

21 نوفمبر 2019

مذكرة عامة عدد 26 لسنة 2019

3944

الموضوع: تحليل أحكام الفصل 19 من القانون عدد 56 لسنة 2018 المؤرخ في 27 ديسمبر 2018 المتعلق بقانون المالية لسنة 2019 والمتعلقة بإرساء نظام إعادة التقييم القانوني للموازنات بالنسبة إلى الشركات الصناعية

الملحق: - ملحق عدد 1: أمر حكومي عدد 971 لسنة 2019 مؤرخ في 28 أكتوبر 2019 يتعلق بضبط مؤشرات إعادة التقييم المنصوص عليها بالفصل 19 من القانون عدد 56 لسنة 2018 المؤرخ في 27 ديسمبر 2018 المتعلق بقانون المالية لسنة 2019

- ملحق عدد 2: أمثلة تطبيقية

ملخص

إرساء نظام إعادة التقييم القانوني للموازنات بالنسبة إلى الشركات الصناعية

1. تم بمقتضى الفصل 19 من القانون عدد 56 لسنة 2018 المؤرخ في 27 ديسمبر 2018 المتعلق بقانون المالية لسنة 2019 تمكين الشركات الناشطة في قطاع الصناعة من إعادة تقييم عناصر أصولها الثابتة المادية كما تم تعريفها بالتشريع المحاسبي للمؤسسات باستثناء العقارات المبنية وغير المبنية حسب قيمتها الحقيقية.

لا تشمل عملية إعادة التقييم عناصر الأصول المنتفعه بالطرح الإضافي بنسبة 30% بعنوان استهلاكات الآلات والمعدات والتجهيزات المخصصة للاستغلال.

2. يمكن نظام إعادة التقييم الشركات المعنية من:

- طرح لغاية ضبط النتيجة الخاضعة للضريبة على الشركات استهلاكات إضافية تحتسب على أساس القيم المحاسبية الصافية الجديدة المعاد تقييمها ويتم تقسيطها على مدة 5 سنوات على الأقل،

- عدم توظيف الضريبة على القيمة الزائدة الناتجة عن إعادة التقييم،

- إعفاء القيمة الزائدة المتأتية من التفويت في عناصر الأصول المعاد تقييمها من الضريبة على الشركات وذلك في حدود مبلغ القيمة الزائدة الناتجة عن إعادة تقييمها.

من ناحية أخرى، لا تقبل للطرح من الربح الخاضع للضريبة على الشركات القيمة الناقصة الناتجة عن إعادة التقييم وكذلك القيمة الناقصة المتأتية من التفويت في عناصر الأصول المعاد تقييمها، وذلك في حدود مبلغ القيمة الزائدة الناتجة عن إعادة تقييمها.

3. يستوجب تطبيق نظام إعادة تقييم الموارد توفر الشروط التالية:

- عدم تجاوز القيم الحقيقية المرسمة بالموازنة بعد إعادة تقييمها القيمة الحاصلة بعد إعادة تقييم ثمن الشراء أو التكلفة باعتبار المؤشرات المبنية بالأمر الحكومي عدد 971 لسنة 2019 المؤرخ في 28 أكتوبر 2019.

- إدراج القيمة الزائدة الناتجة عن إعادة التقييم ضمن حساب احتياطي خاص بخصوم الموازنة غير قابل للتوزيع أو للاستعمال بأية صفة كانت لمدة 5 سنوات على الأقل.

4. تطبق أحكام الفصل 19 من قانون المالية لسنة 2019 على الأصول الثابتة المادية، باستثناء العقارات المبنية وغير المبنية، التي تتضمنها موازنات الشركات الناشطة في قطاع الصناعة المختومة في 31 ديسمبر 2019 وموازنات السنوات المالية.

تم بمقتضى الفصل 19 من القانون عدد 56 لسنة 2018 المؤرخ في 27 ديسمبر 2018 المتعلق بقانون المالية لسنة 2019 تمكين الشركات الناشطة في قطاع الصناعة من إعادة تقييم عناصر أصولها الثابتة المادية كما تم تعريفها بالتشريع المحاسبي للمؤسسات باستثناء العقارات المبنية وغير المبنية حسب قيمتها الحقيقة.

وتهدف هذه المذكرة العامة إلى التذكير بالتشريع الجبائي قبل دخول الأحكام الجديدة حيز التنفيذ وإلى تحليل أحكام الفصل 19 المذكور.

I. التشريع الجبائي قبل دخول الأحكام الجديدة حيز التنفيذ

تضمن التشريع الجبائي الجاري به العمل قبل سنة 2000، أحكاماً تمكّن المؤسسات الخاضعة للضريبة على الشركات أو للضريبة على الدخل حسب النظام الحقيقى من إعادة تقييم بعض عناصر أصول (أصول ثابت وسندات...) وخصوم (مستحقات وديون بالعملة الأجنبية) موازناتها حسب قيمتها الحقيقة. وتتم إعادة تقييم الممتلكات الثابتة بتطبيق مؤشرات على ثمن اقتنائها أو تكلفتها تم ضبطها بمقتضى الأمر عدد 905 لسنة 1990 المؤرخ في 4 جوان 1990. غير أنه تم بمقتضى قانون المالية لسنة 2000 إلغاء هذا النظام الجبائي.

من ناحية أخرى، دأب الفقه الإداري على تمكين المؤسسات من إعادة التقييم الحر لموازناتها، حيث لا تؤخذ القيمة الزائدة الناتجة عن عملية إعادة التقييم الحر المذكورة لعناصر الأصول بعين الاعتبار لضبط النتيجة الجبائية لسنة التقييم شريطة تسجيلها بحساب خاص ضمن خصوم الموازنة يسمى "احتياطي إعادة التقييم" غير قابل للاستعمال بأية طريقة كانت إلا في صورة التقويت في عناصر الأصول موضوع عملية إعادة التقييم.

هذا، وفي صورة التقويت لاحقاً في عناصر الأصول موضوع عملية إعادة التقييم فإن القيمة الزائدة الخاضعة للضريبة والمحقة عند التقويت في هذه العناصر تساوي الفارق بين سعر التقويت والقيمة المحاسبية الصافية للعناصر أو قيمة اقتنائها بالنسبة للعناصر غير القابلة للاستهلاك أي دون اعتبار عملية إعادة التقييم.

وفي صورة استعمال الاحتياطي المذكور بأية طريقة كانت بما في ذلك استعماله للترفيع في رأس المال أو لاستيعاب الخسائر، فإن القيمة الزائدة المتاتية من عملية إعادة التقييم تؤخذ بعين الاعتبار لضبط النتيجة الخاضعة للضريبة لسنة التي تم خلالها الاستعمال. وتكون القيمة الزائدة المذكورة مفعاة من الضريبة عند التقويت لاحقاً في عناصر الأصول وذلك في حدود القسط الذي تم أخذه بعين الاعتبار لضبط النتيجة الجبائية لسنة استعمال احتياطي إعادة التقييم.

من ناحية أخرى، لا تقبل للطرح الاستهلاكات الإضافية المنجرة عن الترفيع في قيمة عناصر الأصول تبعاً لعملية إعادة التقييم الحر، حيث يتم استهلاك عناصر الأصول التي أعيد تقييمها على أساس قيمتها المحاسبية قبل عملية إعادة التقييم الحر.

II. إضافة قانون المالية لسنة 2019

1. فحوى الإجراء

تم بمقتضى الفصل 19 من القانون عدد 56 لسنة 2018 المؤرخ في 27 ديسمبر 2018 المتعلق بقانون المالية لسنة 2019 إرساء نظام إعادة التقييم القانوني للموازنات بالنسبة للشركات الناشطة في قطاع الصناعة فحسب وذلك بتمكينها من إعادة تقييم عناصر أصولها الثابتة المادية كما تم تعريفها بالتشريع المحاسبي للمؤسسات حسب قيمتها الحقيقية.

وبالإضافة لذلك تعديل القيمة المحاسبية الصافية المعاد تقييمها بترسيم، على مستوى خصوم الموازنة، لمبلغ الاستهلاكات المطروحة والمعاد تقييمها بالنسبة لكل سنة مالية حسب نفس المؤشرات المطبقة على الأصول الثابتة المقابلة.

2. الأصول المعنية بالإجراء

تطبق عملية إعادة تقييم الموازنات المنصوص عليها بالفصل 19 من قانون المالية لسنة 2019 على عناصر الأصول الثابتة المادية كما تم تعريفها بالتشريع المحاسبي للمؤسسات. ويتعلق الأمر خاصة بـ:

- التجهيزات الفنية والأجهزة والمعدات الصناعية،

- معدات النقل،

- المعدات المكتبية.

وتستثنى من الإجراء طبقاً لأحكام الفصل 19 المذكور خاصة:

- الأصول غير المادية على غرار الأصول التجارية والبرامج الإعلامية،

- الأصول الثابتة ذات النظام القانوني الخاص،

- العقارات المبنية،

- العقارات غير المبنية،

- السندات بمختلف أصنافها،

- المخزونات بمختلف أصنافها،

- الأصول المنتفعه بطرح الاستهلاكات الإضافية بنسبة 30% المنصوص عليها بالفصل 12 مكرر من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

ويتعلق الأمر بالآلات والمعدات والتجهيزات المخصصة للاستغلال المقتناه أو التي تم صنعها من قبل الشركات الصناعية في إطار عمليات توسيعه أو تجديده والتي تنتفع بطرح استهلاكات إضافية بعنوانها بنسبة 30% من أساس الضريبة على الشركات المستوجبة بعنوان السنة الأولى من تاريخ الاقتناء أو الصنع أو بدء الاستعمال حسب الحاله.

3. تبعات عملية إعادة تقييم الموازنات

تمكّن عملية إعادة تقييم الموازنات الشركات المعنية من:

- طرح لغاية ضبط النتيجة الخاضعة للضريبة على الشركات استهلاكات إضافية تحتسب على أساس القيم المحاسبية الصافية المعاد تقييمها والتي يتم تقسيطها على 5 سنوات على الأقل،

- عدم توظيف الضريبة على الشركات على القيمة الزائدة الناتجة عن إعادة التقييم وذلك شريطة احترام الشروط المستوجبة لذلك،

- إعفاء القيمة الزائدة المتأنية من التفويت في عناصر الأصول المعاد تقييمها من الضريبة على الشركات وذلك في حدود مبلغ القيمة الزائدة الناتجة عن إعادة تقييمها.

مع العلم أنه طبقاً لأحكام الفصل 19 من قانون المالية لسنة 2019، لا تقبل للطرح من الربح الخاضع للضريبة على الشركات القيمة الناقصة الناتجة عن إعادة التقييم وكذلك القيمة الناقصة المتأنية من التفويت في عناصر الأصول المعاد تقييمها، وذلك في حدود مبلغ القيمة الزائدة الناتجة عن إعادة تقييمها.

4. شروط الانتفاع بالإجراء

يستوجب تطبيق نظام إعادة تقييم الموازنات المنصوص عليه بالفصل 19 من قانون المالية لسنة 2019 توفر الشروط التالية:

- عدم تجاوز القيم الحقيقية للأصول المعنية المرسمة بالموازنة بعد إعادة التقييم، القيمة الحاصلة بعد إعادة تقييم ثمن الشراء أو التكلفة باعتبار المؤشرات التي تم ضبطها بمقتضى الأمر الحكومي عدد 971 لسنة 2019 المؤرخ في 28 أكتوبر 2019.

- إدراج القيمة الزائدة الناتجة عن إعادة التقييم ضمن حساب احتياطي خاص بخصوص الموازنة غير قابل للتوزيع أو للاستعمال بأية صفة كانت لمدة 5 سنوات على الأقل.

5. تبعات استعمال احتياطي إعادة التقييم

في صورة استعمال احتياطي إعادة التقييم بأية طريقة كانت على غرار استعماله للترفيع في رأس المال أو لاستيعاب الخسائر والاستهلاكات المؤجلة أو توزيعه على الشركاء، يتم الرجوع في هذه الحالة في النظام التقاضي الذي انتفعت به الأصول التي تمت إعادة تقييمها كما تم بيانه أعلاه.

مع العلم أنه في صورة توزيع احتياطي إعادة التقييم المذكور على الشركاء فإن الشخص من المورد بعنوان الأرباح الموزعة يكون مستوجبًا في هذه الحالة طبقاً للتشريع الجبائي الجاري به العمل والاتفاقيات تقادياً الأزدواج الضريبي المبرمة بين البلاد التونسية وبلاد إقامة المنتفعين بالأرباح الموزعة المذكورة عند الاقضاء.

III. تاريخ تطبيق الإجراء

تطبق أحكام الفصل 19 من قانون المالية لسنة 2019 على الأصول الثابتة المادية، باستثناء العقارات المبنية وغير المبنية، التي تتضمنها موازنات الشركات الناشطة في قطاع الصناعة المختومة في 31 ديسمبر 2019 وموازنات السنوات الموالية.

المدير العام للدراسات
والتشريع الجبائي

الإمضاء : سهام بوغديرى نصية

ملحق عدد 1 للمذكرة العامة عدد 26 لسنة 2019

أمر حكومي عدد 971 لسنة 2019 مؤرخ في 28 أكتوبر 2019 يتعلق بضبط مؤشرات إعادة التقييم المنصوص عليها بالفصل 19 من القانون عدد 56 لسنة 2018 المؤرخ في 27 ديسمبر 2018 المتعلق بقانون المالية لسنة 2019

إن رئيس الحكومة،

باقتراح من وزير المالية،

بعد الاطلاع على الدستور،

وعلى مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات الصادرة بالقانون عدد 114 لسنة 1989 المؤرخ في 30 ديسمبر 1989 كما تم تنقيحها وإتمامها بالنصوص اللاحقة وخاصة بالفصل 19 من القانون عدد 56 لسنة 2018 المؤرخ في 27 ديسمبر 2018 المتعلق بقانون المالية لسنة 2019،

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

وعلى الأمر عدد 2459 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 المتعلق بالمصادقة على الإطار المرجعي للمحاسبة،

وعلى الأمر الرئاسي عدد 107 لسنة 2016 المؤرخ في 27 أوت 2016 المتعلق بتسمية رئيس الحكومة وأعضائها،

وعلى الأمر الرئاسي عدد 124 لسنة 2017 المؤرخ في 12 سبتمبر 2017 المتعلق بتسمية أعضاء بالحكومة،

وعلى الأمر الرئاسي عدد 125 لسنة 2018 المؤرخ في 14 نوفمبر 2018 المتعلق بتسمية أعضاء بالحكومة،

وعلى رأي المحكمة الإدارية،

يصدر الأمر الحكومي الآتي نصه:

الفصل الأول:

تضبيط مؤشرات إعادة تقييم الشركات الصناعية لعناصر أصولها الثابتة المادية باستثناء العقارات المبنية وغير المبنية المنصوص عليها بالفصل 19 من القانون عدد 56 لسنة 2018 المؤرخ في 27 ديسمبر 2018 المتعلقة بقانون المالية لسنة 2019 كما يلي:

المؤشرات	السنوات
2,322	1990
2,314	1991
2,308	1992
2,302	1993
2,296	1994
2,290	1995
2,283	1996
2,276	1997
2,266	1998
2,250	1999
2,226	2000
2,193	2001
2,150	2002
2,097	2003
2,034	2004
1,962	2005
1,884	2006
1,803	2007
1,722	2008
1,643	2009
1,566	2010
1,492	2011
1,421	2012
1,353	2013
1,287	2014
1,223	2015
1,161	2016
1,103	2017
1,049	2018
1,000	2019

الفصل 2

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

ملحق عدد 2 للمذكرة العامة عدد 26 لسنة 2019

أمثلة تطبيقية

مثال عدد 1:

لفترض أن شركة صناعية يتمثل نشاطها في صناعة القوالب، اقتنت بتاريخ 01 جانفي 2012 آلة صناعية بمبلغ 40000 دينار وقامت بإعادة تقييمها بتاريخ 01 جانفي 2020.

لفترض أن الشركة المذكورة تقوم بتطبيق نسبة استهلاكات بعنوان الآلة المذكورة تساوي 10% سنويا.

في هذه الحالة تضبط القيمة الزائدة الناتجة عن عملية إعادة تقييم الآلة الصناعية والاستهلاكات المتبقية القابلة للطرح تبعاً للعملية المذكورة كما يلي:

القيمة المحاسبية الصافية في صورة إعادة التقييم	القيمة المحاسبية الصافية دون إعادة التقييم
كافة اقتناء الآلة الصناعية $(1,421 \times 40000) = 56840$ دينار	40000 دينار
الاستهلاكات المنجزة 38388 دينار (*)	$32000 = 8 \times (10/40000)$ دينار
القيمة المحاسبية الصافية $56840 - 38388 = 18452$ دينار	$32000 - 8000 = 24000$ دينار
القيمة الزائدة الناتجة عن إعادة التقييم: <u>10452</u> دينار	
(تعفى هذه القيمة الزائدة المتأتية من إعادة التقييم من الضريبة على الشركات شريطة إدراجها ضمن حساب الاحتياطي خاص بخصوص الموازنة غير قابل للتوزيع أو للاستعمال بأية صفة كانت لمدة 5 سنوات على الأقل)	
الاستهلاكات المتبقية: تتحسب الاستهلاكات المتبقية القابلة للطرح على أساس القيمة المحاسبية الصافية الجديدة ويقع تقسيطها على 5 سنوات على الأقل (من سنة 2020 إلى غاية سنة 2024) أي:	
<u>$3690,400 = (5/18452)$</u> دينار	

(*) انظر جدول إعادة تقييم الاستهلاكات المنجزة بالصفحة 10

جدول إعادة تقييم الاستهلاكات المنجزة

الاستهلاكات المنجزة والمعد تقييمها	السنوات
5684 = 1,421x 4000 دينار	2012
5412 = 1,353 x 4000 دينار	2013
5148 = 1,287 x 4000 دينار	2014
4892 = 1,223 x 4000 دينار	2015
4644 = 1,161 x 4000 دينار	2016
4412 = 1,103 x 4000 دينار	2017
4196 = 1,049 x 4000 دينار	2018
4000 = 1,000 x 4000 دينار	2019
38388 دينار	المجموع

مثال عدد 2:

لأخذ معطيات المثال عدد 1 ولنفترض أن الشركة ستفوت في الآلة الصناعية المذكورة بتاريخ 01 جانفي 2023 بمبلغ 20500 دينار.

في هذه الحالة تضبط النتيجة الجبائية لعملية التفويت كما يلي:

✓ نتائج عملية التفويت دون اعتبار عملية إعادة التقييم

ثمن التفويت – القيمة المحاسبية الصافية في تاريخ التفويت
 قيمة زائدة بـ 20500 دينار – 0 = 20500 دينار

✓ نتائج عملية التفويت بعد الأخذ بعين الاعتبار لعملية إعادة التقييم

- القيمة المحاسبية الصافية في تاريخ التفويت = 18452 - (3 x 18452) = 7380,800 دينار

5

- القيمة الزائدة المتأتية من التفويت (ثمن التفويت – القيمة المحاسبية الصافية في تاريخ التفويت) أي : 20500 – 7380,800 = 13119,200 دينار

- القيمة الزائدة المغفاة في حدود القيمة الزائدة المتأتية من إعادة التقييم : 10452 دينار

- القيمة الزائدة الخاضعة للضريبة: 13119,200 – 10452 = 2667,200 دينار

في هذه الحالة، تعفى القيمة الزائدة المتأتية من عملية التفويت في الآلة المذكورة في حدود القيمة الزائدة المتأتية من إعادة تقييمها أي في حدود مبلغ 10452 دينار. ويؤخذ المبلغ المتبقى أي 2667,200 دينار بعين الاعتبار لضبط النتيجة الجبائية لسنة التفويت في الآلة الصناعية المعنية.