

الموضوع: تحليل أحكام الفصل 19 من القانون عدد 56 لسنة 2018 المؤرخ في 27 ديسمبر 2018 المتعلق بقانون المالية لسنة 2019 والمتعلقة بإرساء نظام إعادة التقييم القانوني للموازنات بالنسبة إلى الشركات الصناعية

الملاحق: - ملحق عدد 1: أمر حكومي عدد 971 لسنة 2019 مؤرخ في 28 أكتوبر 2019 يتعلق بضبط مؤشرات إعادة التقييم المنصوص عليها بالفصل 19 من القانون عدد 56 لسنة 2018 المؤرخ في 27 ديسمبر 2018 المتعلق بقانون المالية لسنة 2019

- ملحق عدد 2: أمثلة تطبيقية

ملخص

إرساء نظام إعادة التقييم القانوني للموازنات بالنسبة إلى الشركات الصناعية

1. تم بمقتضى الفصل 19 من القانون عدد 56 لسنة 2018 المؤرخ في 27 ديسمبر 2018 المتعلق بقانون المالية لسنة 2019 تمكين الشركات الناشطة في قطاع الصناعة من إعادة تقييم عناصر أصولها الثابتة المادية كما تم تعريفها بالتشريع المحاسبي للمؤسسات باستثناء العقارات المبنية وغير المبنية حسب قيمتها الحقيقية.

لا تشمل عملية إعادة التقييم عناصر الأصول المنتفعة بالطرح الإضافي بنسبة 30% بعنوان استهلاكات الآلات والمعدات والتجهيزات المخصصة للاستغلال.

2. يمكن نظام إعادة التقييم الشركات المعنية من:

- طرح لغاية ضبط النتيجة الخاضعة للضريبة على الشركات استهلاكات إضافية تحتسب على أساس القيم المحاسبية الصافية الجديدة المعاد تقييمها ويتم تقسيطها على مدة 5 سنوات على الأقل،

- عدم توظيف الضريبة على القيمة الزائدة الناتجة عن إعادة التقييم،

- إعفاء القيمة الزائدة المتأتية من التفويت في عناصر الأصول المعاد تقييمها من الضريبة على الشركات وذلك في حدود مبلغ القيمة الزائدة الناتجة عن إعادة تقييمها.

من ناحية أخرى، لا تقبل للطرح من الربح الخاضع للضريبة على الشركات القيمة الناقصة الناتجة عن إعادة التقييم وكذلك القيمة الناقصة المتأتية من التفويت في عناصر الأصول المعاد تقييمها، وذلك في حدود مبلغ القيمة الزائدة الناتجة عن إعادة تقييمها.

3. يستوجب تطبيق نظام إعادة تقييم الموازنات توفر الشروط التالية:

- عدم تجاوز القيم الحقيقية المرسمة بالموازنة بعد إعادة تقييمها القيمة الحاصلة بعد إعادة تقييم ثمن الشراء أو التكلفة باعتبار المؤشرات المبينة بالأمر الحكومي عدد 971 لسنة 2019 المؤرخ في 28 أكتوبر 2019.

- إدراج القيمة الزائدة الناتجة عن إعادة التقييم ضمن حساب احتياطي خاص بخصوم الموازنة غير قابل للتوزيع أو للاستعمال بأية صفة كانت لمدة 5 سنوات على الأقل.

4. تطبق أحكام الفصل 19 من قانون المالية لسنة 2019 على الأصول الثابتة المادية، باستثناء العقارات المبنية وغير المبنية، التي تتضمنها موازنات الشركات الناشطة في قطاع الصناعة المختومة في 31 ديسمبر 2019 وموازنات السنوات الموالية.

تم بمقتضى الفصل 19 من القانون عدد 56 لسنة 2018 المؤرخ في 27 ديسمبر 2018 المتعلق بقانون المالية لسنة 2019 تمكين الشركات الناشطة في قطاع الصناعة من إعادة تقييم عناصر أصولها الثابتة المادية كما تم تعريفها بالتشريع المحاسبي للمؤسسات باستثناء العقارات المبنية وغير المبنية حسب قيمتها الحقيقية.

وتهدف هذه المذكرة العامة إلى التذكير بالتشريع الجبائي قبل دخول الأحكام الجديدة حيز التنفيذ وإلى تحليل أحكام الفصل 19 المذكور.

I. التشريع الجبائي قبل دخول الأحكام الجديدة حيز التنفيذ

تضمن التشريع الجبائي الجاري به العمل قبل سنة 2000، أحكاما تمكّن المؤسسات الخاضعة للضريبة على الشركات أو للضريبة على الدخل حسب النظام الحقيقي من إعادة تقييم بعض عناصر أصول (أصول ثابت وسندات...) وخصوم (مستحقات وديون بالعملة الأجنبية) موازاتها حسب قيمتها الحقيقية. وتتم إعادة تقييم الممتلكات الثابتة بتطبيق مؤشرات على ثمن اقتنائها أو تكلفتها تم ضبطها بمقتضى الأمر عدد 905 لسنة 1990 المؤرخ في 4 جوان 1990. غير أنه تم بمقتضى قانون المالية لسنة 2000 إلغاء هذا النظام الجبائي.

من ناحية أخرى، دأب الفقه الإداري على تمكين المؤسسات من إعادة التقييم الحرّ لموازاتها، حيث لا تؤخذ القيمة الزائدة الناتجة عن عملية إعادة التقييم الحرّ المذكورة لعناصر الأصول بعين الاعتبار لضبط النتيجة الجبائية لسنة التقييم شريطة تسجيلها بحساب خاص ضمن خصوم الموازنة يسمى "احتياطي إعادة التقييم" غير قابل للاستعمال بأية طريقة كانت إلا في صورة التفويت في عناصر الأصول موضوع عملية إعادة التقييم.

هذا، وفي صورة التفويت لاحقا في عناصر الأصول موضوع عملية إعادة التقييم فإنّ القيمة الزائدة الخاضعة للضريبة والمحقة عند التفويت في هذه العناصر تساوي الفارق بين سعر التفويت والقيمة المحاسبية الصافية للعناصر أو قيمة اقتنائها بالنسبة للعناصر غير القابلة للاستهلاك أي دون اعتبار عملية إعادة التقييم.

وفي صورة استعمال الاحتياطي المذكور بأية طريقة كانت بما في ذلك استعماله للترفيح في رأس المال أو لاستيعاب الخسائر، فإن القيمة الزائدة المتأتية من عملية إعادة التقييم تؤخذ بعين الاعتبار لضبط النتيجة الخاضعة للضريبة للسنة التي تم خلالها الاستعمال. وتكون القيمة الزائدة المذكورة معفاة من الضريبة عند التفويت لاحقا في عناصر الأصول وذلك في حدود القسط الذي تم أخذه بعين الاعتبار لضبط النتيجة الجبائية لسنة استعمال احتياطي إعادة التقييم.

من ناحية أخرى، لا تقبل للطرح الاستهلاكات الإضافية المنجّرة عن الترفيع في قيمة عناصر الأصول تبعا لعملية إعادة التقييم الحرّ، حيث يتم استهلاك عناصر الأصول التي أعيد تقييمها على أساس قيمتها المحاسبية قبل عملية إعادة التقييم الحرّ.

II. إضافة قانون المالية لسنة 2019

1. فحوى الإجراء

تم بمقتضى الفصل 19 من القانون عدد 56 لسنة 2018 المؤرخ في 27 ديسمبر 2018 المتعلق بقانون المالية لسنة 2019 إرساء نظام إعادة التقييم القانوني للموازنات بالنسبة للشركات الناشطة في قطاع الصناعة فحسب وذلك بتمكينها من إعادة تقييم عناصر أصولها الثابتة المادية كما تم تعريفها بالتشريع المحاسبي للمؤسسات حسب قيمتها الحقيقية.

وتبعاً لذلك تعدّل القيمة المحاسبية الصافية المعاد تقييمها بترسيم، على مستوى خصوم الموازنة، لمبلغ الاستهلاكات المطروحة والمعاد تقييمها بالنسبة لكل سنة مالية حسب نفس المؤشرات المطبقة على الأصول الثابتة المقابلة.

2. الأصول المعنية بالإجراء

تطبق عملية إعادة تقييم الموازنات المنصوص عليها بالفصل 19 من قانون المالية لسنة 2019 على عناصر الأصول الثابتة المادية كما تمّ تعريفها بالتشريع المحاسبي للمؤسسات. ويتعلق الأمر خاصة بـ:

- التجهيزات الفنية والأجهزة والمعدات الصناعية،

- معدات النقل،

- المعدات المكتبية.

وتستثنى من الإجراء طبقاً لأحكام الفصل 19 المذكور خاصة:

- الأصول غير المادية على غرار الأصول التجارية والبرامج الإعلامية،

- الأصول الثابتة ذات النظام القانوني الخاص،

- العقارات المبنية،

- العقارات غير المبنية،

- السندات بمختلف أصنافها،

- المخزونات بمختلف أصنافها،

- الأصول المنتفعة بطرح الاستهلاكات الإضافية بنسبة 30% المنصوص عليها بالفصل 12 مكرّر من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

ويتعلّق الأمر بالآلات والمعدات والتجهيزات المخصصة للاستغلال المقتناة أو التي تم صنعها من قبل الشركات الصناعية في إطار عمليات توسعة أو تجديد والتي تنتفع بطرح استهلاكات إضافية بعنوانها بنسبة 30% من أساس الضريبة على الشركات المستوجبة بعنوان السنة الأولى من تاريخ الاقتناء أو الصنع أو بدء الاستعمال حسب الحالة.

3. تبعات عملية إعادة تقييم الموازنات

تمكّن عملية إعادة تقييم الموازنات الشركات المعنية من:

- طرح لغاية ضبط النتيجة الخاضعة للضريبة على الشركات استهلاكات إضافية تحتسب على أساس القيم المحاسبية الصافية الجديدة المعاد تقييمها والتي يتم تقسيطها على 5 سنوات على الأقل،

- عدم توظيف الضريبة على الشركات على القيمة الزائدة الناتجة عن إعادة التقييم وذلك شريطة احترام الشروط المستوجبة لذلك،

- إعفاء القيمة الزائدة المتأتية من التفويت في عناصر الأصول المعاد تقييمها من الضريبة على الشركات وذلك في حدود مبلغ القيمة الزائدة الناتجة عن إعادة تقييمها.

مع العلم أنه طبقاً لأحكام الفصل 19 من قانون المالية لسنة 2019، لا تقبل للطرح من الربح الخاضع للضريبة على الشركات القيمة الناقصة الناتجة عن إعادة التقييم وكذلك القيمة الناقصة المتأتية من التفويت في عناصر الأصول المعاد تقييمها، وذلك في حدود مبلغ القيمة الزائدة الناتجة عن إعادة تقييمها.

4. شروط الانتفاع بالإجراء

يستوجب تطبيق نظام إعادة تقييم الموازنات المنصوص عليه بالفصل 19 من قانون المالية لسنة 2019 توفر الشروط التالية:

- عدم تجاوز القيم الحقيقية للأصول المعنية المرسّمة بالموازنة بعد إعادة التقييم، القيمة الحاصلة بعد إعادة تقييم ثمن الشراء أو التكلفة باعتبار المؤشرات التي تمّ ضبطها بمقتضى الأمر الحكومي عدد 971 لسنة 2019 المؤرخ في 28 أكتوبر 2019.

- إدراج القيمة الزائدة الناتجة عن إعادة التقييم ضمن حساب احتياطي خاص بخصوص الموازنة غير قابل للتوزيع أو للاستعمال بأية صفة كانت لمدة 5 سنوات على الأقل.

5. تبعات استعمال احتياطي إعادة التقييم

في صورة استعمال احتياطي إعادة التقييم بأية طريقة كانت على غرار استعماله للترفيح في رأس المال أو لاستيعاب الخسائر والاستهلاكات المؤجلة أو توزيعه على الشركاء، يتم الرجوع في هذه الحالة في النظام التفاضلي الذي انتفعت به الأصول التي تمت إعادة تقييمها كما تم بيانه أعلاه.

مع العلم أنه في صورة توزيع احتياطي إعادة التقييم المذكور على الشركاء فإن الخصم من المورد بعنوان الأرباح الموزعة يكون مستوجبا في هذه الحالة طبقا للتشريع الجبائي الجاري به العمل ولاتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي المبرمة بين البلاد التونسية وبلدان إقامة المنتفعين بالأرباح الموزعة المذكورة عند الاقتضاء.

III. تاريخ تطبيق الإجراء

تطبق أحكام الفصل 19 من قانون المالية لسنة 2019 على الأصول الثابتة المادية، باستثناء العقارات المبنية وغير المبنية، التي تتضمنها موازنات الشركات الناشطة في قطاع الصناعة المختومة في 31 ديسمبر 2019 وموازنات السنوات الموالية.

المدير العام للدراسات
والتشريع الجبائي

الإمضاء : سهام بوغديري نمصية

