

نص رقم إ. ض 2008/41

مذكرة عامة عدد 2008 /20

الموضوع : تحليل أحكام الفصلين 34 و 36 من القانون عدد 70 المؤرخ في 27 ديسمبر 2007 المتعلق بقانون المالية لسنة 2008 المتعلقة بسحب الامتياز الجبائي للمداخيل والأرباح المتأتية من الاستغلال على المداخيل والأرباح الاستثنائية المرتبطة بالنشاط وإرساء نظام جبائي تفاضلي للمنع المسندة للمؤسسات والمخصصة لتمويل الإستثمارات اللامادية.

المصاحب : قائمة مختلف منح الاستثمار والتأهيل المسندة للمؤسسات المعنية بأحكام قانون المالية لسنة 2008

ملخص

سحب الامتياز الجبائي للمداخيل والأرباح المتأتية من الاستغلال على المداخيل والأرباح الاستثنائية المرتبطة بالنشاط وإرساء نظام جبائي تفاضلي للمنع المسندة للمؤسسات والمخصصة لتمويل الإستثمارات اللامادية

تمّ بمقتضى القانون عدد 70 المؤرخ في 27 ديسمبر 2007 المتعلق بقانون المالية لسنة 2008 :

1- سحب النظام الجبائي التفاضلي للمداخيل أو الأرباح المتأتية من الاستغلال على المداخيل والأرباح الاستثنائية المرتبطة بالنشاط الأصلي للمؤسسات
(الفصل 34)

ويشمل الإجراء:

- منح الاستثمار المسندة في إطار التشريع المتعلق بالتشجيع على الاستثمار ومنح التأهيل المسندة في إطار برنامج تأهيل مصادق عليه والمنح المسندة في إطار تشجيع عمليات التصدير،

وتضمن الفصل 21 من القانون عدد 69 لسنة 2007 المتعلق بحفز المبادرة الاقتصادية نفس الإجراء.

- القيمة الزائدة المتأتية من عمليات التفويت في عناصر الأصول الثابتة المخصصة للنشاط الأصلي للمؤسسات باستثناء العقارات المبنية والعقارات غير المبنية والأصول التجارية،
- أرباح الصرف المتعلقة ببيوعات وشراءات المؤسسات في إطار ممارسة النشاط الأصلي،
- الانتفاع بالتخلي عن الديون.

تطبق الأحكام الجديدة النصوص عليها بالفصل 34 من قانون المالية لسنة 2008 على المداخل المذكورة أعلاه المحققة بعنوان 2007 والسنوات الموالية .

2- إرساء نظام جبائي تفاضلي للمنح المسندة للمؤسسات والمخصصة لتمويل الإستثمارات اللامادية وذلك بالتنصيص على دمج هذه المنح ضمن النتائج الصافية على أساس العشر سنويا ابتداء من سنة قبضها عوضا عن دمجها كليا ضمن نتائج سنة قبضها (الفصل 36)

تطبق الأحكام الجديدة المنصوص عليها بالفصل 36 من قانون المالية لسنة 2008 على المنح المخصصة لتمويل الاستثمارات اللامادية المقبوضة بداية من غرة جانفي 2007.

تم بمقتضى أحكام الفصل 34 من القانون عدد 70 المؤرخ في 27 ديسمبر 2007 المتعلق بقانون المالية لسنة 2008 سحب الامتياز الجبائي الممنوح للمداخيل والأرباح المتأتية من الاستغلال على المداخيل والأرباح الاستثنائية المرتبطة بالنشاط وتم بمقتضى الفصل 36 من نفس القانون إرساء نظام جبائي تفاضلي للمنع المسندة للمؤسسات والمخصصة لتمويل الإستثمارات اللامادية.

وتهدف هذه المذكرة إلى التذكير بالتشريع الجبائي الجاري به العمل قبل دخول قانون المالية لسنة 2008 حيّز التطبيق في الموضوع وإلى تحليل الأحكام الواردة بالفصلين 34 و36 المذكورين.

I - سحب الامتياز الجبائي للمداخيل والأرباح المتأتية من الاستغلال على المداخيل والأرباح الاستثنائية المرتبطة بالنشاط

1 - تذكير بالنظام الجبائي للأرباح الاستثنائية المعمول به قبل دخول قانون المالية لسنة 2008 حيّز التطبيق

تؤخذ بعين الاعتبار ضمن النتائج الخاضعة للضريبة على الدخل أو للضريبة على الشركات الأرباح الاستثنائية والعرضية طبقاً للقانون العام وذلك حتى في صورة انتفاع المؤسسة التي تحققها بنظام تفاضلي بعنوان الأرباح المتأتية من النشاط الأصلي كما هو الشأن مثلاً بالنسبة إلى المؤسسات المصدرة أو المؤسسات الناشطة بمناطق التنمية الجهوية.

2 - إضافات قانون المالية لسنة 2008

أ- فحوى الإجراء

في إطار تطبيق نفس النظام الجبائي الخاص بالأرباح والمداخيل المتأتية من النشاط الأصلي على المداخيل والأرباح الاستثنائية المرتبطة بالنشاط سحب الفصل 34 من قانون المالية لسنة 2008 الامتيازات الجبائية الممنوحة للمداخيل أو الأرباح المتأتية من النشاط الأصلي على المداخيل والأرباح الاستثنائية.

ب - الأرباح الاستثنائية المعنية بالإجراء

حدّد الفصل 34 من قانون المالية لسنة 2008 الأرباح أو المداخيل المعنية بهذا الإجراء . ويتعلق الأمر بـ :

ب-1- المنح : ويتعلق الأمر بـ :

- منح الاستثمار المسندة في إطار التشريع المتعلق بالتشجيع على الاستثمار ويتعلق الأمر بكل المنح المسندة في إطار مجلة تشجيع الاستثمارات،

- منح التأهيل المسندة في إطار برنامج تأهيل مصادق عليه وذلك سواء استعملت المنحة لتمويل استثمارات مادية أو استثمارات لامادية،

- المنح المسندة في إطار تشجيع عمليات التصدير من قبل صندوق النهوض بالصادرات لفائدة المؤسسات المصدرة كليا قصد تغطية بعض المصاريف الناتجة عن عملية التصدير مثل مصاريف نقل المنتجات وكذلك المنح المسندة من قبل صندوق اقتحام الأسواق الخارجية (FAMEX) للمؤسسات قصد تطوير الأنشطة الموجهة للتصدير.

من ناحية أخرى نص الفصل 21 من القانون عدد 69 لسنة 2007 المؤرخ في 27 ديسمبر 2007 والمتعلق بحفز المبادرة الاقتصادية أن المنح المسندة في إطار مجلة تشجيع الاستثمارات أو في إطار تشجيع التصدير أو في إطار برنامج تأهيل مصادق عليه تنتفع بنفس الامتيازات التي تنتفع بها المداخل أو الأرباح المتأتية من الاستغلال للمؤسسة المنتفعة بالمنحة.

وضبطت قائمة منح الاستثمار ومنح التأهيل المعنية بأحكام قانون المالية لسنة 2008 وبالفصل 21 من القانون عدد 69 لسنة 2007 المؤرخ في 27 ديسمبر 2007 بالمحلق لهذه المذكرة.

ب-2- القيمة الزائدة الناتجة عن التفويت في عناصر الأصول : ويتعلق

الأمر بعناصر الأصول المادية الثابتة خاصة مثل:

- التجهيزات الفنية والأجهزة والمعدات الصناعية،
- الآلات الميكانيكية والصناعية،
- وسائل نقل الأشخاص والسلع،
- تجهيزات المكاتب،
- التجهيزات العامة...

هذا ويستوجب الانتفاع بالإجراء المذكور بالنسبة إلى المؤسسات المصدرة أن تستجيب عملية التفويت لمفهوم التصدير كما تم تعريفه بالتشريع الجبائي الجاري به العمل حيث نص الفصل 34 من قانون المالية لسنة 2008 على أن القيمة الزائدة المتأتية من التفويت في عناصر الأصول الثابتة للمؤسسة المصدرة تنتفع بالإجراء إذا تمت عملية التفويت في العناصر خارج البلاد التونسية أو لفائدة مؤسسات مصدرة كليا على معنى التشريع الجبائي الجاري به العمل.

غير أنه وفي الحالة الخاصة إذا تم التفويت في أحد عناصر الأصول من قبل مؤسسة مصدرة كليا منتسبة بمناطق التنمية الجهوية أو منتفعة بامتيازات التنمية الفلاحية فإن القيمة الزائدة المعنية يخصص لها نفس النظام الجبائي بأرباح الاستغلال وتنتفع تبعا لذلك بالامتيازات الجبائية التي تنتفع بها الأرباح أو المداخل المتأتية من الاستغلال والخاص بالتنمية الجهوية أو بالتنمية الفلاحية حتى ولو كانت عملية التفويت لا تستجيب لمفهوم التصدير.

وقد استثنى الفصل 34 المشار إليه أعلاه صراحة من الانتفاع بالامتياز القيمة الزائدة الناتجة عن التقويت في:

• العقارات المبنية والعقارات غير المبنية ويتعلق الأمر بـ :

- البناءات،
- البنية الأساسية،
- الأراضي البيضاء،
- المخازن والمستودعات ...

• الأصول التجارية.

ب- 3- أرباح الصرف

وهي الأرباح الناتجة عن تغيير سعر الصرف في إطار عمليات الشراءات المتعلقة بالنشاط ورقم المعاملات.

ب - 4- الانتفاع بالتخلي عن الديون

ويشمل الإجراء الانتفاع بالتخلي عن كل الديون المتخلدة بذمة المؤسسات في إطار نشاطها سواء تم ذلك من قبل مزودها أو من قبل الشركاء عن طريق الحساب الجاري للشركاء أو من قبل البنوك أو غيرهم من الدائنين.

مع العلم أنه بالنسبة إلى المؤسسات المتخلية عن الديون لم يطرأ أي تغيير على النظام الجبائي المتعلق بعملية التخلي حيث يبقى هذا التخلي غير قابل للطرح لضبط ربحها الخاضع للضريبة لسنة التخلي.

ج- المؤسسات المعنية بالإجراء

يشمل الإجراء كل المؤسسات المنتفعة بحق طرح الأرباح أو المداخل المتأتية من الاستغلال باعتبار الضريبة الدنيا أو بدونها وذلك كما يلي :

ج- 1 - المؤسسات المنتفعة بالطرح الكلي لأرباحها أو لمداخلها المتأتية من النشاط دون اعتبار الضريبة الدنيا : ويتعلق الأمر بـ :

- المؤسسات المصدرة كلياً خلال مدة انتفاعها بالطرح الكلي لأرباحها أو مداخلها المتأتية من التصدير وذلك بصرف النظر عن الإطار القانوني الذي تنشط فيه،

- المؤسسات المنتفعة بامتيازات التنمية الفلاحية في إطار مجلة تشجيع الاستثمارات خلال مدة انتفاعها بالطرح الكلي لأرباحها أو لمداخلها المتأتية من الاستغلال،

- المؤسسات المنتفعة بامتيازات التنمية الجهوية وذلك خلال مدة انتفاعها بالطرح الكلي لأرباحها أو لمداخيلها المتأتية من الاستغلال،

- المؤسسات المنجزة لمشاريع السكن لفائدة الطلبة وذلك خلال مدة انتفاعها بالطرح الكلي لأرباحها أو لمداخيلها المتأتية من الاستغلال،

- المؤسسات الصحية الناشطة في إطار القانون عدد 94 لسنة 2001 المؤرخ في 7 أوت 2001 خلال مدة انتفاعها بالطرح الكلي لأرباحها أو لمداخيلها المتأتية من الاستغلال.

ج- 2- المؤسسات المنتفعة بالطرح الكلي لأرباحها أو لمداخيلها المتأتية من النشاط مع اعتبار الضريبة الدنيا : ويتعلق الأمر بـ :

- المؤسسات الناشطة في قطاعات المساندة في إطار الفصل 49 من مجلة تشجيع الاستثمارات،

- المؤسسات الناشطة في قطاع التلوث والمحافظة على البيئة في إطار الفصل 38 من مجلة تشجيع الاستثمارات،

- المؤسسات الصحية الناشطة في إطار القانون عدد 94 لسنة 2001 المؤرخ في 7 أوت 2001 بعد انتهاء مدة الانتفاع بالطرح الكلي لأرباحها أو لمداخيلها المتأتية من الاستغلال،

ج- 3- المؤسسات المنتفعة بطرح الأرباح المتأتية من الاستغلال جزئيا باعتبار الضريبة الدنيا أو بدونها: ويتعلق الأمر بـ :

- المؤسسات الناشطة بمناطق التنمية الجهوية ذات الأولوية خلال العشر سنوات الموالية للسنوات التي تم خلالها الانتفاع بالطرح الكلي،

- المؤسسات المصدرة التي لها صفة أشخاص طبيعيين بعد انتهاء مدة انتفاعها بالطرح الكلي لأرباحها المتأتية من التصدير.

ج - 4 - المؤسسات المنتفعة بنسبة ضريبة تفاضلية : ويتعلق الأمر بـ :

- المؤسسات المصدرة لها صفة أشخاص معنويين بعد انقضاء فترة انتفاعها بالطرح الكلي للأرباح المتأتية من التصدير.

- شركات الخدمات في قطاع المحروقات بعد انقضاء فترة انتفاعها بالطرح الكلي للأرباح المتأتية من التصدير.

3- كيفية تطبيق أحكام الفصل 34 من قانون المالية لسنة 2008 :

يتم طرح الأرباح الاستثنائية المنصوص عليها أعلاه حسب نفس الحدود التي تطرح فيها الأرباح المتأتية من الاستغلال وذلك على النحو التالي :

أ- بالنسبة إلى المؤسسات المصدرة كليا :

في صورة عدم تحقيق مبيعات في السوق المحلية فإن الأرباح الاستثنائية المعنية بالإجراء تكون قابلة للطرح كليا كما هو الشأن بالنسبة إلى الأرباح المتأتية من التصدير وذلك حتى في صورة تحقيق المؤسسة المصدرة كليا لأرباح استثنائية أو ثانوية أخرى تكون خاضعة للضريبة.

أما في صورة تحقيق المؤسسة المصدرة كليا لأرباح متأتية من مبيعاتها في السوق المحلية فإن الأرباح الاستثنائية تقبل للطرح في حدود نفس النسبة التي تطرح على أساسها الأرباح المتأتية من التصدير.

مثال عدد 1 :

لنفترض أن مؤسسة صناعية "أ" مصدرة كليا فوتت خلال سنة 2007 في آلة صناعية مضمنة بأصولها الثابتة لفائدة أحد فروعها المتواجدة بالخارج.

ولنفترض أن المؤسسة المذكورة حققت بعنوان سنة 2007 ربحا صافيا يساوي 1.730.000 دينار مقابل رقم معاملات بـ 10.500.000 د منه 20% تحقق في السوق المحلية .

وتتوزع الأرباح المحققة كما يلي :

1.350.000 د	- أرباح متأتية من النشاط
	- قيمة زائدة ناتجة عن التفويت
130.000 د	في الآلة الصناعية
80.000 د	- مداخيل رؤوس الأموال المنقولة
120.000 د	- أكرية
50.000 د	- محاصيل أخرى مختلفة

في هذه الحالة يضبط الربح القابل للطرح بعنوان التصدير كما يلي :

1.730.000 د	- الربح الجملي
	- ضبط الربح المتأتي من التصدير القابل للطرح
	(بما في ذلك القيمة الزائدة المتأتية من التفويت)

في الآلة الصناعية) :

$$= 1.350.000 + 130.000 \times 80\% = 1.184.000$$

- الربح الخاضع للضريبة حسب القانون العام :

$$= 1.730.000 - 1.184.000 = 546.000$$

ب- بالنسبة إلى المؤسسات غير المصدرة المنتفعة بالطرح الكلي للأرباح أو المداخل المتأتية من الاستغلال :

يتم طرح الأرباح الاستثنائية المذكورة كليا على غرار الأرباح المتأتية من النشاط ويشمل الإجراء خاصة الأرباح الاستثنائية المحققة خلال العشر سنوات الأولى من قبل المؤسسات الناشطة بمناطق التنمية الجهوية أو في إطار التنمية الفلاحية أو المؤسسات التي تنجز مشاريع سكن لفائدة الطلبة أو المؤسسات الصحية الناشطة في إطار القانون عدد 94 لسنة 2001 المؤرخ في 7 أوت 2001.

ج - بالنسبة إلى المؤسسات التي تنتفع بطرح الأرباح المتأتية من الاستغلال مع مراعاة الضريبة الدنيا:

إذا تعلق الأمر بمؤسسات تنتفع بحق طرح الأرباح والمداخل المتأتية من الاستغلال، كليا أو جزئيا مع مراعاة الضريبة الدنيا، يتضمن القسط من الربح القابل للطرح أرباح الاستغلال والأرباح الاستثنائية المنتفعة بالإجراء المنصوص عليه بقانون المالية لسنة 2008. وتحتسب الضريبة الدنيا على أساس الربح الجملي المحقق بما في ذلك الأرباح الاستثنائية.

مثال عدد 2 :

نفترض أن مؤسسة منتفعة بامتيازات قطاع المساندة قد حققت بعنوان سنة 2007 ربحا جمليا صافيا بـ 500.000 دينار موزع كما يلي :

210.000 د	- أرباح استغلال
30.000 د	- قيمة زائدة متأتية من التفويت في معدات
80.000 د	- ديون متخلى عنها لفائدتها
20.000 د	- مداخل رؤوس أموال منقولة
	- منحة من مؤسسة تأمين (تعويضا
160.000 د	لأضرار ألحقت بوسائل نقلها سنة 2000)

في هذه الحالة ولضبط الربح الخاضع للضريبة للمؤسسة المعنية بعنوان سنة 2007 تطرح الأرباح المتأتية من الاستغلال والأرباح الاستثنائية المنصوص عليها بقانون المالية لسنة 2008 أي في الحالة الخاصة 30.000 دينار بعنوان التفويت في المعدات و 80.000 دينار بعنوان الانتفاع بالتخلي عن الديون دون أن تقل الضريبة عن 10% من الربح الجملي وذلك كما يلي :

د 500.000	- الربح الجملي المحقق
د 210.000	- طرح أرباح الاستغلال
	- طرح القيمة الزائدة المتأتية
د 30.000	من التفويت في المعدات
د 80.000	- الانتفاع بتخلي عن ديون
د 180.000	- الربح الصافي الخاضع للضريبة
د 54.000	- الضريبة المستوجبة (180.000 د × 30 %)
	- الضريبة الدنيا المستوجبة
د 50.000	(500.000 د × 10 %)

مع العلم أن الضريبة الدنيا المحددة بـ 0,1% من رقم المعاملات الخام المحلي تبقى مستوجبة في الحالة الخاصة إذا كانت تفوق 50.000 د.

هذا وباعتبار أن الضريبة المحتسبة على أساس الربح الصافي تفوق الضريبة الدنيا فهي تبقى مستوجبة أي 54.000 دينار.

4- تاريخ دخول الإجراءات الجديدة حيّز التنفيذ :

تطبق الأحكام الجديدة الواردة بالفصل 34 من قانون المالية لسنة 2008 وبالفصل 21 من القانون عدد 69 لسنة 2007 المؤرخ في 27 ديسمبر 2007 على المداخل والأرباح الاستثنائية المحققة بعنوان سنة 2007 والسنوات اللاحقة.

II - إرساء نظام جبائي تفاضلي للمنح المسندة للمؤسسات والمخصصة للاستثمارات اللامادية

1. تذكير بالنظام الجبائي للمنح المسندة للمؤسسات المعمول به قبل دخول قانون المالية لسنة 2008 حيّز التطبيق

أ- إذا استعملت المنحة لتمويل استثمارات مادية

إذا استعملت المنحة لإنشاء أو لإقتناء أصول ثابتة قابلة للإستهلاك فهي تدمج ضمن النتائج الصافية للسنوات المالية في حدود مبالغ الاستهلاكات المعتمدة.

أما إذا استعملت المنحة لإنشاء أو لإقتناء أصول ثابتة غير قابلة للإستهلاك فيدمج عشر المنحة المذكورة ضمن نتائج كل سنة ابتداء من سنة إنشاء أو اقتناء الأصول المعنية.

ب- استعمال المنحة لتمويل استثمارات اللامادية بما في ذلك استثمارات التأهيل

في هذه الحالة يدمج المبلغ الجملي للمنحة ضمن النتائج الصافية لسنة قبضها.

2. إضافة قانون المالية لسنة 2008

أ- فحوى الإجراء

تمّ بمقتضى الفصل 36 من القانون عدد 70 لسنة 2007 المؤرخ في 27 ديسمبر 2007 المتعلق بقانون المالية لسنة 2008 تمكين المؤسسات من دمج المنح المخصصة لتمويل الاستثمارات اللامادية ضمن نتائجها الصافية على أساس العشر سنويا ابتداء من سنة قبضها عوضا عن دمجها كليا ضمن النتائج الصافية الخاضعة للضريبة لسنة قبضها.

مثال عدد 3 :

لنفترض أن شركة ذات مسؤولية محدودة منتصبة في إحدى مناطق التنمية الجهوية منذ سنة 1995، تحصلت خلال سنة 2007 على منحة تأهيل بـ 30.000 د لتمويل استثمارات لامادية.

إذا افترضنا أن الشركة المذكورة حققت بعنوان نفس السنة ربحا صافيا بـ 750.000 د باعتبار دمج عشر منحة التأهيل موزع كما يلي :

- 517.000 د بعنوان الاستغلال،

- 65.000 د بعنوان قيمة زائدة متأتية من التفويت في مساهماتها في رأس مال شركة خفية الإسم،

- 35.000 د بعنوان قيمة زائدة متأتية من التفويت في عنصر من عناصر أصولها.

- 130.000 د بعنوان محاصيل أخرى مختلفة.

- 3.000 د تمثل عشر منحة التأهيل

في هذه الحالة يضبط ربحها الخاضع للضريبة لسنة 2007 كما يلي :

- الربح الجملي الصافي 750.000 د

- ضبط الأرباح المتأتية من الاستغلال القابلة للطرح في حدود 50%.

ولا يشمل الربح الذي يتم اعتماده لتحديد نسبة 50% القابلة للطرح الأرباح الاستثنائية غير المعنية بأحكام الفصل 34 من قانون المالية لسنة 2008 أي في الحالة الخاصة القيمة الزائدة المتأتية من التفويت في مساهماتها (65.000 د) والمحاصيل المختلفة الأخرى (130.000 د) وذلك كما يلي :

الربح القابل للطرح: (750.000 د - (130.000 د + 65.000 د)) × 50% = 277.500 د
الربح الخاضع للضريبة: 750.000 د - 277.500 د = 472.500 د

الضريبة المستوجبة: 472.500 د × 30% = 141.750 د
الضريبة الدنيا المستوجبة: 750.000 د × 20% = 150.000 د

باعتبار أن الضريبة الدنيا المحددة بـ 20% من الربح الجملي تفوق الضريبة المحتسبة على أساس الربح الصافي الخاضع للضريبة فإن الضريبة الدنيا هي التي تكون مستوجبة للدفع أي 150.000 د.

مع العلم أن الضريبة الدنيا المحددة بـ 0,1% من رقم المعاملات الخام المحلي تبقى مستوجبة في الحالة الخاصة إذا كانت تفوق 150.000 د.

3- تاريخ دخول الأحكام الجديدة حيّز التطبيق

تطبّق الأحكام الجديدة الواردة بالفصل 36 من قانون المالية لسنة 2008 على منح التأهيل المخصصة لتمويل الاستثمارات اللامادية المقبوضة بداية من غرة جانفي 2007.

المدير العام للدراسات
والتشريع الجبائي

الإمضاء: محمد علي بن مالك