

نص رقم إ. ض 2008/46

مذكرة عامة عدد 22 / 2008

الموضوع : تحليل أحكام الفصول 41 إلى 44 من القانون عدد 70 لسنة 2007 المؤرخ في 27 ديسمبر 2007 المتعلق بقانون المالية لسنة 2008 المتعلقة بملاءمة القواعد الجبائية المتعلقة بالاستهلاكات مع القواعد المحاسبية.

المصاحيب : نسخة من الأمر عدد 492 لسنة 2008 المؤرخ في 25 فيفري 2008 المتعلق بتحديد النسب القسوى للإستهلاكات ذات الأقساط الثابتة والمدة الدنيا لإستهلاكات الأصول المستغلة في إطار عقود الإيجار المالي وقيمة الأصول الثابتة التي يمكن أن تكون محل استهلاك كلي بعنوان سنة استعمالها.

ملخص

الاستهلاكات

تضمن القانون عدد 70 لسنة 2007 المؤرخ في 27 ديسمبر 2007 المتعلق بقانون المالية لسنة 2008 أحكاما ترمي إلى ملاءمة القواعد الجبائية مع القواعد المحاسبية في مادة الإستهلاكات وذلك كما يلي:

I – بالنسبة للأصول التي هي على ملك المؤسسة

1. توسيع ميدان تطبيق الإستهلاكات ليشمل البراءات وعلامات الصنع ونفقات التطوير المرسمة والمباني المشيدة على أراضي الغير والزمات. (الفصلان 41 و42)،

2. تمكين المؤسسات من احتساب استهلاكات الأصول الثابتة التي هي على ملكها بما في ذلك البناءات المشيدة على أراضي الغير القابلة للطرح على أساس القواعد المضبوطة بالتشريع المحاسبي دون أن يفوق المبلغ السنوي القابل للطرح الإستهلاكات الثابتة المحددة حسب نسب قسوى تم ضبطها بالأمر عدد 492 لسنة

2008 المؤرخ في 25 فيفري 2008 (الفصل 41).

3. توقيف العمل بالاستهلاكات التنازلية (الفصل 43).

تطبق هذه الأحكام الجديدة على الأصول المستغلة بداية من غرة جانفي 2007.

وبالنسبة للأصول المستغلة قبل غرة جانفي 2007 يقسم الفارق بين القيمة القابلة للاستهلاك والاستهلاكات التي تم طرحها من نتائج السنوات السابقة لسنة 2007 على المدة المتبقية لاستعمال الأصول المذكورة والمحددة باعتبار نسب الاستهلاكات التي تم ضبطها بالأمر عدد 492 المشار إليه أعلاه (الفصل 41).

II – بالنسبة للأصول المستغلة في إطار عقود إيجار مالي

1. تثبيت قواعد الاستهلاك المنصوص عليها بالقانون عدد 85 لسنة 2006 المؤرخ في 25 ديسمبر 2006 المتعلق بقانون المالية لسنة 2007 بالنسبة للأصول موضوع عقود الإيجار المالي المبرمة ابتداء من غرة جانفي 2008 والمتمثلة في طرح الاستهلاكات بالنسبة لمستغل الأصول باعتبار مدة عقد الإيجار ودون أن تقل هذه المدة عن المدة المضبوطة بالأمر عدد 492 المؤرخ في 25 فيفري 2008 (الفصل 41).

2. توقيف العمل بالاستهلاكات المالية بالنسبة للمؤسسات التي تتعاطى نشاط الإيجار المالي بالنسبة للأصول موضوع عقود إيجار مالي مبرمة ابتداء من غرة جانفي 2008. (الفصل 44).

في إطار ملاءمة القواعد الجبائية مع القواعد المحاسبية في مادة الاستهلاكات، تمّ بمقتضى قانون المالية لسنة 2008 ضبط قواعد الاستهلاك القابلة للطرح لضبط النتيجة الجبائية باعتبار القواعد المعتمدة بالتشريع المحاسبي للمؤسسات وذلك سواء للأصول الثابتة التي هي على ملك المؤسسة أو للأصول المستغلة في إطار عقود إيجار مالي.

وتهدف هذه المذكرة إلى تحليل الأحكام المتعلقة بالموضوع وتحليل الأحكام الخاصة بالمآل الجبائي للإستهلاكات غير المسجلة بالمحاسبة والأصول التي يتم إتلافها قبل استهلاكها كلياً.

I – الحقوق والأصول الثابتة التي هي على ملك المؤسسة

1. ملاءمة الاستهلاكات الجبائية مع الاستهلاكات المحاسبية

شملت ملاءمة القواعد الجبائية مع القواعد المحاسبية في مادة الاستهلاكات توسيع ميدان تطبيق الاستهلاكات والقواعد التي يتعين أخذها بعين الاعتبار لاحتساب الاستهلاكات القابلة للطرح.

1. أ . بالنسبة لميدان تطبيق الاستهلاكات

تمّ بمقتضى قانون المالية لسنة 2008 توسيع ميدان تطبيق الاستهلاكات ليشمل:

- البراءات وعلامات الصنع ونفقات التطوير المرسلة

- معلوم اللزومات

- المباني المشيدة على أراضي الغير

1. ب . بالنسبة للقواعد التي تؤخذ بعين الاعتبار لاحتساب الاستهلاكات القابلة للطرح

مكّن الفصل 41 من قانون المالية لسنة 2008 من طرح الاستهلاكات المتعلقة بالأصول الثابتة التي هي على ملك المؤسسة بما في ذلك المباني المشيدة على أراضي الغير باعتبار نفس القواعد المضبوطة بالتشريع المحاسبي أي على أساس المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصول باعتبار خاصة:

- الاستعمال الذي تنتظره المؤسسة من الأصل الثابت،

- سياسات الاستثمار والصيانة،

- التلف المادي،

- التلّف المنجر عن التغييرات التكنولوجية والاقتصادية.

ويطبّق نفس المبدأ على عناصر الأصول حيث تمّ بمقتضى قانون المالية لسنة 2008 تمكين المؤسسات من طرح استهلاكات عناصر الأصول التي تختلف عن استهلاكات الأصول لاختلاف المنافع الاقتصادية المستقبلية لكل منها.

وسوف نتناول مذكرة عامة تحليل الأحكام المتعلقة باستهلاكات عناصر الأصول.

2. أقساط الاستهلاكات السنوية القابلة للطرح لضبط النتيجة الجبائية

2.أ. الأصول الثابتة التي هي على ملك المؤسسة

حدّد قانون المالية لسنة 2008 الأقساط السنوية القابلة للطرح بالأقساط المحتسبة على أساس النسب القصوى كما ضبطها الأمر عدد 492 لسنة 2008 المؤرّخ في 25 فيفري 2008.

هذا وقد تمّ بمقتضى الأمر المذكور ضبط نسب استهلاكات بالنسبة للأصول المادية والأصول اللامادية تأخذ بعين الاعتبار خصوصيات بعض عناصر الأصول مثال ذلك معدات الإعلامية حيث تم ضبط نسبة استهلاكها القصوى بـ 33% و البراءات وعلامات الصنع ونفقات التطوير المرسلة التي ضبطت لها نسبة 20% . كما تم الأخذ بعين الاعتبار لخصوصيات بعض القطاعات مثال ذلك:

- الصناعات المعملية،
- قطاع النقل،
- قطاع الفلاحة،
- قطاع الأشغال العامة والبناء،
- قطاع السياحة.

أما فيما يتعلق بمعلوم اللزمات فقد نصّ الفصل 41 من قانون المالية لسنة 2008 على أن احتساب الاستهلاكات القابلة للطرح بالنسبة إلى المعلوم المستوجب للحصول على اللزمات طبقا للتشريع الجاري به العمل يتمّ على أساس المدّة المضبوطة بعقد اللزمة.

2.ب. الحالة الخاصة بالمباني المشيدة على أراضي الغير

على هذا المستوى، يتعين التمييز بين المباني المسجلة بأصول موازنة المستغل وبين المباني غير المسجلة بأصول الموازنة.

● المباني المشيدة على أراضي الغير المسجلة بأصول موازنة المستغل

يتعلق الأمر بالمباني المشيدة على أراضي الغير والتي ترجع ملكيتها إلى صاحب الأرض بعد انتهاء مدة العقد المتعلق باستغلال الأرض بما في ذلك المباني المشيدة في إطار عقود لزمة والتي ترجع ملكيتها إلى السلطة المانحة عند انتهاء مدة اللزمة.

في هذه الحالة، تضبط الاستهلاكات القابلة للطرح حسب نفس النسب المضبوطة بالنسبة للمباني المشيدة على الأراضي التي هي على ملك المؤسسة بالأمر عدد 492 لسنة 2008 المؤرخ في 25 فيفري 2008 أي 10 % بالنسبة للبناءات ذات المتانة الخفيفة و 5 % بالنسبة للبناءات المتينة.

● المباني المشيدة على أراضي الغير وغير المسجلة بأصول موازنة المستغل

في هذه الحالة، يتم استهلاك تكاليف البناء على أساس مدة استعمال الأرض.

ويطبق هذا الإجراء أيضا على تكاليف البناءات المنجزة في إطار عقود لزمات والتي ترجع ملكيتها إلى مانح اللزمة مباشرة بعد انتهاء الأشغال باعتبار أن البناءات تنجز في هذه الحالة مقابل الحصول على اللزمة .

2. ج. الحالة الخاصة بالمعدات التي تشتغل بأكثر من فريق

طبقا لأحكام الفصل 2 من الأمر عدد 492 لسنة 2008 يمكن للمؤسسات التي تستغلّ معداتها بأكثر من فريق وفقا للتشريع الجاري به العمل في مجال تنظيم الشغل حسب فرق من اعتماد الاستهلاك السريع غير أن هذا الإجراء تمّ حصره في الصناعات المعملية غير الموسمية.

ويطبق هذا النوع من الاستهلاكات على المعدات المنصوص عليها بالنقطة 1. أ من الفقرة IV من الأمر المنصوص عليه أعلاه أي الآلات والمعدّات والتجهيزات الصناعية دون سواها.

وفي هذه الحالة يطبق ضارب 1,5 على نسبة الاستهلاك المتعلقة بها والتي ضبطها الأمر عدد 492 لسنة 2008 المذكور بـ 15 % وذلك في صورة اشتغال المعدّات بفريقيين أي 16 ساعة على 24 ساعة مما يفضي إلى نسبة استهلاك بـ 22,5 % . ويطبق ضارب 2 في صورة الاشتغال بثلاث فرق أي 24 ساعة على 24 ساعة ممّا يفضي إلى نسبة استهلاك بـ 30%.

مثال عدد 1

لنفترض أن مؤسسة صناعية اقتنت في غرة جانفي 2007 تجهيزات صناعية تبلغ تكلفتها 40.000 دينار دون اعتبار الأداء على القيمة المضافة ولنفترض أن المؤسسة المعنية قد أثبتت أنها تستغلّ التجهيزات المذكورة بفريقيين.

في هذه الحالة يتم تطبيق ضارب 1,5 على نسبة الاستهلاك المتعلقة بالتجهيزات المذكورة كما تم ضبطها بالأمر عدد 492 لسنة 2008 وبالتالي تكون نسبة الاستهلاك بـ 22,5%. وتحسب الاستهلاكات السنوية المتعلقة بها بعنوان سنة 2007 والسنوات الموالية كما يلي:

2007:	$40.000 \times 22,5\% = 9.000$ د
2008:	$40.000 \times 22,5\% = 9.000$ د
2009:	$40.000 \times 22,5\% = 9.000$ د
2010:	$40.000 \times 22,5\% = 9.000$ د
2011:	<u>4.000</u> د
	40.000 د

2. د. الحالة الخاصة بمصاريف التجهيزات والتهيئة والتركيب

يصنف النظام المحاسبي للمؤسسات مصاريف التجهيزات والتهيئة والتركيب حسب ارتباطها بمختلف عناصر الأصول.

على المستوى الجبائي، يمكن أن تكون مصاريف التجهيزات والتهيئة والتركيب محل استهلاك إذا كانت مرتبطة بعنصر من عناصر الأصول القابلة للاستهلاك وإذا كانت ستؤدي إلى الترفيع في قيمته أو في مدة استعماله.

ويتعلق الأمر بمصاريف تتعلق بالأصول التي تكون استهلاكاتها قابلة للطرح لتحديد النتيجة الخاضعة للضريبة والتي من شأنها تغيير خصائص عناصر الأصول أو الترفيع في قيمتها وهي بالخصوص:

*** مصاريف التجهيزات والتهيئة والتركيب بالنسبة للمباني:** تقبل للطرح مصاريف التجهيزات والتهيئة والتركيب التي تعتبر جزءا من المباني المذكورة حسب نفس نسبة استهلاك المباني التي تتعلق بها أي في حدود 5% أو 10%.

غير أن مصاريف التجهيزات والتهيئة والتركيب التي لا تعتبر جزءا من المباني أي التي يمكن إزالتها وتعويضها في نهاية مدة استعمال نقل من مدة استعمال المباني (التجهيزات الظاهرة للهاتف وأجهزة التدفئة، اللافتات التجارية، ... الجدران من الألمنيوم أو من الخشب)، فهي تكون قابلة للطرح على أساس مدة استعمالها المتوقعة في حدود نسب استهلاكات قصوى تتراوح بين 10% و20%.

*** مصاريف التجهيزات والتهيئة بالنسبة للأراضي:** لا تقبل للطرح المصاريف التي من شأنها تحسين أو تغيير دائم لعناصر الأصول غير القابلة للاستهلاك على غرار تكلفة تهيئة الأراضي وذلك لضبط النتائج الخاضعة للضريبة.

غير أن مصاريف التهيئة التي تؤدي إلى تحسين مؤقت للأصل (كلفة مدخل خاص أو سياج ...) تكون قابلة للطرح على أساس مدة استعمالها المتوقع وفي حدود نسب قصوى للاستهلاك تتراوح بين 10 % و 20 %.

*** مصاريف التجهيزات والتهيئة والتركيب بالنسبة للمعدات والتجهيزات الصناعية:** تكون مصاريف التحسين التي تغير الخصائص الأولية لعناصر الأصول وترفع في قيمتها والتي تعتبر جزءاً من العناصر المذكورة محل استهلاك في حدود نسبة 15 %.

غير أن المصاريف التي تهدف إلى الإبقاء على الأصل في حالة استعمال دون تغيير خصائصه ودون الترفيع في قيمته أو في مدة استعماله تعتبر أعباء استغلال قابلة للطرح.

*** مصاريف التركييب العامة والتجهيزات والتهيئة المختلفة:** يتعلق الأمر بمصاريف التجهيزات والتهيئة والتركييب الأخرى وخاصة المصاريف التي تكتسي صبغة استثمار المتعلقة بأصول مستغلة عن طريق الكراء حيث تكون هذه المصاريف قابلة للطرح على أساس مدة استعمالها الخاصة (أو على أساس مدة الكراء إذا كانت أقل) حيث تتراوح هذه المدة بين 5 و 10 سنوات.

2. هـ. الحالة الخاصة بالأصول ذات القيمة الضعيفة

نص قانون المالية على مواصلة طرح الاستهلاك الكلي للأصول ذات القيمة الضعيفة من نتائج سنة استعمالها، وحدد الأمر عدد 492 لسنة 2008 المؤرخ في 25 فيفري 2008 القيمة الضعيفة بـ 200 د ويطبق هذا الاستهلاك على كل الأصول التي لا تفوق قيمتها 200 دينار مهما كان عددها شريطة تسجيلها ضمن أصول المؤسسة.

3. قاعدة احتساب الاستهلاكات

نصّ الفصل 41 من قانون المالية لسنة 2008 على أن قاعدة احتساب الاستهلاكات المتعلقة بالأصول الثابتة تتكوّن من :

3. أ. قيمة التكلفة أي ثمن الاقتناء تضاف إليه المعاليم والأداءات التي تمّ تحملها والمصاريف المباشرة اللازمة لوضع الأصول حيّز الاستغلال لأول مرة مثال ذلك العمولات ومصاريف العقود، أتعاب المهندسين المعماريين والمهندسين ، تكاليف الهدم والإحياء، تكاليف إعداد الموقع، تكاليف الاستلام والمناولة الأولية، تكاليف التركييب...

3. ب. قيمة تكلفة البناء بالنسبة للأشغال التي تنجزها المؤسسة بما في ذلك المباني المشيّدة على أراضي الغير أو قيمة الصنع أو الإنتاج بالنسبة للأصول التي تصنعها أو تنتجها،

وتجدر الإشارة في هذه الحالة إلى أن المصاريف العامة لا تؤخذ بعين الاعتبار ضمن قيمة التكلفة إلا إذا تعلقَت مباشرة بوضع الأصول حيّز الاستغلال.

3. ج. تكلفة تركيز وصيانة الغراسات إلى تاريخ دخولها طور الإنتاج الفعلي،

3. د. قيمة الإسهام في الشركات أو قيمة الاندماج أو الانقسام في حالة الاندماج أو الانقسام الكلي للشركات.

ولا تتضمن قاعدة احتساب الاستهلاكات في كل الحالات:

- قيمة الأراضي بالنسبة للبناءات،
- الأداء على القيمة المضافة القابل للطرح.

4. تاريخ بدء الاستهلاك

تحتسب الاستهلاكات القابلة للطرح ابتداء من تاريخ اقتناء الأصول إذا تمّ استعمال الأصول موضوع الاستهلاك مباشرة بعد الاقتناء.

وفي صورة صنع الأصول أو إنتاجها أو تشييد المباني من قبل المؤسسة، تحتسب الاستهلاكات بداية من تاريخ انتهاء الصنع أو الإنتاج أو من تاريخ انتهاء البناء.

وفي كل الحالات إذا تمّ الاستعمال أو الاستغلال فيما بعد فيتمّ احتساب الاستهلاكات بداية من تاريخ الاستعمال أو الاستغلال.

وبالنسبة إلى الغراسات، تحتسب الاستهلاكات بداية من تاريخ الدخول في الإنتاج.

II - الأصول المستغلة في إطار عقود إيجار مالي

1. على مستوى المؤسسة المستغلة للأصول

1. أ. الأصول المعنية

تقبل للطرح طبقاً للتشريع الجبائي الجاري به العمل الاستهلاكات المكوّنة بعنوان الأصول الثابتة المستغلة في إطار عقود إيجار مالي.

ويتعلق الأمر بالأصول الثابتة المقتناة في إطار عقود إيجار مالي مبرمة ابتداء من غرة جانفي 2008 والقابلة للاستهلاك وغير المستثناة من حق طرح الاستهلاكات بمقتضى مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات كالأراضي والأصول التجارية والسيارات السياحية التي تفوق قوتها 9 خيول جبائية بخارية.

1. ب. قاعدة الاستهلاكات القابلة للطرح

وفقاً لأحكام الفصل 41 من قانون المالية لسنة 2008، تطبق الاستهلاكات على الأصول الثابتة المستغلة في إطار عقود إيجار مالي على أساس ثمن تكلفة الاقتناء من قبل مؤسسات الإيجار المالي تضاف إليها كل الأعباء اللازمة لجعل الأصول قابلة للاستغلال سواء تمّ بذلها من قبل المؤسسة التي تتعاطى نشاط الإيجار المالي أو من قبل المستغل للأصول.

ولا تتضمن قاعدة احتساب الاستهلاكات في كل الحالات:

- قيمة الأراضي بالنسبة للبناءات،
- الأداء على القيمة المضافة القابل للطرح.

1. ج. الأقساط السنوية القابلة للطرح

تضبط الأقساط السنوية للاستهلاك القابلة للطرح على أساس مدّة عقد الإيجار المنصوص عليها بعقد الإيجار المالي. حيث تضبط باعتبار الحاصل التالي: ثمن التكلفة الجملي مدّة عقد الإيجار

غير أنه لا يمكن أن تقلّ المدّة المعتمدة لاحتساب الاستهلاكات عن المدّة الدنيا التي تمّ ضبطها حسب طبيعة الأصول بالأمر عدد 492 لسنة 2008 الملحق بهذه المذكرة كما يلي:

- 7 سنوات بالنسبة للبناءات باستثناء قيمة الأراضي،
 - 4 سنوات بالنسبة للمعدّات والآلات والتجهيزات،
 - 3 سنوات بالنسبة لوسائل النقل.
- ويحتسب الاستهلاك من تاريخ بدء استعمال الأصول.

هذا وتجدر الملاحظة أنه وباعتبار طرح المستغل لأصول في إطار عقود إيجار مالي للاستهلاكات المكونة في شأنها، فإن القسط من معينات الكراء الراجع للمؤسسة التي تمارس نشاط الإيجار المالي المتعلق بإرجاع أصل الدين لا يقبل للطرح وذلك طبقاً لأحكام الفصل 43 من قانون المالية لسنة 2007.

هذا وتجدر الإشارة أن أقساط الاستهلاكات المحتسبة طبقاً لأحكام قانون المالية لسنة 2008 والأمر عدد 492 لسنة 2008 المؤرخ في 25 فيفري 2008 سواء بالنسبة إلى الأصول التي هي على ملك المؤسسة أو الأصول المستغلة في إطار عقود إيجار مالي هي أقساط قصوى، ويبقى في كل الحالات بإمكان المؤسسة طرح أقساط أقلّ منها شريطة احترام نفس الأقساط طيلة مدة استعمال الأصول.

2. على مستوى المؤسسات التي تتعاطى نشاط الإيجار المالي

تسجل الأصول المستغلة في إطار عقود إيجار مالي مبرمة ابتداء من غرة جانفي 2008 من قبل المؤسسات التي تتعاطى نشاط الإيجار المالي كديون في حين تسجل الفوائد الناتجة عن عقود الإيجار المالي المذكورة ضمن المحاصيل.

وبالتالي لا يمكن للمؤسسات التي تتعاطى نشاط الإيجار المالي إجراء أي استهلاك بعنوان الأصول المذكورة. وعلى هذا الأساس، تم بمقتضى قانون المالية لسنة 2008 توقيف العمل بالاستهلاكات المالية بالنسبة للمؤسسات التي تتعاطى نشاط الإيجار المالي وذلك بالنسبة للأصول موضوع عقود إيجار مالي مبرمة ابتداء من غرة جانفي 2008.

III - المآل الجبائي للاستهلاكات غير المسجلة بالمحاسبة للسنة المعنية بالطرح

1. الأصول الثابتة التي هي على ملك المؤسسة والمستغلة قبل غرة جانفي 2007

مكّن قانون المالية لسنة 2008 المؤسسات من طرح الاستهلاكات المتعلقة بالأصول الثابتة المستغلة قبل غرة جانفي 2007 باعتبار توزيع الفارق بين الاستهلاكات القابلة للطرح والاستهلاكات التي تم طرحها من نتائج السنوات السابقة لسنة 2007 على المدة المتبقية للإستعمال كما تم ضبطها على أساس النسب المنصوص عليها بالأمر عدد 492 لسنة 2008 المؤرخ في 25 فيفري 2008.

مثال عدد 2:

لنفترض أن مؤسسة اقتنت معدات صناعية بمبلغ 20.000 د تم وضعها حيز الاستغلال بداية من غرة جانفي 2005 وإذا افترضنا أن المؤسسة طبقت الاستهلاك التنازلي بعنوانها. في هذه الحالة تحتسب الإستهلاكات المتعلقة بها كما يلي:

1- الإستهلاكات المطبقة بعنوان سنة: 2005

$$20.000 \text{ د} \times (10\% \times 2,5) = 5.000 \text{ د}$$

2- الإستهلاكات المطبقة بعنوان سنة: 2006

$$20.000 \text{ د} - 5.000 \text{ د} = 15.000 \text{ د} \times (10\% \times 2,5) = 3.750 \text{ د}$$

القيمة المحاسبية الصافية في تاريخ 31 ديسمبر: 2006

$$20.000 \text{ د} - (5.000 \text{ د} + 3.750 \text{ د}) = 11.250 \text{ د}$$

هذا وباعتبار أن مدة استعمال المعدات المذكورة قد حددت حسب النسبة المنصوص عليها بالأمر المذكور بـ 6 سنوات و 8 أشهر، تقسم القيمة المحاسبية الصافية المسجلة في 31 جانفي

2006 وهي 11.250 د على المدة المتبقية للاستعمال أي 4 سنوات و 8 أشهر أي 56 شهرا كما يلي:

$$\frac{11.250 \times 12}{56} = 2.410,714 \text{ د}$$

وبالتالي تكون الاستهلاكات القابلة للطرح سنويا كما يلي:

$$\text{سنة 2007} = 2410,714 \text{ د}$$

$$\text{سنة 2008} = 2410,714 \text{ د}$$

$$\text{سنة 2009} = 2410,714 \text{ د}$$

$$\text{سنة 2010} = 2410,714 \text{ د}$$

$$\text{سنة 2011} = 1607,144 \text{ د}$$

2. الأصول المستغلة في إطار عقود إيجار مالي مبرمة ابتداء من غرة جانفي 2008

باعتبار أن القواعد المحاسبية تأخذ بعين الاعتبار المنافع الاقتصادية المستقبلية بالنسبة لكل عناصر الأصول الثابتة بما في ذلك المستغلة في إطار عقود إيجار مالي وباعتبار أن التشريع الجبائي ضبط أوضاع الاستهلاكات السنوية القابلة للطرح بالنسبة للأصول المذكورة باعتبار مدة عقد الإيجار المالي فإن الاستهلاكات القابلة للطرح من قاعدة الضريبة يمكن أن تفوق الاستهلاكات المسجلة بالمحاسبة.

في هذا الإطار، مكن الفصل 41 من قانون المالية لسنة 2008 المؤسسات من طرح فارق الاستهلاكات الجبائية مقارنة مع الاستهلاكات المحاسبية وذلك بصرف النظر عن عدم تسجيله بالمحاسبة للسنة المعنية بالطرح.

هذا ويستوجب الطرح أن يتضمن جدول الاستهلاكات ودفتر الجرد مبلغ الاستهلاكات التي تمّ طرحها ومبلغ الاستهلاكات المسجلة بالمحاسبة.

مثال عدد 3:

لنفترض عقارا تمّ اقتناؤه بمبلغ 300 ألف دينار منها 100.000 د كمقابل لقيمة الأرض في إطار عقد إيجار مالي على مدة خمس سنوات مبرم في غرة جانفي 2008، بينما حددت المدة الدنيا بسبع سنوات بمقتضى الأمر عدد 492 لسنة 2008 على أن مدة استهلاكه الاقتصادي طبقا للمعايير المحاسبية هي 20 سنة.

في هذه الحالة تحتسب الإستهلاكات بهذا العنوان بالنسبة لقيمة المباني أي دون اعتبار قيمة الأرض كما يلي:

- الإستهلاكات السنوية المسجلة بالمحاسبة على أساس مدة الإستعمال الاقتصادي المحددة بـ 20 سنة:

$$\frac{200.000}{20} = 10.000 \text{ د}$$

- الإستهلاكات المحددة باعتبار مدة عقد الإيجار المالي:

$$\frac{200.000}{5} = 40.000 \text{ د}$$

- الإستهلاكات القابلة للطرح لتحديد الربح الخاضع للضريبة على أساس المدة الدنيا المنصوص عليها بالأمر المذكور أعلاه والمحددة بـ 7 سنوات ابتداء من نتائج سنة 2008 المصرح بها سنة 2009:

$$\frac{200.000}{7} = 28.571,429 \text{ د}$$

هذا وبالرغم من أن الإستهلاكات المدونة بالمحاسبة وهي 10.000 د تقل عن الإستهلاكات القابلة للطرح وهي 28.571,429 د فيمكن للمؤسسة طرح فارق الإستهلاكات المحددة باعتبار مدة 7 سنوات أي 18.571,429 د سنويا شريطة بيان بجدول الإستهلاكات وبدفتر الجرد مبلغ الإستهلاكات المسجل بالمحاسبة أي 10.000 د ومبلغ الإستهلاكات التي تم طرحها أي 28.571,429 د.

3. الاستهلاكات غير القابلة للطرح باعتبار الحدود القصوى المضبوطة بالتشريع الجبائي

تبقى الاستهلاكات المسجلة بالمحاسبة التي تفوق أقساط الاستهلاكات القابلة للطرح والتي تم إدماجها سواء تلقائيا أو إثر تدخل مصالح الجباية مؤجلة وقابلة للطرح من نتائج السنوات المالية الموالية حسب نفس الشروط والحدود المنصوص عليها بالتشريع الجبائي الجاري به العمل.

مثال عدد 4:

لنفترض أن مؤسسة اقتنت وسيلة نقل في غرة جانفي 2007 بقيمة 30.000 د دون اعتبار الأداء على القيمة المضافة. إذا اعتبرنا أن المؤسسة سجلت بالمحاسبة الاستهلاكات المتعلقة

بالمعدات باعتبار مدة استعمال بـ 3 سنوات حيث ضبّطت الاستهلاكات السنوية الثابتة القابلة للطرح بـ 10.000 د وذلك بالنسبة للسنوات 2007 و 2008 و 2009 .

وباعتبار أن الاستهلاكات القابلة للطرح تحتسب على أساس النسبة المحددة بالأمر عدد 492 لسنة 2008 بـ 20 % أي على أساس مدة استعمال بخمس سنوات، يدمج في هذه الحالة القسط الزائد من الاستهلاك السنوي أي 4.000 د على مستوى جدول ضبط النتيجة الخاضعة للضريبة بالنسبة للسنوات المعنية أي 2007 و 2008 و 2009.

هذا وتكون الاستهلاكات التي لم تطرح (وهي الفارق بين قيمة الاقتناء والاستهلاكات التي تم طرحها أي: 30.000 د – 18.000 د = 12.000 د) قابلة للطرح من نتائج السنوات المالية أي سنة 2010 و 2011 باعتبار نفس النسبة أي 20 % من قيمة الاقتناء أي 6.000 د بالنسبة لسنة 2010 و 6.000 د بالنسبة لسنة 2011.

4. الاستهلاكات المؤجل طرحها خلال فترات الخسارة

طبقا للتشريع الجبائي الجاري به العمل، تطرح الاستهلاكات التي أُجّل طرحها أثناء فترات الخسارة من نتائج السنوات الأولى المالية لسنة تسجيلها وذلك دون تحديد في الزمن. وتشمل الاستهلاكات المؤجل طرحها الاستهلاكات المنصوص عليها بالفصل 12 مكرّر من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات أي المتعلقة منها بالأصول الثابتة وبعناصرها التي هي على ملك المؤسسة بما فيها المباني المشيدة على أرض الغير وكذلك المستغلة في إطار عقود إيجار مالي أو المتعلقة بالزّمامات.

ويستوجب طرح الاستهلاكات المؤجلة التنصيص عليها ضمن الإيضاحات حول البيانات المالية.

هذا وتفقد المؤسسة حق طرح هذه الاستهلاكات في صورة تسجيلها لأرباح وعدم استعمال هذه الأرباح لاستيعاب الاستهلاكات المؤجلة وذلك في حدود الأرباح المحققة.

IV - الأصول التي يتمّ إتلافها قبل استهلاكها كليا

تمّ بمقتضى الفصل 41 من قانون المالية لسنة 2008 تثبيت الفقه الإداري الذي يسمح بطرح القيمة المحاسبية الصافية للأصول التي يتمّ إتلافها من نتائج السنة المالية التي أتلفت فيها. ويتم الطرح في هذه الحالة كخسائر استثنائية.

وتجدر الإشارة في هذا المستوى إلى أنّ عمليات إتلاف الأصول يجب أن تتمّ بحضور عدل منفذ ويجب أن تفضي إلى تحرير محضر معاينة يشمل وصفا دقيقا لسير العملية.

هذا وفي الحالة الخاصة بالأصول غير القابلة للاستعمال قبل استهلاكها كليا والتي لم يتم اتلافها وباعتبارها تبقى مسجلة بالموازنة، فيمكن للمؤسسة تسجيل الفارق بين القيمة المحاسبية الصافية وقيمة التحقيق الصافية كخسائر استثنائية تكون قابلة للطرح.

V - تاريخ دخول الإجراءات الجديدة حيّز التنفيذ

1. الأصول الثابتة التي هي على ملك المؤسسة

* الأصول المستغلة ابتداء من غرة جانفي 2007

تطبّق الأحكام المنصوص عليها بالفصول 41 إلى 43 من قانون المالية لسنة 2008 على الأصول التي دخلت طور الاستغلال ابتداء من غرة جانفي 2007.

*الأصول المستغلة قبل غرة جانفي 2007

تبقى الأصول المستغلة قبل غرة جانفي 2007 خاضعة للأحكام الانتقالية المنصوص عليها بالفصل 41 المذكور حيث تساوي أقساط الاستهلاكات القابلة للطرح القيمة القابلة للاستهلاك المتبقية في 31 ديسمبر 2006 مقسمة على المدّة المتبقية للاستهلاك والمحدّدة باعتبار النسب المنصوص عليها بالأمر عدد 492 لسنة 2008.

2. الأصول المستغلة في إطار عقود إيجار مالي

تطبّق الأحكام الجديدة المتعلقة باستهلاك الأصول المستغلة في إطار عقود إيجار مالي المنصوص عليها بالفصلين 41 و 44 من قانون المالية لسنة 2008 على الأصول موضوع عقود الإيجار المالي المبرمة ابتداء من غرة جانفي 2008 وذلك سواء على مستوى المؤسسة المستغلة للأصول أو على مستوى المؤسسة التي تتعاطى نشاط الإيجار المالي.

**المدير العام للدراسات
والتشريع الجبائي**

الإمضاء: محمد علي بن مالك

ملحق للمذكرة العامة عدد 22 / 2008

أمر عدد 492 لسنة 2008 مؤرّخ في 25 فيفري 2008 يتعلق بتحديد النسب القصوى للإستهلاكات ذات الأقساط الثابتة والمدة الدنيا لإستهلاكات الأصول المستغلة في إطار عقود الإيجار المالي وقيمة الأصول الثابتة التي يمكن أن تكون محل استهلاك كلي بعنوان سنة استعمالها.

إنّ رئيس الجمهورية،

باقتراح من وزير المالية،

بعد الإطلاع على القانون عدد 70 لسنة 2007 المؤرخ في 27 ديسمبر 2007 المتعلق بقانون المالية لسنة 2008 وخاصة الفصل 41 منه، وعلى الفصل 12 مكرّر من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات كما تم إصدارها بالقانون عدد 114 لسنة 1989 المؤرخ في 30 ديسمبر 1989،

وعلى القانون عدد 112 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 المتعلق بنظام المحاسبة للمؤسسات،

وعلى رأي المحكمة الإدارية،

يصدر الأمر الآتي نصّه:

الفصل الأول:

تحدد النسب القصوى للإستهلاكات ذات الأقساط الثابتة المنصوص عليها بالفقرة I من الفصل 12 مكرّر من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات بالنسبة للأصول ولعناصرها التي على ملك المؤسسة، بما في ذلك المباني المشيّدّة على أراضي الغير، كما يلي:

النسب	الأصول
% 100	I - النفقات الأولية
% 20	II - البراءات وعلامات الصنع ونفقات التطوير المرسمة
	III - البناءات باستثناء قيمة الأرض
% 10	1- البناءات ذات المتانة الخفيفة
% 5	2 - البناءات المتينة
% 2,5	3- الطرقات السيارة والقناطر والمحولات
% 12,5	4- زلاقات الأمان للطرقات السيارة
% 12,5	5- الإشارات العمودية للطرقات السيارة
% 12,5	6- نفقات الإصلاحات الكبرى للطرقات السيارة والقناطر والمحولات
% 5	7- مدارج الطائرات
% 5	8- أرصفة المواني
% 5	9 - السكك الحديدية
% 5	10 - إشارات السكك الحديدية
% 5	11- الشبكات والقنوات
	12- نفقات الإصلاحات الكبرى للبناءات الواردة بالأعداد 1 و 2 و 7 و 8 و 9 و 10 و 11
% 15	13- المآوي غير المغطاة
% 10	14- ميادين التنس
% 10	15- المسابح
% 25	16- نفقات الإصلاحات الكبرى للبناءات الواردة بالأعداد 13 و 14 و 15
	IV - الآلات والمعدات والتجهيزات
	1- آلات ومعدات وتجهيزات بصفة عامة
% 15	أ- الآلات والمعدات والتجهيزات الصناعية
% 33,33	ب- نفقات الإصلاحات الكبرى للآلات والمعدات والتجهيزات الصناعية
% 10	ج- آلات وأجهزة التدفئة والتبريد
% 10	د- مصاعد الأشخاص أو البضائع والمدارج المتحركة
% 10	هـ- الخزانات وأحواض الخزن
	و- نفقات الإصلاحات الكبرى للآلات والمعدات والتجهيزات الواردة بالفقرات ج و د وهـ
% 25	ز- المعدات والبرمجيات الإعلامية
% 33,33	ح- الأثاث والمعدات المكتبية
% 20	ط- الرفوف المعدنية
% 15	

النسب	الأصول
% 10	ي- الحاويات
% 20	ك- الصهاريج والبراميل
% 15	ل- آلات ومعدات وتجهيزات أخرى
% 5	2 - معدات ووسائل النقل الحديدي
% 3,33	أ- القاطرات وجراراتها
% 6,67	ب- عربات نقل السلع
% 12,5	ج- عربات فنية لتفقد السكك الحديدية
% 5,56	د- نفقات الإصلاحات الكبرى لوسائل النقل الحديدي
% 20	3 - معدات ووسائل النقل الجوي
% 33,33	أ- الجزء القار للطائرات ومحركاتها
% 33,33	ب- نفقات الإصلاحات الكبرى للطائرات
% 6,25	ج- نفقات الإصلاحات الكبرى لمحركات الطائرات
% 20	4- معدات ووسائل النقل البحري
% 33,33	أ- السفن والبواخر
% 20	ب- نفقات الإصلاحات الكبرى للسفن والبواخر
% 33,33	ج- نفقات الإصلاحات الكبرى لمحركات السفن والبواخر
% 20	5- معدات ووسائل النقل البري
% 33,33	أ- وسائل النقل المعدة لنقل الأشخاص أو البضائع
% 20	ب- نفقات الإصلاحات الكبرى لوسائل النقل البري
% 33,33	6 - آلات ومعدات الأشغال العامة والبناء (الجرافات، آلات خلط الإسمنت، الحفارات، شاحنات دنيار، خاض الاسمنت، الآلات الرافعة، آلات صقل، الرواضم...)
% 20	أ- نفقات الإصلاحات الكبرى لآلات ومعدات الأشغال العامة والبناء
% 33,33	7- تجهيزات الكهرباء والغاز
% 5	أ- تجهيزات انتاج ونقل وتوزيع الكهرباء
% 5	ب- تجهيزات نقل وتوزيع الغاز
% 15	ج- نفقات الإصلاحات الكبرى لتجهيزات الكهرباء والغاز
% 20	V - النزل والمطاعم
% 100	1- آلات الطبخ والغسيل
% 20	2- أواني الأكل
% 33,33	3- الزرابي، والستائر وعناصر وتجهيزات التزويق
% 20	4- المفروشات
% 20	5- مكملات المسابح (الكراسي الطويلة والواقيات الشمسية...)
% 20	VI - الفلاحة
% 20	أ- الجرارات الفلاحية والآلات المتحركة بنفسها

النسب	الأصول
15%	ب- الآلات والمعدات الأخرى
20%	ج- حيوانات الإنتاج وحيوانات الخدمات
	د - الغراسات
3,33%	- أشجار زيتون استخراج الزيت
5%	- أشجار زيتون الطاولة
3,33%	- الكروم
3,33%	- النخيل
5%	- القوارص
5%	- أشجار اللوز
6,66%	- الغراسات الأخرى
20%	هـ- أشغال المحافظة على الأرض والمياه
10%	و- الآبار
20%	ز- معدات الرّي

الفصل 2:

يطبّق ضارب 1,5 على نسب استهلاك الآلات والمعدات والتجهيزات والمنشآت المنصوص عليها بالنقطة 1.1 من الفقرة IV أعلاه المستغلة في الصناعات المعملية غير الموسمية التي تشتغل بفريقين وذلك بالنسبة للمؤسسات المرخص لها للاشتغال بأكثر من فريق. ويضبط هذا الضارب بـ 2 إذا كانت هذه الآلات والمعدات والتجهيزات والمنشآت تشتغل بثلاث فرق.

الفصل 3:

تضبط المدّة الدّنيا لاستهلاك الأصول المستغلة في إطار عقود الإيجار المالي المنصوص عليها بالفقرة III من الفصل 12 مكرر من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات كما يلي:

المدّة الدنيا	الأصول المستغلة في إطار عقود الإيجار المالي
7 سنوات	I - البناءات باستثناء قيمة الأرض
4 سنوات	II - معدّات وتجهيزات
3 سنوات	III - وسائل النقل

الفصل 4:

تحدد القيمة القصوى للأصول الثابتة ذات القيمة الضعيفة التي يمكن أن تكون قابلة لاستهلاك كلي بعنوان سنة استعمالها بـ 200 دينار.

الفصل 5:

وزير المالية مكلف بتطبيق هذا الأمر الذي ينشر بالرائد الرسمي للجمهورية التونسية.

زين العابدين بن علي

تونس في 25 فيفري 2008