

## مذكرة عامة عدد 7 لسنة 2015

### الموضوع: الامتيازات الجبائية

### ملحق: أمثلة تطبيقية

طرح أسئلة تتعلق بـ :

- 1- كيفية احتساب الأرباح المتأتية من عدة 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 مدة السنتين المحددة بالتشريع الجبائي الجاري به العمل لعدم النفويت في السندات التي منحت الحق في الانتفاع بامتيازات جبائية،
- 8- تاريخ احتساب مدة الخمس سنوات المحددة بالتشريع الجاري به العمل لعدم التخفيض في رأس المال المكتتب والذي خول الانتفاع بامتيازات جبائية.

وتمت الإجابة على هذه الأسئلة على النحو التالي:

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

في صورة إنجاز شركة لعدة عمليات إعادة استثمار صلبها (توسعة، تجديد...) تخوّل الانتفاع بالامتياز الجبائي بعنوان الأرباح المتأتية من الإستغلال، فإنّ الأرباح القابلة للطرح والناجمة 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 والناجمة 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 وبمعنوا 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 كلياً 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 كلياً دون مراعاة الضريبة الدنيا المحددة بـ20% أو بـ60%، تبقى الضريبة الدنيا المحددة 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 طبقاً للتشريع الجبائي الجاري به العمل. وبالتالي، فإن تمويلها عن طريق الإيجار المالي أو الإجارة لا يحول دون الانتفاع بالإمياز الجبائي بعنوان إعادة الاستثمار شريطة احترام كل الشروط المستوجبة بهذا العنوان طبقاً 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 المواليين 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 طبقاً للتشريع الجاري به العمل.

### 4- بالنسبة إلى عمليات اقتناء الصيدليات

لا يتضمن ميدان تطبيق مجلة تشجيع الاستثمارات كما تمّ ضبطه بالفصل الأول منها الأنشطة التجارية. بالتالي وباعتبار أنّ نشاط الصيدليات هو نشاط تجاري، فهو لا يخول الانتفاع 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 بالإمياز الجبائي لإنجاز عملية الاستثمار بصرف النظر عن كيفية

تمويل العملية المذكورة. وبالتالي فإن 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 التقويت في السندات التي خولت الانتفاع بالامتياز.

#### **6- بالنسبة لعمليات الاستثمار موضوع طلبيات مؤكدة**

ينص التشريع الجبائي الجاري به العمل على أن الانتفاع 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 أن عمليات إعادة الإستثمار موضوع طلبيات مؤكدة تعتبر منجزة فهي تمنح الحق في الانتفاع بالامتياز الجبائي بعنوان إعادة الإستثمار.

ويقصد بالطلبات المؤكدة في الحالة الخاصة، الطلبيات التي تم الاتفاق نهائياً في شأنها ودون رجوع حول عدد الأصول موضوع الطلبية وثنها وطرق وأجال تسليمها.

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

#### **7- بالنسبة إلى تاريخ احتساب مدة السنتين لعدم التقويت في السندات**

ينص 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 التقويت في السندات التي خولت الانتفاع بالامتياز قبل نهاية السنتين الموائيتين لسنة تحرير رأس المال المكتتب. على هذا الأساس، وفي صورة تحرير رأس المال على مراحل فإن مدة السنتين تحتسب ابتداء من السنة الموائية لتحرير آخر قسط من رأس المال المكتتب.

#### **8- بالنسبة إلى تاريخ احتساب مدة الخمس سنوات لعدم التخفيض في رأس المال المكتتب**

يستوجب الانتفاع بالامتياز الجبائي بعنوان إعادة الاستثمار صلب الشركة أو في رأس مال المؤسسات خاصة 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.

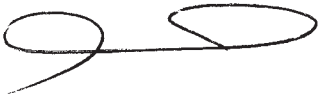
وبالنسبة لعمليات إعادة الاستثمار صلب الشركة فإن مدة الخمس سنوات تحتسب إبتداء من غرة جانفي للسنة الموالية لسنة إدماج احتياطي إعادة الاستثمار في رأس المال.

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 العام للدراسات  
والتشريع الجبائي  
الإمضاء: حبيبة جراد اللواتي



## ملحق للمذكرة العامة عدد 7 لسنة 2015

### أمثلة تطبيقية

#### مثال عدد 1:

لنفترض أن شركة مصدرّة كلياً حققت بعنوان سنة 2014 أرباح صافية بـ 1.200.000 دينار ورقم معاملات بـ 14.000.000 دينار. ولنفترض أنها أنجزت أول عملية تصدير بتاريخ 01 جانفي 2003 وأنها أنجزت خلال الفترة الممتدة من سنة 2008 إلى سنة 2014 عدّة عمليات توسعة كما هو مبين بالجدول التالي:

(1)	المبلغ الجملي للاستثمارات م د	مبلغ استثمار السنة م د	السنة
--	1.000	1000	<b>2003</b>
--	1.000	0	<b>2004</b>
--	1.000	0	<b>2005</b>
--	1.000	0	<b>2006</b>
--	1.000	0	<b>2007</b>
%8,33	1.400	400	<b>2008</b>
%16,67	2.200	800	<b>2009</b>
%12,50	2.800	600	<b>2010</b>
%14,58	3.500	700	<b>2011</b>
%20,83	4.500	1000	<b>2012</b>
%6,25	4.800	300	<b>2013</b>
%0	4.800	0	<b>2014</b>

في هذه الحالة تحتسب الضريبة على الشركات بعنوان سنة 2014 كالتالي :

- النتيجة الجبائية 1.200.000 د
- طرح الأرباح المتأتية من استثمار التوسعة لسنة 2008 ( $1.200.000 \times 8,33\%$ ) 99.960 د
- طرح الأرباح المتأتية من استثمار التوسعة لسنة 2009 ( $1.200.000 \times 16,67\%$ ) 200.040 د
- طرح الأرباح المتأتية من استثمار التوسعة لسنة 2010 ( $1.200.000 \times 12,50\%$ ) 150.000 د

(1) مبلغ استثمار التوسعة للسنة المعنية  
المبلغ الجملي للاستثمارات بما في ذلك استثمارات السنة المعنية

- طرح الأرباح المتأتية من استثمار التوسعة لسنة 2011 (  $1.200.000 \times 14,58\%$  ) د 174.960
- طرح الأرباح المتأتية من استثمار التوسعة لسنة 2012 (  $1.200.000 \times 20,83\%$  ) د 249.960
- طرح الأرباح المتأتية من استثمار التوسعة لسنة 2013 (  $1.200.000 \times 6,25\%$  ) د 75.000
- النتيجة الجبائية الخاضعة للضريبة
- الضريبة على الشركات المستوجبة بنسبة 10%  $250.080 \times 10\%$  = د 25.008

- الضريبة الدنيا بـ 0.1% على رقم المعاملات المتأتي من التصدير

$$14.000.000 \text{ د} \times \frac{250.080}{1.200.000} \times 0.1\% = 2.917,600 \text{ د}$$

باعتبار أن الضريبة على الأرباح المتأتية من التصدير (25.008 د) تفوق الضريبة الدنيا على رقم المعاملات (2.917,600 د) فهي تبقى مستوجبة.

## مثال عدد 2:

لنفترض أن شركة مصدرة جزئياً حققت بعنوان سنة 2014 نتيجة جبائية بـ 1.800.000 دينار مقابل رقم معاملات خال من الأداء على القيمة المضافة بـ 7.320.000 دينار منه 40% متأت من التصدير قرّرت إعادة استثمار مبلغ 800.000 دينار في الاكتتاب في رأس مال شركة صناعية منتصبة بمنطقة تنمية جهوية ومبلغ 300.000 دينار في الاكتتاب في رأس مال شركة مصدرة جزئياً ناشطة في إطار مجلة تشجيع الإستثمارات.

ولنفترض أن النتيجة الجبائية تتضمن:

- حصص أسهم بـ 80.000 دينار متأتية من الخارج،
- قيمة زائدة بـ 50.000 دينار متأتية من التفويت في أسهم مدرجة بالبورصة مفتتاة سنة 2012،
- قيمة زائدة متأتية من التفويت في حصص اجتماعية بـ 20.000 دينار،
- قيمة زائدة متأتية من التفويت في تجهيزات إلى مؤسسة مصدرة كلياً بـ 120.000 دينار،
- ربح استثنائي متأت من تقلص سعر الصرف بـ 40.000 دينار في إطار عملية اقتناء مواد أولية،
- قيمة زائدة متأتية من التفويت في مخزن إلى مؤسسة مصدرة كلياً بـ 200.000 دينار،
- دخلاً استثنائياً متأت من تسويق عقار لفائدة مؤسسة مصدرة كلياً بـ 150.000 دينار.

في هذه الحالة، وإذا اختارت الشركة طرح الأرباح القابلة للطرح كليا أولا ثم الأرباح الخاضعة للضريبة على الشركات بنسبة 10%، تضبط النتيجة الجبائية للشركة بعنوان سنة 2014 كما يلي:

- النتيجة الجبائية 1.800.000 د

- النتيجة الجبائية بعد طرح المداخل غير الخاضعة للضريبة أي القيمة الزائدة المتأتية من التقويت في الأسهم المدرجة بالبورصة

1800.000 د - 50.000 د 1.750.000 د

- طرح الأرباح المعاد استثمارها بمنطقة تنمية جهوية

1.750.000 د - 800.000 د 950.000 د

باعتبار أن مبلغ الأرباح الإستثنائية غير المنقعة بالإمتياز المتعلق بالتصدير (80.000 د + 20.000 د + 200.000 د + 150.000 د = 450.000 د) يقل عن مبلغ الأرباح المعاد استثمارها فيمكن اعتبار أن الأرباح المعاد استثمارها تشمل كل مبلغ الأرباح الإستثنائية ويحدّد الربح المتأتي من التصدير في هذه الحالة كما يلي:

- ضبط قاعدة احتساب الأرباح المتأتية من التصدير

950.000 د × 40% 380.000 د

- الضريبة بعنوان الأرباح المتأتية من التصدير

380.000 د × 10% 38.000 د

- الضريبة الدنيا المستوجبة على رقم المعاملات المتأتي من التصدير

7320.000 د × 40% × 0.1% 2.928 د

باعتبار أنّ الضريبة بعنوان الأرباح المتأتية من التصدير تفوق مبلغ الضريبة الدنيا المحتسبة على رقم المعاملات المتأتي من التصدير فإنّ الضريبة على الأرباح تبقى مستوجبة أي 38.000 دينار.

- ضبط الربح الخاضع للضريبة بنسبة 25%

950.000 د - 380.000 د 570.000 د

- الأرباح المعاد استثمارها في رأس مال الشركة المصدرة جزئيا: 300.000 دينار

الحدّ القابل للطرح

570.000 د × 35% 199.500 د

- طرح الأرباح المعاد استثمارها في رأس مال الشركة المصدرة جزئيا

570.000 د - 199.500 د 370.500 د



- الضريبة المستوجبة بعد طرح الأرباح المعاد استثمارها  
د 370.500 × 25%

د 92.625

- الضريبة الدنيا المستوجبة  
د 570.000 × 20%

د 114.000

- الضريبة الدنيا المحتسبة على أساس رقم المعاملات المحلي  
د 7.320.000 × 1.18 × 60% × 0.2%

د 10.365,120

باعتبار أنّ الضريبة الدنيا تفوق مبلغ الضريبة المحتسبة بعد طرح الأرباح المعاد استثمارها وتفق الحد الأدنى المستوجب على أساس رقم المعاملات، فهي تبقى مستوجبة بالنسبة للربح المحقق بالسوق المحلية أي 114.000 دينار.

- الضريبة الجمالية المستوجبة على الشركة بعنوان سنة 2014  
د 152.000 = د 114.000 + د 38.000

### مثال عدد 3:

إذا أخذنا معطيات المثال عدد 2 وافترضنا أن الشركة أنجزت خلال سنة 2014 عملية استثمار صلبها بمبلغ 500.000 دينار.

في هذه الحالة تضبط النتيجة الجبائية كما يلي:

- الأرباح الجبائية بعد طرح القيمة الزائدة المتأتية من التفويت في الأسهم المدرجة بالبورصة  
د 1.800.000 - د 50.000

د 1.750.000

- ضبط قاعدة احتساب الأرباح المتأتية من التصدير

د 1.750.000 - (د 80.000 + د 20.000 + د 200.000 + د 150.000)

د 1.300.000

- ضبط الأرباح المتأتية من التصدير

د 1.300.000 × 40%

د 520.000

- الضريبة على الشركات بعنوان الأرباح المتأتية من التصدير

د 520.000 × 10%

د 52.000

- الضريبة الدنيا المستوجبة على رقم المعاملات المتأتي من التصدير

د 7.320.000 × 40% × 0.1%

د 2.928

- الأرباح الخاضعة للضريبة بنسبة 25%

د 1.750.000 - د 520.000

د 1.230.000

- طرح الأرباح المعاد استثمارها صلب المؤسسة (500.000 دينار) في حدود 35% أي (1.230.000 د × 35% = 430.500 د)

د 799.500 1.230.000 د - 430.500 د

- الضريبة المستوجبة بنسبة 25%  
د 799.500 × 25%

د 199.875

- الضريبة الدنيا المستوجبة قبل طرح الأرباح المعاد استثمارها  
د 1.230.000 × 20%

د 246.000

بما أن الضريبة الدنيا تفوق الضريبة المستوجبة على أساس الربح الصافي بعد طرح الأرباح المعاد استثمارها وتفق الحد الأدنى المحتسب على أساس رقم المعاملات، تكون الضريبة الدنيا المذكورة مستوجبة أي 246.000 دينار.

- الضريبة الجمالية المستوجبة على الشركة بعنوان سنة 2014  
د 246.000 + د 52.000 = د 298.000 دينار

#### مثال عدد 4:

لنفترض أن مصحة تنشط في إطار الفصل 49 من مجلة تشجيع الاستثمارات وتنتفع بالامتيازات الجبائية بعنوان قطاعات المساندة حققت نتيجة جبائية تقدر بـ 1 م د ورقم معاملات بـ 12 م د منها مداخل إستثنائية تتكوّن من:

- حصص أسهم من مساهمات بشركات مستقرة بالخارج: 60.000 دينار
- حصص أسهم من مساهمات بشركات مستقرة بتونس: 50.000 دينار
- قيمة زائدة متأتية من التفويت في أسهم غير مدرجة بالبورصة: 70.000 دينار
- قيمة زائدة متأتية من التفويت في عقار: 200.000 دينار

لنفترض أن المصحة المذكورة أنجزت عملية إعادة استثمار في شكل اكتتاب في رأس مال شركة منتسبة بمنطقة تنمية جهوية بـ 400.000 دينار وعملية إعادة استثمار صلبها بـ 200.000 د.

في هذه الحالة يضبط الربح الخاضع للضريبة كما يلي:

د 1.000.000

- النتيجة الجبائية

- طرح حصص الأسهم غير الخاضعة للضريبة  
د 1000.000 د - 50.000 د

د 950.000

- مجموع الأرباح الإستثنائية الخاضعة للضريبة بنسبة 25%  
د 60.000 + د 70.000 + د 200.000 د 330.000

- طرح الأرباح المعاد استثمارها بمناطق تنمية جهوية  
د 950.000 - د 400.000 د 550.000

بما أن الأرباح المعاد استثمارها بمناطق تنمية جهوية تفوق الأرباح الإستثنائية، تكون الضريبة الدنيا المحددة بـ 10% مستوجبة على الربح المتبقي أي على 550.000 دينار أي **د 55.000**.

- الضريبة الدنيا المستوجبة على رقم المعاملات  
د 24.000 (د 1.200.000 × 0,2%)

- طرح الأرباح المعاد استثمارها صلب المؤسسة (د 200.000)  
في حدود 50% (د 275.000)  
د 550.000 - د 200.000 د 350.000

- الضريبة الدنيا المستوجبة بنسبة 10%  
د 35.000 د 350.000 × 10%

- الضريبة الدنيا المستوجبة بعنوان إعادة الإستثمار  
د 110.000 د 550.000 × 20%

باعتبار أن الضريبة الدنيا المستوجبة بنسبة 10% على الأرباح الجمالية (د 55.000) تقل عن الضريبة الدنيا المستوجبة تبعا لعملية إعادة الإستثمار صلب المؤسسة (د 110.000)، فهي تمثل الامتياز الأكثر ملاءمة بالنسبة إلى المؤسسة.