

مذكرة عامة عدد 11 / لسنة 2002

الموضوع : تحليل أحكام الفصلين 72 و 73 من القانون عدد 123 لسنة 2001 المؤرخ في 28 ديسمبر 2001 المتعلق بقانون المالية لسنة 2002

تلخيص

توظيف الضريبة على القيمة الزائدة المتأتية من التقويت في الأصل التجاري من قبل الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للنظام التقديري

نصّ القانون عدد 123 لسنة 2001 المؤرخ في 28 ديسمبر 2001 المتعلق بقانون المالية لسنة 2002 على :

1 . إخضاع القيمة الزائدة الناتجة عن التقويت في الأصل التجاري المحققة من قبل الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة حسب النظام التقديري على أساس جدول الضريبة المنصوص عليه بالفصل 44 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات ودون أن تقلّ الضريبة المستوجبة على أساس النتيجة الصافية عن الضريبة التقديرية المستوجبة على أساس رقم المعاملات أو عن الضريبة التقديرية الاختيارية (الفصل 72) .

2 . احتساب الأقساط الاحتياطية المستوجبة خلال السنة التي تلي سنة التقويت على أساس الضريبة التقديرية المستوجبة في غياب عملية التقويت في الأصل التجاري (الفصل 73) .

3 . تطبيق الأحكام الجديدة على عمليات التقويت المحققة ابتداء من غرة جانفي 2002 .

نصّ الفصل 72 من قانون المالية لسنة 2002 على إخضاع القيمة الزائدة الناتجة عن التقيوت في الأصل التجاري المحقّقة من قبل الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل حسب النظام التقديري بعنوان الأرباح الصناعية والتجارية ونصّ الفصل 73 من القانون المذكور على كيفية ضبط قاعدة احتساب الأقساط الاحتياطية في صورة التقيوت في الأصل التجاري في الحالة الخاصة.

وتهدف هذه المذكرة إلى تحليل أحكام الفصلين المذكورين.

I . النظام الجبائي لعمليات التقيوت في الأصل التجاري المحقّقة من قبل الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة حسب النظام التقديري الجاري به العمل قبل غرّة جانفي 2002.

قبل غرّة جانفي 2002 , لا يخضع التقيوت في الأصول التجارية من قبل الأشخاص الطبيعيين المنتفعين بالنظام التقديري لأية ضريبة , حيث أنه عملاً بالفصل 44 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات تستوجب الضريبة التقديرية على أساس رقم المعاملات المحقق.

وباعتبار أنّ رقم المعاملات لا يتضمّن مداخل التقيوت في الأصل التجاري تبقى هذه المداخل خارج ميدان تطبيق الضريبة على الدخل.

II . إضافة قانون المالية لسنة 2002

بهدف توحيد النظام الجبائي لعمليات التقيوت في الأصول التجارية المحقّقة من قبل المطالبين بالضريبة وذلك بصرف النظر عن نظام توظيف الضريبة الخاضعون له , سحب الفصل 72 من القانون عدد 123 لسنة 2001 المؤرّخ في 28 ديسمبر 2001 المتعلق بقانون المالية لسنة 2002 الضريبة على القيمة الزائدة الناتجة عن التقيوت في الأصل التجاري المحقّقة من قبل الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة التقديرية.

أ . سحب ميدان تطبيق الضريبة على القيمة الزائدة الناتجة عن التقيوت في الأصل التجاري من قبل المنتفعين بالنظام التقديري

طبقاً لأحكام الفصل 72 من قانون المالية لسنة 2002 , تدخل ضمن ميدان تطبيق الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين القيمة الزائدة الناتجة عن التقيوت في الأصل التجاري المحقّقة من قبل الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة حسب النظام التقديري.

(1) مفهوم الأصل التجاري

يتضمّن الأصل التجاري مجموع الأملاك المنقولة المادية وغير المادية المخصصة بطبيعتها للاستغلال التجاري.

في هذا الصدد وطبقا لأحكام الفصل 189 من المجلة التجارية , تدرج ضمن محتويات الأصل التجاري الأشياء المنقولة المخصصة لممارسة أعمال التجارة.

ويشمل الأصل التجاري وجوبا الحرفاء والسمعة التجارية.

كما يشمل أيضا ما لم يقض نصّ بخلافه سائر الأشياء الأخرى اللازمة لاستغلال الأصل التجاري كعنوان المحلّ والاسم التجاري والحق في الإجازة والمعدّات والآلات والسلع وبراءات الاختراع وعلامات المعمل والاشكال والنماذج...

(2) مفهوم التقويت

تتمّ عملية التقويت في الأصل التجاري عادة عن طريق البيع. غير أنه يمكن أن يشمل التقويت كلّ عملية تنجرّ عنها نفس النتائج القانونية للبيع كالإسهام في الشركات أو المعاوضة أو الهبة.

ب. احتساب القيمة الزائدة الناتجة عن التقويت في الأصل التجاري

(1) حالة الأصل التجاري المقتنى

إذا تمّ امتلاك الأصل التجاري تبعا لعملية اقتناء من طرف المستغل , فإنّ القيمة الزائدة الناتجة عن التقويت في هذا الأصل تتكوّن من الفارق بين سعر التقويت المصرّح به أو الذي وقع الترفيع فيه إثر عمليات المراقبة الجبائية حسب القواعد المعمول بها في مادّة التسجيل من ناحية وسعر اقتناء الأصل المذكور من ناحية أخرى.

(2) الحالة التي يكون فيها الأصل التجاري مكوّنًا من طرف المفوّت

إذا تمّ تكوين الأصل التجاري من طرف المفوّت نفسه فإنّ القيمة الزائدة الناتجة عن التقويت فيه تساوي كامل سعر التقويت.

وتجدر الإشارة على هذا المستوى إلى أنه لا تقبل للطرح أية خصومات بأي عنوان كانت.

3 الحالة الخاصة بعملية البيع المزدوجة للأصل التجاري وللعقار موضوع الاستغلال

إذا كان مفوت الأصل التجاري مالكا للعقار موضوع استغلال الأصل المذكور وشملت عملية التقويت الأصل التجاري وكذلك الجدران فيتعين على المعني بالأمر التمييز بين سعر التقويت في الأصل المذكور وسعر التقويت في العقار. في هذه الحالة يحقق المفوت :

- قيمة زائدة ناتجة عن التقويت في الأصل التجاري تدمج ضمن نتائج الاستغلال لسنة التقويت ؛
- قيمة زائدة عقارية بعنوان التقويت في العقار تكون خاضعة للضريبة على الدخل في صنف المداخل العقارية. (انظر المذكرة العامة عدد 5 لسنة 1999) .

ج . طرق توظيف الضريبة على القيمة الزائدة المتأتية من التقويت في الأصل التجاري

تختلف طرق توظيف الضريبة على القيمة الزائدة الناتجة عن التقويت في الأصل التجاري باعتبار أن التقويت تمّ قبل أو بعد إيداع التصريح المتعلق بالانقطاع عن النشاط.

1 التقويت في الأصل التجاري قبل إيداع التصريح المتعلق بالانقطاع عن النشاط

أ . احتساب النتيجة الصافية الخاضعة للضريبة للسنة التي تمّ فيها التقويت

تضمّن الفصل 72 من قانون المالية لسنة 2002 استثناء لمبدأ توظيف الضريبة على الدخل على أساس رقم المعاملات بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة حسب النظام التقديري في صورة التقويت في الأصل التجاري.

ففي هذه الحالة وطبقا لأحكام الفصل المذكور تحتسب النتيجة الصافية على أساس الفارق بين مبلغ المقابيض الخام المحققة خلال سنة التقويت والمصاريف المبذولة فعليا بعنوان نفس السنة , تضاف إليها القيمة الزائدة الناتجة عن التقويت في الأصل التجاري المحتسبة وفقا للفقرة " ب " أعلاه.

وتجدر الإشارة على هذا المستوى إلى أنه لاحتساب النتيجة الصافية تأخذ بالاعتبار قصرا المصاريف المبذولة لتحقيق المقابيض المبررة والتي تمّ تضمينها بالدفتر المرقم والمؤشر عليه من طرف مصالح مراقبة الأداءات الواجب مسكه عملا بأحكام الفصل 62 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات.

ب . احتساب الضريبة المستوجبة

نصّ الفصل 72 من قانون المالية لسنة 2002 على أن النتيجة الصافية للاستغلال التي تأخذ بالاعتبار القيمة الزائدة الناتجة عن التقويت في الأصل التجاري تخضع للضريبة على الدخل على أساس جدول الضريبة على الدخل المنصوص عليه بالفقرة I من الفصل 44 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات.

في هذه الحالة , تحتسب الضريبة على الدخل على أساس الدخل الصافي ومع الأخذ بالاعتبار للطروحات والخصومات الممنوحة وفقا للتشريع الجبائي الجاري به العمل.

وينتفع المطالب بالضريبة تبعا لذلك بالتخفيضات المشتركة المنصوص عليها بالفصلين 39 و 40 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات والمتمثلة خاصة في :

- الطروحات بعنوان الحالة والأعباء العائلية ,
- التخفيضات بعنوان الوالدين في الكفالة ؛
- طرح الأقساط المتعلقة بعقود التأمين على الحياة ؛
- طرح الهبات والمنح المسندة للصندوق الوطني للتضامن وللصندوق الوطني للتشغيل.

غير أنه لا يمكن منح أي تخفيض بعنوان المداخل المعاد استثمارها , حيث أنّ هذه الطروحات تستوجب مسك محاسبة مطابقة للتشريع المحاسبي للمؤسسات (مداخل معاد استثمارها في رأسمال شركات تمنح الحق في امتيازات جبائية , مداخل مودعة في حسابات الادخار في الأسهم...).

ب . 1 . الضريبة الدنيا المستوجبة

نصّ الفصل 72 المذكور على أنّ الضريبة على الدخل المحتسبة على أساس النتيجة الصافية بالإعتماد على جدول الضريبة المنصوص عليه بالفصل 44 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات لا يمكن أن تقلّ عن الضريبة التقديرية المستوجبة على أساس رقم المعاملات أو عن الضريبة التقديرية الاختيارية.

ب . 2 . طرح الخصوم من المورد والأقساط الاحتياطية

ينتفع المطالب بالضريبة بحق الطرح من مبلغ الضريبة المستوجب كما تمّ احتسابه حسب الشروط المبينة أعلاه - :

- الخصوم من المورد التي تمّ تحملها بعنوان الصفقات , و؛
- الأقساط الاحتياطية المدفوعة خلال سنة التقويت في الأصل التجاري.

مثال عدد 1 :

لنفترض أنّ شخصا طبيعيا متزوّجا له ثلاثة أطفال في الكفالة يمارس نشاط التجارة في الأحذية وينتفع بالنظام التقديري للضريبة على الدخل قد حقق بعنوان سنة 2002 رقم معاملات بـ29.000 دينار.

هذا ويتضح من خلال دفتر المقابيض والمصاريف أنّ المصاريف المسجلة في نفس السنة بلغت 20.000 دينار.
ولنفترض أنّ المعني بالأمر حقق بعنوان سنة 2001 رقم معاملات بـ17.500 دينار ودفع ضريبة تقديرية حسب الجدول بـ260 دينار.

ولنفترض كذلك أنّ الشخص المذكور :

- فوّت في 20 ديسمبر 2002 في الأصل التجاري موضوع الاستغلال بـ70.000 د كان اقتناه في 2 جانفي 1996 بـ20.500 دينار.
- وتحمل خلال سنة 2002 خصوما من المورد بعنوان الصفقات بـ150 دينار.
- ودفع خلال سنة 2002 ثلاثة أقساط احتياطية يبلغ كلّ واحد منها 78 دينار (260 دينار x 30%).

في هذه الحالة , تحتسب القيمة الزائدة الناتجة عن التقويت في الأصل التجاري والنتيجة الصافية للاستغلال بعنوان سنة 2002 والضريبة على الدخل المستوجبة كما يلي :

أ . احتساب القيمة الزائدة الناتجة عن التقويت في الأصل التجاري

$$\begin{aligned} \text{القيمة الزائدة الناتجة عن التقويت} &= \text{سعر التقويت} - \text{سعر الاقتناء} \\ &= 70.000 \text{ د} - 20.500 \text{ د} = 49.500 \text{ د} \end{aligned}$$

ب . النتيجة الصافية = المداخيل الخام - المصاريف المبرّرة + القيمة الزائدة الناتجة عن التقويت في الأصل التجاري :

$$\begin{aligned} &= 29.000 \text{ د} - 20.000 \text{ د} + 49.500 \text{ د} = 58.500 \text{ د} \\ &= \text{الدخل الجملي الصافي} \end{aligned}$$

• طرح بعنوان الحالة والأعباء العائلية

$$- 375 \text{ د} - (150 \text{ د} + 90 \text{ د} + 75 \text{ د} + 60 \text{ د})$$

$$= 58.125 \text{ د}$$

ج . الضريبة على الدخل المستوجبة

$$15.868,750 \text{ د} = 35\% \times 8.125 \text{ د} + 26.05\% \times 50.000 \text{ د}$$

الضريبة على الدخل المستوجبة على أساس رقم المعاملات 700 د.

بما أن الضريبة على الدخل المحتسبة على أساس النتيجة الصافية تفوق الضريبة على الدخل المستوجبة على أساس رقم المعاملات فإنه يتعين اعتماد الضريبة على الدخل المحتسبة على أساس النتيجة الصافية كضريبة مستوجبة أي 15.868,750 د.

الضريبة على الدخل الواجب دفعها = الضريبة المستوجبة - (الخصوم من المورد + الأقساط الاحتياطية)
15.868,750 د - (150 د + 78 د x 3) = 15.484,750 د.

2) التقويت في الأصل التجاري بعد إيداع التصريح المتعلق بالانقطاع عن النشاط

إن الشخص الطبيعي الذي يخضع للضريبة حسب النظام التقديري والذي يفوت في أصله التجاري بعد إيداع التصريح المتعلق بالانقطاع عن النشاط المنصوص عليه بالفصل 58 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات يخضع كذلك وفقا لأحكام الفصل 72 من قانون المالية لسنة 2002 للضريبة على الدخل بعنوان القيمة الزائدة الناتجة عن التقويت حسب الحالات التالية :

أ . التقويت في الأصل التجاري خلال السنة التي تمّ فيها إيداع التصريح بالانقطاع عن النشاط

في هذه الحالة تحتسب قاعدة الضريبة حسب الطرق المنصوص عليها أعلاه. وتطرح الضريبة التقديرية المدفوعة على أساس التصريح بالانقطاع عن النشاط من الضريبة المستوجبة على أساس التصريح المتعلق بالنتائج الصافية للسنة التي تمّ فيها التقويت تضاف إليها القيمة الزائدة الناتجة عن التقويت في الأصل التجاري.

مثال عدد 2 :

لنفترض أن شخصا طبيعيا متزوجا له طفلان في الكفالة يمارس نشاط بيع المرطبات في إطار أصل تجاري إقتناه سنة 1998 بـ 10.000 دينار . ولنفترض أن هذا الشخص اختار دفع الضريبة التقديرية بـ 1500 د.

لنفترض أن المعني بالأمر توقف عن نشاطه في 31 ماي 2002 وقام في 10 جوان 2002 بإيداع التصريح بالانقطاع عن النشاط ودفع تبعا لذلك الضريبة التقديرية الاختيارية بـ 1500 ديناراً.

لنفترض أنّ دفتر المقابيض والمصاريف بين بالنسبة إلى الخمس أشهر الأولى من سنة 2002 مصاريف مبرّرة تبلغ 8.000 د ومقابيض بـ13.000 د. ولنفترض أنّ المعني بالأمر فوت في 10 سبتمبر 2002 في أصله التجاري بـ25.000 ديناراً. في هذه الحالة وبالرغم من إيداع التصريح بالانقطاع عن النشاط, فإن المعني بالأمر يبقى مطالباً بدفع الضريبة على الدخل حسب الجدول على أساس النتيجة الصافية وباعتبار القيمة الزائدة الناتجة عن التقويت في الأصل التجاري.

احتساب القيمة الزائدة الناتجة عن التقويت في الأصل التجاري

$$\text{- القيمة الزائدة الناتجة عن التقويت في الأصل} = \text{سعر البيع} - \text{سعر الاقتناء} = \\ 25.000 \text{ د} - 10.000 \text{ د} = 15.000 \text{ د}$$

$$\text{- النتيجة الصافية} = \text{المداخل الخام} - \text{المصاريف المبرّرة} + \text{القيمة الزائدة} \\ \text{الناتجة عن التقويت في الأصل} =$$

$$20.000 \text{ د} = 15.000 \text{ د} + (8.000 \text{ د} - 13.000 \text{ د})$$

$$20.000 \text{ د} \quad \text{الدخل الجملي الصافي :}$$

$$- 315 \text{ د} \quad \text{طرح بعنوان الحالة والأعباء العائلية :}$$

$$19.685 \text{ د} \quad \text{الدخل الصافي الخاضع للضريبة :}$$

الضريبة على الدخل المستوجبة :

$$10.000 \text{ د} \times 15.25\% + 9.685 \text{ د} \times 25\% = 3.946,250 \text{ د}$$

الضريبة المستوجبة للدفع = الضريبة المستوجبة تطرح منها الضريبة التقديرية الاختيارية المدفوعة :

$$3.946,250 \text{ د} - 1.500,000 \text{ د} = 2.446,250 \text{ د}$$

ب . التقويت في الأصل التجاري بعد سنة إيداع التصريح بالانقطاع عن النشاط

في هذه الحالة, يتمّ التصريح بالضريبة على الدخل على أساس القيمة الزائدة الناتجة عن التقويت في الأصل التجاري المحققة.

وتجدر الإشارة على هذا المستوى إلى أنه في كلتا الحالتين ينتفع المعني بالأمر بحق الطرح بعنوان التخفيضات المشتركة بخلاف تلك التي تستوجب مسك محاسبة مطابقة للتشريع المحاسبي للمؤسسات.

مثال عدد 3 :

لنأخذ من جديد معطيات المثال عدد 2 ولنفترض أن المعني بالأمر فوت في أصله التجاري في 10 فيفري 2003 بنفس السعر أي 25.000 د. في هذه الحالة يتعين عليه إيداع التصريح بالضريبة على الدخل بعنوان سنة 2003 على أساس القيمة الزائدة الناتجة عن التقويت في الأصل التجاري.

د 15.000	القيمة الزائدة الناتجة عن التقويت في الأصل التجاري
د 15.000	الدخل الجملي الصافي
د 315	طرح بعنوان الحالة والأعباء العائلية
<hr/>	
د 14.685	الدخل الصافي الخاضع للضريبة
	الضريبة على الدخل المستوجبة
د 2.696,250	$= 25\% \times 4.685 + 15.25\% \times 10.000$

ج . تبعات التقويت في الأصل التجاري من قبل الخاضعين للضريبة حسب النظام التقديري على الأقساط الاحتياطية في صورة مواصلة النشاط التجاري.

طبقاً لأحكام الفصل 73 من قانون المالية لسنة 2002 ، لا يترتب عن التقويت في الأصل التجاري من قبل الأشخاص الطبيعيين المنتفعين بالنظام التقديري أي تغيير على قاعدة احتساب الأقساط الاحتياطية المستوجبة بعنوان السنة التي تلي سنة التقويت.

وبالتالي فإن الأقساط الاحتياطية المستوجبة في السنة التي تلي سنة التقويت تحتسب على أساس الضريبة التقديرية المستوجبة بتطبيق جدول الضريبة التقديرية على أساس رقم المعاملات المتأتي من الاستغلال في غياب عملية التقويت في الأصل التجاري.

مثال عدد 4 :

بالرجوع إلى معطيات المثال عدد 1 فإن الأقساط الاحتياطية المستوجبة في سنة 2003 يتم احتسابها على أساس الضريبة التقديرية المستوجبة في غياب التقويت في الأصل التجاري موضوع الاستغلال.

● احتساب الضريبة على الدخل المستوجبة في غياب التقويت في الأصل التجاري

د 29.000	رقم المعاملات المحقق :
د 700	الضريبة على الدخل المستوجبة :

- الأقساط الاحتياطية المستوجبة في سنة 2003 على أساس الضريبة على الدخل المستوجبة نظريا في 2002 :
$$= 700 \times 30\% \times 3 = 630$$

III . دخول الأحكام الجديدة حيز التنفيذ

تطبق أحكام الفصلين 72 و 73 من القانون عدد 123 لسنة 2001 المؤرخ في 28 ديسمبر 2001 على عمليات التقويت المحققة ابتداء من غرة جانفي 2002.

المدير العام للدراسات
والتشريع الجبائي

الإمضاء : محمد علي بن مالك