

**نص رقم إ.ض 2011/23**  
**مذكرة عامة عدد 14 لسنة 2011**

**الموضوع :** حول تيسير كيفية استرجاع الحوافز الجبائية في إطار الفصلين 63 و 65 من مجلة تشجيع الاستثمارات و الفصل 31 من القانون عدد 81 لسنة 1992 المؤرخ في 03 أوت 1992 المتعلق بفضاءات الأنشطة الاقتصادية كما تم تنقيحه وإتمامه بالنصوص اللاحقة.

**ملخص****تيسير إجراءات استرجاع الحوافز الجبائية**

**1-** نقح الفصل 32 من قانون المالية لسنة 2008 أحكام الفصلين 63 و 65 من مجلة تشجيع الاستثمارات وأحكام الفصل 31 من القانون عدد 81 لسنة 1992 المؤرخ في 03 أوت 1992 المتعلق بفضاءات الأنشطة الاقتصادية كما تم تنقيحه وإتمامه بالنصوص اللاحقة في اتجاه تيسير كيفية استرجاع الامتيازات الممنوحة بعنوان الاستثمار حتى تأخذ بعين الاعتبار فترة الاستغلال الفعلي في الغرض الذي على أساسه أسندت الامتيازات. وفي هذا الإطار، يتم :

- استرجاع الامتيازات الجبائية الممنوحة بعنوان مرحلة الاستثمار بعد طرح العشر عن كل سنة استغلال فعلي في الغرض الذي على أساسه أسندت الحوافز للمشروع بداية من تاريخ الدخول الفعلي طور النشاط مع مراعاة الأحكام المتعلقة بتعديل الأداء على القيمة المضافة المنصوص عليها بالفصل 9 من مجلة الأداء على القيمة المضافة،
- عدم الرجوع في الامتيازات المنتفع بها بعنوان مرحلة الاستغلال بالنسبة للسنوات المعنية بالنشاط الفعلي في الغرض الذي على أساسه أسندت الامتيازات.

**2-** نصّ الفصل 33 من قانون المالية لسنة 2008 على تطبيق خطايا التأخير المنصوص عليها بالفصل 82 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية عند استرجاع الامتيازات الجبائية.

تمّ بمقتضى أحكام الفصلين 32 و33 من قانون المالية لسنة 2008 تيسير كيفية استرجاع الامتيازات الممنوحة للمؤسسة بعنوان مرحلتي الاستثمار والاستغلال حتى تأخذ بعين الاعتبار فترة الإستغلال الفعلي في الغرض الذي على أساسه أسندت الامتيازات.

## I - تذكير بالتشريع الجاري به العمل إلى غاية 31 ديسمبر 2007

طبقا لأحكام الفصل 65 من مجلة تشجيع الاستثمارات والفصل 31 من القانون عدد 81 لسنة 1992 المؤرخ في 3 أوت 1992 المتعلق بفضاءات الأنشطة الاقتصادية، تسحب الحوافز المنصوص عليها بهذه التشريعات من المنتفعين بها في حالة عدم احترام أحكامها أو عدم الشروع في تنفيذ برنامج الاستثمار موضوع الامتياز بعد سنة من التصريح بالاستثمار. ويلزم المنتفعون بالحوافز و المنح بإرجاعها في حالة عدم انجاز الاستثمار أو تحويل وجهته الأصلية بصفة غير مشروعة.

ويتمّ استرجاع الامتيازات الممنوحة بصرف النظر عن فترة الاستغلال الفعلي للمؤسسة في الغرض الذي على أساسه أسندت الامتيازات. ويتمّ تطبيق خطايا التأخير المنصوص عليها بالتشريع الجبائي الجاري به العمل.

## II - إضافات قانون المالية لسنة 2008

### 1 - الامتيازات الجبائية المعنية بأحكام قانون المالية لسنة 2008

#### أ. الامتيازات الجبائية المنتفع بها بعنوان مرحلة الاستثمار

يتعلق الأمر خاصة بالامتيازات التالية :

- طرح المداخل والأرباح المعاد استثمارها في الاكتتاب في رأس المال الأصلي للمؤسسات أو الترفيع فيه؛
- طرح الأرباح المعاد استثمارها صلب المؤسسة؛
- الإعفاء من معالم التسجيل أو التخفيض فيها أو إسترجاعها وذلك بعنوان اقتناء الأراضي أو البناءات اللازمة للمشروع؛
- توقيف العمل بالأداء على القيمة المضافة والمعلوم على الاستهلاك والمعاليم الأخرى غير المباشرة بعنوان اقتناء المعدات والتجهيزات اللازمة للمشروع والتخفيض في نسبة الأداء على القيمة المضافة من 18 % إلى 12 %.

## ب. الامتيازات الجبائية المنتفع بها بعنوان مرحلة الاستغلال

يتعلق الأمر بكل الامتيازات التي من شأنها أن تخفض من أعباء الاستغلال أو تخفض في الضريبة المستوجبة بعنوان الأرباح أو المداخل المتأتية من النشاط المعني بالامتياز، وهي خاصة:

- الطرح الكلي أو الجزئي للأرباح أو المداخل من قاعدة الضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل؛
- توقيف العمل بالأداء على القيمة المضافة بعنوان معينات الإيجار المالي؛
- توقيف العمل بالأداء على القيمة المضافة وبالمعالم والأداءات الأخرى غير المباشرة بعنوان الشراءات الضرورية للاستغلال؛
- الإعفاء من المساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء؛
- الإعفاء من الأداء على التكوين المهني.

## 2 - حالات السحب و إجراءاته

تسحب الامتيازات الجبائية في حالة عدم إنجاز الاستثمار أو عدم الشروع في الاستغلال أو تحويل وجهة الاستثمار الأصلية بصفة غير مشروعة وذلك في إطار:

- الفصل 65 من مجلة تشجيع الاستثمارات، ويتم السحب في هذه الحالة بقرار معطل من وزير المالية بناء على رأي المصالح المختصة أو باقتراح منها بعد استماعها للمنتفعين بالامتيازات وتحرير محضر استماع في الغرض.
- الفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، تبعا لعملية مراجعة جبائية أولية أو معمقة للثبوت من مدى احترام المنتفع بالامتيازات الجبائية للشروط المستوجبة لذلك والمنصوص عليها بالتشريع الجاري به العمل.

## 3 طرق استرجاع الامتيازات الجبائية

طبقا لأحكام الفصل 65 من مجلة تشجيع الاستثمارات كما تم تنقيحه بمقتضى الفصل 32 من قانون المالية لسنة 2008 يتم استرجاع الامتيازات الجبائية بعد الأخذ بعين الاعتبار لفترة الإستغلال الفعلي في الغرض الذي على أساسه أسندت الامتيازات.

وبذلك وبداية من غرة جانفي 2008، يتم سحب الامتيازات على النحو التالي:

- تسترجع الامتيازات الجبائية الممنوحة بعنوان مرحلة الاستثمار بعد طرح العشر عن كل سنة إستغلال فعلي في الغرض الذي على أساسه أسندت الامتيازات للمشروع بداية من تاريخ الدخول طور النشاط الفعلي وذلك مع مراعاة الأحكام المتعلقة بتعديل الأداء على القيمة المضافة المنصوص عليها بالفصل 9 من مجلة الأداء على القيمة المضافة؛

- لا يتم الرجوع في الامتيازات الجبائية الممنوحة بعنوان مرحلة الاستغلال خلال الفترة الواردة بقرار السحب والتي توافق فترة الاستغلال الفعلي في الغرض الذي على أساسه أسندت الامتيازات.

وعلى أساس ما سبق، تتم مطالبة المؤسسة الصادر في شأنها قرار السحب بإرجاع الامتيازات المنتفع بها بعنوان فترة الاستغلال التي لا توافق الفترة المذكورة أعلاه (أنظر المثال بالملحق). ويتم أيضا إنهاء العمل بهذه الامتيازات بالنسبة للفترة التي تلي قرار السحب.

ويمكن أن يتضمن القرار المذكور السحب الكلي للامتيازات الممنوحة وذلك في صورة:

- عدم الشروع في إنجاز الاستثمار،
- التوقف عن النشاط خلال العشر سنوات الأولى ابتداء من تاريخ الدخول طور النشاط الفعلي،
- استغلال المشروع منذ الدخول طور النشاط الفعلي خارج الغرض الذي على أساسه أسندت الامتيازات.

#### 4- احتساب خطايا التأخير

طبقا لأحكام الفصل 63 من مجلة تشجيع الاستثمارات كما تمّ تنقيحه بالفصل 33 من قانون المالية لسنة 2008، تستوجب خطايا التأخير المنصوص عليها بالفصل 82 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية ابتداء من تاريخ الانتفاع بالامتياز إلى تاريخ التبليغ بنتائج المراجعة الجبائية.

ولتحديد تاريخ الانتفاع بالامتيازات يتمّ اعتماد :

- الأجل الأقصى لإيداع التصريح بالضريبة على الدخل أو بالضريبة على الشركات بالنسبة إلى الامتيازات التي يتم الانتفاع الفعلي بها عند التصريح بالضريبة،
- تاريخ الاقتناء بالنسبة إلى توقيف العمل بالأداء على القيمة المضافة بعنوان الشراءات المنجزة من قبل غير الخاضعين لهذا الأداء،
- الأجل الأقصى لتسجيل العقد موضوع الامتياز بالنسبة إلى الإعفاء من معالم التسجيل أو التخفيض فيها من المعلوم النسبي إلى المعلوم القار،
- تاريخ الإرجاع إذا تعلق الأمر بإرجاع معالم التسجيل.

المدير العام للدراسات  
والتشريع الجبائي

الإمضاء : محمد علي بن مالك

## ملحق للمذكرة العامة عدد 14 لسنة 2011 مثال تطبيقي

لنفترض أن شركة صناعية غير مصدرة أحدثت بمنطقة تنمية جهوية ذات أولوية يخضع نشاطها للأداء على القيمة المضافة ويبلغ رأس مالها 620.000 دينار موزع كما يلي :

- السيد مهدي: 480.000 دينار؛
- السيد كمال: 120.000 دينار؛
- السيد عادل: 20.000 دينار.

لنفترض كذلك أن قيمة الاستثمار الجملي تبلغ 2 مليون دينار وأنه تمّ :

- التصريح بالاستثمار لدى وكالة النهوض بالصناعة والتجديد في 10 مارس 2003،
- تحرير كامل رأس المال في تاريخ 2 أبريل 2003،
- الانتفاع بطرح الأرباح المعاد استثمارها من قبل المكتتبين بعنوان مداخل سنة 2002 ،
- دخول المشروع في طور النشاط الفعلي في 5 أبريل 2004.

و لنفترض أن المكتتبين حققوا بعنوان سنة 2002 المداخل التالية :

- السيد مهدي (أعزب): دخل جملي خاضع للضريبة بمبلغ 600.000 دينار؛
- السيد كمال : دخل جملي خاضع للضريبة بمبلغ 200.000 دينار،
- السيد عادل : دخل جملي خاضع للضريبة بمبلغ 30.000 دينار.

لنفترض كذلك أن الشركة اقتنت:

- معدات خلال شهر ديسمبر 2003 بقيمة جمالية تقدر بمليون دينار منها تجهيزات مصنوعة محليا بقيمة 600.000 دينار انتفعت في شأنها بتوقيف العمل بالأداء على القيمة المضافة،
- مقسم أرض صناعية من الوكالة العقارية الصناعية بقيمة: 60.000 د.

هذا وتبين خلال سنة 2010 أن الشركة المعنية غيرت خلال شهر ماي 2007 مكان نشاطها خارج مناطق التنمية الجهوية . وتبعا لهذا التغيير، صدر قرار سحب في شأنها بتاريخ 10 أبريل

2010 معللا بتحويل الوجهة الأصلية للاستثمار بصفة غير مشروعة وذلك بتغيير منطقة انتصاب النشاط من منطقة تنمية جهوية إلى منطقة خارج مناطق التنمية الجهوية حيث ينص هذا القرار على أنه:

"تسحب وتسترجع الامتيازات الجبائية التي يتبين أنه تم الانتفاع بها بمقتضى التصريح بالاستثمار المؤرخ في 10 مارس 2003 مع الأخذ بعين الاعتبار لفترة النشاط الممتدة من شهر أفريل 2004 إلى شهر ماي 2007 وتوظف عليها خطايا التأخير الجاري بها العمل ابتداء من تاريخ الانتفاع بالامتيازات".

وعلى هذا الأساس، يتم إرجاع الامتيازات الجبائية المنتفع بها كما يلي:

### 1. بالنسبة للامتيازات الممنوحة بعنوان مرحلة الاستثمار

#### أ. الضريبة على الدخل المستوجبة على المكتتبين

انتفع السيد مهدي بالطرح الكلي لمبلغ 480.000 د بصرف النظر عن الضريبة الدنيا المنصوص عليها بالفصل 12 مكرر من القانون عدد 114 لسنة 1989 المؤرخ في 30 ديسمبر 1989 المتعلق بإصدار مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات من أساس الضريبة المستوجبة بعنوان سنة 2002 وذلك كما يلي :

600.000 د	- الدخل الجملي
480.000 د	- طرح المداخل المعاد استثمارها
120.000 د	- الدخل الصافي بعد طرح المداخل المعاد استثمارها
37.525 د	- الضريبة على الدخل المستوجبة
205.525 د	- الضريبة التي كانت تستوجب على المعني بالأمر في غياب امتياز جبائي

وبالتالي، يحدد الطرح الجبائي الذي انتفع به السيد مهدي بـ: 205.525 د – 37.525 د = 168.000 دينار.

هذا، وباعتبار أن قرار السحب قد نص على فترة نشاط تعادل 37 شهرا ( من شهر أفريل 2004 إلى شهر ماي 2007)، فإن السيد مهدي يبقى مطالبا بدفع مبلغ : 168.000 د – (168.000 د × 120/37) = 116.200 د تضاف إليه خطايا التأخير المحتسبة طبقا لأحكام الفصل 63 من مجلة تشجيع الاستثمارات والفصل 82 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

هذا، ويتم اعتماد نفس التمثي بالنسبة إلى المكتبتين الآخرين (كمال وعادل) بمطالبتهما بإرجاع الضريبة على الدخل التي لم تدفع مع الأخذ بعين الاعتبار فترة النشاط تضاف إليها خطايا التأخير.

### ب. معالم التسجيل

انتفعت الشركة بالتسجيل بالمعلوم القار بمبلغ 120 د عوضا عن التسجيل بالمعلوم النسبي المحدد بـ3.000 د لمقسم الأرض الصناعية المقتناة من الوكالة العقارية الصناعية بقيمة 60.000د، حيث انتفعت بـ: 3.000 د - 120 د = 2.880 د

وبالتالي تطالب الشركة بالنسبة لهذا الأداء بدفع مبلغ 1.992 د يحتسب كما يلي: 2.880 د - (2.880 د × 120/37) تضاف إليه خطايا التأخير المحتسبة طبقا لأحكام الفصل 82 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

### ج. الأداء على القيمة المضافة

عملا بأحكام الفصل 65 من مجلة تشجيع الإستثمارات الذي ينص على مراعاة الأحكام المتعلقة بتعديل الأداء على القيمة المضافة المنصوص عليها بالفصل 9 من مجلة الأداء على القيمة المضافة وباعتبار أن الشركة المذكورة خاضعة للأداء على القيمة المضافة وأنها تواصل نشاطها خارج منطقة تنمية جهوية فإنها غير مطالبة بتسوية وضعيتها في مادة الأداء على القيمة المضافة.

### 2. بالنسبة للامتيازات الممنوحة بعنوان مرحلة الاستغلال

ترجع الامتيازات الجبائية التي انتفعت بها الشركة بعنوان مرحلة الاستغلال بعد تحويل مقر النشاط خارج منطقة تنمية جهوية (خلال شهر ماي 2007) تضاف إليها خطايا التأخير المحتسبة طبقا لأحكام الفصل 82 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وذلك كما يلي:

### أ. الضريبة على الشركات

- الضريبة المستوجبة بعنوان السنوات من 2004 إلى 2006: لا تطالب الشركة بإرجاع الامتياز بعنوان هذه الفترة باعتبارها توافق الفترة التي مارست خلالها نشاطها في الغرض الذي على أساسه أسندت الامتيازات.

- الضريبة على الشركات المستوجبة بعنوان سنة 2007: لنفترض أن الشركة حققت ربحا جمليا بعنوان السنة المذكورة بـ 400.000 د طرحته كليا من القاعدة الخاضعة للضريبة لنفس السنة. في هذه الحالة تطالب الشركة بإرجاع الامتياز المنتفع به بعنوان السبعة أشهر

الأخيرة أي من جوان إلى ديسمبر 2007 باعتبار أن النشاط في الغرض الذي على أساسه أسند الامتياز خلال سنة 2007 قد اقتصر على الفترة الممتدة من جانفي إلى ماي 2007 وذلك كما يلي :

$400.000 \times 30\% \times \frac{12}{7} = 70.000$  دينار.

- **الضريبة على الشركات المستوجبة بعنوان سنة 2008 والسنوات الموالية:** باعتبار أن نشاط الشركة لم يعد يمارس في الغرض الذي على أساسه أسندت الامتيازات فإنها تكون مطالبة بدفع الضريبة على الشركات طبقاً للقانون العام .

### **ب. المساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء**

- **بالنسبة للفترة 2004 - 2006:** لا تطالب الشركة بإرجاع الامتياز الذي انتفعت به بعنوان هذه الفترة باعتبارها مارست نشاطها في الغرض الذي على أساسه أسندت الامتيازات.

- **بالنسبة لسنة 2007 :** لنفترض أن المبلغ الخام للأجور يساوي 80.000 د وباعتبار أنه لم تتم ممارسة النشاط خلال السبعة أشهر الأخيرة من سنة 2007 طبقاً للغرض الذي على أساسه أسند الامتياز فإن الشركة تكون مطالبة بدفع المبالغ المستوجبة بعنوان هذه المساهمة بالنسبة للفترة المذكورة وذلك كما يلي :  $(80000 \times 1\% \times \frac{12}{7}) = 467$  د تضاف إليها خطايا التأخير عند الإقتضاء

- **بالنسبة لسنة 2008 والسنوات اللاحقة:** يتم دفع المساهمة طبقاً للقانون العام.