



بسمه تعالی

صور جلسه مورخ ۱۴۰۲/۱۲/۲۰ شورای عالی مالیاتی

در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیات های مستقیم

نامه شماره ۶۳۱۷۸/۲۱۰/د مورخ ۱۴۰۲/۰۹/۱۲ معاون محترم حقوقی و فنی مالیاتی در خصوص شرایط بهره مندی از معافیت موضوع تبصره (۱) ماده (۱۴۹) قانون مالیات های مستقیم و همچنین موضوع شمول یا عدم شمول مالیات بر برگشت مازاد تجدید ارزیابی، در جلسه مورخ ۱۴۰۲/۱۲/۲۰ این شورا در اجرای مقررات بند (۳) ماده (۲۵۵) قانون مالیات های مستقیم مطرح گردید.

شرح ابهام:

بر اساس مفاد تبصره ۱ ماده ۱۴۹ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۴، افزایش بهای ناشی از تجدید ارزیابی دارایی های اشخاص حقوقی، با رعایت استانداردهای حسابداری مشمول پرداخت مالیات بر درآمد نیست و هزینه استهلاک ناشی از افزایش تجدید ارزیابی نیز به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی نمی شود. آیین نامه اجرایی این تبصره راجع به نحوه تجدید ارزیابی، فروش و استهلاک دارایی های تجدید ارزیابی شده و سایر الزامات و ترتیبات اجرایی آن طی مصوبه شماره ۳۸۷۴/ت/۵۲۷۹۳ مورخ ۱۳۹۵/۱/۲۱ به تصویب هیأت محترم وزیران رسیده و بر اساس بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۵/۱۰ مورخ ۱۳۹۵/۲/۵ از طرف سازمان امور مالیاتی کشور ابلاغ شده است. متعاقباً در سال ۱۳۹۸، قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی کشور و حمایت از کالای ایرانی به تصویب رسید و براساس ماده ۱۴ آن مقرر شد: «به منظور رونق تولید و ایجاد اشتغال از طریق اصلاح ساختار مالی شرکتها و کارآمدسازی افزایش بهای ناشی از تجدید ارزیابی دارایی های اشخاص حقوقی موضوع حکم مقرر در تبصره (۱) ماده (۱۴۹) قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ با اصلاحات و الحاقات بعدی، افزایش سرمایه از این محل مجاز و مشروط بر این است که ظرف مدت یک سال پس از تجدید ارزیابی به حساب سرمایه افزوده شده و این امر فقط یک بار در هر پنج سال امکان پذیر است.»

در این راستا، ماده ۱۰ آیین نامه اجرایی مذکور اصلاح و چهار تبصره به آن اضافه شد. در ماده ۱۰ آیین نامه اجرایی اصلاحی یاد شده آمده است: «پوشش زیان از محل مازاد تجدید ارزیابی، انتقال این مازاد به حساب سود و زیان یا اندوخته یا توزیع آن به هر شکل بین صاحبان سرمایه، به منزله عدم رعایت استانداردهای حسابداری و همچنین تحقق درآمد در آن سال است و مشمول مالیات بر درآمد خواهد بود.»

حال با عنایت به مراتب فوق در خصوص اجرای صحیح مقررات تبصره ۱ ماده ۱۴۹ قانون مالیات های مستقیم، نظرات زیر مطرح و مورد ابهام می باشد:

**الف) شرط رعایت استانداردهای حسابداری:**

۱- در احکام مالیاتی قوانین بودجه سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۲ و ماده ۱۷ قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی در تأمین نیازهای کشور... مصوب ۱۳۹۱، افزایش سرمایه از محل تجدید ارزیابی دارایی‌ها در صورت رعایت شرایط مقرر، مشمول معافیت مالیاتی اعلام شده و متعاقباً بر اساس مقررات مندرج در آیین نامه‌های اجرایی مربوطه، عدم رعایت هر یک از شرایط مذکور در آیین نامه موجب محرومیت استفاده از معافیت مالیاتی موضوعه ذکر شده است. از آن جا که در آیین نامه اجرایی موضوع تبصره ۱ ماده ۱۴۹ قانون مالیاتهای مستقیم، شرط اخیرالذکر، یعنی محرومیت از معافیت مالیاتی در صورت عدم رعایت هر یک از شرایط آیین نامه اجرایی مذکور، مطرح نبوده و صرفاً رعایت استانداردهای حسابداری به عنوان شرط لازم برای انتفاع از این مقرره بیان شده است، لذا به نظر می‌رسد، بر اساس مقررات ماده ۱۰ آیین نامه اجرایی اصلاحی مذکور، صرفاً موارد سه‌گانه مندرج در این ماده به منزله عدم رعایت استانداردهای حسابداری تلقی شده و عدم رعایت سایر مواد آیین نامه از جمله مواد ۳، ۶ و ۱۱ آن و همچنین سایر موارد استانداردهای حسابداری، صرفاً تشریفات انجام کار بوده و از منظر تبصره (۱) ماده ۱۴۹ ق.م.م، از مصادیق عدم رعایت استانداردهای حسابداری محسوب نمی‌شوند.

۲- با توجه به صراحت حکم تبصره ۱ ماده ۱۴۹ این قانون و ماده ۱ آیین نامه اجرایی آن، چنانچه مودی هریک از موارد آیین نامه مربوطه و استانداردهای حسابداری مربوط به دارایی‌های تجدید ارزیابی شده را رعایت ننماید، امکان بهره‌مندی از مقررات موضوعه را نخواهد داشت. به عنوان مثال در مواردی که مودی از بابت دارایی استهلاك پذیر تجدید ارزیابی شده هزینه استهلاك این دارایی را در دفاتر ثبت و شناسایی ننماید یا تجدید ارزیابی دارایی‌ها توسط کارشناسان موضوع ماده ۶ آیین نامه صورت نپذیرد... این امر به منزله عدم رعایت استانداردهای حسابداری تلقی شده و مازاد تجدید ارزیابی شناسایی شده، مشمول مالیات می‌باشد.

ب) برگشت مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌ها و انجام ثبت اصلاحی

به موجب تبصره ۴ ماده ۲ آیین نامه اجرایی ماده (۱۷) قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی در تأمین نیازهای کشور، «چنانچه مازاد حاصل از تجدید ارزیابی دارایی‌ها، قبل از ثبت افزایش سرمایه در اداره ثبت شرکت‌ها و یا دفاتر قانونی حسب مورد و تا انقضای مهلت ثبت افزایش سرمایه در اجرای تبصره (۳) برگشت و نسبت به اصلاح حساب‌های مربوط (دارایی‌ها) در دفاتر قانونی سال انجام تجدید ارزیابی یا سال بعد اقدام شده باشد، مازاد حاصل از تجدید ارزیابی برگشت شده، درآمد محسوب نشده و مشمول مالیات نمی‌شود.

حال با توجه به عدم پیش‌بینی برگشت از حساب مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌ها در مقررات تبصره ۱ ماده ۱۴۹ قانون مالیاتهای مستقیم (اصلاحی ۱۳۹۴/۴/۳۱)، نظرات ذیل مطرح می‌باشد:

۱- از آنجا که در مقررات تبصره ۱ ماده ۱۴۹ قانون مالیاتهای مستقیم و آیین نامه اجرایی آن حکم خاصی در خصوص برگشت مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌ها و انجام ثبت اصلاحی پیش‌بینی نشده است، لذا ثبت اصلاحی تجدید ارزیابی در دفاتر قانونی در آن سال یا سالهای بعد، خارج از امر تجدید ارزیابی دارایی‌ها تلقی شده و مازاد حاصل از تجدید ارزیابی برگشت شده درآمد محسوب و مشمول مالیات می‌باشد.

۲- از آنجا که ملاک افزایش سرمایه، ثبت آن در اداره ثبت شرکت‌ها می‌باشد، لذا در مواردی که افزایش سرمایه شرکت نزد مرجع ثبت شرکت‌ها ثبت نشده و ثبت سند اصلاحی (برگشت مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌ها) در دفاتر صورت پذیرفته باشد، این امر مخالف و مغایرتی با مقررات موضوعه نداشته و از این حیث مازاد حاصل از تجدید ارزیابی برگشت شده مشمول مالیات نخواهد بود.



اظهار نظر شورای عالی مالیاتی:

با توجه به ابهامات مطرح شده، شورای عالی مالیاتی در اجرای بند (۳) ماده (۲۵۵) قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن پس از بررسی های لازم و شور و تبادل نظر در خصوص موضوعات مطرح شده به شرح زیر اعلام نظر می نماید:

۱- در خصوص ابهام بند الف:

نظر اکثریت:

از آنجائیکه مطابق مفاد مقررات آئین نامه ی اجرایی تبصره یک ماده (۱۴۹) اصلاحی قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۴، صرفاً موارد مذکور در ماده (۱۰) آیین نامه یادشده، به منزله ی عدم رعایت استانداردهای حسابداری و موجب تحقق درآمد در آن سال بوده و مشمول مالیات بر درآمد خواهد بود و از سوی دیگر عدم رعایت هریک از شروط ماده ۱۴ قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی کشور (که طی تبصره های ماده ۱۰ آیین نامه مذکور تبیین گردیده است)، موجب شمول مالیات نسبت به مازاد تجدید ارزیابی دارایی های مربوط می شود؛ فلذا با عنایت به مراتب فوق، عدم رعایت سایر موارد آیین نامه، منصرف به عدم رعایت ترتیبات (امور شکلی) انجام تجدید ارزیابی دارائی ها بوده و موجبی برای شمول مالیات بر درآمد نخواهد بود.

محمد مسیحی
عباس بهزاد
سید حمید سمعی نژاد
سید رضا صادق زاده
مهرداد مهر کام
عباس بی بی کاظمی
محمد حسین رحمتی
سعید حوائج
حجت اله مولاباری



۲- در خصوص ابهام بند ب:

چنانچه اشخاص حقوقی با استفاده از ظرفیت مقررات تبصره یک ماده (۱۴۹) قانون مالیات های مستقیم، نسبت به تجدید ارزیابی دارایی ها اقدام نمایند، برگشت و اصلاح حسابهای مربوط به مازاد حاصل از تجدید ارزیابی دارایی ها، مشمول مالیات نخواهد بود. همچنین مطابق مفاد ماده ۱۴ قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی کشور و حمایت از کالای ایرانی مصوب ۱۳۹۸، مادامیکه فرآیند افزایش سرمایه در اداره ثبت شرکت ها نهایی و ثبت نگردد، انصراف مودی و اصلاح حساب های مربوط، فارغ از مهلت زمانی مشمول مالیات نخواهد بود.

محمد مسیحی
محمد حسن زارع
علی اصغر تراصد احمدی
محمد حسین رحمتی
عباس بی نیاز
سید حمید شمس نژاد
محمد رضا شایان پور
مهرداد مهر کام
عباس بهزاد
مهر علی قنبر پور
حسن بابانی
حجت اله مولایی
غلامحسن کشاورز
سعید جوانج
عباس ورزیده
رضا امیدی
سید رضا صادقی زاده