

مذكرة عامة عدد 24 لسنة 2017

الموضوع: تحليل أحكام القانون عدد 8 لسنة 2017 المؤرخ في 14 فيفري 2017 المتعلق بمراجعة منظومة الامتيازات الجبائية والخاصة بالتصدير

ملحق: قائمة الخدمات المرتبطة مباشرة بالإنتاج الملحقة بالأمر الحكومي عدد 418 لسنة 2017 المؤرخ في 10 أفريل 2017

تهدف هذه المذكرة العامة إلى توضيح النظام الجبائي للتصدير تبعا لصدور القانون عدد 8 لسنة 2017 المؤرخ في 14 فيفري 2017 المتعلق بمراجعة منظومة الامتيازات الجبائية وذلك بالتذكير بالتشريع الجبائي الجاري به العمل إلى غاية 31 مارس 2017 وتفسير الأحكام الجديدة حول الموضوع.

I. التشريع الجبائي الجاري به العمل إلى غاية 31 مارس 2017

1- تعريف عمليات التصدير والمؤسسات المصدرة كليا

1-1- على مستوى مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات

تعتبر عمليات تصدير، على معنى مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات:

- مبيعات سلع منتجة محليا خارج البلاد التونسية،
- الخدمات المسداة خارج البلاد التونسية،
- الخدمات المنجزة بالبلاد التونسية والموجهة للاستعمال بالخارج،
- مبيعات سلع منتجة محليا وإسداء خدمات إلى المؤسسات المصدرة كليا المنصوص عليها بمجلة تشجيع الاستثمارات والمؤسسات المنتسبة بفضاءات الأنشطة الاقتصادية

وشركات التجارة الدولية المصدّرة كليًا والمؤسسات المالية والبنكية التي تسدي خدماتها لغير المقيمين شريطة أن تكون هذه السلع والخدمات ضرورية لنشاط هذه المؤسسات.

غير أنه لا تعتبر عمليات تصدير الخدمات المالية وعمليات التسويغ ومبيعات المحروقات والماء والطاقة ومنتجات المناجم والمقاطع.

1-2- على مستوى مجلة تشجيع الاستثمارات

تعتبر عمليات تصدير:

- مبيعات السلع خارج البلاد التونسية؛
- الخدمات المسداة خارج البلاد التونسية؛
- الخدمات المنجزة بالبلاد التونسية والموجّهة للاستعمال بالخارج؛
- مبيعات السلع والخدمات المسداة للمؤسسات المصدّرة كليًا والمؤسسات المنتصبة بفضاءات الأنشطة الاقتصادية وشركات التجارة الدولية المصدّرة كليًا والمؤسسات المالية والبنكية التي تسدي خدماتها لغير المقيمين.

هذا، وتمّ تعريف المؤسسات المصدّرة كليًا كما يلي:

- المؤسسات التي توجّه كامل مبيعاتها أو تسدي كامل خدماتها خارج البلاد التونسية أو تنجز كامل خدماتها بالبلاد التونسية قصد استعمالها بالخارج.
- المؤسسات التي تتعامل كليًا مع المؤسسات المصدرة كليًا الناشطة في إطار مجلة تشجيع الاستثمارات ومع المؤسسات المنتصبة بفضاءات الأنشطة الاقتصادية ومع شركات التجارة الدولية المصدّرة كليًا ومع المؤسسات المالية والبنكية التي تسدي خدماتها لغير المقيمين.

غير أنّه، وطبقا لأحكام الفصل 16 من مجلة تشجيع الاستثمارات، يمكن للمؤسسات المصدّرة كليًا بيع جزء من إنتاجها أو إسداء جزء من خدماتها بالسوق المحلية بنسبة لا تتعدى 30 % من رقم معاملاتها للتصدير باعتماد سعر خروج البضاعة من المصنع المحقق خلال السنة المدنية المنقضية. وبالنسبة إلى المؤسسات حديثة التكوين تحتسب نسبة 30% على أساس رقم معاملاتها للتصدير المحقق منذ الدخول في طور الإنتاج. كما يمكن لهذه المؤسسات علاوة على ذلك إسداء خدمات أو إنجاز بيوعات في إطار طلبات عروض دولية تتعلق بصفقات عمومية.

وتعتبر المؤسسات الفلاحية ومؤسسات الصيد البحري مصدرة كليا عندما تصدر 70% على الأقل من إنتاجها للخارج مع إمكانية تسويق النسبة المتبقية محليا.

2- النظام الجبائي للتصدير

2-1- في مادة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات

أ- المداخل والأرباح المتأتية من الاستغلال

طبقا لأحكام القانون عدد 80 لسنة 2006 المؤرخ في 18 ديسمبر 2006 المتعلق بتخفيض نسب الأداء وتخفيف الضغط الجبائي على المؤسسات كما تم تنقيحه وتمامه بالنصوص اللاحقة وخاصة منها الفصل 20 من القانون عدد 27 لسنة 2012 المؤرخ في 29 ديسمبر 2012 المتعلق بقانون المالية لسنة 2013، وبصرف النظر عن الإطار القانوني الذي تنشط فيه المؤسسة المصدرة، تخضع الأرباح والمداخل المتأتية من التصدير وكذلك الأرباح الاستثنائية المرتبطة بها المحققة ابتداء من غرة جانفي 2014 للضريبة على الشركات بنسبة 10% بالنسبة إلى الأشخاص المعنويين وللضريبة على الدخل حسب جدول الضريبة على الدخل بعد طرح الثلثين منها بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين وذلك بالنسبة إلى المؤسسات الناشطة قبل غرة جانفي 2014 والتي استوفت مدة الطرح الكلي لمداخلها أو أرباحها المتأتية من التصدير قبل هذا التاريخ وكذلك المؤسسات الناشطة ابتداء من غرة جانفي 2014.

غير أنه وطبقا لأحكام القانون المذكور أعلاه كما تم تنقيحه وتمامه بالنصوص اللاحقة وخاصة منها الفصل 20 من قانون المالية لسنة 2013، تواصل المؤسسات الناشطة قبل التاريخ المذكور والتي لم تستوف مدة الطرح الكلي لمداخلها أو أرباحها المتأتية من التصدير في هذا التاريخ الإنتقاع بالطرح الكلي وذلك إلى غاية استيفاء مدة العشر سنوات المخولة لها لذلك. كما تواصل المؤسسات المتحصلة على شهادة إيداع تصريح بالاستثمار قبل غرة جانفي 2014 والتي تدخل طور الاستغلال الفعلي وتنجز أول عملية تصدير خلال سنة 2014 الانتقاع بالطرح الكلي لمداخلها أو أرباحها المتأتية من التصدير خلال العشر سنوات الأولى من النشاط وذلك ابتداء من أول عملية تصدير.

هذا، وتخضع المداخل والأرباح المتأتية من المبيعات وإسداء الخدمات التي تسوق محليا من قبل المؤسسات المصدرة للضريبة على الدخل أو للضريبة على الشركات طبقا لأحكام القانون العام.

مع العلم أنّ الأرباح المتأتية من بيوعات المؤسسات المصدرة كليا لنفاياتها إلى المؤسسات المرخص لها من قبل الوزارة المكلفة بالبيئة لممارسة أنشطة التثمين والرسكلة لا تخضع

للضريبة على الدخل أو للضريبة على الشركات. كما لا يؤخذ بعين الاعتبار مبلغ هذه البيوعات في احتساب النسبة القسوى للمبيعات بالسوق المحلية.

ب- الخصم من المورد

تخضع المبالغ المدفوعة من قبل المؤسسات المصدرة كليا على معنى التشريع الجبائي الجاري به العمل في إطار عمليات تستجيب لمفهوم التصدير للخصم من المورد:

- بنسبة 0,5% عوضا عن 1,5% مقابل الاقتناءات من السلع والمعدات والتجهيزات والخدمات، ويتعلق الأمر بالمبيعات لفائدة المؤسسات المصدرة كليا التي تنتفع منتجاتها بالامتيازات الممنوحة للتصدير وهو ما يستثني بيوعات المنتجات الموردة أو الخدمات غير المرتبطة بعملية التصدير التي تبقى خاضعة للخصم من المورد بنسبة 1,5%،

- بنسبة 2,5% عوضا عن 5% بالنسبة إلى:

■ الأتعاب المدفوعة إلى الأشخاص المعنويين وإلى الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل حسب النظام الحقيقي، بما في ذلك الأتعاب المدفوعة إلى الأشخاص الطبيعيين الذين يخضعون للضريبة على الدخل على أساس قاعدة تقديرية إذا كانت لهم صفة المصدر الكلي،

■ العمولات وأجور الوساطة المدفوعة إلى شركات التجارة الدولية التي تستجيب لمقتضيات القانون عدد 42 لسنة 1994 المؤرخ في 7 مارس 1994 المتعلق بالنظام المطبق على ممارسة أنشطة شركات التجارة الدولية،

■ معينات كراء العقارات التي تدفعها المؤسسات المنتسبة بفضاءات الأنشطة الاقتصادية المنصوص عليها بالقانون عدد 81 لسنة 1992 المؤرخ في 03 أوت 1992 إلى المتصرفين في المناطق المذكورة،

■ مكافآت الأنشطة غير التجارية مهما كانت تسميتها.

مع العلم أن المبالغ المدفوعة إلى المؤسسات التي لا تزال تنتفع بالطرح الكلي للأرباح أو المداخل المتأية من التصدير تبقى غير معنية بالخصم من المورد. وفي هذه الحالة يستوجب الإعفاء من الخصم من المورد استظهار المنتفع بالمبالغ بشهادة إعفاء من الخصم من المورد مسلّمة من قبل مصالح الجباية المختصة.

ج- الأرباح والمداخيل المعاد استثمارها

مع مراعاة الضريبة الدنيا المنصوص عليها بالفصلين 12 و12 مكرر من القانون عدد 114 لسنة 1989 المؤرخ في 30 ديسمبر 1989 المتعلق بإصدار مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، يخول الاكتتاب في رأس المال الأصلي للمؤسسات المصدرة كليا أو الترفيع فيه، طرح المداخيل أو الأرباح التي يقع استثمارها من المداخيل أو الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين أو للضريبة على الشركات.

كما تخول الاستثمارات المنجزة من قبل الشركات المصدرة كليا، طرح الأرباح التي تخصص للاستثمار صلبها من الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة على الشركات وذلك مع مراعاة الضريبة الدنيا المنصوص عليها بالفصل 12 من القانون عدد 114 لسنة 1989 المذكور.

وفي كلتا الحالتين، يستوجب الانتفاع بالطرح المذكور الاستجابة للشروط المنصوص عليها بالفصل 7 من مجلة تشجيع الاستثمارات.

2-2 في مادة الأداء على القيمة المضافة والأداءات والمعاليم الأخرى

أ. الامتيازات الممنوحة في إطار القانون العام

طبقا لأحكام الفقرة I من الفصل 11 من مجلة الأداء على القيمة المضافة يمكن للأشخاص الخاضعين للأداء المذكور الذين يتعاطون نشاطا يقتصر أو يعتمد أساسا على التصدير أو البيوعات بتوقيف العمل بالأداء على القيمة المضافة، الانتفاع بنظام توقيف العمل بالأداء على القيمة المضافة بالنسبة لمقتنياتهم لمنتجات وخدمات تمنح حق الطرح.

ويجب على الأشخاص المشار إليهم أعلاه بالنسبة إلى كل عملية اقتناء محلي إعداد قسيمة طلب التزود في نظيرين تحمل وجوبا البيانات التالية:

"مشتريات بتوقيف العمل بالأداء على القيمة المضافة،

أحكام الفصل 11 من مجلة الأداء على القيمة المضافة،

قرار رقم بتاريخ"

يجب أن تأخذ قسائم طلب التوريد الوجهة التالية:

- الأصل للمزود،
- نسخة يحتفظ بها المعني بالأمر.

بالنسبة للعمليات المنجزة للتصدير أو بتوقيف العمل بالأداء على القيمة المضافة يجب أن تكون الفاتورة حاملة لإحدى العبارات التالية: "بيع للتصدير" أو "بيع بتوقيف العمل بالأداء على القيمة المضافة حسب قرار رقم بتاريخ"

وفي هذه الحالة يجب مصاحبة نسخة الفاتورة إما بشهادة خروج البضاعة أو برقم وتاريخ القرار الإداري المرخص للبيع بتوقيف العمل.

من جهة أخرى و طبقا للفصل 6 من القانون عدد 62 لسنة 1988 المؤرخ في 2 جوان 1988 المتعلق بمراجعة نظام المعلوم على الاستهلاك، ينتفع الأشخاص المذكورون بتوقيف العمل بالمعلوم على الاستهلاك.

ب. الامتيازات الممنوحة في إطار مجلة تشجيع الاستثمارات

ب.1 - نظام المؤسسات المصدرة كلياً

تنتفع المؤسسات المصدرة كلياً بالامتيازات الجبائية التالية:

- الإعفاء الكلي من المعاليم والأداءات المستوجبة عند توريد التجهيزات والمعدات والمواد الأولية والمنتجات نصف المصنعة للأزمة لنشاطها (باستثناء السيارات السياحية)،
- توقيف العمل بالأداء على القيمة المضافة والمعلوم على الاستهلاك المستوجبة بعنوان الخدمات والتجهيزات والمواد الأولية والمنتجات نصف المصنعة المقنتاة محلياً والضرورية لنشاطها (باستثناء السيارات السياحية)،
- توقيف العمل بالمعاليم والأداءات بعنوان اقتناء السيارات النفعية وكذلك العقارات اللازمة للنشاط بناء على شهادات ظرفية تسند حالة بحالة من قبل المصلحة الجبائية المختصة،

- الإعفاء من المعاليم والأداءات والضرائب الأخرى (معاليم التسجيل والطابع الجبائي والأداء على التكوين المهني والمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء والمعاليم الموظفة لفائدة صناديق تنمية القدرة التنافسية في قطاعات الصناعة والخدمات والصناعات التقليدية والفلاحة والصيد البحري والمعلوم للمحافظة على البيئة) باستثناء المعاليم والأداءات التالية:

- الرسوم والمعاليم المتعلقة بالسيارات السياحية؛
- المعلوم الوحيد التعويضي على النقل بالطرقات ؛
- المعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية؛
- المعاليم والأداءات المستوجبة مقابل إسداء خدمات مباشرة طبقا للتشريع الجاري به العمل على غرار المعاليم المستوجبة عند تسجيل السيارات خاصة كانت أو نفعية.

ب. 2- نظام المؤسسات المصدرة جزئياً

تنتفع المؤسسات المصدرة جزئياً بعنوان الخدمات والتجهيزات والمدخلات الضرورية لإنجاز عمليات التصدير بـ:

- توقيف العمل بالأداء على القيمة المضافة والمعلوم على الاستهلاك بعنوان اقتناء المواد والمنتجات والخدمات اللازمة لإنجاز عمليات التصدير،
- ويمنح هذا الامتياز لفائدة المؤسسات التي تقتني حاجياتها لدى أشخاص خاضعين للأداء على القيمة المضافة ؛

- استرجاع المعاليم الديوانية الموظفة على:

- المواد الأولية والمواد نصف المصنعة المستوردة أو التي تم اقتناؤها من قبل المؤسسة بالسوق المحلية لصنع مواد ومنتجات معدة للتصدير؛
- التجهيزات الموردة والتي ليس لها مثل مصنوع محلياً بعنوان الحصّة المصدرة.

3- أحكام خاصة بالإطارات الأجنبية لدى المؤسسات المصدرة كليا

يمكن للمؤسسات المصدرة كليا انتداب أعوان تأطير وتسيير من ذوي الجنسية الأجنبية وذلك في حدود أربعة أعوان بالنسبة لكل مؤسسة بعد إعلام الوزارة المكلفة بالتكوين المهني والتشغيل. أما بالنسبة لما يتعدى هذا الحد يتعين على هذه المؤسسات اعتماد برنامج انتداب وتونسنة تقع المصادقة عليه مسبقا من قبل الوزير المكلف بالتكوين المهني والتشغيل.

ويخول للأعوان الأجانب المنتدبين المذكورين وكذلك للمستثمرين أو من ينوبهم من الأجانب في الإشراف على المؤسسة الانتفاع بالامتيازات التالية:

- دفع ضريبة تقديرية على الدخل بنسبة 20 % من الأجر الخام.

- الإعفاء من المعاليم الديوانية والأداءات المستوجبة عند توريد الأمتعة الشخصية وسيارة سياحية لكل شخص.

وتخضع إحالة السيارة أو الأمتعة المستوردة إلى شخص مقيم إلى تراتيب التجارة الخارجية ودفع المعاليم والأداءات الجاري بها العمل في تاريخ الإحالة تحتسب على أساس قيمة السيارة أو الأمتعة في ذلك التاريخ.

II. إضافات القانون المتعلق بمراجعة منظومة الامتيازات الجبائية

تمّ بمقتضى القانون عدد 8 لسنة 2017 المؤرخ في 14 فيفري 2017 المتعلق بمراجعة منظومة الامتيازات الجبائية، مراجعة تعريف عمليات التصدير وذلك بتوحيد التعريف في إطار مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات. كما تمت مراجعة الشروط المستوجبة للحصول على صفة المصدر الكلي وذلك مع الإبقاء على النظام الجبائي التفاضلي للتصدير المعمول به قبل دخول القانون المذكور حيّز التنفيذ.

1- تعريف عمليات التصدير

طبقا لأحكام الفصل 68 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، تعتبر عمليات تصدير:

- بيع المنتجات والسلع المنتجة محليا وإسداء الخدمات خارج البلاد التونسية وإنجاز خدمات بالبلاد التونسية والتي يتم استعمالها بالخارج،

- بيع سلع ومنتجات المؤسسات الناشطة في قطاعات الفلاحة والصيد البحري والصناعات المعملية والصناعات التقليدية:

- للمؤسسات المصدّرة كليا كما تم تعريفها بالفصل 69 من المجلة المذكورة وذلك شريطة أن تدخل هذه السلع والمنتجات في مكونات المنتج النهائي المعد للتصدير،
- للمؤسسات المنتصبة بفضاءات الأنشطة الاقتصادية المنصوص عليها بالقانون عدد 81 لسنة 1992 المؤرّخ في 3 أوت 1992 وذلك شريطة أن تدخل هذه السلع والمنتجات في مكونات المنتج النهائي المعد للتصدير،
- لشركات التجارة الدولية المصدّرة كليا المنصوص عليها بالقانون عدد 42 لسنة 1994 المؤرّخ في 7 مارس 1994.

- إسداء الخدمات للمؤسسات المصدّرة كليا كما تم تعريفها بالفصل 69 من المجلة المذكورة وللمؤسسات المنتصبة بفضاءات الأنشطة الاقتصادية ولشركات التجارة الدولية المصدّرة كليا المذكورة أعلاه في إطار عمليات مناولة والناشطة في نفس القطاع أو في إطار خدمات مرتبطة مباشرة بالإنتاج باستثناء خدمات الحراسة والبستنة والتنظيف والخدمات الإدارية والمالية والقانونية.

وتمّ ضبط قائمة الخدمات المرتبطة مباشرة بالإنتاج المعنية بمقتضى الأمر الحكومي عدد 418 لسنة 2017 المؤرّخ في 10 أفريل 2017 الملحقة بهذه المذكرة.

بالتالي، ولغاية منح الامتياز الجبائي بالنسبة إلى الخدمات اللوجستية المنصوص عليها بالأمر المذكور، يتعين أن يتم اسداء كل الخدمات المذكورة بصفة مجمعة.

هذا، ولا تعتبر عمليات تصدير في كل الحالات الخدمات المالية وعمليات تسويق العقارات ومبيعات المحروقات والماء والطاقة ومنتجات المناجم والمقاطع.

2- تعريف المؤسسات المصدرة كليا

تعتبر مؤسسات مصدرة كليا على معنى الفصل 69 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات:

- المؤسسات التي تبيع كامل سلعها أو منتجاتها أو تسدي كامل خدماتها خارج البلاد التونسية أو التي تنجز كامل خدماتها بالبلاد التونسية والتي يتم استعمالها بالخارج.

- المؤسسات التي تباع كامل منتجاتها أو تسدي كامل خدماتها إلى المؤسسات المذكورة وحسب نفس الشروط الواردة بالفقرة 1 أعلاه.

غير أنه يمكن لهذه المؤسسات بيع جزء من إنتاجها أو إسداء جزء من خدماتها بالسوق المحلية بنسبة لا تتعدى 30% من رقم معاملاتها للتصدير المحقق خلال السنة المدنية المنقضية. وبالنسبة إلى المؤسسات الجديدة تحتسب نسبة 30% على أساس رقم معاملاتها للتصدير المحقق منذ الدخول طور الإنتاج الفعلي.

ولا يؤخذ بعين الاعتبار لاحتساب نسبة 30% المذكورة رقم المعاملات المتأني من إسداء خدمات أو إنجاز بيوعات في إطار طلبات عروض دولية تتعلق بصفقات عمومية أو بيوعات النفايات إلى المؤسسات المرخص لها من قبل الوزارة المكلفة بالبيئة لممارسة أنشطة التثمين والرسكلة والمعالجة.

وتضبط نسبة 30% باعتماد سعر خروج البضاعة من المصنع بالنسبة للسلع وبعتماد سعر البيع بالنسبة للخدمات وقيمة المنتج بالنسبة للفلاحة والصيد البحري.

هذا، وتضبط إجراءات إنجاز البيوعات وإسداء الخدمات بالسوق المحلية من قبل المؤسسات المصدرة كلياً بمقتضى أمر حكومي.

3- شروط منح صفة المصدر الكلي

طبقاً لأحكام الفصل 69 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، يستوجب منح صفة المصدر الكلي لغرض الانتفاع بالامتيازات الجبائية بالنسبة إلى المؤسسات المحدثة ابتداء من غرة جانفي 2017 الاستجابة للشروط التالية:

- إيداع تصريح بالاستثمار لدى المصالح المعنية بقطاع النشاط طبقاً للترتيب الجاري بها العمل

طبقاً لأحكام الفصل 15 من قانون الاستثمار، يتم التصريح بعملية الاستثمار المباشر وفق إضبارة وحيدة تم ضبط أنموذجها وقائمة الوثائق المرفقة بها وإجراءاتها بمقتضى الأمر الحكومي عدد 389 لسنة 2017 المؤرخ في 9 مارس 2017.

وتعتبر عمليات استثمار مباشر على معنى الفصل 3 من قانون الاستثمار العمليات التالية:

- الإحداث: كل إحداث لمشروع جديد مستقل بذاته بغرض إنتاج سلع أو إسداء خدمات،

- التوسعة أو التجديد: عملية تقوم بها مؤسسة قائمة في إطار ذات المشروع من شأنها الرفع من قدرتها الإنتاجية أو التكنولوجية أو التنافسية.

كما يقصد بالمؤسسة طبقاً لأحكام الفصل 3 من قانون الاستثمار كل وحدة تهدف إلى إنتاج سلع أو إسداء خدمات تأخذ شكل شركة أو مؤسسة فردية طبقاً للتشريع الجاري به العمل.

وعلى هذا الأساس، لا تعتبر عملية توسعة أو تجديد العمليات التي لا تؤدي إلى الرفع من القدرة الإنتاجية أو التكنولوجية أو التنافسية للمؤسسة المعنية مثل بناء أو اقتناء مستودعات للخزن أو مقر اجتماعي للمؤسسة.

ويتعين أن تتولى مؤسسة قائمة بإنجاز استثمارات التوسعة أو التجديد في إطار ذات المشروع وبالتالي فإن إحداث مؤسسة جديدة أو مشروع جديد لإنتاج سلع أو إسداء خدمات جديدة من غير السلع والخدمات الأصلية للمؤسسة لا تعتبر عمليات توسعة أو تجديد.

وتتولى الهياكل المعنية بإسناد شهادات التصريح بالاستثمار، التثبت من توفر الشروط المستوجبة في عملية الاستثمار المباشر قبل تسليمها للشهادات المذكورة للمعنيين بالأمر.

ويمكن لمصالح مراقبة الأداءات عدم اعتماد شهادات التصريح بالاستثمار في صورة عدم مطابقتها لتعريف عمليات الاستثمار المصرح بها أو في صورة عدم مطابقة المعطيات المصرح بها مع النشاط الفعلي للمؤسسة المعنية.

هذا، ووفقاً لأحكام الفصل 21 من قانون الاستثمار يعتبر التصريح بالاستثمار لاغياً في صورة عدم الشروع في إنجاز الاستثمار خلال سنة من تاريخ الحصول على الشهادة في إيداع التصريح بالاستثمار. ويعتبر بهذا العنوان شروعا في إنجاز الاستثمار، القيام بالإجراءات المستوجبة للتكوين القانوني للمؤسسة أو الشروع في التنفيذ الفعلي لبرنامج الاستثمار.

وعلى هذا الأساس فإن شهادات التصريح بالاستثمار الصادرة قبل غرة أبريل 2016 والتي لم يتم في شأنها الشروع في إنجاز الاستثمار تعتبر لاغية في غرة أبريل 2017 وذلك طبقاً لأحكام الفصل 21 من قانون الاستثمار.

هذا ويتعين على كل مؤسسة متحصلة على شهادة إيداع تصريح بالاستثمار تجاوزت السنة من تاريخ الحصول عليها، ارفاق التصريح السنوي بالضريبة بشهادة مسلّمة من الهيكل المختص تفيد أن شهادة إيداع التصريح بالاستثمار المعنية تمّ في شأنها الشروع في إنجاز الاستثمار المصرح به في أجل سنة من تاريخ الحصول عليها وأنها لا تزال سارية المفعول.

كما تجدر الإشارة إلى أنه طبقاً لأحكام الفصل 7 من الأمر الحكومي عدد 389 لسنة 2017 المؤرخ في 9 مارس 2017 المتعلق بالحوافز المالية لفائدة الاستثمارات المنجزة في إطار قانون الاستثمار، يتعين على المؤسسة المعنية بالانتفاع بالامتيازات إيداع التصريح بالاستثمار المباشر قبل الشروع في إنجاز الاستثمار المصرح به. وعلى هذا الأساس لا يمكن للمؤسسة التي تقوم بإنجاز استثمارات قبل إيداع التصريح بالاستثمار الانتفاع بالامتيازات الجبائية المنصوص عليها بالفصلين 68 و69 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات بعنوان المداخيل والأرباح المتأتية من التصدير.

- تحقيق هيكل تمويل للاستثمار يتضمن نسبة دنيا من الأموال الذاتية طبقاً للتشريع والتراتب الجاري بها العمل

طبقاً للفصل 7 من الأمر الحكومي عدد 389 لسنة 2017 المؤرخ في 9 مارس 2017، تضبط النسبة الدنيا للأموال الذاتية بـ 30% من كلفة الاستثمار.

وتخضع هذه النسبة إلى 10% بالنسبة للاستثمارات الفلاحية من الصنف "أ" كما تم تعريفها بالأمر الحكومي المذكور.

- إرفاق التصريح السنوي بالضريبة بشهادة مسلمة من المصالح المختصة تثبت الدخول طور النشاط الفعلي

يقصد بالدخول طور النشاط الفعلي إنجاز أول عملية بيع أو إسداء أول خدمة في إطار عملية الاستثمار المذكورة.

ويمكن لمصالح مراقبة الأداءات اعتماد شهادات الدخول طور النشاط الفعلي المسلمة من قبل هيكل الاستثمار المعنية.

- أن تكون الوضعية مسواة تجاه صناديق الضمان الاجتماعي

ويتم تجسيم هذا الشرط من خلال تقديم المؤسسة المعنية لشهادة الخلاص أو شهادة اتفاق على حل نزاع صادرة عن صندوق الضمان الاجتماعي المعني لم يمض على تسليمها شهر على أقصى تقدير عند تاريخ إيداع التصريح السنوي بالضريبة.

4- النظام الجبائي للتصدير

4-1- في مادة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات

أ- المداخل والأرباح المتأتية من الاستغلال

تخضع الأرباح والمداخل المتأتية من التصدير وكذلك الأرباح الاستثنائية المرتبطة بها المنصوص عليها بالفقرة I مكرر من الفصل 11 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات:

- للضريبة على الشركات بنسبة 10% بالنسبة إلى الأشخاص المعنويين،

- للضريبة على الدخل حسب جدول الضريبة على الدخل بعد طرح الثلثين منها بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين. ويستوجب الانتفاع بالطرح مسك محاسبة مطابقة للتشريع المحاسبي للمؤسسات.

غير أنّ المداخل والأرباح المتأتية من المبيعات وإسداء الخدمات التي تسوّق محليا من قبل المؤسسات المصدرة تخضع للضريبة على الدخل أو للضريبة على الشركات طبقا لأحكام القانون العام.

ولا تخضع المداخل أو الأرباح المتأتية من بيوعات المؤسسات المصدرة كليًا للنفائيات إلى المؤسسات المرخص لها من قبل الوزارة المكلفة بالبيئة لممارسة أنشطة التثمين والرسكلة والمعالجة للضريبة على الدخل أو للضريبة على الشركات.

ب- المداخل والأرباح المعاد استثمارها

مع مراعاة الضريبة الدنيا المنصوص عليها بالفصلين 12 و12 مكرر من القانون عدد 114 لسنة 1989 المؤرخ في 30 ديسمبر 1989 المتعلق بإصدار مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، تطرح كليًا وفي حدود الدخل أو الربح الخاضع للضريبة المداخل أو الأرباح المعاد استثمارها في الاكتتاب في رأس المال الأصلي أو في الترفيع فيه للمؤسسات المصدرة كليًا كما تم تعريفها أعلاه.

ويستوجب الانتفاع بالطرح الاستجابة للشروط التالية:

- إيداع تصريح بالاستثمار لدى المصالح المعنية بقطاع النشاط طبقا للترتيب الجاري بها العمل،

- تحقيق هيكل تمويل للاستثمار يتضمن نسبة دنيا من الأموال الذاتية طبقا للتشريع والتراتب الجاري بها العمل،
- إرفاق التصريح السنوي بالضريبة بشهادة مسلمة من المصالح المختصة تثبت الدخل طور النشاط الفعلي،
- أن تكون الوضعية مسواة تجاه صناديق الضمان الاجتماعي،
- مسك محاسبة طبقا للتشريع المحاسبي للمؤسسات بالنسبة إلى الأشخاص الذين يمارسون نشاطا صناعيا أو تجاريا أو مهنة غير تجارية،
- أن تكون الأسهم أو المنابات الاجتماعية جديدة الإصدار،
- أن لا يتم التخفيض في رأس المال المكتتب لمدة خمس سنوات ابتداء من غرة جانفي للسنة الموالية للسنة التي تم فيها تحرير رأس المال المكتتب باستثناء حالة التخفيض لاستيعاب الخسائر،
- أن يرفق المنتفعون بالطرح التصريح بالضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين أو الضريبة على الشركات بشهادة تحرير لرأس المال المكتتب أو ما يعادلها،
- عدم التفويت في الأسهم أو في المنابات الاجتماعية التي خولت الانتفاع بالطرح قبل موفى السنين المواليين لسنة تحرير رأس المال المكتتب،
- عدم التنصيص ضمن الاتفاقيات المبرمة بين الشركات والمكتتبين على ضمانات خارج المشاريع أو على مكافآت غير مرتبطة بنتائج المشروع موضوع عملية الاكتتاب،
- رصد الأرباح أو المداخل المعاد استثمارها في حساب خاص بخصوم الموازنة غير قابل للتوزيع إلا في صورة التفويت في الأسهم أو في المنابات الاجتماعية التي خولت الانتفاع بالطرح وذلك بالنسبة إلى الشركات والأشخاص الذين يمارسون نشاطا صناعيا أو تجاريا أو مهنة غير تجارية كما تم تعريفها بمجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

4-2- في مادة الأداء على القيمة المضافة والمعلوم على المستهلك

1. طبقا لأحكام الفقرة I من الفصل 11 من مجلة الأداء على القيمة المضافة، يمكن للخاضعين للأداء على القيمة المضافة الذين يحققون رقم معاملات متأت من التصدير أو من مبيعات بتوقيف العمل بالأداء المذكور يفوق 50% من رقم معاملاتهم الجملي، الانتفاع بنظام توقيف العمل بالأداء على القيمة المضافة بالنسبة إلى اقتناءاتهم المحلية من منتجات وخدمات تمنح حق الطرح.

وتنتفع المؤسسات المصدرة كلياً كما تمّ تعريفها بالفصل 69 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات بتوقيف العمل بالأداء على القيمة المضافة بالنسبة إلى عمليات التوريد والاقتناء المحلي للمواد والمنتجات والتجهيزات وعمليات إسداء الخدمات اللازمة لنشاطها والتي تمنح حق الطرح.

كما يمكن للمؤسسات المصدرة كلياً الانتفاع بتوقيف العمل بالمعاليم والأداءات بعنوان اقتناء السيارات النفعية والعقارات اللازمة للنشاط وذلك بناء على شهادات ظرفية تسند من قبل المصلحة الجبائية المختصة.

هذا وتجدر الإشارة إلى أنه يتعيّن على المؤسسات المصدرة كلياً كما تمّ تعريفها بالتشريع الجبائي الجاري به العمل قبل غرة أبريل 2017 والتي لا تستجيب لمفهوم المؤسسات المصدرة كلياً على معنى الفصل 69 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات إرجاع شهادات توقيف العمل بالمعاليم والأداءات وقسائم طلب التزود إلى المصلحة الجبائية المختصة وتسوية الوضعية الجبائية للاقتناءات المنجزة بمقتضى هذه الشهادات ابتداء من غرة أبريل 2017.

2. باستثناء العمليات المنجزة من قبل التجار تنتفع بتوقيف العمل بالأداء على القيمة المضافة عمليات التوريد والاقتناء المحلي للمواد والمنتجات وعمليات إسداء الخدمات التي تمنح حق الطرح واللازمة لإنجاز عمليات التصدير كما تمّ تعريفها بالفصل 68 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

من جهة أخرى و طبقا للفصل 6 من القانون عدد 62 لسنة 1988 المؤرخ في 2 جوان 1988 المتعلق بمراجعة نظام المعلوم على المستهلك، ينتفع الأشخاص المذكورون بتوقيف العمل بالمعلوم على المستهلك.

هذا ويجدر التذكير أنه قد تمت المحافظة على نفس الإجراءات المطبقة للانتفاع بنظام توقيف العمل بالمعاليم والأداءات الجاري بها العمل قبل صدور القانون عدد 8 لسنة 2017 المؤرخ في 14 فيفري 2017 المتعلق بمراجعة منظومة الامتيازات الجبائية.

3-4- في مادة الأداءات والمعاليم الأخرى

طبقا لأحكام الفصول من 7 إلى 13 من القانون عدد 8 لسنة 2017 المؤرخ في 14 فيفري 2017 المشار إليه أعلاه تنتفع المؤسسات المصدرة كليا بالإعفاء من:

- المساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء.
- الأداء على التكوين المهني.
- المعلوم التعويضي على الاسمنت على الكميات المصدرة.
- المعلوم لفائدة صندوق تدعيم وتطوير الإسمنت على الكميات المصدرة.
- المعلوم الموظف على الطماطم المعدة للتحويل بعنوان كميات معجون الطماطم التي يتم تصديرها.
- المعلوم الوحيد على التأمين بعنوان عقود التأمين المبرمة مع مؤسسات التأمين والضرورية لنشاط التصدير الكلي.
- المعلوم على بيع القطنيا والصوجا الموظف لفائدة صندوق تنمية القدرة التنافسية في قطاع الفلاحة والصيد البحري.

كما تنتفع المؤسسات المصدرة كليا بالإعفاء من:

- المعلوم على الخدمات وعلى منتوجات قطاعات الجلود والأحذية والنسيج واللف ومواد البناء والخزف والبلور والمعلوم على المصبرات الغذائية الموظفين لفائدة صندوق تنمية القدرة التنافسية في قطاعات الصناعة والخدمات والصناعات التقليدية.
- المعلوم على منتوجات الصيد البحري والمعلوم على الخضر والجلال والمعلوم على اللحوم الموظفة لفائدة صندوق تنمية القدرة التنافسية في قطاع الفلاحة والصيد البحري.
- المعلوم للمحافظة على البيئة الموظف لفائدة صندوق مقاومة التلوث وذلك بعنوان المنتجات التي يتم تصديرها.
- المعلوم على المصاييح والأنابيب غير المقتصدة للطاقة والمعلوم على أجهزة تكييف الهواء الموظفين لفائدة صندوق الانتقال الطاقوي بعنوان المنتجات التي يتم تصديرها.
- المعلوم للتشجيع على الإبداع الموظف لفائدة صندوق التشجيع على الإبداع الأدبي والفني بعنوان المنتجات التي يتم تصديرها.

4-4- في مادة معاليم التسجيل

تعفى من معاليم التسجيل عقود وكتابات المؤسسات المصدرة كليا كما تم تعريفها أعلاه المتعلقة بنشاطها بالبلاد التونسية والخاضعة وجوبا لإجراء التسجيل.

هذا وتبقى الفواتير المتعلقة بعمليات التصدير معفاة من معلوم الطابع الجبائي المستوجب وذلك طبقا لأحكام العدد 29 من الفصل 118 من مجلة معاليم التسجيل والطابع الجبائي.

5- أحكام خاصة بالإطارات الأجنبية لدى المؤسسات المصدرة كليا

يخول للأجانب من الإطارات الذين يتم انتدابهم من قبل المؤسسات المصدرة كليا، وفقا لأحكام الفصل 6 من قانون الاستثمار، وكذلك المستثمرين أو من ينوبهم من الأجانب في الإشراف على المؤسسات المذكورة الانتفاع بالامتيازات التالية:

- دفع ضريبة تقديرية على الدخل بنسبة 20 % من الأجر الخام.

- الإعفاء من المعاليم والأداءات المستوجبة عند التوريد أو الاقتناء المحلي للأمتعة الشخصية وسيارة سياحية لكل شخص.

ويسند هذا الامتياز الجبائي في حدود 10 سيارات سياحية لكل مؤسسة.

وتخضع إحالة السيارة السياحية والأمتعة موضوع الإعفاء إلى تراتيب التجارة الخارجية ودفع المعاليم والأداءات المستوجبة في تاريخ الإحالة على أساس قيمة السيارة السياحية والأمتعة في ذلك التاريخ.

III. تاريخ تطبيق الأحكام الجديدة

دخلت أحكام القانون عدد 8 لسنة 2017 المؤرخ في 14 فيفري 2017 والمتعلق بمراجعة منظومة الامتيازات الجبائية حيّز التنفيذ ابتداء من غرة أفريل 2017 وعليه فإن الأحكام الجديدة المتعلقة بالتصدير تطبق ابتداء من التاريخ المذكور.

غير أنه وباعتبار أن الفصل 19 من القانون المذكور تضمن أحكاما انتقالية تمكّن المؤسسات المصدرة الناشطة في تاريخ دخول القانون المذكور حيّز التنفيذ، أي غرة أفريل 2017 ، والتي لم تستوف مدة الطرح الكلي لمداخيلها أو أرباحها المتأتية من الاستغلال في هذا التاريخ، من مواصلة الطرح الكلي لمداخيلها أو أرباحها المتأتية من التصدير إلى غاية استيفاء

المدة المخولة لها لذلك، وباعتبار أن الأحكام الانتقالية الواردة بالقانون عدد 80 لسنة 2006 وبالقوانين التي نقحته وخاصة الفصل 20 من قانون المالية لسنة 2013 قد تم استيعابها كليا بالفصل 19 المذكور، فإن المؤسسات المصدرة الناشطة في غرة أفريل 2017، سواء في إطار مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات أو في إطار مجلة تشجيع الاستثمارات، والتي لم تستوف مدة الطرح المخولة لها في نفس التاريخ، تواصل الانتفاع بالطرح الكلي لمداخلها أو أرباحها المتأتية من التصدير إلى غاية استيفاء المدة المخولة لها وذلك في صورة استجابة العمليات التي تنجزها لمفهوم التصدير على معنى القانون عدد 8 لسنة 2017 المتعلق بمراجعة منظومة الامتيازات الجبائية كما تم بيانه أعلاه.

هذا، وفيما يتعلق بعمليات إعادة الاستثمار لدى المؤسسات المصدرة، فقد تضمن القانون عدد 8 لسنة 2017 في فصله 20 أحكاما انتقالية في شأنها حيث مكن المكتتبين في رأس مال المؤسسات المذكورة المتحصلة على شهادة ايداع تصريح بالاستثمار بهذا العنوان قبل غرة أفريل 2017 من مواصلة الانتفاع بالامتياز الجبائي طبقا لمجلة تشجيع الاستثمارات وذلك شريطة تحرير رأس المال المكتتب في أجل أقصاه 31 ديسمبر 2017 ودخول الاستثمار موضوع عملية الاكتتاب حيز النشاط الفعلي في أجل أقصاه 31 ديسمبر 2019.

كذلك مكن الفصل 20 المذكور الشركات المصدرة التي أنجزت عمليات إعادة استثمار لأرباحها صلبها طبقا لأحكام مجلة تشجيع الاستثمارات والمتحصلة على شهادة ايداع تصريح بالاستثمار في شأنها قبل غرة أفريل 2017 من مواصلة الانتفاع بالامتياز الجبائي طبقا لمجلة تشجيع الاستثمارات وذلك شريطة دخول الاستثمار المعني حيز النشاط الفعلي في أجل أقصاه 31 ديسمبر 2019.

المديرة العامة للدراسات
والتشريع الجبائي

الإمضاء : سهام بوغديري نمصية

