

Distr.: General
2 August 2012
Arabic
Original: English

المجلس الاقتصادي والاجتماعي



لجنة الخبراء المعنية بالتعاون الدولي في المسائل الضريبية الدورة الثامنة

جنيف، ١٥-١٩ تشرين الأول/أكتوبر ٢٠١٢

البند ٣ (أ) من جدول الأعمال المؤقت*

مناقشة المسائل الموضوعية المتعلقة بالتعاون الدولي
في المسائل الضريبية: استكمال اتفاقية الأمم المتحدة
النموذجية للضرائب (حالة الاستكمال الذي أجري
في عام ٢٠١١، والمنشورات وما إلى ذلك)

اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية لازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية: نبذة موجزة عن مواد الاتفاقية**

مذكرة من الأمانة العامة

مقدمة

١ - تعرض هذه المذكرة نبذة موجزة عن مواد اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية لازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية (يشار إليها فيما بعد باسم "اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية")^(١). ولا تعكس هذه النبذة أي مواقف رسمية تعتمدها الأمم المتحدة

* E/C.18/2012/1

** تشمل التغييرات الرئيسية التي أُدخلت على الاتفاقية في سياق استكمالها في عام ٢٠١١.

(١) United Nations publication (New York, 2011). يمكن الاطلاع على الاتفاقية أيضا في الموقع الشبكي التالي:

http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf



الرجاء إعادة استعمال الورق



أو لجنة الخبراء المعنية بالتعاون الدولي في المسائل الضريبية (يُشار إليها فيما بعد باسم "لجنة الخبراء") بشأن تفسير أحكام اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية وتطبيقها. بل إن الغرض منها هو توفير ملخص غير رسمي لكل مادة من المواد من خلال تسليط الضوء بإيجاز على نطاقها مع ملاحظة المواضع الرئيسية التي استُكمل فيها نص المادة أو شرحها في أحدث صيغة مستكملة (٢٠١١) لاتفاقية الأمم المتحدة النموذجية، وتبيان أوجه الاختلاف ذات الأهمية بين أحكامها وأحكام المادة المناظرة من مواد الاتفاقية النموذجية للازدواج الضريبي المتعلقة بالدخل ورأس المال الصادرة عن منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي^(٢) (يُشار إليها فيما بعد باسم "الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية") وهي الصك الرئيسي الآخر المعد كاتفاقية نموذجية للضرائب.

٢ - وتحاول شتى معاهدات الازدواج الضريبي النموذجية إيجاد حل للمشكلة الناجمة عن إباحة القانون الاقتصادي الدولي للبلد الذي يُستثمر فيه أو تُقدم فيه السلع أو الخدمات ("بلد المصدّر") وكذلك "بلد الإقامة" المنتمي إليه المستثمر/مقدم السلع أو الخدمات أن يفرض الضريبة بشكل قانوني على الأرباح المتأتية من هذا الاستثمار أو من عملية تقديم السلع أو الخدمات. ويمكن أن تطرح هذه الإباحة مشكلة إذ أن أغلب الدول يفرض الضرائب، بموجب قوانينه المحلية، على أساس مبدأي المصدر ومحل الإقامة كليهما مما ينشئ ازدواجاً ضريبياً قد تكون له آثار سلبية منها مثلاً عرقلة الاستثمار العابر للحدود.

٣ - ويمكن التصدي لبعض هذه المسائل المتعلقة بالازدواج الضريبي من خلال القانون المحلي إلا أن ذلك لن يكون على نفس درجة الدقة التي يوفرها اتفاقاً دولياً له هيئته وسلطانه. ولذلك تهدف كل معاهدات الازدواج الضريبي إلى إزالة الازدواج الضريبي الناجم عن تدخل الحقوق الضريبية، فتنص تحديداً على أن دول الإقامة يجب عليها عموماً أن تمنح إعفاءً للدخل الخاضع للضريبة في دول المصدر وفقاً لما تأذن به المعاهدة وعلى ألا تحتفظ تلك الدول إلا بالحقوق الضريبية المتبقية. وهكذا يصبح تحديد مقدار ما تحتفظ به دولة المصدر من حقوق ضريبية أحد المحاور الرئيسية لأي معاهدة ضريبية.

٤ - وقد نُقحت مقدمة اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية تنقيحاً كاملاً في معرض استكمال الاتفاقية في عام ٢٠١١. وهي لا تتناول الخلفية التاريخية لنشأة اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية تناولاً مستفيضاً كما فعلت مقدمة الاتفاقية في صيغتها السابقة^(٣) (التي

(٢) باريس، منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، ١ أيلول/سبتمبر ٢٠١٠.

(٣) منشورات الأمم المتحدة، رقم المبيع A.01.XVI.2. يمكن الاطلاع على المنشور باللغة العربية في الموقع الشبكي التالي: http://www.un.org/ga/search/view_doc.asp?symbol=ST/ESA/PAD/SER.E/21&referer=/english/&Lang=A

انتهت فعليا في عام ١٩٩٩ ونُشرت في عام ٢٠٠١)، إلا أنها تضع بوضوح الاتفاقية والدور الذي تؤديه لجنة الخبراء في سياق عملية تمويل التنمية.

٥ - وتلاحظ مقدمة الاتفاقية (الفقرة ٤) بوجه خاص أن كلا من توافق آراء مونتيري الصادر عن المؤتمر الدولي لتمويل التنمية في عام ٢٠٠٢^(٤) وإعلان الدوحة لعام ٢٠٠٨ بشأن تمويل التنمية: الوثيقة الختامية لمؤتمر المتابعة الدولي لتمويل التنمية المعني باستعراض تنفيذ توافق آراء مونتيري^(٥) يعترف بما للتعاون الضريبي الدولي من أهمية خاصة بالنسبة لتشجيع الاستثمار لأغراض التنمية ولزيادة الموارد المعبئة على الصعيد المحلي بسبل منها مكافحة التهرب الضريبي. وهذا "التوازن" بين تشجيع الاستثمار من جهة بوصفه سبيلا إلى تحقيق التنمية وكفالة توافر الإيرادات من أرباح هذا الاستثمار من جهة أخرى لأغراض تمويل التنمية هو لب عملية تمويل التنمية ومقصد الاتفاقية النموذجية.

المادة ١: الأشخاص الممولون

٦ - تحدد المادة ١ الأشخاص الذين تنطبق عليهم المعاهدة، وتنص صيغتها على أن الاتفاقية تنطبق على الأشخاص المقيمين في إحدى الدولتين المتعاهدين ("الدولتين المتعاهدين") أو في كليهما. وتورد المادة ٣ (١) (أ) تعريفا فضفاضا لمصطلح "الشخص" الذي يشمل الشخص الطبيعي والشركة وأي مجموعة أخرى من الأشخاص.

٧ - وكانت لجنة الخبراء قد أجرت في السنوات الأخيرة مناقشات مستفيضة للمادة ١ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية في سياق التصدي لإساءة استعمال المعاهدات. وبناء على تلك المناقشات، عُدّل الشرح في عام ٢٠١١ ليوفر مزيدا من التوجيه فيما يتصل بتلك المسألة وذلك على غرار ما أتى في المناقشة الواردة في شرح الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية.

٨ - ويرد في شرح المادة ١ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية مثلا أن "لجنة الخبراء تسلم بأنه إذا أُريد للمعاهدات الضريبية أن تؤدي دورها المنشود، فمن المهم إيجاد توازن بين حاجة الإدارات الضريبية من ناحية إلى حماية إيراداتها من الضرائب من الضرر الناجم عن استعمال أحكام المعاهدات الضريبية والحاجة إلى توفير اليقين القانوني من ناحية أخرى وإلى حماية التوقعات المشروعة للمكلفين"^(٦).

(٤) تقرير المؤتمر الدولي لتمويل التنمية، مونتيري، المكسيك، ١٨ - ٢٢ آذار/مارس ٢٠٠٢ (منشورات الأمم المتحدة، رقم المبيع A.02.II.A.7)، الفصل الأول، القرار ١، المرفق.

(٥) قرار الجمعية العامة ٢٣/٢٣، المرفق.

(٦) ورد في الفقرة ٩ من شرح المادة ١.

٩ - ويتفق الشرح أيضا مع الشرح الذي وضعته منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي ومفاده أن الدول ليست ملزمة بمنح المزايا التي تنص عليها اتفاقيات الازدواج الضريبي إذا ما شُرع في ترتيبات تشكل إساءة لاستعمال أحكام المعاهدة الضريبية^(٧).

١٠ - ويسهب الشرح في تناول هذه المسألة مضيفا ما يلي:

٢٥ - وفي إطار المبدأ التوجيهي المعروض أعلاه، يجب إذن أن يتوافر عنصران اثنان لكي تُعتبر معاملات أو ترتيبات معينة إساءة لاستعمال أحكام المعاهدة الضريبية وهما:

- أن يكون الحصول على معاملة ضريبية أكثر رعاية غرضا رئيسيا من أغراض الدخول في تلك المعاملات أو الترتيبات؛

- أن يكون الحصول على هذه المعاملة التفضيلية منافيا للغرض من الأحكام ذات الصلة ومقصدها.

٢٦ - وكثيرا ما يرد هذان العنصران، بشكل صريح أو ضمني، في القواعد والمبادئ العامة لمكافحة التهرب الضريبي التي تضعها البلدان المختلفة.

٢٧ - وللحد من البلبلة التي يمكن أن يتمخض عنها تطبيق ذلك النهج، من المهم تطبيق هذا المبدأ التوجيهي استنادا إلى عملية تقصٍ للحقائق موضوعية لا اعتمادا على النية المزعومة للأطراف دون سند آخر. وهكذا فإن البت فيما إذا كان الحصول على مزايا ضريبية غرضا رئيسيا من أغراض الدخول في المعاملات أو الترتيبات أم لا مسألة ينبغي أن تستند إلى عملية تحقق موضوعية تأخذ بعين الاعتبار جميع الحقائق والظروف ذات الصلة لتحديد ما إذا كان المكلف الرشيد سيدخل في المعاملات والترتيبات نفسها بدون حافز المزايا الضريبية المذكورة.

المادة ٢: الضرائب المشمولة

١١ - تتناول المادة ٢ الضرائب التي يتعين أن تشملها المعاهدة وهي مشابهة للمادة المناظرة لها في الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية. وتوضح المادة ٢ (١) بنص عام الضرائب التي تطبق عليها المعاهدة وهي "ضريبة الدخل وضريبة رأس المال" كما يتضح بمزيد من التفصيل في الفقرة ٢. ووفقا للمادة ٢ (١)، تنطبق المعاهدة على الضرائب المشمولة بها

(٧) ورد في الفقرة ٢٢.

بصرف النظر عن السلطة الرسمية^(٨) التي تفرض الضريبة والطريقة التي تُجنى بها الضرائب. ويبيّن شرح المادة ٢ (٢) بوضوح أن التعريف لا يشمل رسوم الضمان الاجتماعي. ثم تُورد المادة ٢ (٣) بياناً محدداً، وإن لم يكن حصرياً، بالضرائب التي يُنص صراحة على انطباق المعاهدة عليها.

١٢ - وتنوّه المادة ٢ (٤) بإمكانية امتداد نطاق المعاهدة فتذكر أن المادة تنطبق أيضاً على أي ضرائب مماثلة في جوهرها تفرضها الدولة المتعاقدة بعد التوقيع على المعاهدة. وينص الحكم أخيراً على أن السلطات المختصة في الطرفين الشريكين في المعاهدة يقع على عاتقها واجب إبلاغ بعضها بعضاً بأي تغييرات هامة يتم إدخالها على قوانين الطرفين الضريبية.

المادة ٣: تعاريف عامة

١٣ - تشمل المادة ٣ (١) عدة تعاريف عامة لازمة لفهم الاتفاقية وتطبيقها. وتنص المادة ٣ (٢) على أن المصطلح الذي لا يرد تعريف له يكون له المعنى الذي يفهمه بمقتضى قوانين الدولة (أي الدولة المانحة لمزايا المعاهدة) لأغراض الضرائب التي تُطبّق عليها المعاهدة، ما لم يقتض السياق غير ذلك كأن يُقصد بجلاء مثلاً معنى واحداً متفق عليه دولياً لا تتسق معه أحكام القانون المحلي.

١٤ - وتعكس المادة ٣ (٢) أمراً واقعاً مفاده أن المسائل المتعلقة بالتعاريف ليس بالإمكان التعامل معها جميعاً بصورة وافية، على مدى دورة حياة المعاهدة على طولها، دون اللجوء بشكل أو بآخر إلى ما لطرفي المعاهدة من قوانين تكون على الأرجح أكثر دينامية واستجابة للمتغيرات، وأن إبرام معاهدات تضع تعريفاً لكل المصطلحات من شأنه أن يزيد من تعقيدها وأن يجعل التفاوض بشأنها أكثر عسراً.

المادة ٤: المقيم

١٥ - تضع المادة ٤ (١) تعريفاً لعبارة "مقيم في دولة متعاقدة" فتصفه بأنه أي شخص يكون خاضعاً بموجب قوانين تلك الدولة للضرائب المفروضة فيها بحكم سكنه أو إقامته أو مكان تأسيسه أو مقر إدارته أو أي معيار آخر ذي طبيعة مشابهة. والمقصود بهذا الحكم تناول جميع أنواع الروابط التي تقوم مع الدولة وتشكل أساس الإقامة الضريبية. بموجب القانون المحلي، بحيث لا يقتصر حق الدولة في فرض الضريبة على الأشخاص الذي يتخذون

(٨) أي الدولة نفسها أو تقسيماتها السياسية الفرعية أو سلطاتها المحلية.

البلد "سكننا لهم" فحسب. وتوفر المادة قواعد ترجيح لمعالجة حالات الإقامة المزدوجة للأفراد المشار إليهم في الفقرة ٢ وللشركات والكيانات المشابهة المشمولة بالفقرة ٣.

١٦ - وقد تقوم إشكالية الإقامة المزدوجة إذا ما طبقت دولتان معايير مختلفة (في إطار أحكام الفقرة ١) أو فسرنا معياراً ما بشكل متباين عند تحديد محل إقامة المكلف. وإزالة الخلاف فيما يتعلق بالإقامة المزدوجة للفرد، تورد الفقرة ٢ بياناً بعدة معايير ذات صلة مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب أولويتها (أولها المسكن الدائم ثم مركز المصالح الحيوية ثم المسكن الاعتيادي، وآخرها الجنسية). و "إجراءات التراضي" المنصوص عليها في المادة ٢٥ هي الفصيل في الحالات التي لم يتسن فيها معالجة مسألة الإقامة المزدوجة حتى بعد تطبيق عامل الجنسية.

١٧ - وفي حالة الإقامة المزدوجة لشخص غير الأشخاص الطبيعيين (أي شركة مثلاً)، يعتبر الشخص مقيماً في الدولة التي يقع فيها مقر إدارته الفعلية.

١٨ - ولا تعرف اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية "مقر الإدارة الفعلية" مع أن الشرح ينوه بظروف يمكن أخذها في الحسبان في هذا الشأن (منها مثلاً المكان الذي يتم منه فعلاً إدارة الشركة والتحكم فيها).

المادة ٥: المنشأة الدائمة

١٩ - تعرف المادة ٥ مصطلح "المنشأة الدائمة" بوصفها "مكان عمل ثابت [أ] يُمارس عن طريقه النشاط التجاري لمؤسسة سواء كلياً أو جزئياً". ويُستعمل مفهوم المنشأة الدائمة في المعاهدات الضريبية لأغراض البت في المقام الأول في حق الدولة في فرض الضريبة على الأرباح التي تجنيها المؤسسات المنتمية للبلد الشريك في المعاهدة. وتشترط المادة عموماً وجود مستوى معين من النشاط الاقتصادي في دولة المصدّر قبل الجزم بقيام المنشأة الدائمة: ويتيح ذلك للمستثمرين المحتملين "اختبار المناخ" قبل الاستثمار على نطاق واسع، وهو ما يعتبر وسيلة مناسبة لإيجاد بيئة مواتية للاستثمار.

٢٠ - وإذا طبقت دولة المصدّر فعلاً الضريبة على أرباح الاستثمار، وجب على دولة المستثمر الأجنبي تحقيقاً للغرض من المعاهدة المتمثل في إزالة الازدواج الضريبي أن تمنح خصماً على الضريبة المدفوعة في دولة المصدّر أو أن تعفي الدخل من الضريبة.

٢١ - وبوجه عام تخضع أرباح المؤسسات للضريبة في دولة المصدّر إذا أُسندت الأرباح إلى المنشأة الدائمة (ويرد استثناء من هذا المبدأ بموجب قاعدة "قوة الجاذبية المحدودة" المنصوص عليها في المادة ٧ التي تُناقش أدناه). ومستوى النشاط الاقتصادي اللازم بموجب أحكام

اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية لقيام المنشأة الدائمة في البلد يقل في أوجه كثيرة عما تنص عليه الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية. وتناقش أدناه الفروق بين العتبات في الاتفاقيتين النموذجيتين، ويُستدل منها أن اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية تحفظ لدولة المصدر قدراً أكبر من الحقوق الضريبية مقارنة باتفاقية منظمة التعاون والتنمية.

٢٢ - ولا يأتي استكمال اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية بأي تعديل على هذا الفرق الرئيسي بين أحكام الاتفاقيتين النموذجيتين. ولئن كانت اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية تدعم الاستثمار المباشر الأجنبي كسبيل إلى التنمية، فهي تتخذ كنقطة انطلاق لها أن الاستثمار البناء بالنسبة للعديد من الدول يمكن تحقيقه بصورة تفي على الوجه الأكمل بالدور التنموي للمعاهدات الضريبية (والنظم الضريبية عموماً) من خلال إيجاد توازن يسمح بمقتضى المعاهدة بالاحتفاظ بمزيد من الحقوق الضريبية لدولة المصدر.

٢٣ - وانطلاقاً من هذه الرؤية، تعتمد اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية بعض الشروح المنقحة للاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية حيثما ارتئي أنها ذات صلة بتفسير اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية وتطبيقها. والسبب في ذلك أن اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية لعام ٢٠٠١ استُكمِلت أساساً في عام ١٩٩٩، وكانت المققطات التي اقتبستها من أحدث الشروح آنذاك للاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية تلك الواردة في صيغتها الصادرة في عام ١٩٩٧. وقد استجذبت منذ ذلك التاريخ تطورات أُدرجت في اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية لتيسير تحقيق أهدافها المتمثلة في تقديم المساعدة إلى البلدان النامية في قضايا السياسات والتفاوض والتطبيق المتعلقة بالمعاهدات الضريبية. وتوفر هذه المستجدات أيضاً درجة أكبر من الوضوح لسائر أصحاب المصلحة المعنيين بالنظم الضريبية، بمن فيهم المكلفون ومستشارو الشؤون الضريبية.

٢٤ - ولعل الفرق الأهم بين الاتفاقيتين النموذجيتين هو استمرار الاختلاف الواضح في معاملتهما الضريبية للخدمات. فاتفاقية الأمم المتحدة تحتفظ بحكم يتناول "المنشأة الدائمة المقدمة للخدمات" في مادتها ٥ (٣) (ب)، في حين لا تورد الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية قاعدة مشابهة^(٩). وبمقتضى اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية، تقوم المنشأة الدائمة إذا شرعت مؤسسة غير مقيمة في "تقديم" خدمات "للمشروع نفسه أو لمشروع مرتبط به" في دولة المصدر لمدة تزيد على ١٨٣ يوماً في أي فترة مدتها ١٢ شهراً.

(٩) ومع ذلك يرد في الفقرة ٤٢-٢٣ من شرح المادة ٥ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي خياراً متاحاً للدول التي ترغب في إدراج أحكام تتناول الخدمات تحديداً.

٢٥ - وتضطلع لجنة الخبراء حالياً بمشروع رئيسي تتناول فيه بالدراسة المتأنية مسألة إخضاع الخدمات للضريبة، ومما لا شك فيه أن مسوغات شتى أنواع المعاملة الضريبية للخدمات وغير ذلك مما يتصل بها سيتواصل النظر فيه في إطار هذا العمل.

٢٦ - أما بالنسبة للفروق المحددة الأخرى بين أحكام المادة ٥ في الاتفاقيتين النموذجيتين، فيذكر أن الاتفاقية النموذجية بصيغتها المستكملة في عام ٢٠١١ لا تزال تنطوي على أوجه الاختلاف التالية التي تميزها عن الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية:

- النص على معيار لقيام المنشأة الدائمة العاملة في مجال البناء والتشييد مدته ستة أشهر (بدلاً من ١٢ شهراً) (المادة ٥ (٣) (أ))

- إمكانية اعتبار عمليات تسليم المنتجات منشآت دائمة قائمة بذاتها (لعدم ورودها ضمن الاستثناءات المبينة في الفقرة ٤ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية، وذلك على النقيض مما تنص عليه الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية)

- إمكانية أن تنشأ حالة الوكيل غير المستقل (الذي يعتبر منشأة دائمة) إذا احتفظ الوكيل بمخزون يسلم منه بانتظام حتى وإن لم يكن مخولاً سلطة إبرام العقود باسم الموكل (المادة ٥ (٥) (ب))

- النص على حكم خاص بشأن قيام المنشأة الدائمة فيما يتعلق بالتأمين (المادة ٥ (٦)) إذا كانت أقساط التأمين تحصل في الدولة أو يجري التأمين على مخاطر قائمة فيها

٢٧ - ولأغراض استكمال الاتفاقية، عُدل شرح المادة ٥ إلى حد بعيد وبطرق عديدة منها تناوله المسائل المتعلقة برغبة الأطراف المتفاوضة في حذف المادة ١٤ (المهنة المستقلة) والاعتماد عوضاً عنها على أحكام المادتين ٥ و ٧، وهي المسألة التي تناقش أدناه. بيد أن تعديلاً طفيفاً أدخل على المادة ٥ نفسها. فقد عُدلت المادة ٥ (٣) (ب) لتشير إلى فترة زمنية مدتها ١٨٣ يوماً عوضاً عن "ستة أشهر" لتلافي إشكالية ما إذا كان الجزء من الشهر يعتبر شهراً وبحيث تكون الفترة محل التقصي للتحقق من استيفاء هذا الشرط هي الفترة التي "تبدأ أو تنتهي في السنة المالية المعنية".

المادة ٦: دخل الممتلكات العقارية

٢٨ - تنص هذه المادة على أن الدخل الذي "يجنيه" شخص مقيم في دولة ما من ممتلكات عقارية تقع في الدولة الأخرى يجوز إخضاعه للضريبة في الدولة الكائنة فيها الممتلكات. ويساق سنداً لهذه القاعدة وجود صلة اقتصادية وثيقة للغاية بين مصدر الدخل والدولة التي تقع فيها الممتلكات العقارية. وتتطابق المادة ٦ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية مع

المادة ٦ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، باستثناء تغيير واحد في اتفاقية منظمة التعاون والتنمية ترتب على حذف المادة ١٤.

٢٩ - وبموجب المادة ٦ (٢)، يكون لمصطلح "الممتلكات العقارية" المعنى الذي يفيد بمقتضى قانون الدولة الكائنة فيها تلك الممتلكات. لكن المصطلح يتضمن في كل الأحوال الأصول والحقوق المحددة الوارد ببيانها في الفقرة ٢ (بما فيها الدخل من الزراعة أو الحراثة على سبيل المثال). ومن ناحية أخرى توضح المادة ٦ (٢) أن السفن والمراكب والطائرات لا تعتبر ممتلكات عقارية.

٣٠ - ويؤكد شرح المادة أن الهدف ينبغي أن يكون فرض الضريبة على الأرباح (لا على الدخل الإجمالي). وبالتالي يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار النفقات المتكبدة لتحصيل الدخل^(١٠).

المادة ٧: أرباح المؤسسات

٣١ - عند تبين قيام المنشأة الدائمة، يصبح من الضروري إسناد القدر الصحيح من الأرباح إليها لتحديد مبلغ الأرباح الذي تحتفظ دولة المصدر بحقوقها الضريبية فيه. وتتناول المادة ٧ (أرباح المؤسسات) هذه المسألة.

٣٢ - وتنطبق المادة ٧ على "أرباح المؤسسات" عموماً إلا أنها تقتصر من الناحية الفعلية على أرباح المؤسسات التي لم تتناولها الاتفاقية على حدة في أي من موادها الأخرى، إذ أن الفقرة ٦ تقضي بتغليب أحكام تلك المواد.

٣٣ - وتنص المادة على أن أرباح المؤسسة لا تخضع للضرائب إلا في الدولة التي تعتبر مقيمة فيها، ما لم تقم المؤسسة بنشاط تجاري في الدولة المتعاقدة الأخرى (دولة المصدر) عن طريق منشأة دائمة. وإذا تبين قيام منشأة دائمة بمقتضى أحكام المادة ٥، يجوز لدولة المصدر فرض الضريبة على الأرباح العائدة على المنشأة الدائمة - ومن المفهوم عموماً أن النفقات ينبغي أن تؤخذ في الحسبان عند احتساب أرباح المؤسسات الخاضعة للضريبة^(١١).

٣٤ - وكذلك تنص المادة ٧ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية على حكم يتناول "قاعدة قوة الجاذبية المحدودة" التي توسع نطاق الحقوق الضريبية لدولة المصدر لكي تشمل أيضاً الأرباح المتأتية من معاملات مشابهة معينة تقوم بها المؤسسة في الدولة نفسها إلا أنها لا تتم

(١٠) ورد هذا النص في الفقرة ٢. غير أن هذا الأمر لا يمنع فرض الضريبة المقتطعة من المنبع على إجمالي الدخل؛ وفي تلك الحالة تؤخذ النفقات المتكبدة في الاعتبار عند تحديد معدل الضريبة فتُفرض ضريبة مخفضة.

(١١) ورد في الفقرة ٣ من الشرح.

من خلال المنشأة الدائمة. أما المادة ٧ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، فأحكامها تضيق نطاق الحقوق الضريبية لدولة المصدر وتقتصر جباية الضرائب فيها على الأرباح العائدة على المنشأة الدائمة فقط.

٣٥ - وينبغي ألا يولى اهتمامٌ مفرط لهذا الفرق بين أحكام الاتفاقيتين إذ أن دولاً كثيرة تستعمل اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية لا تدرج فيها الحكم المتعلق بقاعدة قوة الجاذبية المحدودة. ويكون ذلك عادة بسبب عدم النص في قوانينها المحلية على مثل هذا الحكم، فتتفني حاجتها إلى ترسيخه بموجب المعاهدة.

٣٦ - وفيما يتعلق بتخصيص الأرباح للمنشأة الدائمة، لا تتبع اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية بصيغتها المستكملة في عام ٢٠١١ النهج الذي اعتمدته منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي في تقريرها الصادر في عام ٢٠٠٨ عن إسناد الأرباح للمنشأة الدائمة ("نهج منظمة التعاون والتنمية المعتمد" الذي أصبح الآن جزءاً من اتفاقية المنظمة النموذجية بصيغتها المستكملة في عام ٢٠١٠). وقد نظرت لجنة الخبراء في التقرير المذكور ورأت تحديداً أنه يتعارض تعارضاً مباشراً مع الفقرة ٣ من المادة ٧ من مواد اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية التي تستبعد عموماً الخصم فيما يتعلق بالمبالغ التي "تدفعها" المنشآت الدائمة للمكتب الرئيسي الذي تتبعه (باستثناء المبالغ المدفوعة لسداد للنفقات الفعلية)^(١٢).

٣٧ - ولا تشمل اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية أحكاماً خاصة بالخدمات التقنية والإدارية والاستشارية، وهي تعتبر الدخل المكتسب من هذه الخدمات خاضعاً لأحكام المادة ٧ (أو أحكام المادة ١٤ في حالة مزاولة المهن المستقلة). ومسألة إخضاع هذه الخدمات للضريبة يُنظر فيها في إطار العمل المضطلع به حالياً بشأن الخدمات.

المادة ٨: النقل البحري والنقل عبر المجاري المائية الداخلية والنقل الجوي

٣٨ - تورّد هذه المادة صيغتين بديلتين. والمادة ٨، الخيار ألف، مشابهة للمادة ٨ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، فهي تمنح للدولة حقوقاً ضريبية حصرية على الأرباح المتأتية من النقل البحري والنقل عبر المجاري المائية الداخلية والنقل الجوي عندما يكون للمؤسسة "مقر للإدارة الفعلية" فيها. وإذا كان مقر الإدارة الفعلية على متن سفينة أو مركب، تعتبر المادة مقر الإدارة موجوداً في الدولة المتعاقدة التي يقع فيها ميناء تسجيل السفينة أو المركب. وإن لم يكن هناك ميناء تسجيل للسفينة أو المركب، يصبح الفيصل هو مكان إقامة مشغل السفينة أو المركب.

(١٢) الفقرة ١ من الشرح.

٣٩ - أما المادة ٨، الخيار باء، فهي تنص في الفقرة ٢ على قاعدة مختلفة (لا ترد في الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية) تتعلق بالأرباح المتأتية من أنشطة النقل البحري الدولي. وينص هذا الحكم على جواز فرض الضرائب أيضا على صافي الأرباح المذكورة في الدولة المتعاقدة الأخرى إذا كانت الأنشطة المنفذة فيها "تتعدى الأنشطة العرضية". واعتبر هذا الحكم نصا يحمل فائدة محتملة للبلدان النامية التي لا تمتلك صناعات للنقل البحري، ولكنها تشهد بانتظام حركة مرور مقررة تقوم بها المؤسسات الأجنبية. وفي هذه الحالات تنص الفقرة ٢ على أحكام خاصة تنظم فرض الضريبة وتتفاوض بشأنها الدول بما لا يؤدي إلى صد تلك الأنشطة ويسمح لدولة المصدر بفرض الضرائب الملائمة^(١٣).

المادة ٩: المؤسسات الشريكة

٤٠ - تستند المادة ٩ إلى تطبيق "مبدأ الاستقلالية" على المعاملات التي تتم بين الأطراف ذات الصلة بعضها ببعض، وذلك على غرار ما تنص عليه المادة المناظرة في الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية. ورهنا بشروط هذه المادة، يجوز للسلطات الضريبية في الدولة المتعاقدة أن تقوم لأغراض الضرائب بإجراء تسوية للأرباح المبلغ عنها والمتأتية من معاملة تمت بين مؤسسات شريكة (كالمعاملات التي تتم ضمن المجموعة الواحدة من الشركات) إذا كانت المعاملة قد أجريت بغير شروط الاستقلالية^(١٤). وتعرف هذه التسوية باسم "التسوية الأولية" ومن أمثلتها زيادة أرباح الكيان ألف في معاملة بين كيانيين هما ألف وباء. وفي هذه الحالة، يتعين على الدولة المتعاقدة الأخرى أن تجري التسوية الملائمة للضريبة المفروضة (وهي "التسوية الملائمة") ومن أمثلتها خفض أرباح الكيان باء من المعاملة نفسها بشرط أن تعتبر تلك الدولة التسوية مبررة.

٤١ - وتنص المادة ٩ (٣) من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية على أن الالتزام الناشئ بموجب الفقرة ٢ الذي يقضي بإجراء تسوية ملازمة لا ينطبق في بعض الحالات الاستثنائية كحالات الغش أو الإهمال الجسيم أو عدم الوفاء المتعمد.

٤٢ - وعُدلت الفقرة ٣ من الشرح في عام ٢٠١١ لكي توضح أن المناقشة الواردة في تلك الفقرة للمبادئ التوجيهية الصادرة عن منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي فيما يتعلق بالسعر التحويلي تعكس آراء فريق الخبراء المخصص للمعاهدات الضريبية بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية الذي سبق نشأة لجنة الخبراء الحالية، وأن لجنة الخبراء

(١٣) الفقرتان ١٣ و ١٤ من الشرح.

(١٤) أي أنها تمت في الأساس بالشروط التجارية العادية للسوق الحرة.

لم تنظر في تلك الآراء على نحو واف بعد. ومن المستجدات الراهنة في سياق المادة ٩ ومسألة السعر التحويلي أن لجنة الخبراء عاكفة على إصدار دليل عملي للسعر التحويلي لفائدة البلدان النامية.

المادة ١٠: أرباح الأسهم

٤٣ - تتناول هذه المادة فرض الضريبة على أرباح الأسهم التي يحصل عليها المقيم في الدولة المتعاقدة من مصادر في الدولة المتعاقدة الأخرى. وتنص الفقرة ١ على أن أرباح الأسهم يجوز أن تخضع للضريبة في دولة الإقامة، بينما يأتي في الفقرة ٢ أن أرباح الأسهم يمكن أيضا أن تخضع للضريبة في دولة المصدر أي الدولة التي تقيم فيها الشركة الموزعة للأرباح.

٤٤ - لكن الضريبة المفروضة على أرباح الأسهم في دولة المصدر محددة بنسبة مئوية من المبلغ الإجمالي إذا كان المستفيد الفعلي من الأسهم مقيما في الدولة المتعاقدة الأخرى. وتترك اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية تحديد نسبة الضريبة التي يفرضها بلد المصدر للمفاوضات الثنائية بين الطرفين. (تحدد الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الحقوق الضريبية لبلد المصدر بحد أقصى نسبته ١٥ في المائة بالنسبة لحواظ الاستثمارات و ٥ في المائة بالنسبة للاستثمار المباشر).

٤٥ - وبموجب اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية، تعتبر نسبة ١٠ في المائة الحد الأدنى للملكية اللازم بالنسبة لأرباح الاستثمار المباشر، مقارنة بنسبة ٢٥ في المائة هي الحد الأدنى للملكية اللازم في إطار الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية. ويعزى ذلك إلى أن الملكية الأجنبية في الكثير من البلدان النامية كانت، إبان النظر في المسألة لوضع الصيغة الأولى لاتفاقية الأمم المتحدة النموذجية، لا تتجاوز نسبتها الـ ٥٠ في المائة فاعتُبر آنذاك أن عتبة ١٠ في المائة من الحصة الكاملة نسبة لا بأس بها من الملكية الأجنبية المسموح بها^(١٥).

٤٦ - واتفاقية الأمم المتحدة النموذجية لا تقترح معدلات محددة للضريبة المقتطعة من المنبع على أرباح الأسهم أو الفوائد (المادة ١١) أو الإتاوات (المادة ١٢)، وذلك إقرارا منها بضرورة إيجاد توازن بين فرض دولة المصدر من ناحية معدلا ضريبيا شديدا لارتفاع على هذه التدفقات مما يسفر عمليا عن فتور النشاط الاقتصادي، وبين خفض هذا المعدل من ناحية أخرى بشكل يشجع النشاط الاقتصادي إلا أنه لا يسمح بمعاملة ضريبية عادلة للأرباح المتأتية من تلك الأنشطة يمكن استغلال إيرادها لأغراض التنمية.

(١٥) الفقرة ٦ من شرح المادة ١٠ من مواد اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية المستكملة في عام ٢٠١١.

٤٧ - وتعرف المادة ١٠ (٣) مصطلح "أرباح الأسهم" واصفة إياه بأنه دخل الأسهم وما يشابهها فضلا عن "دخل الحصص الأخرى للشركة الخاضعة لنفس النظام الضريبي الذي يخضع له دخل الأسهم بموجب قوانين الدولة التي تقيم فيها الشركة الموزعة للأرباح". وتُمنح مزايا المعاهدة "للمستفيد الفعلي" من أرباح الأسهم، وهو مصطلح لا تعرفه صراحةً اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية. بيد أن الشرح يوضح أن مصطلح المستفيد الفعلي "لا يستعمل بمعناه الفني الضيق". وهناك بعض النصوص الجديدة عن مفهوم المستفيد الفعلي وردت في شروح المواد ١٠ و ١١ و ١٢ لإلقاء مزيد من الضوء على هذا المفهوم استنادا إلى نص شروح الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية.

٤٨ - والمادة ١٠ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية منقولة في جوهرها عن المادة ١٠ في الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، فيما عدا الفروق المبينة أعلاه.

المادة ١١ : الفائدة

٤٩ - تناول المادة ١١ فرض الضرائب على الفائدة الناشئة في دولة متعاقدة والمدفوعة لمقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى. وتنص الفقرة ١ على أن الفائدة يجوز أن تخضع للضريبة في دولة الإقامة، بينما يأتي في الفقرة ٢ أن الفائدة يمكن أن تخضع للضريبة أيضا في الدولة التي "تنشأ" فيها (أي الدولة التي يوجد فيها مصدرها). والضريبة المفروضة على الفائدة في دولة المصدر محددة بنسبة مئوية من المبلغ الإجمالي للفائدة إذا كان المستفيد الفعلي منها مقيما في الدولة المتعاقدة الأخرى. وعلى غرار ما نُصّ عليه بشأن أرباح الأسهم، تترك اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية مسألة تحديد معدل الضريبة التي يفرضها بلد المصدر للمفاوضات الثنائية، أما الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية فتحدد بنسبة ١٠ في المائة كحد أقصى معدل الضريبة في بلد المصدر.

٥٠ - واستُكمل شرح المادة ١٠ في عام ٢٠١١ لكي يتناول تحديداً مسألة الصكوك المالية الإسلامية. والواقع أن الشرح يسلم بأن هذا النوع من التمويل، رغم عدم انطوائه على مكون الفائدة، يتضمن مكونا ينبغي معاملته بالطريقة نفسها لأغراض هذه المادة. وبعبارة أخرى يجوز لدولة المصدر التي يُدفع منها هذا المكون لصالح شخص آخر في الدولة المتعاقدة الأخرى أن تفرض الضريبة على المبلغ المدفوع على أن يكون ذلك بحد أقصى يُتفق عليه في إطار المعاهدة.

المادة ١٢ : الإتاوات

٥١ - تتناول المادة ١٢ فرض الضرائب على الإتاوات الناشئة في دولة متعاقدة والمدفوعة لمقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى. وتنص الفقرة ١ على أن الإتاوات يجوز إخضاعها للضريبة في دولة الإقامة؛ إلا أن الفقرة ٢ يأتي فيها أن الإتاوات يجوز أيضا أن تخضع للضريبة في الدولة التي تنشأ فيها. وعلى غرار ما نص عليه بالنسبة لأرباح الأسهم والفائدة، لا يُسمح بفرض الضريبة في دولة المصدر إلا بحد أقصى محدد بنسبة مئوية من المبلغ الإجمالي، وذلك إذا كان المستفيد الفعلي مقيما في الدولة المتعاقدة الأخرى. ويترك تحديد هذه النسبة للمفاوضات للأسباب نفسها المنطبقة على أرباح الأسهم والفائدة.

٥٢ - ويختلف هذا الحكم عما يرد في المادة ١٢ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية التي تنص على تمتع دولة الإقامة بحقوق ضريبية حصرية فيما يتعلق بالإتاوات، ما لم تُسند الأرباح إلى منشأة دائمة بوصفها أرباح مؤسسات عملا بالمادة ٧ (وفي تلك الحالة تنطبق عليها أحكام المادة المذكورة). وهكذا يظل التباين قائما بين اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية والاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية فتسمح الأولى بفرض ضريبة دولة المصدر على تدفقات الإتاوات معتبرة في ذلك معاملة ضريبية عادلة لأرباح متأتية من نشاط اقتصادي في بلد المصدر مع التسليم باحتمال وقوع بعض الضرر على البلد من حيث أثر تلك الضرائب على مستوى نقل التكنولوجيا إليه. ولعل عوامل أخرى مثل حجم الأسواق ومستويات حماية الملكية الفكرية تترك أثرا أكبر في هذه التدفقات، إلا أن المعدل المسموح به بموجب المعاهدة يظل مسألة متروكة لمتخذي القرارات السياسية على الصعيد الوطني ثم للمفاوضات بين الطرفين (لا تورد المعاهدة على أي حال إلا حداً أقصى للمعدل المذكور، مما يتيح للدول النصّ على معدل أقل في قوانينها المحلية). بل إن دولاً كثيرة أعضاء في منظمة التعاون والتنمية نفسها تحيد عن الأحكام الواردة في مادة اتفاقيتها النموذجية وتدرج في معاهدهما أحكاما تحفظ لدولة المصدر حقوقا ضريبية محدودة فيما يتعلق بالإتاوات.

٥٣ - وتختلف الاتفاقيتان النموذجيتان إلى حد ما في تعريفهما للإتاوات: فاتفاقية الأمم المتحدة النموذجية مثلا تعتبر إيجار المعدات إتاوة في حين أن منظمة التعاون والتنمية حذفت هذا الحكم من التعريف الوارد في اتفاقيتها النموذجية.

المادة ١٣ : أرباح رأس المال

٥٤ - تُعنى المادة ١٣ بالضرائب المفروضة على أرباح رأس المال المتأتية من التصرف في رأس المال (بالبيع مثلاً). ويختلف ذلك عن فرض الضريبة على حيازة رأس المال التي تتناولها المادة ٢٢.

٥٥ - وتتناول الفقرات ١ و ٢ و ٤ و ٥ الحالات التي يجوز فيها إخضاع أرباح رأس المال للضريبة في الدولة التي تقع فيها الممتلكات التي جرى التصرف فيها (ضريبة دولة المصدر). وتعرض المادة ١٣ (١) مثلاً يأتي فيه أن الأرباح المتأتية من التصرف في الممتلكات العقارية يجوز إخضاعه للضريبة في الدولة التي تقع فيها الممتلكات. وتنص المادة ١٣ (٦) بدورها على أن جميع الأرباح الأخرى المتأتية من التصرف في ممتلكات (أي في الحالات التي لا تتناولها الفقرات من ١ إلى ٥) لا تخضع للضريبة إلا في الدولة التي يقيم فيها المتصرف.

٥٦ - وتحالف اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية في مادتها هذه المادة المناظرة في الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية بإدراجها حكماً يحفظ لدولة المصدر حق فرض الضريبة على الأرباح المتأتية من التصرف في حصة كبيرة من الأسهم في الشركات المقيمة (المادة ١٣ (٥)). وترك المادة للمفاوضات الثنائية الاتفاق على ما يشكل "حصة كبيرة من الأسهم".

٥٧ - واضطلعت لجنة الخبراء في السنوات الماضية بأعمال ناقشت فيها "إساءة استعمال المعاهدات"، (كما يرد أعلاه فيما يتصل بالمادة ١)، وأسفرت عن تعديل الفقرة ٥ من المادة ١٣ ليصبح نصها كالتالي (مع إبراز التغيير الرئيسي):

يجوز أن تخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى الأرباح، غير تلك التي تنطبق عليها الفقرة ٤، التي يجنيها مقيم في دولة متعاقدة من التصرف في أسهم شركة مقيمة في تلك الدولة الأخرى إذا كان المتصرف، في أي وقت خلال فترة الاثني عشر شهراً السابقة لذلك التصرف، يملك بصورة مباشرة أو غير مباشرة ما لا يقل عن _____ في المائة (تحدد النسبة المئوية عن طريق المفاوضات الثنائية) من رأسمال تلك الشركة.

٥٨ - والمراد من تعديل الصيغة السابقة لهذه الفقرة إيضاح إمكانية تجميع مبيعات متعددة تمت في فترة الاثني عشر شهراً للبت فيما إذا كانت الملكية التي يحوزها البائع تقي بالعتبة المتفق عليها في الاتفاق الثنائي. ويعالج هذا التغيير أيضاً ما قد يذهب إليه البعض من أن المبيعات المتتالية التي لا يفي كل منها على حدة بعتبة النسبة المئوية قد لا ينطبق عليها الحكم بصيغته السابقة حتى وإن فاقت مجمعة العتبة المذكورة.

المادة ١٤ : المهن المستقلة

٥٩ - تتناول المادة ١٤ فرض الضريبة على الدخل المتأني من المهن المستقلة (أي مزاولة المهن الحرة أو غيرها من الأنشطة ذات الطابع المستقل مقارنة بالعمل المأجور الذي يعتبر "مهنة تابعة"). وبموجب المادة ١٤ (١) يخضع هذا الدخل عموماً للضريبة في الدولة التي يقيم فيها مقدم الخدمة. وتسمح المادة ١٤ (١) أيضاً لدولة المصدر بفرض الضريبة على الدخل من المهن المستقلة رهناً بتوافر أي من الشروط التالية:

(أ) "إذا كان للمقيم [...] مقر ثابت متاح له بصورة اعتيادية" في تلك الدولة؛
(ب) إذا كان مقدم الخدمة موجوداً في تلك الدولة لمدة تزيد على ١٨٣ يوماً من السنة المالية الواحدة.

٦٠ - ولا يخضع لضريبة دولة المصدر إلا الدخل المسند إلى المقر الثابت (بموجب الفقرة (أ)) أو الدخل المتأني من أنشطة أديت في الدولة المتعاقدة الأخرى (بموجب الفقرة (ب)).

٦١ - ولا تعرف الاتفاقية مصطلح "مقر ثابت" إلا أن الشرح يبين أمثلة لما يمكن أن يشمل هذا المصطلح ويقر بأن المادة ١٤ تستند إلى المبادئ نفسها الواردة في المادة ٧ التي يمكن إذن الاسترشاد بها^(١٦). ويتصل الشرط الزمني المنصوص عليه في الفقرة الفرعية (ب) بأيام التواجد في دولة المصدر لا أيام العمل. ثم تورد المادة ١٤ (٢) بياناً بأنشطة معينة مشمولة بمصطلح "المهن الحرة" إلا أن هذا البيان كما يأتي في الشرح يرد على سبيل المثال لا الحصر. وفي حالات جواز انطباق المادتين ٧ و ١٤ بأحكامهما، تعطي المادة ٧ (٦) الأولوية للمادة ١٤.

٦٢ - وكانت لجنة الشؤون الضريبية بمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي قد قررت حذف المادة ١٤ من اتفاقيتها النموذجية في عام ٢٠٠٠ وقد عزت ذلك في المقام الأول إلى انتفاء قصد التمييز، حسب رأيها، بين مفهوم "المنشأة الدائمة" (انظر المادتين ٥ و ٧) ومفهوم "المقر الثابت". واتفاقية الأمم المتحدة النموذجية بصيغتها المستكملة في عام ٢٠١١ تدخل تعديلاً على شرح المادة ٥ لكي تسترشد به الدول التي تنظر في حذف المادة ١٤ من المعاهدات التي تبرمها.

(١٦) الفقرة ١٠.

المادة ١٥ : المهن التابعة

٦٣ - تقضي المادة ١٥ (١) بأن الدخل الذي يجنيه المقيم في دولة من عمل مأجور (المهن التابعة) ”بمارسه“ في الدولة المتعاقدة الأخرى يجوز إخضاعه للضريبة في تلك الدولة الأخرى (بلد المصدر التي مرس فيها العمل). بيد أن المادة ١٥ (٢) تنص على أن الدخل من العمل المأجور يُعفى من ضريبة دولة المصدر إذا كان العمل (أ) قد أُدي هناك في فترة قصيرة نسبياً (لا تتجاوز ١٨٣ يوماً) و (ب) يدفع أجره ربُّ عمل غير مقيم في دولة المصدر (أو منشأة دائمة فيها).

٦٤ - وإذا كانت المكافآت مدفوعةً من ربِّ عمل مقيم في دولة المصدر (أو من منشأة دائمة هناك)، يجوز لدولة المصدر إخضاع الدخل للضريبة رغم أن الموظف لم يبق فيها إلا لفترة قصيرة جدا من الوقت. وتستند العتبة المتدنية من المتطلبات في تلك الحالة إلى مبدأ تقلص الوعاء الضريبي إذ أن أجر الموظف يخصمه رب العمل عموماً في بلد المصدر.

٦٥ - وهذه المادة تكاد تكون مستنسخة من المادة ١٥ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية باستثناء عنوانها حيث أصبح عنوانها في الاتفاقية المذكورة ”الدخل من العمل المأجور“ وحذفت منها الإشارة إلى ”المقر الثابت“. وكلا التعديلين يرتبط بحذف المادة ١٤ من تلك الاتفاقية النموذجية.

المادة ١٦ : مكافآت المديرين وأجور كبار المسؤولين الإداريين

٦٦ - تنص هذه المادة على أن المكافآت المدفوعة للمديرين غير المقيمين (الفقرة ١) والأجور التي يحصل عليها المسؤولون الإداريون الرفيعو المستوى (الفقرة ٢) يمكن إخضاعها للضريبة في الدولة التي تكون الشركة مقيمة فيها. وتستنسخ المادة ١٦ (١) المادة ١٦ (١) من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، بينما يعتبر الحكم الوارد في المادة ١٦ (٢) بشأن تمديد الحقوق الضريبية لتشمل الأجور المدفوعة لكبار المسؤولين الإداريين من غير المقيمين حكماً تنفرد به اتفاقية الأمم المتحدة.

المادة ١٧ : الفنانون والرياضيون

٦٧ - تمنح المادة ١٧ (١) لدولة المصدر الحق في فرض الضريبة على الدخل الذي يجنيه الفنانون الترفيهيون والرياضيون من الأنشطة التي ”بمارسوها“ في تلك الدولة. أما المادة ١٧ (٢) وهي توسع نطاق الحقوق الضريبية لبلد المصدر لتشمل الحالات التي يعود فيها الدخل من تلك الأنشطة إلى شخص آخر مثل الشركة الوكيله، فتتناول شاغلا من شواغل

التهرب من الضرائب. وتستنسخ المادة في الأساس المادة ١٧ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية.

المادة ١٨ : المعاشات التقاعدية ومدفوعات الضمان الاجتماعي

٦٨ - توفر هذه المادة صيغتين بديلتين تتناولان فرض الضريبة على المعاشات التقاعدية وغيرها من مدفوعات الضمان الاجتماعي لقاء عمل سابق. وتتفق الصيغتان في منحهما حصرياً الحق في فرض الضريبة على المعاشات التقاعدية العمومية (مدفوعات الضمان الاجتماعي) إلى الدولة التي تدفع هذه المستحقات (بلد المصدر). والأساس المفاهيمي لهذا النهج الذي يمنح دولة المصدر دون سواها الحق في فرض الضريبة على المعاشات التقاعدية العمومية يتركز إلى أن تلك الاستحقاقات تُمول عادة من إيرادات الضرائب.

٦٩ - وبموجب المادة ١٨، الخيار ألف، تُمنح الحقوق الضريبية المتعلقة بالمعاشات التقاعدية الخاصة حصرياً إلى الدولة التي يقيم فيها المستفيد. لكن الخيار بء يسمح للدولة الدافعة (بلد المصدر) ودولة الإقامة كليهما بفرض الضريبة على المعاشات التقاعدية الخاصة. والواقع أن هذا النهج يمنح الحقوق الضريبية الأساسية لدولة المصدر ولا يتبقى لدولة الإقامة إلا الحقوق الضريبية المتبقية (إذا كانت الضريبة التي تفرضها أعلى).

٧٠ - ثمة تباين واضح بين المادة ١٨ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية والمادة المناظرة في اتفاقية الأمم المتحدة، فالأولى تمنح حق فرض الضريبة على المعاشات التقاعدية وما يماثلها، سواء أكانت عامة أو خاصة، لدولة إقامة المستفيد دون سواها. لكن الفقرة ٢ من المادة ١٩ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية التي تتناول أحكام الوظيفة العامة تعدّل المادة ١٨ إذ تنص على أنّ المعاشات التقاعدية والمدفوعات المماثلة التي تدفعها الدولة المتعاقدة أو تُسدد من صناديق أنشأتها تلك الدولة لقاء خدمات قُدمت إليها لا تخضع عادة إلا لضريبة الدولة المذكورة. ويقر شرح المادة ١٨ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية أيضاً بأن مدفوعات الضمان الاجتماعي يجوز أن تعتبرها بعض الدول مدفوعات مماثلة للمعاشات التقاعدية الحكومية، ويسلم الشرح بناءً على ذلك بأن الدول يجوز لها على الصعيد الثنائي الاتفاق على أحكام بديلة. والكثير من أعضاء منظمة التعاون والتنمية يفضل أن تُمنح دولة المصدر حصرياً حق فرض الضريبة على المعاشات التقاعدية أو أن تُمنح بشأها حقوق ضريبية محدودة بما يتسق مع الأحكام البديلة الواردة في شرح اتفاقيتها النموذجية^(١٧).

(١٧) ورد في الفقرة ١٥.

المادة ١٩ : الوظيفة العامة

٧١ - استُنسخت هذه المادة من المادة ١٩ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية. وهي تمنح الدولة الدافعة الحق الحصري في فرض الضرائب على المرتبات والأجور والمعاشات التقاعدية وغيرها من المكافآت المماثلة المدفوعة لقاء خدمات حكومية (خدمات مأجورة) قُدمت إلى تلك الدولة. وقد نشأ المبدأ العام الذي يقضي باستثناء دولة المصدر بحق فرض الضريبة على هذه الخدمات عن قواعد اللياقة الدولية وعن اتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية لعام ١٩٦١ واتفاقية فيينا للعلاقات القنصلية لعام ١٩٦٣^(١٨). ويعدّل هذا المبدأ بموجب الفقرة الفرعية (ب) من الفقرتين ١ و ٢ التي تمنح حق فرض الضريبة على الدخل الذي يجنيه المقيمون من رعايا^(١٩) الدولة المستفيدة إلى تلك الدولة حصريا إذا كانت الخدمات قد قدمت فيها أيضا.

٧٢ - وبالنسبة للدول التي تستخدم طريقة الخصم في المعاهدات الضريبية للتخفيف من عبء الازدواج الضريبي، فإن المادة ١٩ تنص ضمنا على استثناء من تلك الطريقة العامة: إذ يجب على تلك الدول أن تعفي من الضريبة المبالغ المدفوعة إلى المقيمين فيها إذا كانت الدولة المتعاقدة الأخرى تستأثر بالحقوق الضريبية.

٧٣ - وتنص المادة ١٩ (٣) بوضوح على أن أحكام المادة لا تسري على الخدمات المقدمة في إطار أعمال تجارية قامت بها الدولة.

المادة ٢٠ : الطلاب

٧٤ - تنص هذه المادة على أن الطلاب أو المتدربين على العمل/المتمرنين الذين لا يتواجدون في الخارج إلا لغرض تلقي التعليم أو التدريب لا يخضعون للضريبة في تلك الدولة فيما يتعلق بمدفوعات معينة يحصلون عليها. وتسري هذه المادة على المدفوعات المتلقاة من مصادر خارج الدولة التي يقيم فيها الطالب وغيره، ويجب أن تكون تلك المبالغ لأغراض الإعاشة أو التعليم أو التدريب. وتشترط المادة أيضا أن يكون الطالب أو غيره مقيما أو أقام، قبل زيارته مباشرة للدولة المتعاقدة، في الدولة المتعاقدة الأخرى. وتستنسخ المادة ٢٠ من

(١٨) انظر لكل اتفاقية على التوالي: United Nations, Treaty Series, vol. 500, No. 7310؛ والمرجع نفسه، المجلد ٥٩٦، الرقم ٨٦٣٨.

(١٩) إخضاع الدخل لضريبة البلد المستفيد عملا بالمادة ١٩ (١) (ب) لا يشترط مع ذلك أن يعامل الفرد كأحد رعايا الدولة المستفيدة إذا كان الفرد "لم يصبح مقيما في تلك الدولة إلا بغرض تقديم الخدمات" (المادة ١٩ (١) (ب) ٢) من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية)، أي إذا أصبح مقيما لأي أغراض أخرى.

اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية المادة ٢٠ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية
إلا أنها تضيف كلمة "متدرب" إلى جملتها الأولى.

المادة ٢١: عناصر الدخل الأخرى

٧٥ - تُعنى المادة ٢١ بعناصر الدخل التي لم تتناولها الاتفاقية في مواضع أخرى. وتمنح المادة ٢١ (١) الحقوق الضريبية فيما يتعلق بهذا الدخل لدولة الإقامة، في حين أن الفقرة ٢ تنص على استثناء من أحكام الفقرة ١ إذا ما كان الدخل مرتبطاً بمنشأة دائمة أو مقر ثابت في الدولة المتعاقدة الأخرى (وفي تلك الحالة يخضع الدخل لأحكام المادتين ٧ أو ١٤ حسبما هو مناسب). وتورد اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية فقرة ثالثة لا ترد في الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية. وتنسخ أحكام هذه الفقرة أحكام الفقرتين الأوليين فتسمح لدولة المصدر بفرض الضريبة على "عناصر الدخل الأخرى" عندما ينشأ الدخل في تلك الدولة المتعاقدة.

المادة ٢٢: رأس المال

٧٦ - تُعنى المادة ٢٢ بالضريبة على رأس المال (أي حيازة/ملكية رأس المال، لا الضريبة على التصرف فيه التي تنظمها المادة ١٣). وكما يرد في الشرح، لا تغطي هذه المادة ضرائب التركات والأيلولة والضرائب على الهدايا ورسوم التحويل (الفقرة ٣ (١)).

٧٧ - وتحفظ الفقرتان الأوليان من المادة الحقوق الضريبية للدولة التي يوجد بها رأس المال. وتنطبق الفقرة ١ على الممتلكات العقارية من النوع المشار إليه في المادة ٦ التي يمتلكها مقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى. وتنطبق الفقرة ٢ على الممتلكات المنقولة المرتبطة بمنشأة دائمة أو مقر ثابت. أما رأس المال المتمثل في السفن والطائرات التي تستخدم في النقل الدولي وما إلى ذلك فتتناوله الفقرة ٣، وتُمنح الحقوق الضريبية الحصرية للدولة التي يقع فيها مقر الإدارة الفعلية للمؤسسة لأغراض الاتساق مع أحكام المادة ٨.

٧٨ - وتنص الفقرة ٤ على أن "[لا تخضع جميع العناصر الأخرى لرأس مال المقيم في دولة متعاقدة للضريبة إلا في تلك الدولة]". والمقصود من وضع الفقرة ٤ بين أقواس معقوفة التنويه بأن الأطراف المتفاوضة عليها أن تقرر ما إذا كانت ستستخدم صيغة تلك الفقرة أو ستضع صيغة أخرى تحفظ حقوقاً ضريبية للدولة التي يوجد فيها رأس المال. والحكم المناظر في الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية لا يرد بين أقواس معقوفة اتساقاً مع النهج الذي تعتمده تلك الاتفاقية في إيلائها تركيزاً أشد للضرائب المفروضة في دولة الإقامة. وفيما عدا الأقواس المعقوفة في الفقرة ٤، تستنسخ المادة ٢٢ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية المادة ٢٢ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية.

المادة ٢٣: طرق إزالة الازدواج الضريبي

٧٩ - تتضمن المادة ٢٣ (بجوابها ألف وباء) الطريقتين الرئيسيتين لإزالة ما يطلق عليه اسم الازدواج الضريبي القانوني. ويقع الازدواج الضريبي القانوني عندما يخضع للضريبة في أكثر من دولة نفس عنصر الدخل أو رأس المال وهو بحوزة ذات المكلّف^(٢٠). وعلى غرار الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، لا تقرر اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية بتفضيلها لأي من الطريقتين المذكورتين. فكل دولة تطبق الطريقة التي تتواءم مع سياساتها وممارساتها.

٨٠ - وتنطبق المادتان ٢٣ ألف و ٢٣ باء على المقيم في الدولة المتعاقدة الذي يحصل على دخل من الدولة المتعاقدة الأخرى أو يملك رأس مال كائناً فيها، وتنص على أن الدخل أو رأس المال يخضعان عندئذ للضريبة في تلك الدولة الأخرى (بلد المصدر). بمقتضى المعاهدة. ثم تشترط المادة على دولة الإقامة منح إعفاء يقابل الضريبة المفروضة في دولة المصدر باستخدام أي من الطريقتين البديلتين المنصوص عليهما في المادة ٢٣.

المادة ٢٣ ألف: طريقة الإعفاء

٨١ - تناول المادة ٢٣ ألف طريقة الإعفاء. وبموجب هذه الطريقة، تعفي دولة الإقامة من الضريبة الدخل أو رأس المال اللذين يجوز عملاً بالمعاهدة إخضاعهما للضريبة في الدولة الأخرى (بلد المصدر). وتورد اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية فئتين فرعيتين في إطار طريقة الإعفاء هما: الإعفاء الكامل الذي تناوله الفقرة ١ و "الإعفاء التدريجي" الذي تناوله الفقرة ٣. ويعني الإعفاء الكامل أن الدخل المكتسب في الدولة المتعاقدة الأخرى أو رأس المال المملوك فيها لن يؤخذ بعين الاعتبار في دولة الإقامة للأغراض الضريبية (وبعبارة أخرى يُعفى هذا الدخل ورأس المال تماماً ويستثنى من الوعاء الضريبي في تلك الدولة).

٨٢ - أما الإعفاء التدريجي فيعني أن دولة الإقامة تعفي الدخل من الضريبة إلا أنه يجوز لها أن تأخذ الدخل أو رأس المال المعفى بعين الاعتبار لدى احتساب الضريبة على ما تبقى من الدخل أو من رأس المال. وإذا أُخذ الدخل أو رأس المال المعفى في الحسبان عندما تحسب الضريبة على الدخل (أو رأس المال) المتبقي، يمكن أن يخضع المكلّف في دولة الإقامة لمعدل أعلى من الضرائب الحدية على الدخل (أو رأس المال).

(٢٠) يقارن هذا النوع من الازدواج الضريبي بما يُطلق عليه "الازدواج الضريبي الاقتصادي" الذي يتحقق عندما تجبى من مكلفين مستقلين قانوناً ضرائب عن الأرباح نفسها تقريباً. ولا تتطرق معاهدات الازدواج الضريبي عموماً لتلك المسألة إلا أن المادة ٩ تناول بعض جوانبها.

٨٣ - والمادة ٢٣ ألف من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية تكاد تستنسخ المادة ٢٣ ألف من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية؛ إلا أن الأخيرة أدرجت في صيغتها المستكملة في عام ٢٠٠٠ فقرةً رابعة جديدة لم تعتمدها لجنة الخبراء بعد^(٢١). ويسري هذا الحكم الجديد الذي اعتمدته منظمة التعاون والتنمية على حالات ما يسمى بازدواج الإعفاء الضريبي التي تفسر في ظلها دولة الإقامة المعاهدة بحيث يتوجب عليها إعفاء الدخل في حين تعتمد دولة المصدر تفسيراً مغايراً يحول دون ممارستها حقاً ضريبياً أو يحد من ذلك الحق إلى درجة معينة. وفي الحالات المذكورة أصبح بإمكان دولة الإقامة عدم تطبيق الإعفاء.

المادة ٢٣ باء: طريقة الخصم

٨٤ - تناول المادة ٢٣ باء طريقة الخصم. وتستند المادة المذكورة إلى طريقة الخصم العادية وموجبها تسمح دولة الإقامة بأن يُحسم ("بالخصم") من ضريبتها المفروضة على الدخل الذي يجنيه المقيم بها أو على رأس المال الذي يملكه مبلغٌ يساوي مقدار الضريبة المدفوعة في الدولة الأخرى. غير أن المبلغ المخصوم يجب ألا يتجاوز ذلك الجزء من ذات الدخل (أو رأس المال) الذي كان سيخضع للضريبة في دولة الإقامة. وتستنسخ المادة ٢٣ باء من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية المادة ٢٣ باء من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية.

المادة ٢٤: عدم التمييز

٨٥ - تنص المادة ٢٤ (١) على مبدأ هام هو عدم التمييز (لأغراض الضرائب) على أساس الجنسية. وهي تتطابق إلى حد بعيد مع المادة ٢٤ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية. وتنص الفقرة ١ على قاعدة أساسية هي أن الدولة المتعاقدة لا يجوز لها أن تخضع مواطني الدولة المتعاقدة الأخرى لضريبة "أثقل عبثاً" من الضريبة المفروضة على مواطنيها شريطة أن تتطابق الظروف (ويُفسر الشرط بأنه يعني تشابه الظروف إلى حد كبير من حيث القانون والواقع). وتنص المادة ٢٤ في فقراتها التالية على توسيع نطاق مبدأ عدم التمييز ليشمل الأشخاص عديمي الجنسية والمنشآت الدائمة وغيرهم. وتوضح المادة ٢٤ (٦) أن نطاق المادة لا تحد من انطباقه أحكام المادة ٢ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية (الضرائب المشمولة).

(٢١) انبثقت تلك الفقرة عن توصيات وردت في تقرير لمنظمة التعاون والتنمية صدر في عام ٢٠٠٩ بعنوان تطبيق الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي على شركات التضامن [The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships] (باريس، ٢٦ آب/أغسطس ١٩٩٩). ولم تنظر لجنة الخبراء بعد في تلك التوصيات.

المادة ٢٥: إجراءات التراضي

٨٦ - تنص هذه المادة على أن الشخص المشمول بالمعاهدة يجوز له أن يعرض قضيته على "السلطة المختصة" في الدولة المتعاقدة التي يقيم فيها. وإذا اعترض المكلف محتجا بأن "[ال]ضريبة تتنافى مع أحكام" المعاهدة وتبين للسلطة المختصة أن للاعتراض ما يبرره (وتعذر على السلطة المختصة نفسها أن تتوصل إلى حل مرضٍ)، فإنها تسعى إلى تسوية القضية بالتراضي مع السلطة المختصة في الدولة المتعاقدة الأخرى.

٨٧ - وتنص المادة ٢٥ أيضا على أن السلطات المختصة تسعى إلى تسوية أية مسائل تنشأ بشأن تفسير المعاهدة وتطبيقها. وفي الصيغة المستكملة لاتفاقية الأمم المتحدة النموذجية الصادرة في عام ٢٠١١، عُدلت المادة ٢٥ لتشمل صيغة بديلة (الخيار باء) تنص في فقرتها الخامسة على التحكيم الإلزامي في حالة تعذر تسوية القضية بموجب إجراءات التراضي. أما الخيار ألف فهو يعتمد الموقف السابق بعدم نصه على التحكيم الإلزامي. وتقضي الفقرة ٥ من خيار التحكيم بأن السلطتين المختصتين ملزمتان بإحالة القضايا التي تعذر الفصل فيها إلى التحكيم إذا طلبت إحداهما اللجوء إليه.

٨٨ - ويتشابه الحكمُ الناصُّ على التحكيم في اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية مع المادة ٢٥ (٥) من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، إلا أن هناك فروقا هامة بينهما: أولا، تنص اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية على أن السلطة المختصة هي التي يجوز لها دون سواها طلب التحكيم في حين أن المكلف هو الذي يشرع في إجراءات التحكيم بمقتضى الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية؛ وثانيا، لا تحال القضية إلى التحكيم بموجب اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية إلا في حالة عدم توصل السلطات المختصة إلى اتفاق في غضون ثلاث سنوات من تاريخ عرض القضية (تحدد الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية هذه المهلة الزمنية بسنتين)؛ وأخيرا يجوز للسلطات المختصة في ظل أحكام اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية أن تقرر عدم الأخذ بقرار التحكيم إذا اتفقت على تسوية أخرى في غضون ستة أشهر من إخطارها بقرار التحكيم^(٢٢).

٨٩ - وكانت الآراء قد اختلفت بشأن مزايا التحكيم ومساوئه عندما طُرحت المسألة للمناقشة في اجتماعات لجنة الخبراء. وتمخضت تلك المناقشة (حسب السياق الذي تقتضيه اتفاقية نموذجية تعرض الخيارات وتوفر المعلومات اللازمة لاختيار المناسب منها أو المعلومات الضرورية على أقل تقدير لفهم العواقب المترتبة على سلوك المسارات المختلفة) عن اعتماد

(٢٢) تجيز اتفاقية التحكيم الخاصة بالاتحاد الأوروبي أيضا في حكم ذي صلة بذلك الاتفاق على تسوية لاحقة مخالفة لقرار التحكيم.

فُج يقر بتباين الآراء وينوه ببعض المسائل التي أثارها مؤيدو خيار التحكيم الإلزامي الملزم ومعارضوه، فصيغت مادتان بديلتان للاستعانة بهما في المعاهدات الضريبية الثنائية.

المادة ٢٦: تبادل المعلومات

٩٠ - تضع المادة ٢٦ الأساس للتبادل الفعال للمعلومات بين الدول المتعاقدة، وتُلزم السلطات المختصة بتبادل المعلومات "ذات الصلة على المدى المنظور" بتنفيذ أحكام المعاهدة وتيسير إنفاذ القوانين الضريبية المحلية.

٩١ - وهذه المادة الجديدة التي تتناول تبادل المعلومات تعكس في جوهرها التغييرات التي أُدخلت على الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في السنوات الأخيرة حيث اعتبرت تغييرات مفيدة للبلدان النامية لتشجيع تبادل المعلومات اللازمة لمكافحة تجنّب الضرائب والتهرب منها. وطبقاً لما جاء في الشرح، ينبغي أن يفسر الالتزام القاضي بتبادل المعلومات تفسيراً واسعاً وقد نُصّ صراحةً على أن الالتزام بتبادل المعلومات عند الطلب لا تقيده أحكام المادتين ١ (الأشخاص المشمولون) أو ٢ (الضرائب المشمولة).

٩٢ - وتوضح الفقرة ٤ أنه في حالة طلب الدولة الحصول على معلومات عملاً بأحكام المعاهدة، فعلى الدولة الثانية أن تتخذ ما لديها من تدابير لجمع المعلومات بغرض الحصول على المعلومات المطلوبة حتى ولو كانت الدولة الثانية لا تحتاج لتلك المعلومات للأغراض الضريبية الخاصة بها.

٩٣ - وتذكر الفقرة ٥ صراحةً أن الحدود التي تضعها الفقرة ٣ ينبغي ألا تُفسر على أنها تسمح للدولة المتعاقدة بالامتناع عن توفير المعلومات لمجرد أن المعلومات محفوظة لدى مصرف أو مؤسسة مالية أخرى أو مندوب أو شخص يتصرف بموجب وكالة أو بصفته مؤتمناً أو لأن تلك المعلومات ترتبط بحقوق ملكية شخص ما.

٩٤ - وتورد اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية أيضاً جملة في الفقرة ١ (لا ترد في مادة الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية) نصها كالتالي: "ويجري على وجه الخصوص تبادل المعلومات التي تساعد الدولة المتعاقدة على منع تجنّب تلك الضرائب أو التهرب منها". واعتُبر هذا التعديل مفيداً لإيضاحه بصريح النص في المادة ٢٦ نقطةً كانت واضحة بالفعل في الشرح مع اعتماده أيضاً معياراً لتبادل المعلومات مشتركاً بين الاتفاقيتين النموذجيتين للأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية.

المادة ٢٧: المساعدة في تحصيل الضرائب

٩٥ - أضيفت إلى اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية في إطار عملية استكمالها في عام ٢٠١١ مادة "اختيارية"^(٢٣) جديدة هي المادة ٢٧ التي تتناول المساعدة في تحصيل الضرائب. وتجزئ المادة الجديدة إنفاذ دين الضريبة الأجنبية كما لو كان دينا مستحقا للبلد نفسه، وهو حكم ينتظر أن يكون مفيدا للغاية للبلدان النامية التي تود تحصيل الديون الضريبية على الصعيد الدولي. ويتضمن شرح المادة حكما بديلا للدول التي قد تود لأسباب متنوعة تضيق نطاق هذه المساعدة الإلزامية. كما ترد بطبيعة الحال أشكال من الحماية تقي من التعسف في تطبيق هذا الحكم. وتستند المادة إلى المادة المناظرة في الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية. ووجه التباين الرئيسي بينها وبين الحكم الذي تعتمد عليه منظمة التعاون والتنمية يتمثل في أن مادة اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية تحمل في طياتها اعترافا أوسع نطاقا بأن البلدان النامية قد تحتاج إلى مساعدة مالية إضافية تقدمها الدولة الطالبة فيما يتعلق بتنفيذ المسؤوليات المنصوص عليها في هذه المادة، خاصة وأن ما تملكه تلك البلدان من موارد إدارية كثيرا ما يكون محدودا جدا.

المادة ٢٨: أعضاء البعثات الدبلوماسية والموظفون القنصليون

٩٦ - تنص هذه المادة على أن أحكام المعاهدة ليس فيها ما يخل بالامتيازات الضريبية التي يتمتع بها أعضاء البعثات الدبلوماسية والموظفون القنصليون. بموجب القواعد العرفية للقانون الدولي والاتفاقات الدولية.

المادة ٢٩: بدء نفاذ الاتفاقية

٩٧ - تنص المادة ٢٩ على بدء نفاذ المعاهدة الثنائية بعد انتهاء إجراءات التصديق في الدولتين المتعاقدين ثم تبادل صكوك التصديق بينهما.

المادة ٣٠: إنهاء الاتفاقية

٩٨ - ينص هذا الحكم على أن المعاهدة تظل نافذة إلى أن تنهيها دولة متعاقدة، وهو يحدد أيضا القواعد الإجرائية المنظمة لتوقف سريان المعاهدة. والمادتان ٢٩ و ٣٠ مستمدتان من الممارسة التعاهدية العامة، ويجري في العادة تعديلها لتتسق مع الممارسة التعاهدية في الدول المتعاقدة.

(٢٣) للحالات التي ترتقي فيها الدولتان، مع مراعاة العوامل التي تناقشها الفقرة ١ من الشرح، أنهما قادرتان على توفير المساعدة بموجب هذه المادة. ويُذكر بطبيعة الحال أن جميع أحكام اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية هي في نهاية المطاف أحكام اختيارية تماما.