

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

طرح سؤال حول مفهوم المساعدة الفنية في إطار اتفاقيات تفادي 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 يتمكن 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 المسديّة 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 المسديّة للخدمات بتقديم خبرتها والعمل على تحويل هذه الخبرة إلى طالب المساعدة الفنية.

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

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

يضبط 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 مدة 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 مناولة.

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

يضبط 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 المنتصبة 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.

ويطبّق 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 لعملهم 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 طبقا 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 طبقا 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 مقيما 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 تنصيص الاتفاقية على نسبة خاصة، تطبق نسبة 15% المنصوص عليها بالفصل 52 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات.

هذا ويكون الخصم من المورد تحرّيا من الضريبة بالنسبة إلى المؤسسة المسدية للخدمة مهما كانت النسبة المطبّقة.

← 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