

مذكرة عامة عدد 41 / 2002

الموضوع : شروط توظيف الضريبة على حصص الأسهم والفوائد والأرباح وأرباح المؤسسات في إطار إتفاقيات تقادي الإزدواج الضريبي المبرمة بين تونس والدول الأخرى .

المصاحب : جدول يلخص أهم أحكام إتفاقيات تقادي الإزدواج الضريبي المبرمة بين تونس والدول الأخرى

تهدف هذه المذكرة إلى تحليل أهم الأحكام المنصوص عليها باتفاقيات تقادي الإزدواج الضريبي المبرمة بين تونس وبعض البلدان والتي دخلت حيز التنفيذ في غرة جانفي 2002 و تلخيص الأحكام المتعلقة بحضائر البناء والفوائد وحصص الأسهم والأرباح .

I. أرباح المؤسسات

تخضع أرباح المؤسسات التابعة لدولة متعاقدة ، حسب الحالة ، للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين أو للضريبة على الشركات في الدولة المتعاقدة التي تباشر فيها المؤسسة نشاطها عن طريق منشأة دائمة .

وقد تعرضت مختلف إتفاقيات تقادي الإزدواج الضريبي المبرمة من طرف تونس إلى تعريف مفهوم المنشأة الدائمة ووضعت القواعد التي تتعلق بضبط الأرباح الخاضعة للضريبة .

(1) تعريف مفهوم المنشأة الدائمة

أ. تعريف عام

تعني عبارة " المنشأة الدائمة " كلّ مركز ثابت للأعمال تباشر المؤسسة من خلاله كل نشاطها أو جزءا منه .

وتشمل عبارة " المنشأة الدائمة " بالخصوص :

- مقرّ إدارة ،
- فرع ،
- مكتب ،
- مصنع ،

- ورشة ،
- منجم ، أو مقطع أو أي مكان آخر لإستخراج الموارد الطبيعية .

ب . حالات خاصة

ب1) حضائر البناء وعمليات التركيب وأنشطة المراقبة المتعلقة بها

لا تعتبر حضائر البناء وعمليات التركيب وأنشطة المراقبة المتعلقة بها منشأة دائمة في دولة متعاقدة ولا تخضع بالتالي للضريبة في هذه الدولة المتعاقدة إلا إذا تواصلت هذه الحضائر أو هذه العمليات أو هذه الأنشطة لمدة تتجاوز الفترة التي تحددها الإتفاقية .

وفي هذا الصدد ، ضببت جلّ الإتفاقيات المبرمة من طرف تونس المدة اللازمة لتعتبر حضائر البناء منشأة دائمة بدولة متعاقدة بين ثلاثة أشهر واثني عشر شهرا . على أن الحالة الوحيدة التي لم تضبط أية مدة ، هي الإتفاقية التونسية الجزائرية . غير أنه تمّ توقيف العمل بهذه الإتفاقية منذ سنة 1994 ، تاريخ دخول الإتفاقية المغربية حيز التنفيذ .

أمّا بالنسبة لعمليات التركيب ، فنصت بعض الإتفاقيات على معيار مصاريف التركيب . وفي هذه الحالة ، تعتبر عمليات التركيب أنها أنجزت في إطار منشأة دائمة إذا تجاوزت مصاريف التركيب التابعة لعملية بيع المعدات 10% من ثمن هذه المعدات .

وعلى سبيل المثال ، تنصّ الإتفاقية التونسية – الفرنسية ، على إخضاع مثل هذه العمليات للضريبة عندما تفوق مدّتها 3 أشهر وتقوم تكاليف التركيب 10% من ثمن التجهيزات موضوع التركيب .

ب.2) المؤسسات التي تباشر نشاطها عن طريق مستأجر

يعتبر " منشأة دائمة " لمؤسسة تابعة لدولة متعاقدة كل شخص يعمل في تلك الدولة لحساب تلك المؤسسة إذا :

- كان هذا الشخص يتمتع في تلك الدولة بصلوحيات عامة يمارسها عادة وتخول له التفاوض وإبرام العقود باسم المؤسسة أو لحساب المؤسسة أو ،

- يأخذ عادة طلبيات في هذه الدولة بصفة قطعية أو تكاد تكون قطعية للمؤسسة ذاتها أو للمؤسسة وللمؤسسات أخرى مراقبة من طرفها أو تمتلك القسط الأوفر من المساهمات في هذه المؤسسة أو موجودة كلياً تحت مراقبة مشتركة .

ب3) الملاحة الجوية والبحرية

استثناء لقاعدة توظيف الضريبة على أرباح مؤسسة على أساس وجود منشأة دائمة ، نصّت جلّ الإتفاقيات المبرمة مع تونس على توظيف الضريبة على الأرباح المتأتية من استغلال السفن أو الطائرات في المجال الدولي قصرا في الدولة التي يوجد بها مقرّ الإدارة الفعلية للمؤسسة .

ج. حالة بعض الإستغلالات التي لا تمثل منشأة دائمة

لا تعتبر منشأة دائمة الحالات التالية :

- استعمال تجهيزات فقط لغرض تخزين أو عرض بضائع تمتلكها المؤسسة،
- إيداع بضائع تمتلكها المؤسسة فقط لغاية خزنها أو عرضها ،
- إيداع بضائع تمتلكها المؤسسة فقط لغاية تحويلها من طرف مؤسسة أخرى،
- الإحتفاظ بمكان ثابت للأعمال لغرض شراء البضائع أو تجميع المعلومات للمؤسسة فقط ،
- استعمال مكان ثابت للأعمال من طرف مؤسسة فقط لغاية الإشهار أو تقديم معلومات أو القيام ببحوث علمية أو أنشطة مماثلة ذات صبغة تمهيدية أو ثانوية .

(2) كيفية ضبط أرباح المنشأة الدائمة

تضبط الأرباح الخاضعة للضريبة بالنسبة للمنشأة الدائمة عادة حسب أحكام القانون العام .

غير أن المنشأة الدائمة يمكنها طرح المصاريف الحقيقية المنجزة من قبل المقرّ لحساب المنشأة الدائمة بما في ذلك مصاريف التسيير والمصاريف العامة الإدارية .

ويكون الطرح المذكور كليا بالنسبة للأعباء والمصاريف المباشرة المبررة والمبدولة من قبل المقرّ لفائدة المنشأة الدائمة وفي حدود معينة بالنسبة للأعباء المشتركة .

وتضبط هذه الحدود على أساس القاعدة التالية :

المصاريف العامة للمقرّ X رقم معاملات المنشأة الدائمة
رقم معاملات الجملي للمؤسسة

II . حصص الأسهم

(1) تعريف

تعني عبارة " حصص الأسهم " المداخل المتأتية من الأسهم أو سندات الإنتفاع أو أنصبة المؤسسين أو منابات الربح الأخرى باستثناء الديون ، وكذلك مداخل المنابات

الإجتماعية الأخرى الخاضعة لنفس النظام الجبائي لمداخيل الأسهم بمقتضى التشريع الجبائي للدولة التي تقيم بها الشركة الموزعة للأرباح .

(2) قواعد توظيف الضريبة

تخضع حصص الأسهم للضريبة في بلد إقامة المنتفع بها ، غير أنه يمكنه لبلد المصدر توظيف الضريبة على هذه الحصص و ذلك حسب النسبة التي تحددها الإتفاقية، أو التي ينصّ عليها القانون العام إذا لم تحدد الإتفاقية نسبة معينة.

وفي الحالة الخاصة بتونس ، وإذا كانت هي بلد المصدر فإن حصص الأسهم المدفوعة لأشخاص غير مقيمين لا تخضع لأية ضريبة باعتبار أنها توجد خارج ميدان تطبيق الضريبة .

.III الفوائد

(1) تعريف

تعني عبارة " الفوائد " مداخيل الأموال العمومية وسندات الإقتراض المتبوعة أو غير المتبوعة بضمانات موثقة برهن و الديون على اختلاف أنواعها وكذلك جميع المداخيل الأخرى الشبيهة بمداخيل المبالغ المقترضة وذلك حسب التشريع الجبائي للدولة المتأنية منها المداخيل .

(2) قواعد توظيف الضريبة

تنص الإتفاقيات على توظيف الضريبة في دولة الإقامة وفي دولة المصدر ، فيتمّ توظيف الضريبة في بلد المصدر سواء حسب النسبة المنصوص عليها بالإتفاقية أو حسب الشروط المنصوص عليها بقانون دولة المصدر .

(3) كيفية توظيف الضريبة ببلد المصدر :

- يتمّ الخصم من المورد حسب :
- النسبة المنصوص عليها بالإتفاقية أو
- النسبة المنصوص عليها بقانون العام إذا لم تنص الإتفاقية على نسب خاصة أو إذا نصت على نسب تفوق النسب المضبوطة بالقانون العام ، أي بالنسبة لتونس :

- 2.5% بالنسبة للفوائد البنكية
- 20% في الحالات الأخرى

إلا أن بعض الإتفاقيات تنصّ على أن الفوائد المدفوعة من طرف دولة متعاقدة بموجب قرض متبوع بضمانات بصفة مباشرة أو غير مباشرة من طرف الدولة

المتعاقدة الأخرى أو جماعة محلية أو مؤسسة عمومية أو البنك المركزي لهذه الدولة الأخرى ، لا تخضع للضريبة .

IV. الأتاوات

(1) تعريف

تعني لفظة " الأتاوات " المكافآت على اختلاف أنواعها المدفوعة مقابل استعمال أو الحق في استعمال :

- حقوق المؤلف الخاصة بعمل أدبي أو فني أو علمي بما في ذلك الأشرطة السينمائية أو التلفزيونية ،
- براءة ،
- علامة صنع أو تجارة ،
- رسم أو مثال ،
- تصميم ،
- نموذج أو طريقة سرية ،
- استعمال أو إسناد استعمال لتجهيز صناعي أو تجاري أو علمي .

كما تعني لفظة " الأتاوات " المكافآت الممنوحة مقابل :

- المعلومات المتعلقة بتجربة مكتسبة في الميدان الصناعي أو التجاري أو العلمي ،
- الدراسات الفنية أو الإقتصادية ،
- المساعدة الفنية .

مع العلم أن كل الإتفاقيات لا تعرف " الأتاوات " بنفس الطريقة ، حيث لا تنص بعض الإتفاقيات ضمن تعريف لفظة أتاوات على المساعدة الفنية (الإتفاقية التونسية- الفرنسية والتونسية - الإيطالية والتونسية- الكندية) أو الدراسات الفنية (الإتفاقية التونسية- البلجيكية) .

(2) قواعد توظيف الضريبة

تنص الإتفاقيات على توظيف الضريبة ببلد الإقامة و ببلد المصدر . و تنص بعض الإتفاقيات المبرمة من طرف الجمهورية التونسية على توظيف الضريبة على الأتاوات قصرا في بلد الإقامة و ذلك خاصة بالنسبة إلى :

- الإتفاقية التونسية- السينغالية التي تخضع الأتاوات للضريبة في بلد إقامة المنتفع بها فقط ،
- الإتفاقية التونسية- الكندية التي تنص على أن حقوق المؤلف والدفوعات المشابهة لها لا تخضع للضريبة إلا في بلد إقامة المنتفع بها .

(3) طرق توظيف الضريبة ببلد المصدر

يتمّ الخصم من المورد حسب :

- النسبة المنصوص عليها باتفاقية تقادي الإزدواج الضريبي
- النسب المنصوص عليها بالقانون العام إذا لم تنص الإتفاقية على نسب خاصة أو إذا نصّت على نسبة تفوق نسبة القانون العام أي بالنسبة لتونس نسبة 15% .

مثال 1 : تنص الإتفاقية التونسية - التركية على توظيف الضريبة على الأتاوات المدفوعة مقابل الدراسات الفنية أو الإقتصادية في بلد المصدر بنسبة 10% .
وبما أن هذه النسبة تقلّ عن النسبة المنصوص عليها بالقانون العام لذلك تطبق نسبة 10% .

مثال 2 : تنص الإتفاقية التونسية الفرنسية على توظيف الضريبة ببلد المصدر على الأتاوات المدفوعة مقابل التفويت في رخص استغلال علامة صنع أو تجارة بنسبة 20% .
وبما أن هذه النسبة تفوق نسبة 15% المنصوص عليها بالقانون العام ، فتطبق نسبة 15% .

مع العلم أنه وفي جميع الحالات التي لا يتمّ فيها القيام بالخصم من المورد كليا أو جزئيا ، لا تطبق النسب المنصوص عليها بالإتفاقيات .

وفي هذه الحالة يقع تطبيق النسبة المنصوص عليها بالقانون العام معدلة حسب قاعدة تحمل عبء الضريبة وبالتالي وفي هذا الصدد يتمّ تطبيق النسب التالية :

* الفوائد

- 2.56% بالنسبة لفوائد القروض البنكية المدفوعة لمؤسسات غير مقيمة وغير مستقرة بتونس .

- 25% في الحالات الأخرى

* الأتاوات : 17,64%

المدير العام للدراسات
والتشريع الجبائي

الإمضاء : محمد علي بن مالك