

نص رقم إ.ض 26 / 2003

المذكرة العامة عدد 2003/17

الموضوع : شرح أحكام الفصول من 45 إلى 51 من القانون عدد 101 لسنة 2002 المؤرخ في 17 ديسمبر 2002 ، والمتعلق بقانون المالية لسنة 2003 .

ملخص

توسيع ميدان تطبيق الضريبة بالنسبة إلى الأشخاص غير المقيمين وغير المستقرين بالبلاد التونسية وتبسيط واجباتهم الجبائية والمحاسبية

I . تمّ بمقتضى القانون عدد 101 لسنة 2002 المؤرخ في 17 ديسمبر 2002 والمتعلق بقانون المالية لسنة 2003 :

1 - توسيع ميدان تطبيق الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات بالنسبة إلى غير المقيمين وغير المستقرين ليشمل كلّ المداخل الناشئة بالبلاد التونسية ، (الفصل 45)

2 - إخضاع المداخل التي يحققها بالبلاد التونسية الأشخاص غير المقيمين وغير المستقرين، باستثناء مداخل رؤوس الأموال المنقولة وفوائد القروض البنكية والأجور والجرایات والمكافآت المشابهة لها لخصم من المورد بنسبة 15% من مبلغها الخام يكون محرراً من الضريبة على الدخل أو من الضريبة على الشركات (الفصل 47).

3- إقرار إعفاء الأشخاص غير المقيمين وغير المستقرين بالبلاد التونسية من الضريبة على الدخل أو من الضريبة على الشركات بعنوان :

- فوائد الإيداعات والسندات بالعملة الأجنبية أو بالدينار القابل للتحويل،
- حصص الأسهم ومداخل حصص الصناديق المشتركة للتوظيف في الأوراق المالية ومكافآت أعضاء مجلس الإدارة.
- المكافآت المدفوعة من طرف المؤسسات المصدرة كليا كما وقع تعريفها بالتشريع الجبائي الجاري به العمل بعنوان :
- حقوق التأليف،

- استعمال أو الحق في استعمال معدات صناعية أو تجارية أو فلاحية أو مبنائية أو علمية،
- استعمال أو حق الاستعمال أو بيع براءة أو علامة صنع أو تجارة أو رسم أو نموذج أو تصميم أو أسلوب أو طريقة صنع بما في ذلك الأفلام السينمائية والتلفزيونية،
- معلومات لها علاقة بتجربة مكتسبة في الميدان الصناعي أو التجاري أو العلمي،
- دراسات فنية أو اقتصادية أو تقديم مساعدة فنية.

- المكافآت المدفوعة مقابل تأجير البواخر أو الطائرات المستغلة في النقل الدولي،
- القيمة الزائدة المتأتية من التقيوت في الأوراق المالية (الفصل 45).

4- إحداث خصم من المورد بعنوان الضريبة على الشركات بنسبة 15 % من سعر التقيوت المصرح به في العقد بالنسبة إلى الأشخاص المعنويين غير المقيمين وغير المستقرين، بعنوان التقيوت في العقارات المبنية أو غير المبنية الكائنة بالبلاد التونسية أو في الحقوق الاجتماعية بالشركات المدنية العقارية المصرح به في العقد. يكون محرراً أو قابلاً للطرح من الضريبة المستوجبة على القيمة الزائدة المحققة، وذلك حسب اختيار الشركة المفوتة (الفصلان 49 و 50).

5- تبسيط طرق توظيف الضريبة على القيمة الزائدة العقارية المحققة من طرف الأشخاص المعنويين غير المقيمين وغير المستقرين بالبلاد التونسية بإخضاعها للضريبة على الشركات بنسبة 35 % على أساس قيمتها أو بنسبة 15 % من سعر التقيوت، وذلك حسب اختيار الشركة المفوتة (الفصلان 46 و 48).

II. تطبّق أحكام الفصول من 45 إلى 51 من القانون عدد 101 لسنة 2002 المؤرخ في 17 ديسمبر 2002، والمتعلق بقانون المالية لسنة 2003، على المداخل المحققة أو المدفوعة أو الموضوعة على ذمة الأشخاص غير المقيمين أو غير المستقرين بالبلاد التونسية ابتداء من غرة جانفي 2003 وكذلك على عمليات التقيوت في العقارات وفي الحقوق الاجتماعية في الشركات المدنية العقارية التي تتمّ بداية من هذا التاريخ (الفصل 87).

تمّ بمقتضى أحكام قانون المالية لسنة 2003 ، توسيع ميدان تطبيق الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات بالنسبة إلى الأشخاص غير المقيمين وغير المستقرّين ليشمل كلّ المداخل الناشئة بالبلاد التونسية. كما تمّ تبسيط الواجبات الجبائية والمحاسبية للأشخاص المعنويين غير المقيمين وغير المستقرّين بعنوان عمليات التقويت في العقارات الكائنة بالبلاد التونسية وفي الحقوق الاجتماعية في الشركات المدنية العقارية.

وتتضمن هذه المذكرة تذكيرا بالنظام الجبائي للمداخل المحققة من طرف الأشخاص غير المقيمين، مستقرين كانوا أو غير مستقرين، وتحليلا للأحكام الجديدة الواردة بقانون المالية لسنة 2003 مع توضيح آثار اتفاقيات تقادي الازدواج الضريبي على ميدان تطبيق الضريبة بالنسبة إلى غير المقيمين وغير المستقرّين وعلى كيفية توظيف الضريبة بعنوان القيمة الزائدة العقارية التي يحققونها بالبلاد التونسية.

I . المداخل التي يشملها ميدان تطبيق الضريبة بالنسبة للأشخاص غير المقيمين وطرق توظيف الضريبة عليها

أ . التذكير بالنظام الجبائي الجاري به العمل إلى غاية 31 ديسمبر 2002

1. الأشخاص غير المقيمين والمستقرّون بالبلاد التونسية

يخضع الأشخاص غير المقيمين والمستقرّون بالبلاد التونسية للضريبة على الدخل أو للضريبة على الشركات طبقا لأحكام القانون العام حيث يخضعون بهذا العنوان إلى كلّ الواجبات الجبائية والمحاسبية المستوجبة على المستقرّين بتونس وخاصة منها إيداع تصريح بالوجود وإيداع كلّ التصاريح المنصوص عليها بالتشريع الجبائي الجاري به العمل ودفع الضريبة على الدخل أو الضريبة على الشركات طبقا لأحكام الفصلين 44 و 49 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات.

2. الأشخاص غير المقيمين وغير المستقرّين بالبلاد التونسية

مع مراعاة أحكام اتفاقيات تقادي الازدواج الضريبي المبرمة بين البلاد التونسية والبلدان الأخرى، أو أحكام الاتفاقيات الخاصة، يخضع للضريبة على الدخل أو للضريبة على الشركات الأشخاص الطبيعيون والأشخاص المعنويون غير المقيمين وغير المستقرّين بالبلاد التونسية، وذلك بعنوان المداخل الناشئة بالبلاد التونسية دون سواها، كما وقع ضبطها بمقتضى الفصل 3 والفقرة II من الفصل 45 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات.

ويتمّ توظيف الضريبة على الأشخاص المذكورين أعلاه عن طريق خصم من المورد يكون محررا من الضريبة على الدخل أو من الضريبة على الشركات، وذلك حسب النسب التالية :

- 2,5% بعنوان فوائد القروض البنكية ؛

- 20% بعنوان مداخيل رؤوس الأموال المنقولة باستثناء فوائد الايداعات والسندات بالعملة الأجنبية أو بالدينار القابل للتحويل ؛

- 15% بعنوان الأتاوات والأتعاب ومكافآت الحضور الممنوحة لأعضاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة في الشركات خفية الاسم وشركات المقارضة بالأسهم وكذلك بعنوان مداخيل أكرية العقارات الكائنة بالبلاد التونسية.

غير أنه في هذه الحالة الأخيرة وإذا كان المدين بالأكرية غير مطالب، طبقا لأحكام الفصل 52 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات، بالقيام بالخصم من المورد على معينات الكراء، فإنّ الضريبة على الدخل أو الضريبة على الشركات تستوجب على غير المقيمين عن طريق إيداع التصاريح السنوية بالأرباح أو بالمداخيل الصافية المتأتية من الأكرية.

هذا وفيما يتعلق بكيفية توظيف الضريبة على غير المقيمين وغير المستقرّين تجدر الإشارة إلى أنه إذا نصت اتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي المبرمة بين البلاد التونسية وبلدان إقامة الأشخاص المنتفعين بهذه المداخيل، على إعفاء المداخيل المذكورة من الضريبة بتونس أو على إخضاعها لخصم من المورد بنسب تكون أقل من النسب المذكورة أعلاه ، فإنه يقع تطبيق هذا الإعفاء أو هذه النسب المنخفضة.

غير أنه، وفي كل الحالات التي لا يقوم فيها الملتزم بدفع المداخيل الخاضعة للضريبة والمستقر بالبلاد التونسية بالخصم من المورد، فإن هذا الخصم يكون مستوجبا عليه على أساس نسبة القانون العام محتسبة باعتماد قاعدة تحمل عبء الضريبة فتكون النسب المطبقة على التوالي : 2.56% أو 25% أو 17.64%.

3. المداخيل المعفاة أو الموجودة خارج ميدان تطبيق الضريبة

3.1. المداخيل المعفاة

تعفى من الضريبة على الدخل ومن الضريبة على الشركات بالنسبة إلى غير المقيمين وغير المستقرّين :

- مداخيل الإيداعات والسندات بالعملة الأجنبية أو بالدينار القابل للتحويل ؛

- الأتاوات المدفوعة من طرف المؤسسات المصدرة كلياً كما وقع تعريفها بالتشريع الجاري به العمل ؛

- الأتاوات المدفوعة بعنوان تأجير البواخر أو الطائرات المستغلة في مجال النقل الدولي.

3. 2. المداخل الموجودة خارج ميدان تطبيق الضريبة

تعتبر كل المداخل التي لم تقع الإشارة إليها بالفصلين 3 و 45 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات خارج ميدان تطبيق الضريبة بالنسبة إلى غير المقيمين وغير المستقرين، و يتعلق الأمر خاصة بـ :

- الأرباح الموزعة ،
- القيمة الزائدة المتأتية من التقويت في الأوراق المالية،
- العمولات وأجور الوساطة ... ؛
- المكافآت مقابل إسداء الخدمات غير المنصوص عليها بتعريف لفظة الأتاوات الواردة بالفقرة 6 من الفصل 3 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات.

ب . إضافات قانون المالية لسنة 2003

تمّ بمقتضى قانون المالية لسنة 2003 :

- توسيع ميدان تطبيق الضريبة بالنسبة إلى الأشخاص غير المقيمين وغير المستقرين بالبلاد التونسية ليشمل كلّ المداخل المحققة بها باستثناء المداخل التي وقع إعفاؤها صراحة (الفصلان 45 و 46) ؛

- إخضاع هذه المداخل ، باستثناء مداخل رؤوس الأموال المنقولة وفوائد القروض البنكية والأجور والجرايات والمكافآت المشابهة لها، إلى خصم من المورد بنسبة 15 % من مبلغها الخام يكون محرراً من الضريبة (الفصل 47).

1. المداخل التي يشملها ميدان تطبيق الضريبة المضبوط بمقتضى قانون المالية لسنة 2003

نصّ الفصلان 45 و 46 من قانون المالية لسنة 2003 على أنّ الضريبة على الدخل أو الضريبة على الشركات تستوجب بالنسبة إلى الأشخاص غير المقيمين وغير المستقرين على المداخل الناشئة بالبلاد التونسية دون سواها.

وبالتالي ، فإن ميدان تطبيق الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات يشمل بالنسبة إلى المعنيين بالأمر، علاوة على المداخل التي تمّ ضبطها بالفصلين 3 و 45 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات إلى غاية 31 ديسمبر 2002، المداخل التي كانت توجد خارج ميدان تطبيق الضريبة.

وتتمثل هذه الأخيرة خاصة في :

- العمولات وأجور الوساطة والمكافآت مقابل إسداء الخدمات المقدمة من طرف الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين غير المقيمين وغير المستقرّين بالبلاد التونسية كعمليات الإصلاح والصيانة وعمليات التدقيق المحاسبي... وذلك بصرف النظر عن مكان إسداء الخدمة.

- مداخل الأوراق المالية غير المعفاة من الضريبة صراحة بمقتضى القانون كالمكافآت المسندة للشركاء غير المقيمين الذين لهم صفة وكلاء يمتلكون أغلبية المنابات الاجتماعية في الشركات ذات المسؤولية المحدودة ...

غير أنّ ميدان تطبيق الضريبة لا يشمل المبالغ المدفوعة مقابل بيع السلع أو المعدات أو التجهيزات في صورة عدم تحقيقها في إطار استغلالات موجودة بتونس باعتبار أنّ ممارسة هذا النوع من النشاط التجاري خلافا عن عمليات إسداء الخدمات يستوجب حتما استغلالات ثابتة.

كما أنّ ميدان تطبيق الضريبة الذي وقع ضبطه بمقتضى قانون المالية لسنة 2003 بالنسبة إلى الأشخاص غير المقيمين وغير المستقرّين بالبلاد التونسية لا يمكنه في أي حال من الأحوال أن يتضمن مداخل لا يشملها ميدان تطبيق الضريبة كما تمّ ضبطه بمجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات بالنسبة للأشخاص المقيمين بالبلاد التونسية.

2. المداخل المعفاة من الضريبة على الدخل أو من الضريبة على الشركات

أقرّ الفصلان 45 و 46 من قانون المالية لسنة 2003 إعفاء بعض المداخل المحققة من طرف الأشخاص غير المقيمين وغير المستقرّين من الضريبة على الدخل أو من الضريبة على الشركات. وتتمثل هذه المداخل في :

• مداخل الإيداعات والسندات بالعملة الأجنبية وبالدينار القابل للتحويل،

- حصص الأسهم الموزعة من قبل الشركات المستقرة بالبلاد التونسية ومدخيل حصص الصناديق المشتركة للتوظيف في الأوراق المالية ومكافآت أعضاء مجلس الإدارة،
- المكافآت المدفوعة من طرف المؤسسات المصدرة كليا كما وقع تعريفها بالتشريع الجاري به العمل، بعنوان :

- حقوق التأليف،
- استعمال أو حق الاستعمال أو بيع براءة أو علامة صنع أو تجارة أو رسم أو نموذج أو تصميم أو أسلوب أو طريقة صنع بما في ذلك الأفلام السينمائية والتلفزيونية،
- استعمال أو الحق في استعمال معدات صناعية أو تجارية أو فلاحية أو مبنائية أو علمية،
- معلومات لها علاقة بتجربة مكتسبة في الميدان الصناعي أو التجاري أو العلمي،
- دراسات فنية أو اقتصادية أو تقديم مساعدة فنية.

وعلى هذا المستوى تجدر الإشارة إلى أنّ إعفاء المكافآت المذكورة والمدفوعة من قبل المؤسسات المصدرة كليا غير محدد في الزمن وغير مرتبط بمدّة الطرح الكلي للأرباح المتأتية من عمليات التصدير ذلك أنها تكون معفاة في كلّ الحالات إذا دفعت من قبل مؤسسة مصدرة كليا وذلك بصرف النظر عن النظام الجبائي للمؤسسة المذكورة في مادة الأرباح والمدخيل المتأتية من التصدير.

- المكافآت مقابل تأجير البواخر أو الطائرات المستغلّة في النقل الدولي،
- القيمة الزائدة المتأتية من التقويت في الأوراق المالية (أسهم، منابات اجتماعية، رفاع، رفاع الخزينة).

كما تعفى من الضريبة على الشركات، طبقاً لأحكام الفصل 104 من مجلة المحرقات الصادرة بالقانون عدد 93 لسنة 1999 المؤرخ في 17 أوت 1999، المكافآت التي يدفعها مباشرة صاحب الرخصة إلى الشركة الأم بعنوان الدراسات والمساعدة الفنية التي تنجزها له.

3. طرق توظيف الضريبة على المدخيل المحققة بالبلاد التونسية من طرف الأشخاص غير المقيمين

تختلف طرق توظيف الضريبة على المدخيل المحققة من طرف الأشخاص غير المقيمين بالبلاد التونسية وذلك باعتبارهم غير مقيمين وغير مستقرّين، أو غير مقيمين ولكنهم مستقرّون بها.

1.3. الأشخاص غير المقيمين والمستقرون بالبلاد التونسية :

تخضع المداخل المحققة من طرف الأشخاص غير المقيمين بالبلاد التونسية والمستقرون بها إلى نفس النظام الجبائي والمحاسبي المنصوص عليه بالتشريع الجاري به العمل بالنسبة إلى المقيمين والمستقرّين باستثناء مبدأ الخضوع للضريبة على الدخل على أساس الدخل الجملي الصافي بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين.

وفي هذه الحالة، يكون الأشخاص غير المقيمين والمستقرون بالبلاد التونسية مطالبين باحترام كل الواجبات الجبائية و المحاسبية التي تخضع لها المؤسسات المستقرة بالبلاد التونسية، وخاصة منها :

- إيداع تصريح بالوجود طبقا لأحكام الفصل 56 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات،
- مسك محاسبة مطابقة للتشريع المحاسبي للمؤسسات،
- إيداع التصاريح الشهرية (الخصم من المورد , الأداء على القيمة المضافة ...)،
- إيداع التصاريح المتعلقة بالأقساط الاحتياطية عند الاقتضاء ،
- إيداع التصاريح السنوية للضريبة على الدخل أو للضريبة على الشركات.

وفي هذا الإطار يعتبر الشخص غير مقيم بالبلاد التونسية، لكنه مستقرّ بها إذا كان يمارس نشاطه بها في إطار استغلالات تجارية أو فلاحية أو صناعية أو يتعاطى مهنة غير تجارية في إطار قاعدة ثابتة موجودة بتونس.

أما بالنسبة إلى الأشخاص المعنويين، فإنهم يعتبرون مستقرّين بالبلاد التونسية في صورة تعاطيهم لنشاط في إطار استغلالات كائنة بالبلاد التونسية على معنى الفصل 47 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات.

ويعتبر أيضا مستقرّين بالبلاد التونسية، مع مراعاة أحكام اتفاقيات تقادي الازدواج الضريبي، المبرمة بين تونس والبلدان الأخرى الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين غير المقيمين بالبلاد التونسية والذين ينجزون بها حضائر بناء أو الذين يقومون بها بعمليات تركيب أو بأنشطة مراقبة متعلقة بها وذلك مهما كانت مدة هذه الحضائر أو هذه العمليات أو هذه الأنشطة.

3.2. الأشخاص غير المقيمين وغير المستقرّين بالبلاد التونسية

مع مراعاة أحكام اتفاقيات تقادي الازدواج الضريبي المبرمة بين تونس والبلدان الأخرى، تخضع المداخل التي يحقّقها الأشخاص غير المقيمين وغير المستقرّين بالبلاد

التونسية للضريبة عن طريق خصم من المورد يكون محرراً من الضريبة على الدخل أو من الضريبة على الشركات وذلك حسب النسب التالية :

- 2,5 % بعنوان فوائد القروض البنكية ؛
- 20% بعنوان مداخيل رؤوس الأموال المنقولة ؛
- 15% بعنوان كلّ المكافآت والمداخيل الأخرى باستثناء المرتبات والأجور والجرایات والإيرادات العمرية والمكافآت المشابهة لها والتي تبقى خاضعة للخصم من المورد طبقاً لأحكام الفصل 53 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات.

مثال عدد 1 :

لنفترض أنّ مؤسسة مصدرة كليا دفعت بتاريخ 13 فيفري 2003 مكافآت لمقيم بالهند مقابل تمكينها من إنجاز صفقة بهذا البلد بمبلغ 100.000 د.

في هذه الحالة يستوجب عليها القيام بخصم من المورد بنسبة 15% على المبلغ الخام للمكافأة أي : $100.000 \text{ د} \times 15\% = 15.000 \text{ د}$.

هذا وفي صورة عدم قيامها بالخصم من المورد فهي تطالب بدفع هذا الخصم بتطبيق نسبة تحمل عبء الضريبة أي 17.64% تضاف إليها خطايا التأخير المحتسبة طبقاً للتشريع الجبائي الجاري به العمل.

مثال عدد 2 :

لنفترض أنّ شريكا غير مقيم بالبلاد التونسية له صفة وكيل يمتلك أغلبية المنايات الاجتماعية في رأس مال شركة مستقرّة بتونس لها صبغة شركة ذات مسؤولية محدودة تقاضى خلال سنة 2003 مكافآت بمبلغ جملي بـ 120.000 د.

في هذه الحالة، تخضع المكافآت الراجعة له لخصم من المورد بنسبة 15% من مبلغها الخام. مع العلم أنّ المكافآت المذكورة تبقى غير قابلة للطرح لضبط الربح الخاضع للضريبة للشركة المستقرّة بتونس.

II . كيفية توظيف الضريبة على القيمة الزائدة العقارية المحققة بالبلاد التونسية من طرف أشخاص غير مقيمين

أ. التشريع الجاري به العمل في 31 ديسمبر 2002

1. بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين غير المقيمين

يخضع للضريبة على الدخل طبقاً لأحكام الفصل 3 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات الأشخاص الطبيعيين غير المقيمين وذلك بعنوان مداخيل العقارات الكائنة بالبلاد التونسية أو الحقوق التي تخصها.

وعليه فإنّ القيمة الزائدة العقارية التي يحققها الأشخاص الطبيعيين غير المقيمين من التقويت في عقارات كائنة بالبلاد التونسية وغير ملحقة بموازنات استغلالات موجودة بتونس تكون خاضعة للضريبة على الدخل بعنوان القيمة الزائدة العقارية.

و في هذه الحالة تختلف كيفية توظيف الضريبة على القيمة الزائدة العقارية باعتبار أنّ التقويت تمّ لفائدة شخص مطالب بالقيام بالخصم من المورد بعنوان الضريبة على الدخل على القيمة الزائدة العقارية أم لا وذلك على النحو التالي :

● في صورة التقويت لفائدة شخص غير مطالب بالقيام بالخصم من المورد بعنوان الضريبة على الدخل على القيمة الزائدة العقارية :

يتمّ دفع الضريبة المستوجبة بعنوان القيمة الزائدة العقارية عن طريق تصريح يودع للغرض كما هو الشأن بالنسبة إلى الأشخاص المقيمين. وتطبق نسبة الضريبة المحددة بـ5% أو بـ10% من القيمة الزائدة العقارية المحققة وذلك حسب مدة التملك.

● في صورة التقويت لفائدة شخص مطالب بالقيام بالخصم من المورد بعنوان الضريبة على الدخل على القيمة الزائدة العقارية :

في هذه الحالة يكون الخصم من المورد مستوجبا بنسبة 15% من سعر التقويت المصرّح به في العقد. ويكون هذا الخصم محرراً من الضريبة على الدخل بعنوان القيمة الزائدة العقارية.

2. بالنسبة إلى الأشخاص المعنويين غير المقيمين بالبلاد التونسية

تعتبر القيمة الزائدة التي يحققها الأشخاص المعنويين غير المقيمين بالبلاد التونسية، من التقويت في العقارات المبنية أو غير المبنية الكائنة بالبلاد التونسية وكذلك في الحقوق الاجتماعية بالشركات المدنية العقارية أنها تحققت في إطار استغلالات موجودة بالبلاد التونسية على معنى الفصل 47 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات وبذلك تكون الشركات المفوتة مطالبة باحترام كلّ الواجبات الجبائية والمحاسبية المنصوص عليها بالتشريع الجاري بها العمل والمستوجبة على المستقرّين.

غير أنه ومن الناحية التطبيقية، يعترض احترام كلّ هذه الواجبات بعض الإشكاليات خاصّة إذا كانت الشركة المفوتة لا تتعاطى أي نشاط بالبلاد التونسية ولم تكن العقارات المفوت فيها موضوع استغلال قبل عملية التقويت.

ب. إضافات قانون المالية لسنة 2003

1. بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين

تمّ بمقتضى قانون المالية لسنة 2003 توحيد النظام الجبائي بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين غير المقيمين بعنوان القيمة الزائدة العقارية. ذلك أنه تمّ اعتماد نفس طرق توظيف الضريبة بعنوان القيمة الزائدة العقارية المضبوطة بالنسبة إلى المقيمين, أي عن طريق إيداع تصريح بالضريبة على الدخل بعنوان القيمة الزائدة العقارية في كلّ الحالات وبصرف النظر عن صفة المفوّت له.

وتضبط القيمة الزائدة العقارية الخاضعة للضريبة طبقا لأحكام الفصل 28 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات. وتستوجب الضريبة حسب النسب المضبوطة بالفصل 44 من نفس المجلة أي بنسبة :

- 10% إذا تمّ التقويت خلال فترة عشر سنوات بداية من تاريخ التملك ؛

- 5% إذا تمّ التقويت بعد عشر سنوات بداية من تاريخ التملك.

وفي صورة التقويت لفائدة شخص يكون مطالبا بالقيام بالخصم من المورد بعنوان الضريبة على الدخل على القيمة الزائدة العقارية طبقا لأحكام الفصل 52 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات, يتمّ هذا الخصم بنسبة 2.5% من سعر التقويت المصرّح به في العقد. ويكون هذا الخصم قابلا للطرح من الضريبة المستوجبة بعنوان القيمة الزائدة العقارية.

وفي حالة بروز فائض, فإنّه يكون قابلا للإرجاع على أساس مطلب في الغرض.

ولمزيد التوضيح فيما يتعلق بكيفية توظيف الضريبة على القيمة الزائدة العقارية بالنسبة للأشخاص الطبيعيين يمكن الرجوع إلى المذكرة العامة عدد 5 لسنة 1999.

2. بالنسبة إلى الأشخاص المعنويين

تعتبر, بمقتضى أحكام قانون المالية لسنة 2003, القيمة الزائدة العقارية المحققة بالبلاد التونسية من طرف الأشخاص المعنويين غير المقيمين وغير المستقرّين أرباحا استثنائية وتكون خاضعة للضريبة على الشركات على هذا الأساس.

2. أ. عمليّات التقويت المعنيّة بالإجراءات الجديدة

تطبّق الإجراءات التي سنّها قانون المالية لسنة 2003 و المتعلقة بكيفية توظيف الضريبة على الشركات على القيمة الزائدة العقارية قصرًا على الأشخاص المعنويين غير المقيمين وغير المستقرّين الذين ليس لهم أيّ نشاط بتونس.

وبهذا , تكون غير معنية بهذه الإجراءات الجديدة عمليات التقيوت :

* في العقارات الملحقة بأصول منشأة دائمة يمتلكها بالبلاد التونسية شخص معنوي غير مقيم وذلك بصرف النظر إذا كانت هذه العقارات موضوع استغلال أم لا قبل عملية التقيوت فيها؛
* في العقارات غير المرسّمة بأصول منشأة دائمة والتي وقع استغلالها قبل التقيوت فيها.

حيث تعتبر المؤسسة في هاتين الحالتين أنها تمارس جزءًا من نشاطها في إطار استغلال كائن بالبلاد التونسية على معنى الفصل 47 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات. وبذلك يكون التقيوت في العقار تقيوتًا في عنصر من عناصر الأصول حيث تدمج القيمة الزائدة الناتجة عن عمليات التقيوت ضمن نتائج سنة التقيوت الخاضعة للضريبة على الشركات على مستوى المنشأة الدائمة . وتضبط القيمة الزائدة في هذه الحالة طبقًا لأحكام الفصلين 11 و 48 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات.

2. ب . كيفية ضبط القيمة الزائدة الخاضعة للضريبة

طبقًا لأحكام قانون المالية لسنة 2003 تساوي القيمة الزائدة التي يحقّقها الأشخاص المعنويون غير المقيمين وغير المستقرّين من التقيوت في عقارات كائنة بالبلاد التونسية أو في الحقوق الاجتماعية في الشركات المدنية العقارية الفارق بين سعر التقيوت وقيمة الاقتناء أو التكلفة . ولا يقبل لضبط القيمة الزائدة المذكورة أيّ طرح بأيّ عنوان كان.

2. ج . نسبة الضريبة على الشركات المستوجبة على القيمة الزائدة العقارية

● في صورة التقيوت لفائدة شخص مطالب بالقيام بالخصم من المورد بعنوان الضريبة على الشركات على القيمة الزائدة العقارية :

إذا تمّ التقيوت في العقار لفائدة الدولة أو الجماعات المحلية أو الشركات أو الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل حسب النظام الحقيقي تستوجب الضريبة على الشركات بعنوان القيمة الزائدة العقارية عن طريق خصم من المورد بنسبة 15% من سعر التقيوت المصرّح به في العقد. ويكون هذا الخصم محرّرًا من الضريبة على الشركات.

غير أنه يمكن للشركة المفوتة أن تختار إيداع تصريح بهذه القيمة ودفع الضريبة على الشركات المستوجبة بنسبة 35% من القيمة الزائدة المحققة. في هذه الحالة يكون الخصم من المورد الذي تمّ القيام به بنسبة 15% من سعر التقويت قابلاً للطرح من الضريبة المستوجبة ويكون الفائض قابلاً للإرجاع على أساس مطلب في الغرض.

مثال عدد 3 :

لنفترض أن شركة غير مقيمة وغير مستقرّة فوتت في عقار كائن بالبلاد التونسية، لم يقع استغلاله سابقاً، لفائدة شركة مستقرّة بالبلاد التونسية بمبلغ 500.000 دينار. في هذه الحالة تكون الشركة المفوت لها مطالبة بالقيام بالخصم من المورد بنسبة 15% من سعر التقويت أي :

$$500.000 \text{ د} \times 15\% = 75.000 \text{ دينار.}$$

ويكون هذا الخصم محرراً من الضريبة على الشركات بالنسبة إلى الشركة المفوتة. إلا أنه يمكن لها أن تختار إيداع تصريح بعنوان هذه القيمة الزائدة العقارية.

في هذه الحالة وإذا افترضنا أن قيمة اقتناء العقار تساوي 300.000 دينار، فإنّ الضريبة على الشركات المستوجبة بعنوان القيمة الزائدة تضبط كما يلي :

$$\begin{array}{r} 70.000 \text{ د} \\ - 75.000 \text{ د} \\ \hline 5.000 \text{ د} \end{array} = 35\% \times (300.000 \text{ د} - 500.000 \text{ د})$$

خصم من المورد قابل للطرح

فائض الخصم من المورد القابل للإرجاع

مثال عدد 4 :

إذا اعتمدنا معطيات المثال عدد 3 وافترضنا أن قيمة اقتناء العقار تساوي 200.000 دينار، في هذه الحالة تضبط الضريبة على الشركات بعنوان القيمة الزائدة كالاتي :

$$\begin{array}{r} 105.000 \text{ د} \\ - 75.000 \text{ د} \end{array} = 35\% \times (200.000 \text{ د} - 500.000 \text{ د})$$

الخصم من المورد الذي وقع القيام به :

$$= 15\% \times 500.000 \text{ د}$$

هذا واعتباراً أنّ المبلغ المخصوم يقلّ عن الضريبة على الشركات المحتسبة على القيمة الزائدة، فإنّه بإمكان الشركة المفوتة عدم إيداع التصريح واعتبار هذا الخصم نهائياً ومحرراً من الضريبة على الشركات.

- في صورة التقويت لفائدة شخص غير مطالب بالقيام بالخصم من المورد بعنوان الضريبة على الشركات على القيمة الزائدة العقارية :

تطالب الشركة المفوتة، في هذه الحالة، بإيداع التصريح بالضريبة على الشركات بعنوان القيمة الزائدة المتأتية من عملية التقويت. وتستوجب الضريبة حسب اختيارها سواء بنسبة 15% من سعر التقويت المصرح به في العقد، أو بنسبة 35% من القيمة الزائدة المحققة.

مثال عدد 5 :

إذا اعتمدنا معطيات المثال عدد 3، مع افتراض أنّ التقويت تمّ لفائدة شخص طبيعي غير مطالب بالقيام بالخصم من المورد فيمكن في هذه الحالة للشركة المفوتة اختيار توظيف الضريبة على أساس 15% من سعر التقويت أي :

$$500.000 \text{ د} \times 15\% = 75.000 \text{ د} \text{ عوضا عن :}$$
$$(500.000 \text{ د} - 200.000 \text{ د}) \times 35\% = 105.000 \text{ د}.$$

3. تاريخ إيداع التصريح بالضريبة بعنوان القيمة الزائدة المتأتية من التقويت في العقارات وفي الحقوق الاجتماعية بالشركات المدنية العقارية من طرف الأشخاص غير المقيمين وغير المستقرين

لم ينصّ قانون المالية لسنة 2003 على أيّ أجل خاصّ بإيداع التصريح بالضريبة بعنوان القيمة الزائدة المتأتية من التقويت في العقارات الكائنة بالبلاد التونسية أو في الحقوق الاجتماعية بالشركات المدنية العقارية بالنسبة إلى غير المقيمين وغير المستقرين .

وعليه فإنّ إيداع التصريح المشار إليه أعلاه يتمّ في الأجل المحدّدة بالتشريع الجاري به العمل وذلك بعنوان الضريبة على الدخل أو الضريبة على الشركات المستوجبة على القيمة الزائدة العقارية وذلك على النحو التالي :

* إذا كان المفوت شخصاً طبيعياً :

في هذه الحالة يكون إيداع التصريح في أجل أقصاه موفى الشهر الثالث الموالي للتحقيق الفعلي للتقويت وذلك طبقاً لأحكام الفقرة II من الفصل 60 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات.

* إذا كان المفوت شخصاً معنوياً :

في هذه الحالة يضبط أجل إيداع التصريح حسب الحالتين التاليتين :

الحالة الأولى : الشركة المفوتة غير مالكة لعقارات أو لحقوق اجتماعية أخرى بالبلاد التونسية :

في هذه الحالة , يمثل التقويت في العقار أو في الحقوق الاجتماعية في الشركات المدنية العقارية تقويتا كلياً , وعليه فإنّ التصريح المتعلق بهذا التقويت يستوجب كما هو الشأن بالنسبة إلى التصريح بالانقطاع عن النشاط , حيث يتعيّن أن يودع خلال الخمسة عشر يوماً من تاريخ التقويت وذلك طبقاً لأحكام الفصل 58 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات .

الحالة الثانية : الشركة المفوتة مالكة لعقارات أو لحقوق اجتماعية أخرى بالبلاد التونسية :

تكون في هذه الحالة عملية التقويت جزئية وتكون بموجبها الشركة ملزمة بإيداع التصريح بالضريبة على الشركات حسب الأجل المحددة لذلك طبقاً لأحكام الفصل 60 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات أي في أجل أقصاه 25 مارس من السنة الموالية لسنة التقويت .

III. آثار اتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي المبرمة بين البلاد التونسية والبلدان الأخرى

أ. بالنسبة إلى ميدان تطبيق الضريبة

وسّع الفصلان 45 و 46 من قانون المالية لسنة 2003 ميدان تطبيق الضريبة ليشمل بذلك كلّ المداخل الناشئة بتونس والمحقة من قبل الأشخاص غير المقيمين وغير المستقرّين بالبلاد التونسية .

إلاّ أنّه إذا تعلق الأمر بأشخاص مقيمين ببلدان أبرمت مع تونس اتفاقيات لتفادي الازدواج الضريبي , فإنه يتعيّن الرجوع إلى أحكام الاتفاقية المعنية ذلك أنّ أحكام الفصلين 45 و 46 من قانون المالية لسنة 2003 يجب أن لا تتعارض مع أحكام اتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي .

وعليه , فإنّ المداخل التي وقع إدراجها في ميدان تطبيق الضريبة بمقتضى قانون المالية لسنة 2003 والتي لا يشملها ميدان تطبيق الضريبة الذي تمّ ضبطه باتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي تبقى غير خاضعة للضريبة إذا حققها مقيمون ببلدان معنية بهذه الاتفاقيات مثال ذلك العمولات التي يتقاضاها المقيمون ببلدان أبرمت اتفاقية لتفادي الازدواج الضريبي مع البلاد التونسية , إذ أنه في هذه الحالة الأخيرة تعتبر هذه المداخل أرباح المؤسسات التي لا يمكن أن تخضع للضريبة بالبلاد التونسية إلاّ إذا تحققت في إطار منشأة دائمة موجودة بها .

غير أنه وفي الحالة الخاصة بالاتفاقية التونسية الرومانية لتقادي الازدواج الضريبي المبرمة بتاريخ 23 سبتمبر 1987 فإنّ العمولات المحققة بالبلاد التونسية من طرف مقيمين برومانيا تبقى خاضعة للضريبة بالبلاد التونسية حسب نسبة قصوى تساوي 4% من مبلغها الخام.

من ناحية أخرى تخضع للضريبة بتونس طبقا لأحكام اتفاقيات تقادي الازدواج الضريبي وكذلك طبقا لأحكام قانون المالية لسنة 2003 المداخيل المصنفة ضمن فئة الأرباح الموزعة وغير المعفاة صراحة بمقتضى القانون, مثال ذلك المبالغ الزائدة المدفوعة بعنوان الفوائد أو الأتاوات بين مؤسسات تربطها علاقات خاصة.

مثال عدد 6 :

لنفترض أنّ شركة " أ " مقيمة بسويسرا قد أسندت قرضا لشركة " ب " مقيمة بالبلاد التونسية بمبلغ 100.000 دينار مقابل فوائد بـ 15.000 دينار أي بنسبة 15%.

إذا افترضنا أنّ الشركة " أ " لها مساهمات في رأس مال الشركة " ب " , يحدّد النظام الجبائي لهذه الفوائد كما يلي :

تكون الفوائد المتأتية من البلاد التونسية خاضعة للخصم من المورد بنسبة 10% طبقا للاتفاقية التونسية السويسرية لتقادي الازدواج الضريبي.

غير أنّ هذه النسبة المنخفضة لا تطبّق, حسب أحكام الاتفاقية، إلاّ على مبلغ الفوائد الذي كان سيدفع في غياب وجود علاقات خاصة بين المدين والمنتفع بالفوائد.

وفي هذه الحالة وإذا افترضنا أنّ نسبة الفوائد العادية تساوي 12% يتمّ تحديد نسبة الخصم من المورد المستوجب على الفوائد المذكورة كما يلي :

أ. الفوائد الخاضعة للخصم من المورد حسب النسبة المحدّدة في الاتفاقية :

• ضبط مبلغ الفوائد :

$$100.000 \times 12\% = 12.000 \text{ دينار.}$$

• الخصم من المورد المستوجب :

$$12.000 \times 10\% = 1200 \text{ دينار.}$$

ب. المبلغ الزائد من الفوائد الخاضع للتشريع الجبائي الجاري به العمل بالبلاد التونسية :

$$100.000 \times 3\% = 3.000 \text{ دينار.}$$

وتصنّف هذه الفوائد ضمن صنف مداخيل الأوراق المالية وتخضع بالتالي للخصم من المورد بداية من غرّة جانفي 2003 بنسبة 15%, أي : $3.000 \times 15\% = 450$ د

و على هذا المستوى يجدر التذكير أنه إذا أخضعت الشركة المقيمة بالبلاد التونسية كلّ الفوائد التي دفعتها للشركة المقيمة بسويسرا للخصم من المورد بنسبة 10% اعتباراً منها أنها فوائد قرض، فإنّ الفارق بين هذا الخصم الذي قامت به الشركة والخصم من المورد المستوجب على المبلغ الزائد من الفوائد حسب التشريع الجبائي الجاري به العمل بداية من غرّة جانفي 2003 تتحمّله من طرف الشركة المقيمة بالبلاد التونسية كالآتي :

الخصم من المورد المنجز :

$$3000 \text{ د} \times 10\% = 300 \text{ د}$$

الخصم من المورد حسب قاعدة تحمّل عبء الضريبة :

$$3.000 \text{ د} \times 5,26\% = 157,800 \text{ د}$$

وتضاف لهذا الفارق خطايا التأخير محتسبة طبقاً للتشريع الجبائي الجاري به العمل.

ب. بالنسبة للقيمة الزائدة المحقّقة من التفويت في عقارات كائنة بالبلاد التونسية أو في الحقوق الاجتماعية في الشركات المدنية العقارية

تنصّ اتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي، بمقتضى الفصل 13 منها، على أنّ أرباح رأس المال تخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة التي توجد فيها الأملاك المفوتّ فيها. وعلى هذا الأساس تتطابق أحكام الاتفاقيات الدولية لتفادي الازدواج الضريبي مع أحكام التشريع الجبائي الجاري به العمل والذي ينصّ على أنّ غير المقيمين وغير المستقرّين الذين يحققون قيمة زائدة من التفويت في عقارات كائنة بالبلاد التونسية يخضعون للضريبة بتونس بعنوان القيمة الزائدة المذكورة.

ج. كيفية توظيف الضريبة على القيمة الزائدة العقارية

باعتبار أنّ اتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي تمنح حق توظيف الضريبة على الأرباح المتأتية من التفويت في الأملاك العقارية إلى الدولة التي توجد بها الأملاك دون التخصيص على طرق توظيف أو على نسب خاصة فإنّ الضريبة توظف في هذه الحالة حسب ما ينصّ عليه التشريع الجبائي الجاري به العمل بالدولة التي توجد بها الأملاك.

وبالتالي فإنّ توظيف الضريبة بعنوان القيمة الزائدة التي يحققها غير المقيمين وغير المستقرّين، أشخاصاً طبيعيين كانوا أو معنويين، بعنوان التفويت في العقارات الكائنة بالبلاد التونسية أو في الحقوق الاجتماعية في الشركات المدنية العقارية يتمّ طبقاً لأحكام قانون المالية لسنة 2003، وذلك بصرف النظر عن كونهم ينتمون لبلدان أبرمت معها البلاد التونسية اتفاقيات لتفادي الازدواج الضريبي أم لا.

IV. تاريخ دخول الإجراءات الجديدة حيّز التنفيذ

تطبق الأحكام الجديدة على المداخل المحققة أو المدفوعة أو الموضوعة على ذمة الأشخاص غير المقيمين وغير المستقرين بداية من غرة جانفي 2003 وكذلك على عمليات التفويت في العقارات الكائنة بالبلاد التونسية وفي الحقوق الاجتماعية في الشركات المدنية العقارية التي تتم بداية من هذا التاريخ.

**المدير العام للدراسات
والتشريع الجبائي**

الإمضاء : محمد علي بن مالك