

نص رقم إ.ض 2011/25
مذكرة عامة عدد 16 لسنة 2011

الموضوع : تحليل أحكام الفصل 41 من القانون عدد 58 لسنة 2010 المؤرخ في 17 ديسمبر 2010 المتعلق بقانون المالية لسنة 2011 الخاصة بترشيد إعفاء القيمة الزائدة المتأتية من التفويت في السندات

الملاحق: - ملحق عدد 1: قائمة في الإعفاءات المتعلقة بالقيمة الزائدة المتأتية من التفويت في السندات.

- ملحق عدد 2: قائمة البلدان التي أبرمت مع تونس اتفاقية لتفادي الازدواج الضريبي والتي يخضع مقيمها للضريبة بتونس بعنوان القيمة الزائدة المحققة من التفويت في السندات.

- ملحق عدد 3: قائمة البلدان التي أبرمت مع تونس اتفاقية لتفادي الازدواج الضريبي والتي لا يخضع مقيمها للضريبة بتونس بعنوان القيمة الزائدة المحققة من التفويت في السندات.

ملخص

**ترشيد إعفاء القيمة الزائدة المتأتية
من التفويت في السندات**

تمّ بمقتضى الفصل 41 من القانون عدد 58 لسنة 2010 المؤرخ في 17 ديسمبر 2010 المتعلق بقانون المالية لسنة 2011 ترشيد إعفاء القيمة الزائدة المتأتية من التفويت في الأسهم المدرجة ببورصة الأوراق المالية بتونس وفي كل السندات بالنسبة إلى الأشخاص غير المقيمين غير المستقرين بالبلاد التونسية وذلك كما يلي:

1 بالنسبة إلى الأسهم المدرجة بالبورصة

تم إخضاع للضريبة على الدخل أو للضريبة على الشركات القيمة الزائدة المتأية من التوقيت في الأسهم المدرجة ببورصة الأوراق المالية بتونس المقتناة أو المكتتب فيها ابتداء من غرة جانفي 2011 والمفوت فيها قبل انتهاء السنة الموالية لسنة اقتنائها أو الاكتتاب فيها.

وعليه تبقى معفاة من الضريبة القيمة الزائدة المتأية من التوقيت في الأسهم المدرجة ببورصة الأوراق المالية بتونس:

- التي تم اقتناؤها أو الاكتتاب فيها قبل غرة جانفي 2011،
- المقتناة أو المكتتب فيها ابتداء من غرة جانفي 2011 والمفوت فيها بعد انتهاء السنة الموالية لسنة اقتنائها أو الاكتتاب فيها .

2 بالنسبة إلى غير المقيمين غير المستقرين

1.2. على مستوى ميدان تطبيق الضريبة

تم توسيع ميدان تطبيق الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات ليشمل القيمة الزائدة التي يحققها بتونس الأشخاص غير المقيمين غير المستقرين من عمليات التوقيت في الأسهم وفي المنابات الإجتماعية وفي حصص الصناديق المنصوص عليها بالتشريع المتعلق بها التي تتم ابتداء من غرة جانفي 2011 وذلك مع مراعاة الإعفاءات المنصوص عليها بالتشريع الجاري به العمل والإعفاءات الواردة باتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي المبرمة بين تونس وبلد إقامة المفوتين.

2.2. على مستوى كيفية دفع الضريبة

تستوجب الضريبة على القيمة الزائدة المذكورة عن طريق خصم من المورد تحريي يحتسب على ثمن التوقيت بنسبة 2,5% بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين وبنسبة 5% بالنسبة إلى الأشخاص المعنويين.

ولا يستوجب الخصم من المورد على :

- عمليات التوقيت في الأسهم المدرجة ببورصة الأوراق المالية بتونس المسجلة لقيمة ناقصة،
- عمليات التوقيت في السندات التي تكون القيمة الزائدة المحققة منها معفاة من الضريبة طبقا للتشريع الجاري به العمل.

هذا ويمكن للمعنيين بالأمر اختيار إيداع التصريح بالضريبة على الدخل أو بالضريبة على الشركات بعنوان القيمة الزائدة المذكورة. وفي هذه الحالة، يطرح الخصم من المورد المنجز على أساس سعر التقويت من الضريبة المحتسبة على القيمة الزائدة بنسبة 10% بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين وبنسبة 30% بالنسبة إلى الأشخاص المعنويين، ويكون فائض الضريبة المتأتي من الخصم من المورد قابلاً للإرجاع.

تضمّن الفصل 41 من القانون عدد 58 لسنة 2010 المؤرّخ في 17 ديسمبر 2010 المتعلق بقانون المالية لسنة 2011 أحكاما ترمي إلى ترشيد إعفاء القيمة الزائدة المتأتية من التفويت في السندات.

وتهدف هذه المذكرة إلى التذكير بالتشريع الجاري به العمل إلى غاية 31 ديسمبر 2010 وإلى تحليل الأحكام المذكورة.

I. التشريع الجاري به العمل إلى غاية 31 ديسمبر 2010

مع مراعاة الإعفاءات المنصوص عليها بالتشريع الجاري به العمل، تخضع القيمة الزائدة المتأتية من التفويت في السندات للضريبة على الدخل أو للضريبة على الشركات كما يلي :

1- السندات الملحقة بموازنة

تؤخذ نتيجة عمليات التفويت في السندات الملحقة بموازنة باعتبارها عنصرا من عناصر الأصول بعين الاعتبار ضمن النتائج الجمالية المحققة بعنوان سنة التفويت. وبالتالي، تخضع القيمة الزائدة المحققة بهذا العنوان للضريبة على الدخل حسب جدول الضريبة المحدد للأشخاص الطبيعيين أو للضريبة على الشركات بنسبة 10% أو 30% أو 35% حسب الحالة.

2- السندات غير الملحقة بموازنة

أ) الأشخاص الطبيعيون المقيمون

تخضع القيمة الزائدة الناتجة عن التفويت من قبل الأشخاص الطبيعيين المقيمين في الأسهم وفي المنايات الاجتماعية غير الملحقة بموازنة للضريبة على الدخل بنسبة تحريرية بـ 10%. و تساوي القيمة الزائدة الخاضعة للضريبة الفارق بين ثمن التفويت في السندات وتكلفة إقتنائها تطرح منه القيمة الناقصة المسجلة خلال نفس السنة و10.000 د من المبلغ المتبقي.

ب) الأشخاص غير المقيمين غير المستقرين

طبقاً للأحكام المشتركة للفصلين 3 و45 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، لا تخضع للضريبة القيمة الزائدة المتأتية من التفويت في الأوراق المالية من قبل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين غير المقيمين غير المستقرين بالبلاد التونسية وبصرف النظر عن بلد إقامتهم.

II. إضافات قانون المالية لسنة 2011

تم بمقتضى الفصل 41 من القانون عدد 58 لسنة 2010 المؤرخ في 17 ديسمبر 2010 المتعلق بقانون المالية لسنة 2011 ترشيد إعفاء القيمة الزائدة المتأتية من التفويت في الأسهم المدرجة ببورصة الأوراق المالية بتونس و في كل السندات بالنسبة إلى الأشخاص غير المقيمين غير المستقرين.

1 - بالنسبة إلى الأسهم المدرجة بالبورصة

تم إخضاع للضريبة على الدخل أو للضريبة على الشركات القيمة الزائدة المتأتية من التفويت في الأسهم المدرجة ببورصة الأوراق المالية بتونس المقتناة أو المكتتب فيها ابتداء من غرة جانفي 2011 والمفوت فيها قبل انتهاء السنة المالية لسنة اقتنائها أو الاكتتاب فيها.

وبالتالي، تبقى معفاة من الضريبة القيمة الزائدة المتأتية من التفويت في الأسهم المدرجة ببورصة الأوراق المالية بتونس وذلك إذا نتجت هذه القيمة الزائدة عن التفويت في:

- الأسهم المقتناة أو المكتتب فيها قبل غرة جانفي 2011،

- الأسهم المقتناة أو المكتتب فيها ابتداء من غرة جانفي 2011 والمفوت فيها بعد انتهاء السنة المالية لسنة اقتنائها أو الاكتتاب فيها.

2 - بالنسبة إلى الأشخاص غير المقيمين غير المستقرين

أ) فحوى الإجراء

تم بمقتضى الفصل 41 من قانون المالية لسنة 2011 توسيع ميدان تطبيق الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات ليشمل القيمة الزائدة المتأتية من التفويت في الأسهم

وفي المنابات الإجتماعية وفي حصص الصناديق المنصوص عليها بالتشريع المتعلق بها التي يمتلكها غير المقيمين غير المستقرين بالبلاد التونسية وهي حصص:

- الصناديق المشتركة للتوظيف في الأوراق المالية المنصوص عليها بمجلة مؤسسات التوظيف الجماعي الصادرة بالقانون عدد 83 لسنة 2001 المؤرخ في 24 جويلية 2001 ،

- الصناديق المشتركة للديون المنصوص عليها بمجلة مؤسسات التوظيف الجماعي الصادرة بالقانون عدد 83 لسنة 2001 المؤرخ في 24 جويلية 2001 ،

- الصناديق المشتركة للتوظيف في رأس مال تنمية المنصوص عليها بمجلة مؤسسات التوظيف الجماعي كما تمّ تنقيحها وإتمامها بالنصوص اللاحقة وخاصة منها القانون عدد 105 لسنة 2005 المؤرخ في 19 ديسمبر 2005،

- صناديق المساعدة على الانطلاق المنصوص عليها بالقانون عدد 58 لسنة 2005 المؤرخ في 18 جويلية 2005.

غير أنه وعملا بالتشريع الجبائي الجاري به العمل، يعفى المغيون بالأمر، على غرار المقيمين، من الضريبة على الدخل أو من الضريبة على الشركات وذلك بعنوان القيمة الزائدة التي يحققونها من التفويت في حصص صناديق المساعدة على الإنطلاق وحصص الصناديق المشتركة للتوظيف في رأس مال تنمية.

ب) عمليات التفويت المعنية بتوظيف الضريبة

تطبق الضريبة على الدخل أو الضريبة على الشركات على القيمة الزائدة المتأتية من عمليات التفويت في الأسهم وفي المنابات الاجتماعية وفي حصص الصناديق ، التي ينجزها الأشخاص غير المقيمين غير المستقرين بالبلاد التونسية ابتداء من غرة جانفي 2011، وذلك بصرف النظر عن السنة التي تم فيها اقتناء السندات المذكورة.

غير أنه وإذا تعلق الأمر بأسهم مدرجة ببورصة الأوراق المالية بتونس، فإن القيمة الزائدة المتأتية من التفويت فيها تخضع للضريبة فقط إذا تم اقتناء الأسهم أو الاكتتاب فيها ابتداء من غرة جانفي 2011 وتم التفويت فيها قبل انتهاء السنة الموالية لسنة اقتنائها أو الاكتتاب فيها.

3- بالنسبة إلى طرق توظيف الضريبة على القيمة الزائدة المتأتية من
التفويت في السندات طبقاً لأحكام الفصل 41 من قانون المالية لسنة
2011

3-1 الأسهم المدرجة ببورصة الأوراق المالية بتونس الملحقة بموازنة

تؤخذ القيمة الزائدة أو القيمة الناقصة المتأتية من التفويت في الأسهم المدرجة
ببورصة الأوراق المالية بتونس الملحقة بموازنة بعين الاعتبار ضمن النتائج الجمالية لسنة
التفويت باعتبارها عنصراً من عناصر الأصول. وبالتالي، تخضع القيمة الزائدة المحققة
بهذا العنوان للضريبة على الدخل حسب جدول الضريبة المحدد للأشخاص الطبيعيين
بمقتضى الفصل 44 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على
الشركات أو للضريبة على الشركات بنسبة 10% أو 30% أو 35% حسب الحالة طبقاً
لأحكام الفصل 49 من نفس المجلة.

3-2 السندات غير الملحقة بموازنة

3-2-1 الأشخاص الطبيعيين المقيمون: الأسهم المدرجة ببورصة الأوراق
المالية بتونس

تخضع القيمة الزائدة الناتجة عن التفويت من قبل الأشخاص الطبيعيين المقيمين في
الأسهم المدرجة ببورصة الأوراق المالية بتونس غير الملحقة بموازنة للضريبة على
الدخل بنسبة تحريرية بـ 10%.

وتساوي القيمة الزائدة الخاضعة للضريبة القيمة الزائدة المحققة خلال السنة المعنية
بعد طرح القيمة الناقصة المسجلة خلال نفس السنة و 10.000 د من المبلغ المتبقي.

غير أنه لا تطرح القيمة الناقصة الناتجة عن التفويت في الأسهم التي تكون القيمة
الزائدة المتعلقة بها معفاة من الضريبة طبقاً للتشريع الجاري به العمل.

وتساوي القيمة الزائدة الناتجة عن التفويت في الأسهم الفارق بين سعر التفويت في السندات المعنية وتكلفة اقتنائها. ويتم تحديد تكلفة الاقتناء سنويا حسب طريقة معدل التكلفة المرجح لسنة الاقتناء. ويشمل التفويت السندات المقتناة أوّلا.

ويقصد بتكلفة الاقتناء الثمن المدفوع لاقتناء الأسهم المعنية بما في ذلك منحة الإصدار عند الاقتضاء، تضاف إليه الأعباء المبررة المبذولة لاقتنائها على غرار المعاليم المدفوعة للتسجيل ببورصة الأوراق المالية بتونس وعمولة الوسطاء بالبورصة.

أما فيما يتعلق بعملية التفويت في الأسهم المقتناة عن طريق الإرث أو الهبة أو المقتناة مجانا، فتتكون تكلفة إقتناء السهم الواحد من :

- القيمة الحقيقية للأسهم في تاريخ الوفاة أو الهبة تضاف إليها الأعباء المبذولة والمبررة بما في ذلك خاصة معاليم التسجيل عند الاقتضاء مقسومة على عدد الأسهم وذلك بالنسبة إلى الأسهم المقتناة عن طريق الإرث أو الهبة،

- القياس الحاصل بين قيمة اقتناء الأسهم والعدد الجملي للأسهم أي بما في ذلك تلك المقتناة مجانا وذلك بالنسبة إلى الأسهم المقتناة مجانا.

هذا وتجدر الإشارة أن الأحكام الواردة بالفقرة 3 من هذه المذكرة تطبق على كل السندات المفوت فيها والتي تكون القيمة الزائدة المتأتية منها معنية بتوظيف الضريبة.

مثال عدد 1 :

لنفترض أنّ مستثمرا إقتنى بتاريخ 5 جانفي 2011، 10 أسهم لبنك تونسي بقيمة 30 د للسهم الواحد. وقام البنك المذكور، بتاريخ 15 جانفي 2011، بإسناد أسهم مجانية بحساب سهم جديد لكلّ سهمين قديمين.

في هذه الحالة، يمنح السهم حقّ إسناد يساوي ثمن تكلفته النظري المحدد من قبل بورصة الأوراق المالية بتونس 10د.

وبالتالي تحصل المستثمر في نفس اليوم على 10 أسهم قديمة دون حق إسناد وعلى 10 حقوق إسناد.

هذا، وبتاريخ 25 جانفي 2011، حدّدت قيمة السهم القديم بـ 26 د وحقّ الإسناد بـ 12 د وقيمة السهم الجديد بـ 24 د.

في هذه الحالة، تضبط الوضعية كما يلي:

1- يوم منح حقوق الإسناد (15 جانفي 2011)

للمستثمر 10 أسهم قديمة بثمن تكلفة يساوي 200 د و10 حقوق إسناد بثمن تكلفة يساوي 100 د:

- ثمن تكلفة الأسهم القديمة : $10 \times 20 = 200$ د
- ثمن تكلفة حقوق الإسناد : $10 \times 10 = 100$ د
- المجموع 300 د

2- التفويت في الأسهم القديمة وفي حقوق الإسناد (15 ماي 2011): (سعر البورصة: السهم القديم: 26 د، حقّ الإسناد: 12 د)

- ثمن التفويت في الأسهم القديمة: $10 \times 26 = 260$ د
- ثمن التفويت في حقوق الإسناد: $10 \times 12 = 120$ د
- المجموع 380 د

- تحديد القيمة الزائدة الخاضعة للضريبة:

- الأسهم القديمة: $260 - 200 = 60$ د
- حقوق الإسناد: $120 - 100 = 20$ د
- المجموع 80 د

3- تحويل حقوق الإسناد إلى أسهم جديدة مجانية (10 ماي 2011): (سعر البورصة: السهم القديم: 26 د، السهم الجديد المجاني: 24 د)

- ثمن تكلفة السهم الجديد المجاني: $2 \times 10 = 20$ د
- عدد الأسهم المجانية: 5 أسهم
- ثمن تكلفة الأسهم المجانية: $5 \times 20 = 100$ د
- ثمن التفويت في الأسهم القديمة خلال سنة 2011: $10 \times 26 = 260$ د
- ثمن التفويت في الأسهم المجانية خلال سنة 2012: $5 \times 24 = 120$ د
- تحديد القيمة الزائدة الخاضعة للضريبة:

- الأسهم القديمة: 260 د – 200 د = 60 د
- الأسهم الجديدة: 120 د – 100 د = 20 د

3-2- الأشخاص غير المقيمون غير المستقرون: الأسهم والمنايات الاجتماعية وحصص الصناديق

(أ) توظيف الضريبة عن طريق الخصم من المورد التحرري

باعتبار أن الأمر يتعلق بأشخاص غير مقيمين غير مستقرين بالبلاد التونسية، فإن توظيف الضريبة على القيمة الزائدة التي يحققونها من التفويت في الأسهم وفي المنايات الاجتماعية وفي حصص الصناديق، يتم عن طريق الخصم من المورد التحرري على أساس النسبة التي تم ضبطها بمقتضى الفصل 41 من قانون المالية لسنة 2011 بـ:

- 2,5% من ثمن التفويت بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين،
- 5% من ثمن التفويت بالنسبة إلى الأشخاص المعنويين.

هذا وباعتبار أن الخصم من المورد يمثل بالنسبة لغير المقيمين غير المستقرين بالبلاد التونسية الضريبة المستوجبة عليهم، فإن الخصم المذكور لا يستوجب على :

- عمليات التفويت في الأسهم المدرجة ببورصة الأوراق المالية بتونس المسجلة لقيمة ناقصة،

- عمليات التفويت في السندات التي تكون القيمة الزائدة المحققة منها معفاة من الضريبة طبقا للتشريع الجاري به العمل. (الملحق عدد 1)

ويتم القيام بالخصم من المورد، طبقا لأحكام الفصل 52 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، من قبل الشخص الذي يدفع ثمن التفويت في السندات المذكورة لفائدة الأشخاص غير المقيمين غير المستقرين بتونس سواء كان الدفع لحسابه أو لحساب الغير. ويتم الخصم من المورد المذكور بمناسبة كل عملية دفع.

وتدفع الخصوم من المورد التي تم القيام بها بهذا العنوان لقباضة المالية المعنية :

- من قبل الأشخاص الطبيعيين: خلال الخمسة عشر يوما الأولى من الشهر الموالي للشهر الذي تمت خلاله هذه الخصوم،
- ومن قبل الأشخاص المعنويين: خلال الثمانية وعشرين يوما الأولى من الشهر الموالي للشهر الذي تمت خلاله هذه الخصوم.

وتجدر الإشارة إلى أنه وفي صورة عدم القيام بالخصم المذكور أو القيام به بصفة منقوصة، يعتبر الخصم متخلدا بذمة المدين بالمبالغ ويحتسب حسب قاعدة تحمل عبء الضريبة التالية :

$$\frac{100 \times N}{100 - N} \text{ (نسبة الخصم من المورد)}$$

أي بنسبة 2,56% إذا تعلق الأمر بتفويت في سندات يمتلكها شخص طبيعي وبنسبة 5,26% إذا تعلق الأمر بتفويت في سندات يمتلكها شخص معنوي.

(ب) إمكانية اختيار إيداع التصريح بالقيمة الزائدة

مكن الفصل 41 المذكور أعلاه غير المقيمين غير المستقرين، الذين تحملوا الخصم من المورد التحرري بعنوان القيمة الزائدة المحققة بتونس من التفويت في الأسهم والمنايات الإجتماعية والحصص، من اختيار إيداع التصريح بالضريبة على الدخل أو بالضريبة على الشركات على القيمة الزائدة المذكورة طبقا للتشريع الجاري به العمل.

وتخضع، بالتالي، عملية التقويت في السندات المذكورة للتشريع الجبائي الجاري به العمل المتعلق بالسندات غير الملحقة بموازنة وذلك فيما يتعلق بكيفية تحديد القيمة الزائدة ونسبة الضريبة المستوجبة وآجال إيداع التصريح وذلك كما يلي:

** فيما يتعلق بكيفية ضبط القيمة الزائدة الخاضعة للضريبة*

✓ **بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين:** تضبط القيمة الزائدة كما هو الشأن بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين المقيمين، حيث تساوي القيمة الزائدة الخاضعة للضريبة الفارق بين سعر التقويت وتكلفة الاقتناء بعد طرح القيمة الناقصة المسجلة خلال نفس السنة بعنوان السندات التي تكون القيمة الزائدة المتعلقة بها خاضعة للضريبة ومبلغ 10.000 د من المبلغ المتبقي كما تمّ بيانه أعلاه. كما تطبق نفس النسبة المحددة بـ 10% على القيمة الزائدة الخاضعة للضريبة.

✓ **بالنسبة إلى الأشخاص المعنويين:** تساوي القيمة الزائدة الخاضعة للضريبة طبقاً لأحكام الفصل 41 من قانون المالية لسنة 2011 الفارق بين ثمن التقويت و ثمن اقتناء الأسهم أو المنابات الاجتماعية أو الحصص أو ثمن الاكتتاب فيها والمتأتية من عمليات التقويت المنجزة خلال السنة المعنية بتوظيف الضريبة بعد طرح القيمة الناقصة المسجلة على مستوى العمليات المذكورة.

هذا ولا تطرح في الحالتين، القيمة الناقصة الناتجة عن التقويت في السندات التي تكون القيمة الزائدة المتعلقة بها معفاة من الضريبة طبقاً للتشريع الجاري به العمل.

وتخضع القيمة الزائدة المحددة على هذا النحو للضريبة على الشركات بنسبة 30% .

ويطرح الخصم من المورد المنجز بنسبة 2,5% أو بنسبة 5% من ثمن التقويت في السندات من الضريبة المستوجبة على القيمة الزائدة المحققة وتتم المطالبة باسترجاع فائض الضريبة طبقاً للتشريع الجاري به العمل.

** فيما يتعلق بمكان وآجال إيداع التصريح بالقيمة الزائدة*

باعتبار أن الأمر يتعلق بأشخاص غير مقيمين غير مستقرين بالبلاد التونسية، يتم إيداع التصريح بالقيمة الزائدة التي يحققونها من التقويت في السندات موضوع توظيف

الضريبة بالقبضة المالية التي ترجع لها بالنظر ترايبا الشركات أو شركات التصرف في الصناديق المصدرة للسندات المعنية بالتفويت في أجل أقصاه :

- 25 فيفري من السنة الموالية لسنة التفويت بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين،
- 25 مارس من السنة الموالية لسنة التفويت بالنسبة إلى الأشخاص المعنويين.
- 4 آثار اتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي المبرمة بين البلاد التونسية والبلدان الأخرى على النظام الجبائي للقيمة الزائدة المتأتية من التفويت في السندات من قبل غير المقيمين غير المستقرين

تستوجب الضريبة على القيمة الزائدة المتأتية من التفويت في السندات من قبل غير المقيمين غير المستقرين للضريبة بتونس مع مراعاة أحكام اتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي المبرمة بين تونس وبلد إقامة المفوت. حيث تسند بعض الاتفاقيات حق توظيف الضريبة على القيمة الزائدة المحققة قسرا لبلدان الإقامة بينما تمكّن الأخرى بلد المصدر من إخضاعها للضريبة بها .

أ) الاتفاقيات التي تمنح البلاد التونسية حق توظيف الضريبة على القيمة الزائدة

يتعلق الأمر بالبلدان الواردة بالملحق عدد 2 لهذه المذكرة.

و على أساس ذلك، تطبق الضريبة على الدخل أو الضريبة على الشركات بتونس على القيمة الزائدة التي يحققها بتونس المقيمون بالبلدان الواردة بالملحق عدد 2 وحسب الشروط المضمنة بالاتفاقية التي تربط البلاد التونسية ببلد إقامة المفوت.

و على هذا الأساس، تستوجب الضريبة على القيمة الزائدة المتأتية من التفويت في:

- الأسهم أو في المنابات الاجتماعية في رأس مال الشركات فحسب وذلك بالنسبة إلى المقيمين بكل من ألمانيا و بلجيكا و هولندا وسوريا و السنغال وذلك مع مراعاة الشروط الأخرى المستوجبة لذلك كما هو مبين بالملحق عدد 2 لهذه المذكرة. وبالتالي، لا تخضع للضريبة بتونس القيمة الزائدة المتأتية من تفويت المقيمين بالبلدان المذكورة في حصص الصناديق المنصوص عليها بالتشريع المتعلق بها.

- كل السندات (أسهم ومنابات اجتماعية وحصص الصناديق) وذلك بالنسبة إلى المقيمين بكل من تركيا و كندا والأردن و قطر و مصر والكامرون.

مثال عدد 2:

لنفترض أن شخصا طبيعيا مقيما بقطر فوت في مساهمات يمتلكها في رأس مال شركات مقيمة بتونس مسجلا بذلك النتائج التالية:

- قيمة زائدة بـ 10 آلاف دينار متأتية من التفويت، خلال شهر ماي 2011، في أسهم مدرجة ببورصة الأوراق المالية بتونس اقتناها خلال شهر فيفري 2010:

لا تخضع هذه القيمة الزائدة للضريبة عملا بأحكام الفصل 41 من قانون المالية لسنة 2011.

- قيمة زائدة بـ 50 ألف دينار متأتية من التفويت في أسهم مدرجة ببورصة الأوراق المالية بتونس اقتناها خلال شهر ماي 2011 وفوت فيها خلال شهر نوفمبر 2011 بمبلغ 200 ألف دينار.

تستوجب الضريبة في هذه الحالة عن طريق الخصم من المورد بنسبة 2.5% من ثمن التفويت في الأسهم : 200 ألف د \times 2,5% = 5000 دينار

غير أنه يمكن للمعني بالأمر اختيار دفع الضريبة على الدخل بعنوان القيمة الزائدة المحققة كما يلي:

- القيمة الزائدة الخاضعة للضريبة:

50 ألف د - 10 آلاف د = 40 ألف د

- الضريبة المستوجبة على القيمة الزائدة:

40 ألف د \times 10% = 4.000 د

- فائض الخصم من المورد القابل للإرجاع:

5.000 د - 4.000 د = 1.000 د

مثال عدد 3:

لنفترض أن مقيما بألمانيا حقق خلال شهر سبتمبر 2011 قيمة زائدة بـ 80 ألف دينار متأتية من التفويت في حصصه في صندوق مشترك للتوظيف في الأوراق المالية اقتناها خلال شهر مارس 2011.

في هذه الحالة، وباعتبار أن اتفاقية تفادي الازدواج الضريبي المبرمة بين تونس وألمانيا تمنح البلاد التونسية حق توظيف الضريبة قصرا على القيمة الزائدة المتأتية من

التفويت في المساهمات في رأس مال الشركات المقيمة بتونس، فإن القيمة الزائدة المحققة من قبل المعني بالأمر من التفويت في حصصه في الصندوق المشترك للتوظيف في الأوراق المالية لا تخضع للضريبة بتونس.

**ب) الاتفاقيات التي تسند حق توظيف الضريبة على القيمة الزائدة قصرا
لبلد إقامة المفوت**

يتعلق الأمر بالبلدان موضوع القائمة الواردة بالملحق عدد 3 لهذه المذكرة، حيث لا تستوجب الضريبة على الدخل أو الضريبة على الشركات بتونس على القيمة الزائدة المتأتية من التفويت في السندات من قبل المقيمين بالبلدان المذكورة.

وتجدر الإشارة إلى أن الانتفاع بإعفاء القيمة الزائدة المذكورة طبقا لاتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي، يستوجب إدلاء المفوت بشهادة إقامة جبائية مسلمة من قبل السلطات الجبائية المختصة ببلد إقامة المفوت.

مثال عدد 4:

لنفترض أن شخصا طبيعيا مقيما بإيطاليا فوت خلال سنة 2011 في مساهمات يمتلكها في رأس مال شركات مقيمة بتونس وغير مدرجة ببورصة الأوراق المالية بتونس محققا بذلك قيمة زائدة جمالية بـ 150 ألف دينار.

في هذه الحالة، لا تخضع هذه القيمة الزائدة للضريبة بتونس عملا بأحكام اتفاقية تفادي الازدواج الضريبي المبرمة بين تونس وإيطاليا شريطة إدلاء المعني بالأمر بشهادة إقامة جبائية مسلمة له من قبل السلطات الجبائية المختصة بإيطاليا .

**المدير العام للدراسات
والتشريع الجبائي**

الإمضاء : محمد علي بن مالك

ملحق عدد 1 : قائمة في الاعفاءات المتعلقة بالقيمة الزائدة المتأتية من التفويت في السندات

1. الإعفاءات المطبقة على السندات الملحقة وغير الملحقة بموازنة

تعفى من الضريبة القيمة الزائدة المتأتية من:

- التفويت في الأسهم المدرجة ببورصة الأوراق المالية بتونس:
 - * المقتناة أو المكتتب فيها قبل 2011 /01/1
 - * المقتناة أو المكتتب فيها ابتداء بعد 2011 /01/1: إذا تم التفويت فيها بعد انتهاء السنة الموالية لسنة اقتنائها أو الاكتتاب فيها ،
- التفويت في الأسهم في إطار عملية إدراج ببورصة الأوراق المالية بتونس،
- التفويت في الأسهم والمنابات الاجتماعية من قبل شركات الاستثمار ذات رأس مال تنمية لحسابها أو لحساب الغير،
- التفويت في حصص الصناديق المشتركة للتوظيف في رأس مال تنمية وحصص صناديق المساعدة على الانطلاق،
- الإسهام بالأسهم والمنابات الاجتماعية في رأس مال الشركة الأم أو الشركة القابضة شريطة التزام الشركة الأم أو الشركة القابضة بإدراج أسهمها ببورصة الأوراق المالية بتونس في أجل أقصاه موفى السنة الموالية لسنة الطرح (يمكن التمديد في الأجل بسنة بقرار من وزير المالية).

2. الإعفاءات الخاصة بالسندات الملحقة بموازنة

تطرح من قاعدة الضريبة القيمة الزائدة المتأتية من التفويت في :

- السندات الملحقة بموازنات المؤسسات المحالة في إطار عمليات الإحالة التي تخوّل الانتفاع بالامتيازات الجبائية المنصوص عليها بالتشريع الجاري به العمل،
- الأسهم من قبل شركات الاستثمار ذات رأس المال القار شريطة دفع الضريبة الدنيا ورصد القيمة الزائدة المذكورة بحساب خاص بخصوم الموازنة غير قابل للتوزيع لمدة 5 سنوات على الأقل.

3. الإعفاءات الخاصة بالسندات غير الملحقة بموازنة

تعفى من الضريبة على الدخل القيمة الزائدة المتأتية من التفويت في:

- أسهم شركات الاستثمار ذات رأس المال المتغير،
- الأسهم والمنابات الاجتماعية من قبل صاحب مؤسسة تبعا لبلوغه سن التقاعد أو لعجزه عن مواصلة التسيير.

وتبقى خارج ميدان تطبيق الضريبة على الدخل، بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين المقيمين، القيمة الزائدة المتأتية من التفويت في السندات الأخرى ويتعلق الأمر بحصص الصناديق المشتركة للتوظيف في الأوراق المالية وحصص الصناديق المشتركة للديون المنصوص عليها بمجلة مؤسسات التوظيف الجماعي الصادرة بالقانون عدد 83 لسنة 2001 المؤرخ في 24 جويلية 2001.

ملحق عدد 2 : قائمة البلدان التي أبرمت مع تونس اتفاقية لتفادي الازدواج الضريبي والتي يخضع مقيموها للضريبة بتونس بعنوان القيمة الزائدة المحققة من التفويت في السندات

البلدان	الشروط
1. ألمانيا	تخضع الأرباح المتأتية من التفويت في المساهمات في شركة مقيمة بتونس للضريبة بتونس.
2. بلجيكا	تخضع الأرباح الناتجة عن التفويت في الأسهم والمنابات الاجتماعية التي تمثل جزءا من مساهمة لا تقل عن 25% في رأس مال شركة مقيمة بتونس للضريبة بتونس إلا في صورة ما إذا كان التفويت في هذه الأسهم أو المنابات الاجتماعية قد تم في إطار عملية اندماج أو الإسهام بالأصول (اندماج جزئي) أو مبادلة أسهم أو منابات اجتماعية، في هذه الحالة، تخضع الأرباح المحققة للضريبة ببلجيكا.
3. هولندا	يمكن لتونس تطبيق قانونها الداخلي بتوظيف الضريبة على المداخل المتأتية من التفويت في الأسهم أو في حصص الانتفاع والتي تكون جزءا من مساهمة في رأس مال شركة مقيمة بتونس على أن تكون هذه المساهمة هامة على معنى القانون الداخلي وذلك إذا تم تحقيق هذه المداخل من قبل شخص طبيعي مقيم بهولندا وكان مقيما بتونس خلال فترة الثلاث سنوات السابقة لسنة التفويت.
4. تركيا	تخضع الأرباح المتأتية من التفويت في السندات للضريبة بتونس إذا لم تتجاوز المدة الفاصلة بين اقتناء السندات المذكورة والتفويت فيها سنة.
5. كندا	تخضع للضريبة بتونس المداخل المتأتية من التفويت في السندات من قبل شخص طبيعي مقيم بكندا وكان مقيما بتونس خلال فترة ما محتسبة خلال الخمس سنوات السابقة مباشرة لسنة التفويت.
6. الأردن	تخضع الأرباح المتأتية من التفويت في السندات للضريبة بتونس
7. قطر	تخضع الأرباح المتأتية من التفويت في السندات للضريبة بتونس
8. مصر	تخضع الأرباح المتأتية من التفويت في السندات للضريبة بتونس
9. سوريا	تخضع الأرباح الناتجة عن التصرف في الأسهم أو الحصص في الشركات الموجودة بتونس للضريبة قصرا بتونس.
10. الكامرون	تخضع الأرباح المتأتية من التفويت في السندات للضريبة بتونس
11. السنغال	تخضع الأرباح الناتجة عن التفويت في الأسهم التي تمثل مساهمة تساوي أو تفوق 25% في رأس مال شركة مقيمة بتونس للضريبة بتونس وحسب التشريع الجاري به العمل بها.

ملحق عدد 3 : قائمة البلدان التي أبرمت مع تونس اتفاقية لتفادي الازدواج الضريبي والتي لا يخضع مقيموها للضريبة بتونس بعنوان القيمة الزائدة المحققة من التفويت في السندات

1. بلدان المغرب العربي
2. الإمارات العربية المتحدة
3. الباكستان
4. سلطنة عمان
5. لبنان
6. اليمن
7. الكويت
8. السودان
9. إفريقيا الجنوبية
10. مالي
11. أثيوبيا
12. جزر موريس
13. النمسا
14. الدنمارك
15. اسبانيا
16. فرنسا
17. إيطاليا
18. النرويج
19. المملكة المتحدة و ايرلندا الشمالية
20. رومانيا
21. السويد
22. سويسرا
23. اللكسمبورغ
24. البرتغال
25. جمهورية التشيك
26. بولونيا
27. المجر
28. مالطا
29. اليونان
30. الولايات المتحدة الأمريكية
31. كوريا الجنوبية
32. الصين
33. أندونيسيا
34. إيران