

مذكرة عامة عدد 27 / 2003

الموضوع : تحليل أحكام الفصلين 31 و 32 من القانون عدد 101 لسنة 2002 المؤرخ في 17 ديسمبر 2002 المتعلق بقانون المالية لسنة 2003 والخاصة بالتمديد في أجل طرح خسائر الاستغلال.

تلخيص

التمديد في أجل طرح خسائر الاستغلال

1) تم بمقتضى القانون عدد 101 لسنة 2002 المؤرخ في 17 ديسمبر 2002 المتعلق بقانون المالية لسنة 2003 :

أ. التمديد في أجل طرح خسائر الاستغلال المسجلة بعنوان سنة مالية معيّنة من ثلاث إلى أربع سنوات. (الفصلان 31 و 32)

ب. تمكين المؤسسات من اعتماد الترتيب التالي لضبط نتائجها الجبائية بعنوان سنة مالية :

- * طرح الخسائر المؤجلة
 - * طرح استهلاكات السنة المالية المعنية
 - * طرح الاستهلاكات المؤجلة للسنوات المالية الفارطة
- (الفصل 32).

2) لا تقبل للطرح الخسائر التي لم يتمّ طرحها من النتائج الإيجابية للسنوات المالية لسنة تسجيل الخسائر وذلك في حدود المداخل أو الأرباح المحقّقة (الفصلان 31 و32).

3) تطبّق أحكام قانون المالية لسنة 2003 بداية من غرّة جانفي 2003 وتطبق بالتالي على الخسائر التي لم تفقد حق الطرح في هذا التاريخ أي الخسائر المسجلة بعنوان سنة 1999 والخسائر المسجلة بعنوان السنوات اللاحقة.

في إطار مزيد تدعيم القاعدة المالية للمؤسسات ولتمكينها من فرصة إضافية لاستيعاب خسائر الاستغلال , مدد الفصلان 31 و32 من القانون عدد 101 لسنة 2002 المؤرخ في 17 ديسمبر 2002 المتعلق بقانون المالية لسنة 2003 في أجل طرح الخسائر المؤجلة كما ضبط الفصل 32 المذكور ترتيبا لطرح الخسائر.

وتهدف هذه المذكرة إلى التذكير بالتشريع الجاري به العمل بعنوان طرح الخسائر إلى غاية 31 ديسمبر 2002 وإلى تحليل أحكام الفصلين 31 و32 من قانون المالية لسنة 2003 .

I . النظام الجبائي لطرح الخسائر الجاري به العمل إلى غاية 31 ديسمبر 2002

طبقا للأحكام المشتركة للفصلين 8 و48 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات , تطرح خسائر الاستغلال المسجلة بعنوان سنة مالية معينة والتي تفرزها محاسبة قانونية تباعا من نتائج الثلاث سنوات الموالية لسنة تسجيلها.

هذا وتطرح الاستهلاكات المؤجلة خلال فترات الخسارة من النتائج الإيجابية للسنوات الموالية لسنة تسجيل الخسارة دون تحديد في الزمن.

وفي صورة عدم قيام المؤسسة بطرح الخسارة أو الاستهلاكات المؤجلة للسنوات السابقة من النتائج الإيجابية للسنوات الموالية للسنوات المسجلة للخسائر أو للاستهلاكات المؤجلة فإنها تفقد نهائيا الحق في طرح الخسائر والاستهلاكات المذكورة.

ولمزيد التوضيح يتعين الرجوع إلى المذكرة العامة عدد 83 لسنة 1990 والمذكرة العامة عدد 10 لسنة 1993.

II . إضافات قانون المالية لسنة 2003

1 . التمديد في أجل طرح الخسائر

أ - فيما يتعلق بالأشخاص الطبيعيين

لضبط الدخل الجملي الصافي لسنة معيّنة تطرح, طبقا لأحكام الفصل 31 من قانون المالية لسنة 2003 , الخسارة المسجّلة بعنوان أحد أصناف الدخل والتي تبرزها محاسبة مطابقة للتشريع المحاسبي للمؤسسات, من الدخل الجملي للسنة المذكورة. وإذا لم يكف الدخل الجملي لطرح كلّ الخسارة يطرح ما تبقى منها تباعا من الدخل الجملي للسنوات الموالية وذلك في حدود السنة الرابعة بدخول الغاية.

*** الحالة الخاصة بالأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل في صنف الأرباح الصناعية والتجارية حسب النظام الحقيقي وعلى أساس واجبات محاسبية مبسّطة**

نصّ الفصل 31 من قانون المالية لسنة 2003 على أنّ الخسائر القابلة للطرح هي الخسائر التي تفرزها محاسبة مطابقة للتشريع المحاسبي للمؤسسات.

وعلى هذا المستوى, يجدر التذكير أنّ الأشخاص الطبيعيين الذين يحققون أرباحا صناعية وتجارية والخاضعين للنظام الحقيقي على أساس واجبات محاسبية مبسّطة يمكنهم الانتفاع بأحكام الفصل 31 المذكور أعلاه باعتبار أنّ الواجبات المحاسبية المبسّطة المذكورة تمّ التنصيص عليها بمقتضى الفصل 62 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات وباعتبار أنّ الفقرة 4 من الفصل 12 من نفس المجلة لم تستثن من الطرح بالنسبة إلى هذا الصنف من المطالبين بالضريبة, إلاّ المدخّرات.

مثال عدد 1 :

لنفترض أنّ شخصا طبيعيا خاضعا للضريبة على الدخل في صنف الأرباح التجارية والصناعية حسب النظام الحقيقي سجّل بعنوان سنوات 1999 و 2000 و 2001 و 2002 و 2003 النتائج التالية :

السنة	1999	2000	2001	2002	2003
النتائج الصافية للسنة	100.000 د خسارة	30.000 د أرباح	10.000 د أرباح	30.000 د أرباح	50.000 د أرباح

في هذه الحالة يتمّ طرح الخسائر كما يلي :

تطرح الخسائر المسجلة بعنوان سنة 1999 من نتائج السنوات الأربع
الموالية كالاتي :

سنة 2000 : أرباح بـ 30.000 د - 100.000 د = 70.000 د خسائر مؤجلة

سنة 2001 : أرباح بـ 10.000 د - 70.000 د = 60.000 د خسائر مؤجلة

سنة 2002 : أرباح بـ 30.000 د - 60.000 د = 30.000 د خسائر مؤجلة

سنة 2003 : أرباح بـ 50.000 د - 30.000 د = 20.000 د ربح

مكن التمديد في مدّة طرح الخسائر من طرح القسط المتبقي من الخسائر
المسجّلة بعنوان سنة 1999 أي 30.000 دينار من نتائج سنة 2003.

ب - فيما يتعلق بالأشخاص المعنويين

تطرح الخسائر التي يسجلها الأشخاص المعنويون بعنوان سنة مالية معيّنة من نتائج السنوات المالية لسنة تسجيل الخسائر وذلك إلى غاية السنة الرابعة بدخول الغاية.

2. كيفية طرح خسائر الاستغلال

أ . بالنسبة إلى الأشخاص المعنويين

أقرّ الفصل 32 من قانون المالية لسنة 2003 بالنسبة إلى الأشخاص المعنويين ترتيباً لطرح الخسائر بالنسبة إلى كلّ سنة مالية تسجل بعنوانها أرباح وذلك كما يلي :

- أولاً : الخسائر المؤجلة ،
- ثانياً : استهلاكات السنة المالية المعنية ؛
- ثالثاً : الاستهلاكات المؤجلة للسنوات المالية الفارطة .

وعلى هذا الأساس ، يلزم الأشخاص المعنويين باتباع الأولوية في الطرح المنصوص عليها بالفصل 32 السابق الذكر. وفي صورة مخالفة المؤسسة للترتيب المحدد آنفاً ، فإنها تفقد الحقّ في طرح القسط من الخسارة الذي لم تقم بطرحه باعتبار الترتيب الذي اعتمدته.

مثال عدد 2 :

لنفترض أنّ شركة خفية الاسم سجلت بعنوان السنوات 1999 و2000 و2001 و2002 و2003 النتائج التالية :

السنة	1999	2000	2001	2002	2003
النتائج الصافية للسنة المالية	70.000 د خسائر منها 30.000 د استهلاكات السنة المؤجلة	100.000 د خسائر منها 40.000 د استهلاكات السنة المؤجلة	100.000 د خسائر منها 80.000 د استهلاكات السنة المؤجلة	120.000 د خسائر منها 90.000 د استهلاكات السنة المؤجلة	170.000 د أرباح دون اعتبار استهلاكات السنة المحددة بـ 75.000 د

في هذه الحالة, تحتسب النتيجة الجبائية للشركة المعنية بعنوان سنة 2003
كما يلي :

النتائج قبل طرح إستهلاكات سنة 2003 د 170.000

1. طرح الخسائر المؤجلة :

– د 40.000	* خسائر سنة 1999 :
– د 60.000	* خسائر سنة 2000 :
– د 20.000	* خسائر سنة 2001 :
– <u>د 30.000</u>	خسائر سنة 2002 :

**نتائج سنة 2003 قبل
طرح استهلاكات السنة**

– د 75.000	2. طرح استهلاكات سنة 2003
<u>د 55.000</u>	استهلاكات قابلة للتأجيل

وتبقى الإستهلاكات المؤجلة للسنوات الفارطة التي لم يتسنّ طرحها قابلة للتأجيل
بعنوان السنوات اللاحقة دون تحديد في الزمن وهي :

– د 30.000	بالنسبة لسنة 1999
– د 40.000	بالنسبة لسنة 2000
– د 80.000	بالنسبة لسنة 2001
– د 90.000	بالنسبة لسنة 2002
– د 55.000	بالنسبة لسنة 2003

ب. بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين

تطرح طبقاً لأحكام الفصل 8 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات الخسائر المسجلة من قبل الأشخاص الطبيعيين بعنوان صنف من المداخل من الدخل الجملي.

غير أنّ الاستهلاكات تطرح فقط من نتائج صنف المداخل الملحقة بموازناته الأصول موضوع الاستهلاكات, وبالتالي فإن الترتيب الذي أقره قانون المالية لسنة 2003 لا يمكن اعتماده من قبل الأشخاص الطبيعيين الذين يحققون أكثر من صنف من المداخل.

غير أنه إذا اقتصر الدخل الجملي للشخص الطبيعي على نوع واحد من المداخل وكان المعني بالأمر خاضعاً للضريبة على الدخل حسب النظام الحقيقي, يمكنه اعتماد الترتيب الذي أقره قانون المالية لسنة 2003 .

مثال عدد 3 :

لنفترض أنّ شخصاً طبيعياً أعزب خاضعاً للضريبة على الدخل في صنف الأرباح الصناعية والتجارية حسب النظام الحقيقي قد حقق بعنوان السنوات المالية 1999 و 2000 و 2001 و 2002 النتائج التالية :

السنة	1999	2000	2001	2002
النتائج الصافية للسنة المالية	35.000 د خسائر منها 5.000 د استهلاكات السنة المؤجلة	25.000 د خسائر منها 10.000 د استهلاكات السنة المؤجلة	40.000 د خسائر منها 15.000 د استهلاكات السنة المؤجلة	90.000 د أرباح دون اعتبار استهلاكات السنة المحددة بـ 7.000 د

في هذه الحالة, وباعتبار أنّ المعني بالأمر قد حقق نوعاً واحداً من المداخل (أرباح صناعية وتجارية) وباعتباره ينتمي إلى النظام الحقيقي, فيمكنه اعتماد الترتيب الذي أقره الفصل 32 من قانون المالية لسنة 2003. على هذا الأساس, يضبط دخله الصافي الخاضع للضريبة بعنوان سنة 2002 كما يلي :

النتائج الصافية لسنة 2002 قبل طرح استهلاكات السنة : 90.000 د

1. طرح الخسائر المؤجلة لسنوات 1999 و 2000
و 2001 : (30.000 د + 15.000 د + 25.000 د) - 70.000 د -

النتائج بعد طرح الخسائر المؤجلة 20.000 د

2. طرح استهلاكات سنة 2002 7.000 د -

3. طرح الاستهلاكات المؤجلة للسنوات الفارطة
(5.000 د + 10.000 د + 15.000 د) - 30.000 د -

**قسط الاستهلاكات القابلة للطرح من النتائج
الإيجابية للسنوات الموالية 17.000 د**

**3 . مآل الخسائر التي لم يتمّ طرحها من النتائج الإيجابية للسنوات
المالية الأولى الموالية لسنة تسجيل الخسائر**

نصّ الفصلان 31 و 32 من قانون المالية لسنة 2003 على أنّ
الخسائر التي لم يتمّ طرحها من المداخل أو الأرباح المسجلة بعنوان السنوات
المالية مباشرة لسنة تسجيل الخسائر لا يمكن طرحها لاحقاً وذلك في حدود
المداخل والأرباح المحققة.

ويطبق نفس المبدأ بالنسبة إلى الاستهلاكات المؤجلة للسنوات الفارطة
حيث أنها تكون غير قابلة للتأجيل في صورة عدم طرحها من النتائج الإيجابية
الأولى الموالية وذلك في حدود المداخل أو الأرباح المحققة.

مثال عدد 4 :

لنفترض أنّ شركة قد سجلت بعنوان سنة 2001 خسائر بـ 17.000 د
د منها 10.000 د استهلاكات السنة المالية المؤجلة.

الفرضية الأولى :

لنفترض أنّ الشركة المعنية قد حققت بعنوان سنة 2002 نتائج إيجابية بـ50.000 د , واختارت عدم طرح الخسائر والإستهلاكات المسجّلة بعنوان سنة 2001 ، فهي تخسر بذلك نهائياً حق طرح هذه الخسائر والاستهلاكات أي 17000 د.

الفرضية الثانية :

لنفترض أنّ الشركة المعنية قد حققت بعنوان سنة 2002 نتائج إيجابية بـ9000 د واختارت عدم طرح الخسائر والإستهلاكات المسجّلة بعنوان سنة 2001 ، فهي تخسر نهائياً حق طرح هذه الخسائر والاستهلاكات في حدود الربح المحقق بعنوان سنة 2002 أي 9000 د .

وعليه، يكون القسط من الاستهلاكات المؤجلة المسجلة بعنوان سنة 2001 أي 8000 د قابلاً للطرح من النتائج الإيجابية الأولى للسنوات اللاحقة ودون تحديد في الزمن.

III . دخول الأحكام الجديدة حيّز التنفيذ

تطبق أحكام الفصلين 31 و32 من قانون المالية لسنة 2003 المتعلقة بالتمديد في أجل طرح خسائر الاستغلال على خسائر الاستغلال التي لم تفقد حقّ الطرح بمرور الزمن في غرّة جانفي 2003.

وبالتالي فإنّ هذه الأحكام تطبق على الخسائر المسجلة بعنوان سنة 1999 باعتبار أنّ سنة 2002 تطابق آخر سنة لترحها طبقاً للتشريع الجاري به العمل في 31 ديسمبر 2002 والتي سوف تكون قابلة للطرح من نتائج سنة 2003 وكذلك على الخسائر المسجلة بعنوان السنوات الموالية.

المدير العام للدراسات
والتشريع الجبائي

الإمضاء : محمد علي بن مالك