يكون موضوع استرجاع على أساس مطلب في الغرض.

ويتعين على الأشخاص الذين يقبضون أجورهم من الخارج القيام بالخصم من المورد بأنفسهم طبقاً للتشريع الجبائي الجاري به العمل ودفعه للخزينة في الأجل المحددة لذلك.

ب- الاستثناء : توظيف الضريبة بنسبة تقديرية بـ20%

ب-1- الأجراء الذين لا تتجاوز مدة إقامتهم بتونس 6 أشهر

تخضع المكافآت المتأتية من تونس المدفوعة إلى أجير غير مقيم لا تتجاوز مدة إقامته بتونس 6 أشهر للضريبة عن طريق خصم من المورد تحرري بنسبة 20% من مبلغها الخام تضاف إليها المنح والامتيازات العينية حسب قيمتها الحقيقية.

وفي صورة تجاوز مدة الستة أشهر، تستوجب الضريبة حسب جدول الضريبة كما هو مبين أعلاه. ويمكن طرح الخصم من المورد المنجز بنسبة 20% والمطالبة باسترجاع الفائض باعتبار أن الأجراء مطالبون بإيداع التصريح السنوي بالفعل فإن الخصم من المورد بنسبة 20% الذي تحمله غير تحرري.

ب-2- الأجراء الأجانب الذين يمكنهم اختيار الضريبة التقديرية بـ20%

يتعلق الأمر خاصة بالأجراء الأجانب الذين يشتغلون لدى المؤسسات المصدرة كليا (مجلة تشجيع الاستثمارات، المؤسسات المنتسبة بفضاءات الأنشطة الاقتصادية، البنوك غير المقيمة) أو لدى المؤسسات البترولية الذين يخضعون للضريبة على الدخل على أساس 20% من مبلغ المكافأة الخام تضاف إليها كل المنح وقيمة الامتيازات العينية حيث تستوجب عليها الضريبة عن طريق الخصم من المورد بنسبة 20% التي ليست تحررية بمعنى أن المعنيين بالأمر يقعون مطالبين بإيداع التصريح السنوي بالضريبة على الدخل وتسوية وضعيتهم الجبائية.

IV- الفنانون والرياضيون

مع مراعاة الإعفاءات المضمنة ببعض الاتفاقيات يخضع الفنانون والرياضيون للضريبة على الدخل بتونس في كل الحالات إذا مارس نشاطهم بتونس. وتطبق الأحكام الخاصة بالأجور إذا كانت لهم صفة أجراء كما تم بيانه أعلاه، في حين تطبق الأحكام الخاصة بالمهنة المستقلة إذا كانت لهم صفة مستقلين. وتطبق هذه الأحكام حتى ولو دفعت المكافآت والأجور إلى شخص آخر من غير الفنانين والرياضيين.

أما بالنسبة إلى المقيمين بالولايات المتحدة الأمريكية فإن الضريبة تستوجب فقط إذا تجاوزت المكافأة ما يعادل مبلغ 7.500 دولار أمريكي.

تلغي هذه المذكرة العامة كل المذكرات العامة الصادرة حول الموضوع وخاصة منها المذكرة العامة عدد 31 لسنة 2010.

المديرة العامة للدراسات
والتشريع الجبائي
الإمضاء: حبيبة جراد حرم اللواتي

