الجمهورية التونسية
وزارة المالية
الإدارة العامة للدراسات
والتشريع الجبائي
أ.ز

10 جوان 2015

مذكرة عامة عدد 7 لسنة 2015

الموضوع: الامتيازات الجبائية

مـلحـــق: أمثلة تطبيقية

طرحت أسئلة تتعلق بـ :

1- كيفية احتساب الأرباح المتأتية من عدّة عمليات إعادة استثمار والقابلة للطرح من قاعدة الضريبة،

2- الترتيب المعتمد للطرح بالنسبة لمؤسسة مصدرة تخضع للضريبة بعنوان التصدير أنجزت عمليات إعادة استثمار،

3- معرفة هل تمنح عمليات الاستثمار الممولة عن طريق الإيجار المالي أو الإجارة الحق في الامتيازات الجبائية بعنوان إعادة الاستثمار،

4- معرفة هل تمنح عمليات اقتناء الصيدليات في إطار إحالة المؤسسات الحق في الانتفاع بالامتيازات الجبائية بعنوان إعادة الاستثمار،

5- معرفة هل تمنح عمليات تمويل الاكتتاب في رأس مال الشركات بتحويل الديون إلى مساهمات في رأس المال الحق في الانتفاع بالامتيازات الجبائية بعنوان إعادة الاستثمار،

6- معرفة هل تمنح الإستثمارات موضوع طلبيات مؤكدة الحق في الإمتيازات الجبائية بعنوان إعادة الاستثمار،

7- تاريخ احتساب مدّة السنتين المحدّدة بالتشريع الجبائي الجاري به العمل لعدم التفويت في السندات التي منحت الحق في الانتفاع بامتيازات جبائية،

8- تاريخ احتساب مدّة الخمس سنوات المحددة بالتشريع الجاري به العمل لعدم التخفيض في رأس المال المكتتب والذي خوّل الانتفاع بامتيازات جبائية.

وتمّت الإجابة على هذه الأسئلة على النحو التالي:

1- بالنسبة إلى كيفية احتساب الأرباح المتأتية من عمليات إعادة الاستثمار

في صورة إنجاز شركة لعدّة عمليات إعادة استثمار صلبها (توسعة، تجديد...) تخوّل الانتفاع بالامتياز الجبائي بعنوان الأرباح المتأتية من الإستغلال، فإنّ الأرباح القابلة للطرح والناتجة عن عمليات إعادة الاستثمار المذكورة تضبط بالنسبة لكل عملية على حده وذلك كما يلي :

- **في صورة مسك محاسبة تحليلية**

في صورة مسك محاسبة تحليلية تمكّن بكل دقة من تحديد الأرباح المتأتية من كل عملية إعادة استثمار، تضبط الأرباح المذكورة على أساس هذه المحاسبة.

- **في غياب محاسبة تحليلية**

تضبط الأرباح المتأتية من الاستغلال والناتجة عن عمليات إعادة الاستثمار والقابلة للطرح باعتماد نسبة تحدد باعتبار مبلغ الاستثمار الجديد مقارنة بالمبلغ الجملي للاستثمارات المنجزة بما في ذلك استثمارات السنة المعنية نتائجها بالطرح وذلك حسب القاعدة التالية:

مبلغ الاستثمار للسنة المعنية

المبلغ الجملي للاستثمارات بما في ذلك استثمارات السنة المعنية

مع العلم أنه يقصد بمبلغ الاستثمار المبلغ الخام دون اعتبار الأداءات القابلة للطرح وقبل طرح الاستهلاكات.

(مثال عدد 1 بالملحق)

2- بالنسبة إلى الترتيب المعتمد في طرح الأرباح المتأتية من الإستغلال والأرباح المعاد استثمارها

يمكن لكل مؤسسة تنتفع بامتيازات جبائية بعنوان الأرباح المتأتية من الاستغلال وبعنوان إعادة الاستثمار اعتماد الترتيب في طرح الأرباح الذي يلائمها.

غير أنه في صورة إنجاز عدة عمليات استثمار تكون مستوجبة للضريبة الدنيا، فإن الترتيب في الطرح لا يمكن أن يؤدي إلى ضريبة تقل عن هذه الضريبة الدنيا التي تساوي 60% من الضريبة المحتسبة على أساس الدخل الجملي الخاضع للضريبة على الدخل دون اعتبار طرح الدخل المعاد استثماره بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين و20% من الربح الجملي دون اعتبار طرح الأرباح المعاد استثمارها بالنسبة إلى الأشخاص المعنويين.

مع العلم أن الأرباح القابلة للطرح كليا دون أن تكون الضريبة الدنيا مستوجبة وكذلك الأرباح الخاضعة للضريبة بنسبة 10% لا تدخل ضمن قاعدة احتساب الضريبة الدنيا. **(مثال عدد 2 و3 بالملحق)**

كما أنه إذا كانت الضريبة الدنيا المحددة بـ10% من الربح الجملي بالنسبة إلى الأشخاص المعنويين وبـ30% من الضريبة المستوجبة على الدخل الجملي بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين مستوجبة وفي صورة إنجاز عمليات استثمار، من غير تلك القابلة للطرح كليّا دون مراعاة الضريبة الدنيا المحددة بـ20% أو بـ60%، تبقى الضريبة الدنيا المحدّدة بـ10% أو بـ30% مستوجبة. **(مثال عدد 4 بالملحق)**

3- بالنسبة إلى تمويل عمليات إعادة الاستثمار عن طريق الإيجار المالي أو الإجارة

تسجل عناصر الأصول الممولة عن طريق الإيجار المالي أو الإجارة بموازنة المستغل ويمكن تكوين استهلاكات بشأنها قابلة للطرح طبقا للتشريع الجبائي الجاري به العمل. وبالتالي، فإن تمويلها عن طريق الإيجار المالي أو الإجارة لا يحول دون الإنتفاع بالإمتياز الجبائي بعنوان إعادة الاستثمار شريطة احترام كل الشروط المستوجبة بهذا العنوان طبقا للتشريع الجاري به العمل.

بالتالي وفي صورة سحب الأصول المذكورة من الموازنة لأي سبب من الأسباب بما في ذلك استرجاعها من قبل المؤسسة الممولة قبل انتهاء السنتين الموليتين لسنة دخول الاستثمار طور الإنتاج الفعلي، يتم سحب الامتياز ومطالبة الشركة وكذلك المكتتبين في عملية الترفيع في رأس المال تبعا لعملية إعادة الاستثمار موضوع الامتياز بدفع الضريبة التي لم تدفع وخطايا التأخير المستوجبة طبقا للتشريع الجاري به العمل.

4- بالنسبة إلى عمليات اقتناء الصيدليات

لا يتضمن ميدان تطبيق مجلة تشجيع الاستثمارات كما تمّ ضبطه بالفصل الأوّل منها الأنشطة التجارية. بالتالي وباعتبار أنّ نشاط الصيدليات هو نشاط تجاري، فهو لا يخول الإنتفاع بالامتيازات الجبائية المنصوص عليها بالمجلة المذكورة ولا تمنح بالتالي، عمليات اقتناء الصيدليات في إطار إحالة المؤسسات الحق في الانتفاع بالامتيازات الجبائية بعنوان إعادة الاستثمار.

5- بالنسبة إلى عمليات إعادة الاستثمار عن طريق تحويل الديون إلى مساهمات في رأس مال الشركات

ينصّ التشريع المتعلق بعمليات إعادة الاستثمار في رأس مال الشركات التي تمنح الحق في الانتفاع بالامتيازات الجبائية على أن الامتياز يستوجب خاصة تخصيص أرباح أو مداخيل السنة المعنية بالإمتياز الجبائي لإنجاز عملية الاستثمار بصرف النظر عن كيفية

تمويل العملية المذكورة. وبالتالي فإنّ تمويل عملية الاستثمار عن طريق تحويل الديون إلى مساهمات في رأس مال الشركة التي أنجزت عملية الاستثمار لا يحول دون منح الامتياز بعنوان إعادة الاستثمار.

هذا ويستوجب الإمتياز احترام كل الشروط اللازمة في هذا الإطار بما في ذلك تكوين احتياطي إعادة الاستثمار المنصوص عليه بالفصل 7 من مجلة تشجيع الاستثمارات الذي لا يمكن استعماله قبل التفويت في السندات التي خولت الانتفاع بالامتياز.

6- بالنسبة لعمليات الاستثمار موضوع طلبيات مؤكدة

ينص التشريع الجبائي الجاري به العمل على أنّ الإنتفاع بالإمتياز الجبائي بعنوان إعادة الإستثمار صلب الشركة يستوجب إنجاز الاستثمار قبل نهاية سنة إيداع التصريح بالضريبة على الشركات المعنية بطرح الأرباح المعاد استثمارها.

على هذا الأساس وباعتبار أنّ عمليات إعادة الإستثمار موضوع طلبيات مؤكدة تعتبر منجزة فهي تمنح الحقّ في الانتفاع بالامتياز الجبائي بعنوان إعادة الإستثمار.

ويقصد بالطلبيات المؤكدة في الحالة الخاصة، الطلبيات التي تمّ الاتفاق نهائيا في شأنها ودون رجوع حول عدد الأصول موضوع الطلبيّة وثمنها وطرق وآجال تسليمها.

مع العلم أنّ كل الشروط المنصوص عليها بالفصل 7 من مجلة تشجيع الإستثمارات تبقى مستوجبة أي بما في ذلك الشرط القاضي بعدم التفويت في الأصول التي منحت الحق في الإمتياز قبل انتهاء السنتين المواليتين لسنة دخول الاستثمار طور الإنتاج الفعلي.

7- بالنسبة إلى تاريخ احتساب مدّة السنتين لعدم التفويت في السندات

ينصّ التشريع المتعلق بالامتيازات الجبائية بالنسبة لعمليات إعادة الاستثمار في رأس مال المؤسسات التي تمنح الحق في الانتفاع بالامتيازات الجبائية على أن الانتفاع بالامتياز يستوجب خاصة عدم التفويت في السندات التي خوّلت الانتفاع بالامتياز قبل نهاية السنتين المواليتين لسنة تحرير رأس المال المكتتب. على هذا الأساس، وفي صورة تحرير رأس المال على مراحل فإن مدة السنتين تحتسب إبتداء من السنة الموالية لتحرير آخر قسط من رأس المال المكتتب.

8- بالنسبة إلى تاريخ احتساب مدّة الخمس سنوات لعدم التخفيض في رأس المال المكتتب

يستوجب الانتفاع بالامتياز الجبائي بعنوان إعادة الاستثمار صلب الشركة أو في رأس مال المؤسسات خاصّة عدم التخفيض في رأس المال إلا لاستيعاب الخسائر:

- ✓ قبل انتهاء مدّة خمس سنوات إبتداء من غرة جانفي للسنة الموالية للسنة التي تمّ فيها تحرير رأس المال المكتتب بالنسبة لعمليات إعادة الاستثمار في رأس مال المؤسسات،
- ✓ قبل انتهاء الخمس سنوات الموالية لتاريخ إدماج احتياطي إعادة الإستثمار في رأس المال بالنسبة لعمليات الاستثمار صلب الشركة.

هذا وبالنسبة لعمليات الاستثمار في رأس مال المؤسسات وفي صورة تحرير رأس المال المكتتب على مراحل تحتسب مدة الخمس سنوات إبتداء من غرة جانفي للسنة الموالية لآخر عملية تحرير رأس المال المكتتب.

وبالنسبة لعمليات إعادة الاستثمار صلب الشركة فإن مدة الخمس سنوات تحتسب إبتداء من غرة جانفي للسنة الموالية لسنة إدماج احتياطي إعادة الاستثمار في رأس المال.

هذا وتجدر الإشارة إلى أنه في صورة إنجاز عدة عمليات إعادة استثمار متتالية فإن مدة الخمس سنوات تحتسب بالنسبة لكل عملية إعادة استثمار على حده.

تلغي هذه المذكرة العامة كلّ الأحكام المخالفة لها. وتلغي وتعوض المذكرات العامة التالية:

- المذكرة العامة عدد 13 لسنة 1996.
- المذكرة العامة عدد 26 لسنة 2001.
- المذكرة العامة عدد 1 لسنة 2005.

المدير العـام للدراسـات
والتشريع الجبائي
الإمضاء: حبيبة جراد اللواتي