

مذكرة عامة عدد 2002/12

الموضوع : تحليل أحكام الفصول من 55 إلى 61 من القانون عدد 123 لسنة 2001 المؤرخ في 28 ديسمبر 2001 المتعلق بقانون المالية لسنة 2002

ملخص

إرساء نظام جبائي لتجمعات المصالح الإقتصادية

نصّت أحكام القانون عدد 123 لسنة 2001 المؤرخ في 28 ديسمبر 2001 والمتعلق بقانون المالية لسنة 2002 على سحب النظام الجبائي الخاص بشركات الأشخاص وما شابهها على تجمعات المصالح الإقتصادية المنصوص عليها بالفصل 439 من مجلة الشركات التجارية وذلك بـ :

- إخضاع تجمعات المصالح الإقتصادية لدفع التسبقة المنصوص عليها بالفصل 51 مكرّر من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات والمستوجبة بعنوان الضريبة على الدخل أو الضريبة على الشركات بنسبة 25% من الأرباح المحققة (الفصل 58) ؛

- إخضاع أعضاء تجمعات المصالح الإقتصادية شخصيا للضريبة على الدخل أو للضريبة على الشركات وذلك على أساس مناباتهم في الأرباح التي تحققت التجمعات المذكورة (الفصلان 55 و56) ؛

- إعفاء أعضاء تجمعات المصالح الإقتصادية الذين لهم صفة أشخاص طبيعيين من دفع الأقساط الإحتياطية بعنوان الضريبة على الدخل المستوجبة على حصصهم في الأرباح التي حققتها التجمعات المذكورة (الفصل 57) ؛

- إخضاع الأتعاب الراجعة إلى تجمعات المصالح الإقتصادية لخصم من المورد بنسبة 2.5% من مبلغها الخام (الفصل 59) .

- سحب واجبات شركات الأشخاص وما شابهها فيما يتعلق بالتصريح بالنتائج المحققة وتسليم الشهادة المنصوص عليها بالفقرة I من الفصل 55 من المجلة المذكورة إلى الأعضاء على تجمعات المصالح الإقتصادية (الفصلان 60 و 61).

تبعاً لإحداث مجلة الشركات التجارية الصادرة بمقتضى القانون عدد 83 لسنة 2000 المؤرخ في 3 نوفمبر 2000 لشكل جديد من أشكال الذوات المعنوية يعرف بتجمعات المصالح الاقتصادية، أرسى أحكام الفصول من 55 إلى 61 من القانون عدد 123 لسنة 2001 المؤرخ في 28 ديسمبر 2001 المتعلقة بقانون المالية لسنة 2002 النظام الجبائي للتجمعات المذكورة في مادة الضرائب المباشرة.

وتهدف هذه المذكرة إلى تقديم تجمعات المصالح الاقتصادية وإلى تحليل أحكام الفصول من 55 إلى 61 المشار إليها.

I . النظام القانوني لتجمعات المصالح الاقتصادية

طبقاً لأحكام الفصل 439 من مجلة الشركات التجارية، يتكون تجمع المصالح الاقتصادية من شخصين أو عدة أشخاص طبيعيين أو معنويين لمدة محدودة وذلك قصد تسهيل النشاط الإقتصادي لأعضائه أو تنمية وتحسين نتائج ذلك النشاط. ولا يسعى التجمع لتحقيق أرباح لحسابه.

ويكون التجمع تجارياً إذا كان موضوعه تجارياً ومدنياً إذا كان موضوعه مدنياً.

هذا ويحصل تجمع المصالح الاقتصادية على الشخصية المعنوية بداية من تاريخ ترسيمه بالسجل التجاري وذلك عملاً بأحكام الفصل 443 من مجلة الشركات التجارية.

وتبعاً لذلك يتمتع تجمع المصالح الاقتصادية بكل مستلزمات الشخصية المعنوية وخاصة أهلية التعاقد (التمتع بالحقوق وتحمل الالتزامات) واكتساب ذمة مالية (Patrimoine financier).

II . النظام الجبائي لتجمعات المصالح الاقتصادية ولأعضائها

أ) النظام الجبائي التجمع

1) بالنسبة إلى الأرباح المحققة

سحبت أحكام قانون المالية لسنة 2002 النظام الجبائي لشركات الأشخاص وما شابهها على تجمعات المصالح الاقتصادية.

وتبعاً لذلك تكون تجمعات المصالح الاقتصادية خارج ميدان الضريبة على الشركات ولا تخضع الأرباح التي يمكن أن تحققها للضريبة المذكورة في مستوى التجمع.

غير أنه طبقاً لأحكام الفصل 58 من قانون المالية لسنة 2002 تخضع تجمعات المصالح الاقتصادية لواجب دفع التسبقة المستوجبة على شركات الأشخاص وما شابهها بنسبة 25% من الأرباح المحققة.

ويتعيّن دفع التسبقة المشار إليها في أجل أقصاه 25 مارس من كلّ سنة أو اليوم الخامس والعشرين من الشهر الثالث الموالي لختم السنة المالية في صورة ختمها في تاريخ آخر غير موفى ديسمبر (الفصل 60 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات).

هذا مع الإشارة إلى أن التسبقة المشار إليها تطرح من الضريبة المستوجبة على أعضاء التجمّع كلّ حسب حقوقه في التجمّع المذكور.

وللحصول على المزيد من التوضيحات حول أساس التسبقة المذكورة وأجال دفعها ومآلها يمكن الرجوع إلى المذكرة العامة عدد 12 لسنة 1998.

مثال عدد 1 :

لنفترض أن ثلاث مؤسسات وساطة في البورصة خاضعة للضريبة على الشركات كونت سنة 2000 تجمّع مصالح اقتصادية يتمثل غرضه في إعداد دراسات مالية وتقييم أسهم الشركات.

إذا افترضنا أن التجمّع المشار إليه قد حقق خلال سنة 2001 ربحاً يبلغ 300.000 د، في هذه الحالة، يتعيّن على التجمّع المذكور أن يدفع تسبقة بعنوان الضريبة على الشركات بمبلغ :

$$300\ 000 \text{ د} \times 25\% = 75.000 \text{ د}$$

(2) بالنسبة إلى الأتعاب التي يتقاضاها التجمّع

طبقاً للتشريع الجاري به العمل، تخضع الأتعاب المدفوعة للأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على الشركات ولشركات الأشخاص وما شابهها لخصم من المورد بنسبة 2.5% من مبلغها الخام.

وقد سحب الفصل 59 من قانون المالية لسنة 2002 تطبيق الخصم من المورد بنسبة 2.5% على الأتعاب الراجعة لتجمعات المصالح الاقتصادية.

3) واجبات تجمعات المصالح الإقتصادية

يخضع تجمع المصالح الإقتصادية إلى الواجبات التالية :

أ. الواجبات المحاسبية

طبقا لأحكام الفصل 454 من مجلة الشركات التجارية , يتعين على تجمع المصالح الإقتصادية الذي له موضوع تجاري أن يمسك محاسبة مطابقة للتشريع المحاسبي للمؤسسات.

غير أنه طبقا لأحكام الفصل 62 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات , يتعين على الأشخاص المعنويين مهما كان نوعهم وشكلهم القانوني و غرضهم أن يمسكوا محاسبة مطابقة للتشريع المحاسبي للمؤسسات.

وتبعاً لذلك , تخضع تجمعات المصالح الإقتصادية لواجب مسك محاسبة مطابقة للتشريع المحاسبي للمؤسسات وذلك بصرف النظر عن غرضها سواء كان تجارياً أو مدنياً .

ب . الواجبات المتعلقة بالتصريح

ب.1. التصريح بالوجود

طبقا للتشريع الجاري به العمل , يتعين على تجمع المصالح الإقتصادية , قبل أن يبدأ نشاطه , أن يودع بمكتب أو مركز مراقبة الأداءات الراجع له بالنظر التصريح في الوجود المنصوص عليه بالفصل 56 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات .

ب.2. التصريح بالنتائج

سحبت أحكام الفصل 61 من قانون المالية لسنة 2002 على تجمعات المصالح الإقتصادية واجب التصريح بالربح الخاضع للضريبة المحمول على شركات الأشخاص وما شابهها طبقا لأحكام الفقرة III من الفصل 59 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات .

وعلى هذا الأساس , يتعين على تجمع المصالح الإقتصادية أن يودع تصريحا يتضمن الأرباح المحققة كما تم ضبطها طبقا لأحكام المجلة المذكورة يكون مرفوقا بكشف في توزيع الأرباح على الأعضاء الخاضعين للضريبة باسمهم الخاص .

ب.3. التصاريح الشهرية

طبقا للتشريع الجاري به العمل , يتعين على تجمعات المصالح الاقتصادية إيداع التصاريح الشهرية المتعلقة خاصة بالأداء على القيمة المضافة وبالمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية وبالمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء وذلك خلال الثمانية والعشرين يوما الأولى من كل شهر.

ب . 4 . تصريح المؤجر

طبقا لأحكام الفصل 55 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات , يتعين على تجمعات المصالح الاقتصادية التي تقوم بدفع مبالغ خاضعة للخصم من المورد طبقا لأحكام الفصل 52 من نفس المجلة إيداع تصريح بمكتب أو مركز مراقبة الأداءات الراجعة له بالنظر أو بالقباضة المالية المختصة ترابيا مع بيان الهوية الكاملة للمنتفعين بهذه المبالغ وذلك قبل غرة فيفري من كل سنة.

ج . واجب تسليم شهادة للأعضاء

أخضع الفصل 60 من قانون المالية لسنة 2002 تجمعات المصالح الاقتصادية , على غرار شركات الأشخاص وما شابهها , لواجب تسليم شهادة إلى أعضائها تتضمن :

- هوية وعنوان العضو ,
- منابه الخام في الأرباح ,
- مبلغ التسبقة المتعلق به ,
- منابه الصافي في الأرباح.

ب) النظام الجبائي لأعضاء تجمع المصالح الاقتصادية

1) في مادة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات

تمّ بمقتضى أحكام الفصلين 55 و56 من قانون المالية لسنة 2002 سحب النظام الجبائي في مادة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات للشركاء في شركات الأشخاص وما شابهها على أعضاء تجمعات المصالح الاقتصادية.

وتبعاً لذلك يخضع شخصياً للضريبة على الدخل أعضاء تجمعات المصالح الاقتصادية الذين لهم صفة أشخاص طبيعيين.

كذلك يخضع شخصياً للضريبة على الشركات أعضاء تجمعات المصالح الاقتصادية الذين لهم شكل أشخاص معنويين خاضعين للضريبة المذكورة.

هذا ويضبط الدخل أو الربح الخاضع للضريبة بالنسبة إلى كل عضو على أساس منابه في الأرباح التي يحققها التجمع.

ويضبط مناب كل عضو في الأرباح المذكورة، طبقاً لأحكام الفصل 456 من مجلة الشركات التجارية، على أساس النسب المحددة بالعقد التأسيسي للتجمع. وفي غياب ذلك يتم توزيع الأرباح بالتساوي بين أعضاء التجمع.

ويتم اعتماد نفس هذا التقسيم في صورة تسجيل خسارة.

مثال عدد 2 :

لنأخذ معطيات المثال عدد 1 ولنفترض أن المؤسسات العضوة في التجمع حققت خلال سنة 2001 النتائج التالية :

| | |
|-----------------|---------------------|
| 700.000 د (ربح) | - المؤسسة الأولى : |
| 420.000 (ربح) | - المؤسسة الثانية : |
| 180.000 (خسارة) | - المؤسسة الثالثة : |

إذا افترضنا أن العقد التأسيسي للتجمع المذكور ينصّ على تحديد مناب كل عضو في أرباح التجمع كما يلي :

| | |
|-----|--------------------------|
| 40% | - مناب المؤسسة الأولى : |
| 35% | - مناب المؤسسة الثانية : |
| 25% | - مناب المؤسسة الثالثة : |

في هذه الحالة، يحتسب الربح الخاضع للضريبة لكل عضو بعنوان سنة 2001 على النحو التالي :

| | |
|-----------|--|
| 700.000 د | - المؤسسة الأولى |
| 120.000 د | النتيجة المحققة سنة 2001 : |
| | المناب في نتيجة التجمع (300.000 د x 40%) |
| 820.000 د | الربح الخاضع للضريبة |

| | |
|----------------------------|---|
| المؤسسة الثانية | - |
| النتيجة المحققة سنة 2001 : | |
| المناوب في نتيجة التجمع | |
| (30.000 د x 35%) | |
| الربح الخاضع للضريبة | |
| 420.000 د | |
| 105.000 د | |
| <hr/> | |
| 525.000 د | |
| المؤسسة الثالثة | - |
| النتيجة المحققة سنة 2001 | |
| المناوب في نتيجة التجمع | |
| (300.000 د x 25%) | |
| النتيجة الجبائية | |
| 180.000 د - | |
| 75.000 د + | |
| <hr/> | |
| 105.000 د (خسارة) | |

(2) في مادة الأقساط الإحتياطية

أ. الأقساط الإحتياطية بعنوان الضريبة على الدخل

سحب الفصل 57 من قانون المالية لسنة 2002 الإعفاء من دفع الأقساط الإحتياطية المنصوص عليه بالفصل 56 من قانون المالية لسنة 2000 بالنسبة إلى الشركاء الأشخاص الطبيعيين لشركات الأشخاص وما شابهها على أعضاء تجمعات المصالح الإقتصادية وذلك في حدود الضريبة على الدخل المستوجبة على منابهم في الأرباح التي يحققها التجمع.

ولمزيد التوضيح يمكن الرجوع إلى المذكرة العامة عدد 9 لسنة 2000 .

ب. الأقساط الإحتياطية بعنوان الضريبة على الشركات

يبقى أعضاء تجمعات المصالح الإقتصادية الذين لهم صفة أشخاص معنويين خاضعين للضريبة على الشركات مطالبين بدفع الأقساط الإحتياطية بعنوان الضريبة المستوجبة على منابهم في أرباح التجمع.

مثال عدد 3 :

لنفترض شخصا طبيعيا " أ " وشركة ذات مسؤولية محدودة " ب " يمارسان نشاط تجارة الجملة في المواد الغذائية.

ولنفترض أن الشخصين " أ " و " ب " كونا خلال سنة 2000 تجمعا للمصالح الاقتصادية يتمثل عرضه في نقل البضائع.

لنفترض كذلك أن التجمع المذكور حقق خلال سنة 2000 ربحا بـ 100.000 دينار وزّع بالتساوي بين " أ " و " ب " .

إذا افترضنا أن النتائج التي حققها " أ " و " ب " خلال سنة 2000 بعنوان نشاطهما تبلغ على التوالي 320.000 د و 560.000 د (أرباح) وأن " أ " حقق بعنوان نفس السنة مداخيل عقارية صافية بمبلغ 70.000 د , في هذه الحالة تحتسب الضريبة المستوجبة خلال سنة 2001 وكذلك الأقساط الاحتياطية المستوجبة خلال سنة 2002 من قبل " أ " و " ب " كما يلي :

I . الضريبة المستوجبة خلال سنة 2001

(1) الضريبة على الدخل المستوجبة على " أ "

| | |
|--|-----------|
| الأرباح التجارية | 320.000 د |
| المناخ في أرباح التجمع (100.000 د x 50%) | 50.000 د |
| المداخيل العقارية الصافية | 70.000 د |
| <hr/> | |
| الدخل الجملي الصافي الخاضع للضريبة | 440.000 د |

$$\text{الضريبة على الدخل المستوجبة} = (390.000 \text{ د} \times 35\% + 50.000 \text{ د} \times 26.05\%) = 149.525 \text{ د}$$

(2) الضريبة على الشركات المستوجبة على " ب "

| | |
|--|-----------|
| الأرباح المتأتية من النشاط | 560.000 د |
| المناخ في أرباح التجمع (100.000 د x 50%) | 50.000 د |
| <hr/> | |
| الربح الخاضع للضريبة | 610.000 د |

$$\text{الضريبة على الشركات المستوجبة} = 610.000 \text{ د} \times 35\% = 213.500 \text{ د}$$

II . الأقساط الاحتياطية المستوجبة خلال سنة 2002

(1) الأقساط المستوجبة على الشخص الطبيعي " أ "

لا تخضع الضريبة المستوجبة على المداخل العقارية التي حققها " أ " وكذلك على منابه في أرباح التجمّع لدفع الأقساط الاحتياطية. بالتالي لا يخضع للأقساط المذكورة سوى الجزء من الضريبة على الدخل المتعلق بأرباحه التجارية.

وتبعاً لذلك تحتسب الأقساط الاحتياطية المستوجبة على " أ " كما يلي :

أ . الجزء من الضريبة الخاضع للأقساط الاحتياطية

$$108.745,454 \text{ د} = \frac{320.000}{440.000} \times 149.525$$

ب . مبلغ الأقساط المستوجبة

$$97.870,909 \text{ د} = 90\% \times 108.745,454$$

(2) الأقساط المستوجبة على الشركة " ب "

يتعين على الشركة " ب " دفع الأقساط الاحتياطية بعنوان الضريبة على الشركات المستوجبة على الأرباح المتأتية من نشاطها وكذلك على منابها في أرباح التجمع.

بالتالي , تحتسب الأقساط الاحتياطية المستوجبة على " ب " كما يلي :

$$\begin{aligned} & \text{الضريبة على الشركات المستوجبة : } 213.500 \text{ د} \\ & \text{الأقساط الإحتياطية المستوجبة} = 90\% \times 213.500 \text{ د} \\ & = 192.150 \text{ د} \end{aligned}$$

المدير العام للدراسات
والتشريع الجبائي

الإمضاء : محمد علي بن مالك

