

مذكرة عامة عدد 3 لسنة 2017

**الموضوع:** تحليل أحكام الفصل 14 من القانون عدد 78 لسنة 2016 المؤرخ في 17 ديسمبر 2016 المتعلق بقانون المالية لسنة 2017 الرامية إلى تخفيف العبء الجبائي على أصحاب الدخل الضعيف ودعم العدالة الجبائية.

**الملحق:** أمثلة تطبيقية

**ملخص**

**تخفيف العبء الجبائي على أصحاب الدخل الضعيف  
ودعم العدالة الجبائية**

1- تم بمقتضى الفصل 14 من قانون المالية لسنة 2017:

- مراجعة جدول الضريبة على الدخل المنصوص عليه بالفقرة I من الفصل 44 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات،
- ضبط سقف لترح المصاريف المهنية المحددة بـ 10% بالنسبة للأجراء بـ 2.000 دينار سنويا،
- إلغاء إعفاء الأجراء وأصحاب الجرايات الذين لا يتجاوز دخلهم السنوي الصافي 5.000 دينار من الضريبة على الدخل المنصوص عليه بالفصل 73 من قانون المالية لسنة 2014.

2- تطبق أحكام الفصل 14 المذكور أعلاه على المداخل المحققة ابتداء من غرة جانفي 2017.

نص الفصل 14 من القانون عدد 78 لسنة 2016 المؤرخ في 17 ديسمبر 2016 المتعلق بقانون المالية لسنة 2017 على أحكام ترمي إلى تخفيف العبء الجبائي على أصحاب الدخل الضعيف ودعم العدالة الجبائية.

وتهدف هذه المذكرة إلى التذكير بالتشريع الجبائي الجاري به العمل إلى غاية 31 ديسمبر 2016 وإلى تحليل الإجراءات الجديدة حول الموضوع.

## I. التشريع الجبائي الجاري به العمل إلى غاية 31 ديسمبر 2016

### 1. بالنسبة إلى كيفية احتساب الضريبة على الدخل

طبقا للتشريع الجبائي الجاري به العمل تحتسب الضريبة على الدخل على أساس الدخل السنوي الجملي الصافي للأشخاص الطبيعيين الذي يساوي مجموع المداخل الصافية لكل صنف من أصناف المداخل ودون الأخذ بعين الاعتبار للمداخل المعفاة المنصوص عليها بالفصل 38 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات وبعد طرح التخفيضات المشتركة وذلك حسب جدول الضريبة التالي:

### جدول الضريبة على الدخل

النسب الفعلية في الحد الأقصى	النسب	الشرائح
0 %	0 %	0 إلى 1.500 دينار
10,50 %	15 %	1.500,001 إلى 5.000 دينار
15,25 %	20 %	5.000,001 إلى 10.000 دينار
20,12 %	25 %	10.000,001 إلى 20.000 دينار
26,05 %	30 %	20.000,001 إلى 50.000 دينار
—	35 %	ما فوق 50.000 دينار

هذا ولا يتم اعتماد جدول الضريبة على الدخل المذكور أعلاه لاحتساب الضريبة المستوجبة على المداخل التالية:

✓ القيمة الزائدة العقارية والقيمة الزائدة المتأتية من التفويت في الأسهم أو في المنابات الاجتماعية وفي حصص الصناديق المنصوص عليها بالتشريع المتعلق بها حيث يتم التصريح بهذه المداخل ودفع الضريبة المستوجبة بعنوانها عن طريق تصاريح وحسب نسب خاصة.

✓ المداخل المحققة في صنف الأرباح الصناعية والتجارية والخاضعة للضريبة على الدخل حسب تعريف الضريبة التقديرية.

✓ الأرباح الموزعة التي تخضع ابتداء من غرة جانفي 2015 إلى الخصم من المورد التحرري بنسبة 5%.

✓ المداخل المحققة من ألعاب الرهان والحظ واليانصيب التي تخضع ابتداء من غرة جانفي 2016 إلى الخصم من المورد التحرري بنسبة 25%.

## 2. بالنسبة إلى إعفاء الأجراء وأصحاب الجرايات الذين لا يتجاوز دخلهم السنوي الصافي 5.000 دينار

يعفى بمقتضى النقطة 23 من الفصل 38 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات كما تمت إضافتها بالفصل 73 من قانون المالية لسنة 2014 الأجراء وأصحاب الجرايات والإيرادات العمرية الذين لا يتجاوز دخلهم السنوي الصافي 5.000 دينار من الضريبة على الدخل في صورة عدم تحقيقهم لأصناف أخرى من المداخل.

هذا وقد تم بمقتضى المذكرة العامة عدد 14 لسنة 2014، ضبط كيفية احتساب مبلغ 5.000 دينار الذي يخول الانتفاع بالإعفاء من الضريبة على الدخل ومن الخصم من المورد بهذا العنوان حيث يضبط هذا الدخل باعتبار الأجر الأساسي المحدد طبقاً للتشريع والتراتبية الجاري بها العمل أو طبقاً للأنظمة أو القوانين الأساسية للمؤسسات تضاف إليه المنح والمكافآت القارة والمنظمة وتطرح منه المساهمات الاجتماعية الإجبارية و10% بعنوان المصاريف المهنية وكذلك التخفيضات بعنوان الحالة والأعباء العائلية. هذا ولا تؤخذ بعين الاعتبار لاحتساب مبلغ 5.000 دينار المذكور المنح والمكافآت غير المنظمة والتي يضبط مبلغها على أساس مقاييس متغيرة أو غير ثابتة.

## 3. بالنسبة إلى ضبط الدخل الصافي لصنف المرتبات والأجور والجرايات والإيرادات العمرية

طبقاً لأحكام الفصل 26 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات يساوي الدخل الصافي بعنوان الأجور والمرتبات الدخل الخام كما تم تعريفه بالفصل 25 من نفس المجلة تطرح منه:

- الخصوم الإجبارية التي يقوم بها المؤجر لغاية تكوين إيرادات أو جرايات أو معاش أو لغاية تغطية الأنظمة الإجبارية للضمان الاجتماعي،

- المصاريف المهنية المحددة بصفة تقديرية بـ 10% مما تبقى بعد طرح هذه الخصوم.

غير أن الجرايات والإيرادات العمرية تنتفع بطرح يساوي 25% من مبلغها الخام لغرض توظيف الضريبة عليها وذلك طبقاً لأحكام الفصل المذكور.

## II. إضافة قانون المالية لسنة 2017

### 1. مراجعة جدول الضريبة على الدخل

تمّ بمقتضى الفصل 14 من قانون المالية لسنة 2017 مراجعة جدول الضريبة على الدخل الذي تحتسب على أساسه الضريبة المستوجبة على الدخل الجملي الصافي المحقق بعنوان سنة 2017 والسنوات الموالية كما يلي:

### جدول الضريبة على الدخل

النسب الفعلية في الحد الأقصى	النسب	الشرائح
0%	0%	0 إلى 5.000 دينار
19,50%	26%	5.000,001 إلى 20.000 دينار
22,33%	28%	20.000,001 إلى 30.000 دينار
26,20%	32%	30.000,001 إلى 50.000 دينار
—	35%	ما فوق 50.000 دينار

مع العلم أنه لم يطرأ أي تغيير على طريقة احتساب الضريبة بالنسبة للمداخيل التي لا تعتمد جدول الضريبة على الدخل حيث تخضع هذه المداخيل للضريبة حسب النسب والقواعد الخاصة بها كما تمّ بيانه آنفاً.

### 2. إلغاء إعفاء الأجراء وأصحاب الجرايات الذين لا يتجاوز دخلهم السنوي الصافي 5.000 دينار

بهدف ملاءمة أحكام التشريع الجبائي الجاري به العمل مع مراجعة جدول الضريبة على الدخل، تمّ بمقتضى الفصل 14 من قانون المالية لسنة 2017 إلغاء أحكام النقطة 23 من الفصل 38 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات كما تمّت إضافتها بمقتضى الفصل 73 من قانون المالية لسنة 2014 والمتعلقة بإعفاء الأجراء وأصحاب الجرايات الذين لا يتجاوز دخلهم السنوي الصافي 5.000 دينار من الضريبة على الدخل وذلك تبعاً للترفيه في الحد الأقصى للشريحة الأولى من الجدول المعفاة من الضريبة إلى 5.000 دينار ليشمل الإعفاء كل المطالبين بالأداء بصرف النظر عن صنف المداخيل أو الأرباح التي يحققونها.

بالتالي، ولتحديد الدخل السنوي الخاضع للضريبة على الدخل حسب الجدول الجديد يتم الأخذ بعين الاعتبار لاحتساب الأجر الخام جميع عناصر الأجر بما في ذلك كلّ المنح والمكافآت التي يتحصّل عليها المعنويون بالأمر سواء كانت قارة أو غير قارة منتظمة أو غير منتظمة وذلك باستثناء المنح المعفاة بمقتضى الفصل 38 من مجلة الضريبة على دخل

الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات وكذلك المكافآت التي لا تكتسي صبغة أجور تكميلية على غرار:

- المنح المدفوعة للأعوان المجبرين على البقاء في أماكن الشغل خارج أوقات العمل،
- أزياء العمل وأجهزة الوقاية (القبعات، النظارات، القفازات...)،
- الامتيازات الممنوحة للعمال في إطار حفظ الصحة والسلامة المهنية (منحة الأوساخ، منحة الحليب، مواد النظافة...).

### 3. ضبط سقف طرح المصاريف المهنية

تم بمقتضى الفصل 14 من قانون المالية لسنة 2017 ضبط سقف طرح المصاريف المهنية المحددة بـ 10% بالنسبة إلى الأجراء بـ 2.000 دينار سنوياً.

بالتالي، ولتحديد الدخل السنوي الصافي بعنوان الأجور والمرتبات، تطرح من الدخل الخام:

- الخصوم الإلزامية التي يقوم بها المؤجر لغاية تكوين إيرادات أو جريات أو معاش أو لغاية تغطية الأنظمة الإلزامية للضمان الاجتماعي،
- المصاريف المهنية المحددة بصفة تقديرية بـ 10% مما تبقى بعد طرح هذه الخصوم ودون أن يتجاوز الطرح 2.000 دينار سنوياً.

مع العلم أنه لم يطرأ أي تغيير على طريقة ضبط المبلغ الصافي للجريات والإيرادات العمريّة حيث يطبق طرح يساوي 25% من مبلغها الخام لغرض توظيف الضريبة عليها.

### 4. ملاءمة الخصم من المورد المستوجب بعنوان الأجور الوقتية والعرضية مع جدول الضريبة

بهدف ملاءمة مراجعة جدول الضريبة على الدخل مع بعض الأحكام المترتبة عنه، تم بمقتضى الفصل 14 من قانون المالية لسنة 2017 حذف الخصم من المورد المحدد بـ 10% أو بـ 15% المستوجب على الأجور الوقتية أو العرضية الممنوحة للأجراء من قبل نفس المؤجر غير المستعمل للإعلامية علاوة على المرتب والمنح المنتظمة وذلك باعتبار تحديد شريحة الدخل الأولى المعفاة من جدول الضريبة بـ 5.000 دينار.

بالتالي، يخضع كل أجر وقتي أو عرضي ممنوح علاوة على المرتب والمنح المنتظمة من قبل نفس المؤجر غير المستعمل للإعلامية إلى خصم، من مبلغه الصافي بنسبة 20%

وذلك إذا تجاوز الدخل السنوي الجملي الصافي 5.000 دينار. وعليه، لا تخضع هذه الأجر الوقتية أو العرضية للخصم من المورد إذا لم يتجاوز الدخل السنوي الجملي الصافي 5.000 دينار.

### III. تاريخ تطبيق الإجراءات الجديدة

تطبق الأحكام المنصوص عليها بالفصل 14 من قانون المالية لسنة 2017 على المداخيل المحققة ابتداء من غرة جانفي 2017 وذلك كما يلي:

#### 1. بالنسبة للمرتبات والأجور والجرايات والإيرادات العمرية

- يطبق الخصم من المورد بعنوان المرتبات والأجور والجرايات والإيرادات العمرية حسب جدول الضريبة على الدخل الجديد ومع الأخذ بعين الاعتبار لسقف المصاريف المهنية المحدد بـ2.000 دينار على الأجور والمنح والمكافآت التي يتم قبضها ابتداء من غرة جانفي 2017 بما في ذلك المبالغ المتعلقة بمستحقات بعنوان سنوات سابقة. ويتم التصريح بالمداخيل المحققة ابتداء من هذا التاريخ خلال سنة 2018 وفي أجل لا يتعدى 5 ديسمبر.

غير أن التصريح بالضريبة على الدخل المستوجبة على المرتبات والأجور والجرايات والإيرادات العمرية المحققة خلال سنة 2016 يتم خلال سنة 2017 حسب جدول الضريبة على الدخل القديم.

- يطبق الخصم من المورد بنسبة 20% على الأجر الوقتية والمنح العرضية التي يصرفها المؤجر الذي لا يستعمل الإعلامية ابتداء من غرة جانفي 2017.

#### 2. بالنسبة للأرباح والمداخيل الأخرى

##### أ. بالنسبة للأشخاص الذين يمسون محاسبة

عملا بمبدأ الديون المكتسبة لفائدة المؤسسة والديون المتخلدة بذمتها وبمبدأ استقلالية السنوات المالية تعتبر محققة بعنوان سنة 2017 الأرباح والمداخيل التي تفرزها خلال سنة 2017 المحاسبة الممسوكة طبقا للتشريع المحاسبي للمؤسسات والمحددة على أساس نتائج كل العمليات التي يتم تحقيقها خلال نفس السنة بصرف النظر عن تاريخ وطريقة الدفع.

وتخضع المداخيل التي يتم ضبطها على هذا النحو خلال سنة 2017 حسب جدول الضريبة الجديد ويتم التصريح بها خلال سنة 2018 حسب الأجل المحددة بالتشريع الجبائي الجاري به العمل.

ب. بالنسبة للأشخاص الذين لا يمسون محاسبة

في غياب محاسبة مطابقة للتشريع المحاسبي للمؤسسات، تعتبر محققة خلال سنة 2017 المبالغ التي يتم قبضها ابتداء من غرة جانفي 2017. وتحتسب الضريبة المستوجبة بعنوانها على أساس جدول الضريبة الجديد ويتم التصريح بها في هذه الحالة خلال سنة 2018 حسب الأجل المحددة بالتشريع الجبائي الجاري به العمل.

تلغي هذه المذكرة العامة المذكرة العامة عدد 14 لسنة 2014.

المديرة العامة للدراسات  
والتشريع الجبائي

الإمضاء : سهام بوغديري نمصية



## ملحق للمذكرة العامة عدد 3 لسنة 2017

### أمثلة تطبيقية

#### مثال عدد 1

لنفترض أنّ شخصا طبيعيا مقيما بتونس متزوجا وله طفلان في كفالتهم (سنة 2017) على التوالي 12 و 9 سنوات) حقق خلال سنة 2017 المداخيل التالية:

أجور صافية	18.000 دينار
مداخيل عقارية صافية متأتية من أكرية	12.000 دينار
قيمة زائدة متأتية من التفويت في أرض موروثه صالحة للبناء	20.000 دينار
مداخيل صافية لاستغلال فلاحي	3.000 دينار

في هذه الحالة يضبط الدخل الجملي الصافي الخاضع للضريبة على الدخل حسب جدول الضريبة كما يلي:

الأجور الصافية	18.000 دينار
مداخيل الأكرية الصافية	12.000 دينار
مداخيل الاستغلال الفلاحي الصافية	3.000 دينار

<b>الدخل الجملي</b>	<b>33.000 دينار</b>
التخفيضات بعنوان الحالة والأعباء العائلية	315 دينار
(150 + 90 + 75 د)	

<b>الدخل السنوي الصافي الخاضع للضريبة</b>	<b>32.685 دينار</b>
---	---------------------

<b>الضريبة على الدخل المستوجبة</b>	<b>7.559,200 دينار</b>
$(5.000 \times 0\%) + (15.000 \times 26\%) + (10.000 \times 28\%) + (2.685 \times 32\%)$	

**ملاحظة:** تخضع القيمة الزائدة العقارية للضريبة بنسبة 10% ويتم إيداع التصريح بالضريبة بعنوانها في أجل أقصاه نهاية الشهر الثالث الذي يلي تاريخ التفويت الفعلي.

#### مثال عدد 2

لنفترض أنّ أجيرا تقاضى خلال سنة 2017 أجرا سنويًا خاما بعد طرح المساهمات الاجتماعية الاجبارية يساوي 18.000 دينار.



ولنفترض أنّ المعني بالأمر متزوج وله طفلان في الكفالة الأول حامل لإعاقة ويبلغ من العمر 21 سنة والثاني يبلغ من العمر 17 سنة.

في هذه الحالة، تحتسب الضريبة السنوية المستوجبة على الأجير المذكور كما يلي:

الأجر السنوي الخام	18.000 دينار
طرح المصاريف المهنيّة	$18.000 \times 10\% = 1.800$ د > 2.000 د
التخفيضات بعنوان الحالة والأعباء العائلية	(150 د + 1.200 د + 90 د)
الدخل السنوي الصافي للضريبة	14.760 دينار
الضريبة على الدخل المستوجبة	$(5.000 \times 0\%) + (9.760 \times 26\%)$
	2.537,600 دينار

### مثال عدد 3

لنأخذ نفس معطيات المثال عدد 2 ولنفترض أنّ الأجير المذكور يتقاضى خلال سنة 2017 أجرا سنويًا خاما بعد طرح المساهمات الاجتماعية الاجباريّة يساوي 25.000 دينار.

في هذه الحالة، تحتسب الضريبة السنوية المستوجبة على الأجير المذكور كما يلي:

الأجر السنوي الخام	25.000 دينار
طرح المصاريف المهنيّة	$25.000 \times 10\% = 2.500$ د < 2.000 د
التخفيضات بعنوان الحالة والأعباء العائلية	(150 د + 1.200 د + 90 د)
الدخل السنوي الصافي للضريبة	21.560 دينار
الضريبة على الدخل المستوجبة	$(5.000 \times 0\%) + (15.000 \times 26\%) + (1.560 \times 28\%)$
	4.336,800 دينار

#### مثال عدد 4

لنفترض أنّ أجيرا متزوجا وليس له أطفال في كفالتة تحصّل خلال شهر جانفي من سنة 2017 على منحة انتاجية بعنوان سنة 2016 تساوي 2.500 دينار وذلك بعد طرح المساهمات الاجتماعية الاجبارية. ولنفترض أنّ الأجر السنوي الخام بعد طرح المساهمات الاجتماعية الاجبارية لسنة 2017 للأجير المذكور يساوي 30.000 دينار.

في هذه الحالة، تحتسب الضريبة المستوجبة بعنوان منحة الانتاجية لسنة 2016 كالتالي:

#### ✓ الضريبة المستوجبة دون الأخذ بعين الاعتبار للمنحة

30.000 دينار	الأجر السنوي الخام لسنة 2017
	طرح المصاريف المهنية
2.000 دينار	$30.000 \times 10\% = 3.000 > 2.000$ د
150 دينار	التخفيضات بعنوان الحالة العائلية
27.850 دينار	الدخل السنوي الصافي للخاضع للضريبة
	الضريبة على الدخل المستوجبة
6.098 دينار	$(5.000 \times 0\%) + (15.000 \times 26\%) + (7.850 \times 28\%)$

#### ✓ الضريبة المستوجبة مع الأخذ بعين الاعتبار للمنحة

32.500 دينار	الأجر السنوي الخام لسنة 2017 + منحة الإنتاجية لسنة 2016 (30.000 د + 2.500 د)
	طرح المصاريف المهنية
2.000 دينار	$32.500 \times 10\% = 3.250 > 2.000$ د
150 دينار	التخفيضات بعنوان الحالة العائلية
30.350 دينار	الدخل السنوي الصافي للخاضع للضريبة
	الضريبة على الدخل المستوجبة
6.812 دينار	$(5.000 \times 0\%) + (15.000 \times 26\%) + (10.000 \times 28\%) + (350 \times 32\%)$
714 دينار	الضريبة المستوجبة بعنوان المنحة (6.812 د - 6.098 د)