

مذكرة عامة عدد 2003/7

الموضوع : تحليل أحكام الفصلين 53 و54 من القانون عدد 101 لسنة 2002 المؤرخ في 17 ديسمبر 2002 المتعلق بقانون المالية لسنة 2003.

ملخص

الخصم من المورد والنظام الجبائي لشركات الأشخاص

تمّ بمقتضى القانون عدد 101 لسنة 2002 المؤرخ في 17 ديسمبر 2002 المتعلق بقانون المالية لسنة 2003 :

1. الترفيع في نسبة الخصم من المورد من 5% إلى 10% بعنوان الأتعاب والعمولات وأجور الوساطة والأكرية وكذلك مكافآت الأنشطة غير التجارية مهما كانت تسميتها المدفوعة من قبل الدولة والجماعات المحلية والأشخاص المعنويين والأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل حسب النظام الحقيقي (الفصل 53).

ولم يشمل الترفيع في نسبة الخصم من المورد :

- الأتعاب التي تبقى خاضعة للخصم من المورد بنسبة 2.5% ؛
- ومعينات كراء النزل التي تبقى خاضعة للخصم من المورد بنسبة 5% ؛ وذلك إذا دفعت هذه الأتعاب أو هذه المعينات إلى الأشخاص المعنويين وإلى الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل حسب النظام الحقيقي.

2. تمكين شركات الأشخاص والشركات والتجمعات الخاضعة لنفس نظامها الجبائي من طرح الخصم من المورد الذي تحملته بعنوان المبالغ الراجعة لها والتسبقة التي دفعتها بعنوان واردات مواد الاستهلاك من التسبقة المستوجبة عليها بنسبة 25% من الأرباح المحققة (الفصل 54).

3. ضبط تاريخ تطبيق أحكام قانون المالية :

3- أ. بالنسبة إلى الخصم من المورد على المداخل المدفوعة أو الموضوعة على ذمة مستحقيها ابتداء من غرة جانفي 2003

3- ب. بالنسبة إلى طرح الخصوم من المورد التي تحملتها شركات الأشخاص والشركات والتجمعات الخاضعة لنفس نظامها الجبائي والتسبقة المدفوعة بعنوان واردات مواد الاستهلاك من التسبقة المستوجبة عليها بداية من سنة 2003 بعنوان أرباح سنة 2002 والسنوات اللاحقة (الفصل 87).

في إطار تحسين مردود الأداء دون الترفيع في النسب وكذلك لمزيد التحكّم في طرق استخلاصه, رفع الفصل 53 من القانون عدد 101 لسنة 2002 المؤرّخ في 17 ديسمبر 2002 المتعلق بقانون المالية لسنة 2003 في نسبة الخصم من المورد بعنوان بعض أصناف المداخل الراجعة للأشخاص المقيمين والمستقرين بالبلاد التونسية.

من ناحية أخرى وللحدّ من تراكم الخصوم من المورد والتسبقات على مستوى شركات الأشخاص والشركات والتجمعات الخاضعة لنفس نظامها الجبائي, مكّن الفصل 54 من قانون المالية لسنة 2003 الشركات والتجمعات المذكورة من طرح الخصم من المورد الذي تحمّله والتسبقة على الواردات التي دفعتها من التسبقة المستوجبة عليها بعنوان الأرباح المحققة.

وتهدف هذه المذكرة إلى التذكير بالنظام الجبائي الجاري به العمل فيما يتعلق بالخصم من المورد بعنوان المداخل المعنية بالترفيع ومآل الخصوم من المورد والتسبقات التي تتحملها شركات الأشخاص والشركات والتجمعات الخاضعة لنفس نظامها الجبائي وإلى تحليل أحكام الفصلين 53 و54 المشار إليهما أعلاه.

I . التذكير بالنظام الجبائي الجاري به العمل إلى غاية 31 ديسمبر 2002

1 . المبالغ المعنية بالترفيع في نسبة الخصم من المورد

طبقاً لأحكام الفقرة الفرعية " أ " من الفقرة I من الفصل 52 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات تخضع الأتعاب والعمولات وأجور الوساطة والأكرية وكذلك مكافآت الأنشطة غير التجارية مهما كانت تسميتها المدفوعة من قبل الدولة والجماعات المحلية والأشخاص المعنويين وكذلك الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل حسب النظام الحقيقي إلى خصم من المورد بنسبة 5% من مبلغها الخام.

وتخفف هذه النسبة إلى 2.5% بالنسبة إلى الأتعاب المدفوعة إلى الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على الشركات والشركات والتجمعات

المنصوص عليها بالفصل 4 من المجلة المذكورة والأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل حسب النظام الحقيقي.

ولمزيد التوضيح يتعين الرجوع إلى المذكرات العامة عدد 23 لسنة 1990 وعدد 3 لسنة 1991 وعدد 3 لسنة 1992 وعدد 8 لسنة 1994.

2 . بالنسبة إلى الخصم من المورد الذي تتحمله شركات الأشخاص والشركات والتجمعات الخاضعة لنفس نظامها الجبائي والتسبقة بعنوان واردات مواد الاستهلاك المدفوعة من قبل هذه الأخيرة.

طبقاً لأحكام الفقرة I من الفصل 54 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات، تطرح الخصوم من المورد التي تتحملها خاصة شركات الأشخاص والشركات والتجمعات الخاضعة لنفس نظامها الجبائي والمنصوص عليها بالفصل 4 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات بعنوان المبالغ الراجعة لها وكذلك التسبقة التي تدفعها بعنوان واردات مواد الاستهلاك والتسبقة التي تدفعها بعنوان الأرباح المحققة من الضريبة على الشركات أو من الضريبة على الدخل المستوجبة على الشركاء أو على الأعضاء كل حسب حقوقه في الشركة أو في التجمع أو من الأقساط الاحتياطية عند الاقتضاء.

ولمزيد التوضيح يتعين الرجوع إلى المذكرة العامة عدد 12 لسنة 1998 والمذكرة العامة عدد 9 لسنة 2000 والمذكرة العامة عدد 12 لسنة 2002.

II . إضافات قانون المالية لسنة 2003

1) الترفيع في نسبة الخصم من المورد بعنوان المداخل المنصوص عليها بالفقرة الفرعية " أ " من الفقرة I من الفصل 52 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات

رفّع الفصل 53 من قانون المالية لسنة 2003 في نسبة الخصم من المورد من 5% إلى 10% بالنسبة إلى الأتعاب المدفوعة إلى الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل على أساس قاعدة تقديرية وإلى العمولات وأجور الوساطة والأكرية ومكافآت الأنشطة غير التجارية مهما كانت تسميتها

المدفوعة من قبل الدولة والجماعات المحلية والأشخاص المعنويين والأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل حسب النظام الحقيقي.

غير أنّ الترفيع لم يشمل طبقاً لأحكام نفس الفصل :

أ. الأتعاب الراجعة إلى الأشخاص المعنويين وإلى الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل حسب النظام الحقيقي التي تبقى خاضعة للخصم من المورد بنسبة 2.5% من مبلغها الخام.

ولهذا الغرض يستوجب تطبيق النسبة المنخفضة بـ 2.5% بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين استظهارهم بشهادة مسلمة من مصالح المراقبة الجبائية تبين خضوعهم للضريبة على أساس النظام الحقيقي ؛

من ناحية أخرى يجدر التذكير أنّ نسبة 2.5% تطبق فقط على الأتعاب كما تمّ تعريفها بالمذكرة العامة عدد 23 لسنة 1990 حيث عرّفت الأتعاب على أنها المبالغ المدفوعة مقابل خدمات أصحاب المهن الحرّة. وتعتبر مهنا حرّة، المهن التي يمثل النشاط الفكري فيها دوراً أساسياً والتي تتمثّل في تعاطي عمل فني أو عملاً ينجزه المعني بالأمر بكلّ استقلالية وبصورة شخصيّة ؛

ب. معينات كراء النزل المدفوعة للأشخاص المعنويين وإلى الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل حسب النظام الحقيقي والتي تبقى خاضعة للخصم من المورد بنسبة 5% من مبلغها الخام.

وعلى هذا المستوى يجدر التذكير أنّ نسبة 5% تطبق فقط على معينات كراء النزل سواء تم ذلك في إطار وكالة حرّة أو في إطار كراء محل النزل.

وعلى هذا الأساس فإن معينات الكراء التي تدفع إلى أصحاب النزل من قبل متسوعي بعض الأماكن في النزل كمحلات بيع الصناعات التقليدية أو الملهى أو المطعم أو المقهى تبقى خاضعة للخصم من المورد بنسبة 10% من مبلغها الخام.

أمّا فيما يتعلق بطرق وأجال دفع الخصم من المورد الذي تمّ القيام به والعقوبات المترتبة عن عدم القيام بالخصم أو القيام به بصفة منقوصة أو عدم دفع

الخصوم التي تمّ القيام بها وكذلك طرح الخصم من المورد واسترجاع فائض الخصم من المورد, فتبقى خاضعة للتشريع الجبائي الجاري به العمل في تاريخ 31 ديسمبر 2002.

(2) طرح الخصوم من المورد والتسبقة بعنوان مواد الاستهلاك من قبل شركات الأشخاص والشركات والتجمعات الخاضعة لنفس نظامها الجبائي

مكّنت أحكام الفصل 54 من قانون المالية لسنة 2003 شركات الأشخاص والشركات والتجمعات الخاضعة لنفس نظامها الجبائي من طرح التسبقة المدفوعة بعنوان واردات مواد الاستهلاك وكذلك الخصم من المورد الذي تحملته بعنوان المبالغ الراجعة لها والتي يشملها ميدان تطبيق الخصم من المورد كما تم ضبطه بالفصل 52 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات من التسبقة المستوجبة عليها بنسبة 25% من الأرباح التي تحققها.

ويتعلّق الأمر بالشركات والتجمّعات المنصوص عليها بالفصل 4 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات وهي :

- شركات المفاوضة , و
- الشركات الفعلية , و
- شركات المقارضة البسيطة , و
- شركات المحاصة , و
- تجمّعات المصالح الاقتصادية , و
- الشركات المدنية التي لا تكتسي صبغة شركات رؤوس الأموال.

ويتمّ طرح على أساس شهادة الخصم من المورد أو الشهادة المسلمة لها من طرف المصالح الديوانية بالنسبة للتسبقة المدفوعة بعنوان واردات مواد الاستهلاك .

مثال عدد 1 :

لنفترض أنّ شخصا طبيعيا " أ " وشركة ذات مسؤولية محدودة " ب " يمارسان نشاط تجارة الجملة في قطع غيار السيارات في إطار شركة محاصة بالتساوي بينهما.

لنفترض كذلك أنّ شركة المحاسبة حقّقت بعنوان سنة 2002 ربحاً صافياً بـ 240.000 دينار وتحملت خلال نفس السنة الخصوم من المورد التالية :

- خصم من المورد بعنوان الصفقات : 8.000 د
- خصم من المورد بعنوان الأكرية : 5.000 د

كما دفعت الشركة المذكورة تسبقة بعنوان توريد قطع الغيار بـ : 12.000 د

في هذه الحالة تحتسب التسبقة المستوجبة على شركة المحاسبة على الأرباح المحققة بعنوان سنة 2002 كما يلي :

التسبقة المستوجبة على الشركة :
$$240.000 \text{ د} \times 25\% = 60.000 \text{ د}$$

- طرح الخصوم من المورد التي تحملتها الشركة والتسبقة التي دفعتها بعنوان توريد قطع الغيار :

$$(8.000 \text{ د} + 5.000 \text{ د} + 12.000 \text{ د} = 25.000 \text{ د}).$$

35.000 د باقي التسبقة الواجب دفعه :

المناوب في التسبقة التي دفعتها الشركة القابل للطرح من الضريبة على الدخل المستوجبة على الشريك " أ "
$$60.000 \times 50\% = 30.000 \text{ د}$$

المناوب من التسبقة التي دفعتها الشركة القابل للطرح من الضريبة على الشركات المستوجبة على الشريك " ب "
$$60.000 \times 50\% = 30.000 \text{ د}$$

(3) مآل فائض الخصم من المورد والتسبقة الذي لم يتسنّ طرحه :

طبقاً لأحكام قانون المالية لسنة 2003 تطرح شركات الأشخاص والشركات والتجمعات الخاضعة لنفس نظامها الجبائي الخصوم من المورد بعنوان

المبالغ الراجعة لها والتسبقة بعنوان واردات مواد الاستهلاك من التسبقة المستوجبة عليها بنسبة 25% من الأرباح المحققة.

وإذا لم يتسنّ طرح كلّ الخصوم من المورد أو كامل التسبقة بعنوان توريد مواد الاستهلاك فإنّ فائض الخصم من المورد أو فائض التسبقة بعنوان واردات مواد الإستهلاك يكون قابلاً للطرح من التسبقات المستوجبة عليها مستقبلاً كما يمكن المطالبة باسترجاعه وذلك طبقاً للتراتب الجاري بها العمل.

وعلى هذا الأساس لا يمكن للشركاء وللأعضاء في الشركات والتجمّعات المذكورة طرح الخصوم من المورد والتسبقة بعنوان واردات مواد الاستهلاك من الضريبة المستوجبة عليهم حيث يقتصر الطرح على مستواهم على التسبقة التي دفعتها الشركات والتجمّعات المذكورة بنسبة 25% بعنوان الأرباح المحققة كلّ حسب حقوقه في الشركة أو في التجمّع.

مثال عدد 2 :

لنأخذ من جديد معطيات المثال عدد 1 ولنفترض أن شركة المحاسبة تحملت خلال سنة 2002 خصوم من المورد بعنوان الصفقات والأكرية بـ :
30.000 د

كما دفعت تسبقة بعنوان توريد قطع الغيار بـ : 35.000 د

في هذه الحالة تحتسب التسبقة المستوجبة عليها . كما يلي :

التسبقة المستوجبة على شركة المحاسبة :

240.000 د x 25% = 60.000 د

طرح الخصوم من المورد التي تحملتها الشركة والتسبقة المدفوعة من قبلها

(30.000 د + 35.000 د = 65.000 د)

فائض التسبقة القابل للطرح أو للاسترجاع

لدى شركة المحاسبة :

المناوب من التسبقة القابل للطرح من الضريبة على الدخل المستوجبة على الشريك
"أ"

30.000 د = 50% x 60.000 د

- المناب من التسبقة القابل للطرح من الضريبة على الشركات المستوجبة على الشريك "ب"

$$= 60.000 \times 50\% = 30.000 \text{ د}$$

ولا يمكن لأي من الشريكين طرح فائض الخصم من المورد أي 5000 د. حيث يكون هذا الفائض قابلاً للطرح على مستوى شركة المحاصة وذلك من التسبقة المستوجبة عليها بعنوان السنة 2003 أو السنوات اللاحقة كما يمكن لها طلب استرجاعه طبقاً للتشريع الجبائي الجاري به العمل.

III . تاريخ دخول الأحكام الجديدة حيز التنفيذ

(1) بالنسبة إلى الخصم من المورد

تطبق نسبة الخصم من المورد المحددة بـ 10% على الأتعاب والعمولات وأجور الوساطة والأكرية ومكافآت الأنشطة غير التجارية المدفوعة أو الموضوعه على ذمة مستحقيها بداية من غرة جانفي 2003.

(2) بالنسبة لطرح الخصم من المورد والتسبقة التي تتحملها شركات الأشخاص والشركات والتجمعات الخاضعة لنفس نظامها الجبائي

يطرح الخصم من المورد الذي تتحمله شركات الأشخاص والشركات والتجمعات الخاضعة لنفس نظامها الجبائي وكذلك التسبقة بعنوان واردات مواد الاستهلاك من التسبقة المستوجبة عليها على الأرباح المحققة بعنوان سنة 2002 المصرح بها سنة 2003 والسنوات اللاحقة.

المدير العام للدراسات

والتشريع الجبائي

الإمضاء : محمد علي بن مالك

