

مذكرة عامة عدد 2006/16

الموضوع : تحليل أحكام الفصلين 42 و 43 من القانون عدد 106 لسنة 2005 المؤرخ في 19 ديسمبر 2005 المتعلق بقانون المالية لسنة 2006 المتعلقة بمراجعة الضريبة الدنيا المستوجبة بعنوان الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات وضبط حدّ أدنى لها.

ملخص

مراجعة الضريبة الدنيا المستوجبة بعنوان الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات وضبط حدّ أدنى لها

نصّ الفصلان 42 و 43 من قانون المالية لسنة 2006 على :

1. التخفيض في نسبة الضريبة الدنيا من 0,5% إلى 0,1% من رقم المعاملات أو المقاييس الخام وحذف الحدّ الأقصى لها وتحديد حدّ أدنى لها :

- بـ100 دينار بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين ؛
- بـ100 دينار بالنسبة إلى الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على الشركات بنسبة 10% ؛
- بـ250 دينار بالنسبة إلى الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على الشركات بنسبة 35% ؛

2. استثناء رقم المعاملات والمقاييس المتأتية من التصدير من قاعدة الضريبة الدنيا.

3. عدم إخضاع المؤسسات الناشطة بمناطق التنمية الجهوية أو الناشطة في قطاعات التنمية الفلاحية إلى الضريبة الدنيا خلال المدّة المخوّلة لها للانتفاع بالطرح الكلي لأرباحها أو مداخيلها المتأتية من الاستغلال والمحدّدة بالعشر سنوات الأولى للنشاط.

4. ضبط مبلغ الضريبة الدنيا المستوجبة بعنوان التوقف عن النشاط في حدود مبلغ 250 دينار بالنسبة إلى الشركات الخاضعة لنسبة 35%.

5. استثناء المؤسسات المصدرة كلياً من دفع الضريبة الدنيا المستوجبة بعنوان التوقف عن النشاط.

تضمّن القانون عدد 106 المؤرّخ في 19 ديسمبر 2005 المتعلق بقانون المالية لسنة 2006 تنقيحات تتعلق بالضريبة الدنيا بعنوان الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات المنصوص عليها بالفصلين 44 و 49 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

وتهدف هذه المذكرة إلى التذكير بالذمام الجاري به العمل في مادة الضريبة الدنيا إلى غاية 31 ديسمبر 2005 وإلى تحليل أحكام قانون المالية لسنة 2006 في الموضوع.

I. الضريبة الدنيا السارية المفعول إلى غاية 31 ديسمبر 2005

وفقا لأحكام الفصلين 44 و 49 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات لا يمكن أن تقلّ الضريبة المستوجبة على الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل بعنوان الأرباح الصناعية والتجارية حسب النظام الحقيقي أو بعنوان أرباح المهن غير التجارية وكذلك على الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على الشركات عن حدّ أدنى يساوي 0,5% من رقم المعاملات أو المقايض الخام دون أن يتجاوز هذا الحدّ :

- 1000 د بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين وبالنسبة إلى الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على الشركات بنسبة 10% ؛

- 2000 د بالنسبة إلى الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على الشركات بنسبة 35%.

ويطبّق الحدّ الأدنى بـ 0,5% المذكور أعلاه على رقم المعاملات الجملي الخام للشركات العضوة في نظام تجميع النتائج دون أن يتجاوز هذا الحدّ 2000 دينار.

ولا تكون الضريبة الدنيا المنصوص عليها بالفصلين 44 و 49 المذكورين أعلاه مستوجبة على المؤسسات التي تنتفع بالطرح الكلي لمداخيلها أو أرباحها المتأتية من الاستغلال خلال العشر سنوات الأولى للنشاط. ويتعلق الأمر بالمؤسسات المصدرة كليا وبالمؤسسات المنتسبة بمناطق التنمية الجهوية وبالمؤسسات المنتفعة بالامتيازات المخوّلة للتنمية الفلاحية.

وتخضع المؤسسات التي لا تحقق رقم معاملات أو المنقطعة عن النشاط إلى دفع ضريبة دنيا بـ100 دينار. ولا تطبق الضريبة الدنيا المحددة بهذا العنوان على المؤسسات حديثة التكوين خلال مدة إنجاز المشروع على ألاّ تتجاوز هذه المدة 3 سنوات.

II. إضافات قانون المالية لسنة 2006

تضمّن قانون المالية لسنة 2006 إجراءات جديدة تتعلق بالضريبة الدنيا المستوجبة بعنوان الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات. وشملت التنقيحات بعنوان الضريبة الدنيا قاعدة احتسابها وتعريفها كما تمّ ضبط حدّ أدنى لها.

1) قاعدة احتساب الضريبة الدنيا

نصّ الفصلان 42 و43 من قانون المالية لسنة 2006 على أنّ الضريبة الدنيا تحتسب على أساس رقم المعاملات الخام المحلي أو المقاييض المحلية الخام باستثناء رقم المعاملات أو المقاييض المحققة من التصدير التي تبقى خارج ميدان تطبيق الضريبة الدنيا. ويشمل هذا الاستثناء كلّ رقم معاملات وكلّ المقاييض المتأتية من التصدير كما تمّ تعريفه بالتشريع الجبائي الجاري به العمل.

2) تعريف الضريبة الدنيا والحدّ الأدنى لها

1.2. التخفيض في نسبة الضريبة الدنيا من 0,5% إلى 0,1%

خفّض الفصلان 42 و43 من قانون المالية لسنة 2006 في نسبة الضريبة الدنيا المنصوص عليها بالفصلين 44 و49 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات من 0,5% إلى 0,1% من رقم المعاملات أو المقاييض الخام غير المتأتية من التصدير حيث نصّا على أنّ الضريبة على الدخل المستوجبة على الأشخاص المحققين لأرباح صناعية وتجارية أو لأرباح المهن غير التجارية وكذلك الضريبة على الشركات لا تقلّ عن حدّ أدنى يساوي 0,1% من رقم المعاملات المحلي الخام أو المقاييض المحلية الخام.

2.2. ضبط حدّ أدنى للضريبة الدنيا

نصّ الفصلان 42 و43 من قانون المالية لسنة 2006 على أنّ الضريبة الدنيا يجب ألاّ تقلّ عن حدّ أدنى يساوي :

- 100 د بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين المحققين لأرباح صناعية وتجارية ولأرباح المهن غير التجارية ؛
- 100 د بالنسبة إلى الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على الشركات بنسبة 10% ؛
- 250 د بالنسبة إلى الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على الشركات بنسبة 35%.

هذا ويكون هذا الحد الأدنى مستوجبا في كل الحالات أي حتى في صورة عدم تحقيق رقم معاملات.

غير أن الحد الأدنى المذكور لا يطبق على المؤسسات حديثة التكوين خلال مدة إنجاز المشروع المحددة بثلاث سنوات ابتداء من تاريخ إيداع التصريح بالوجود المنصوص عليه بالفصل 56 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات.

(المثالان 1 و 2)

الحالات الخاصة

الشركات المنتفعة بنظام تجميع النتائج

تحتسب في هذه الحالة وطبقا لأحكام الفصل 43 من قانون المالية لسنة 2006 الضريبة الدنيا بنسبة 0,1% على مستوى الشركة الأم على أساس رقم معاملات المجمّع للشركات المنتمية لنفس التجمّع في إطار نظام تجميع النتائج مع حدّ أدنى يساوي 250 دينار.

(المثال عدد 3)

شركات الأشخاص وما شابهها

بالنسبة لشركات الأشخاص وما شابهها وباعتبار أن الأرباح التي تحقّقها تخضع للضريبة على الدخل أو للضريبة على الشركات بين أيدي الشركاء كل حسب منابه أو حقوقه في الشركة فإن الضريبة الدنيا المحتسبة على أساس رقم معاملات الذي تحقّقه الشركة تكون مستوجبة كذلك على الشركاء كل في حدود منابه أو حقوقه في الشركة.

(المثال عدد 4)

3.2. الترفيع في الضريبة الدنيا بعنوان التوقف عن النشاط

تمّ بمقتضى الفصل 43 من قانون المالية لسنة 2006 تعديل مبلغ الضريبة الدنيا المستوجبة بعنوان التوقف عن النشاط بالنسبة للشركات الخاضعة للضريبة بنسبة 35% والمنقطعة عن النشاط ولم تودع التصريح المتعلق به وضبطه في حدود مبلغ 250 د مع الحفاظ على نفس المبلغ الأدنى أي 100 د بالنسبة للأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على الشركات بنسبة 10% المتوقفين عن النشاط.

وتطبّق الضريبة الدنيا المحدّدة بـ250 د بعنوان التوقف عن النشاط على :

- الشركات التي تمّ التقويت فيها أو المنقطعة كلياً عن النشاط والتي لم تقم بإيداع التصريح بالانقطاع عن النشاط ؛
- الشركات المدمجة أو المنقسمة في إطار عملية اندماج أو انقسام كلياً للشركات والتي لم تقم بإيداع التصريح بالانقطاع عن النشاط.

مع العلم أنّ الحدّ الأدنى المضبوط بـ100 د أو 250 د المستوجب بعنوان التوقف عن النشاط لا يطبق :

- على المؤسسات الناشطة بمناطق التنمية الجهوية والمؤسسات الناشطة بقطاعات التنمية الفلاحية خلال مدّة العشر سنوات الأولى للنشاط التي تنتفع خلالها هذه المؤسسات بالطرح الكلي لأرباحها أو لمداديلها المتأتية من النشاط ؛
- وعلى المؤسسات المصدّرة كلياً كما تمّ تعريفها بالتشريع الجاري به العمل وهي :

- * المؤسسات المصدّرة كلياً الناشطة في إطار مجلة تشجيع الاستثمارات؛ أو
- * شركات التجارة الدولية المصدّرة كلياً الناشطة في إطار القانون عدد 42 لسنة 1994 المؤرخ في 7 مارس 1994 المتعلق بالنظام المطبق عليها كما تم تنقيحه بالنصوص اللاحقة؛ أو
- * فضاءات الأنشطة الاقتصادية الناشطة في إطار القانون عدد 81 لسنة 1992 المؤرخ في 3 أوت 1992 كما تم تنقيحه بالنصوص اللاحقة.

3) الحالات المستثناة من الضريبة الدنيا

تمّ بمقتضى الفصلين 42 و 43 من قانون المالية لسنة 2006 استثناء من الضريبة الدنيا المؤسسات الناشطة بمناطق التنمية الجهوية والمؤسسات الناشطة بقطاعات التنمية الفلاحية المنتفحة بالطرح الكلي لأرباحها المتأتية من الاستغلال خلال المدة المخولة لها للطرح الكلي.

وعلى هذا الأساس يشمل الاستثناء من الضريبة الدنيا فقط رقم المعاملات المتأتي من النشاط المؤهل للانتفاع بأحكام الفصل 30 من مجلة تشجيع الاستثمارات بالنسبة للتنمية الفلاحية والفصل 23 من نفس المجلة بالنسبة للتنمية الجهوية وذلك خلال مدة العشر سنوات الأولى للنشاط ويشمل الاستثناء كذلك كلّ رقم معاملات حقق بعنوان العمليات المنصوص عليها بالفصل 5 من مجلة تشجيع الاستثمارات والتي استجابت لشروط طرح الأرباح والمداخل المتأتية من الاستغلال.

ويبقى كلّ رقم معاملات محقق من قبل المؤسسات المعنية غير المتأتي من الأنشطة المؤهلة للانتفاع بأحكام الفصلين المذكورين خاضعا للضريبة الدنيا.

(المثال عدد 5)

III. الأمثلة

مثال عدد 1 :

لنفترض أنّ شخصا طبيعيا أعزبا يمارس نشاطا غير تجاري حقق بعنوان سنة 2005 رقم معاملات جملي بـ 450.000 د منه 200.000 د متأتي من التصدير وربحا صافيا بـ 3000 د.

في هذه الحالة، تحتسب الضريبة على الدخل كالاتي :

- الضريبة على الدخل المستوجبة حسب جدول الضريبة على أساس الربح الصافي: 225 د ؛

- الضريبة الدنيا المستوجبة على أساس رقم المعاملات غير المتأتي من التصدير :
$$250 = 0,1\% \times (450.000 - 200.000) د$$

في هذه الحالة يتمّ اعتماد مبلغ 250 د كضريبة دنيا باعتباره يفوق الضريبة المستوجبة بـ 225 د.

مثال عدد 2 :

لنفترض أنّ شركة خفية الأسم حققت سنة 2005 رقم معاملات بـ 4 م. د وأرباحا صافية بـ 9200 د.

في هذه الحالة تحتسب الضريبة على الشركات المستوجبة عليها كما يلي :

- الضريبة على الشركات باعتبار الربح الصافي

$$9200 \text{ د} \times 35\% = 3.220 \text{ د}$$

- الضريبة الدنيا المستوجبة

$$4000.000 \text{ د} \times 0,1\% = 4.000 \text{ د}$$

في هذه الحالة وباعتبار أن الضريبة الدنيا المحتسبة على أساس رقم المعاملات تفوق الضريبة على الشركات المحتسبة على أساس نسبة 35% تكون الضريبة الدنيا مستوجبة أي 4000 د.

مثال عدد 3 :

لنفترض أن تجمّع شركات مكوّن بين ثلاث شركات خاضعة للضريبة على الشركات بنسبة 35% انخرط في نظام تجميع النتائج ولنفترض أن الشركات المذكورة سجّلت أرقام المعاملات والنتائج الجبائية التالية :

- الشركة أ : رقم معاملات بـ 2 م د وخسارة بـ 300.000 د ،

- الشركة ب : رقم معاملات بـ 1,5 م د وخسارة بـ 250.000 د ،

- الشركة ج : رقم معاملات بـ 4 م د وربحا بـ 570.000 د.

فتكون الضريبة على الشركات المستوجبة على النتائج المجمعة في هذه الحالة كما يلي :

- النتيجة بعد تجميع النتائج : 20.000 د

- الضريبة على الشركات المستوجبة : $20.000 \text{ د} \times 35\% = 7000 \text{ د}$

هذا وتضبط الضريبة الدنيا المستوجبة على الشركة الأم كما يلي :

- رقم المعاملات المجمع
 $2 \text{ م د} + 1,5 \text{ م د} + 4 \text{ م د} = 7,5 \text{ م د}$

- الضريبة الدنيا المستوجبة
 $7,5 \text{ م د} \times 0,1\% = 7500 \text{ د}$

في هذه الحالة وباعتبار أن الضريبة الدنيا المحتسبة على أساس رقم المعاملات المجمع تفوق الضريبة على الشركات المحتسبة على أساس نسبة 35% من النتائج المجمعة تكون الضريبة الدنيا مستوجبة أي 7500 د.

مثال عدد 4 :

لنفترض أن شركة أشخاص مكونة من ثلاثة شركاء يتوزع منابهم في رأس المال كالاتي :

- الشريك الأول : 25%

- الشريك الثاني : 15%

- الشريك الثالث : 60%

ولنفترض أن الشركة المعنية حققت بعنوان سنة 2005 ربحا جائيا بـ 2000 د ورقم معاملات بـ 3 م د.

في هذه الحالة تحتسب الضريبة الدنيا نظريا على شركة الأشخاص، ثم توزع على الشركاء كل حسب حقوقه في الشركة وذلك كما يلي :

الضريبة الدنيا المستوجبة :

$$3 \text{ م د} \times 0,1\% = 3000 \text{ د}$$

أ. بالنسبة للشريك الأول

إذا افترضنا أنّ الشريك الأول حقّق ربحاً جباثياً بعنوان مداخيل فلاحية بـ 4.500 دينار، فإنّ الضريبة على الدخل المستوجبة عليه تحتسب كالتالي :

- مداخيل فلاحية 4.500 د
- حصّته في أرباح الشركة $(25\% \times 2.000 د) = 500 د$
- الدخل الجملي الصافي 5.000 د
- الضريبة المستوجبة حسب جدول الضريبة 525 د
- حصّة الشريك في الضريبة الدنيا $3000 د \times 25\% = 750 د$

في هذه الحالة وباعتبار أنّ الضريبة المستوجبة عليه حسب جدول الضريبة تقل عن الضريبة الدنيا تستوجب الضريبة الدنيا أي 750 د.

ب. بالنسبة للشريك الثاني

إذا افترضنا أنّ الشريك الثاني سجّل خسائر بعنوان نشاطه التجاري بـ 20.000 د ورقم معاملات بـ 500.000 د فإنّ الضريبة على الدخل المستوجبة عليه تحتسب كالتالي :

- حصته في أرباح الشركة $2.000 د \times 15\% = 300 د$
- الخسارة الناتجة عن نشاطه 20.000 د
- النتائج الجباثية الجمالية : خسارة بـ : $20.000 د - 300 د = 19.700 د$
- الضريبة الدنيا المستوجبة بعنوان نشاطه التجاري $500.000 د \times 0,1\% = 500 د$
- حصته في الضريبة الدنيا المحتسبة على مستوى الشركة $3.000 د \times 15\% = 450 د$

في هذه الحالة تكون الضريبة المستوجبة على نشاطه التجاري هي الضريبة الدنيا المستوجبة وذلك باعتبارها تفوق حصته في الضريبة الدنيا المحتسبة على أساس رقم معاملات لشركة الأشخاص.

ج. بالنسبة للشريك الثالث

إذا افترضنا أنّ الشريك الثالث حقّق مداخل عقارية صافية بـ18.800 د فإنّ الضريبة على الدخل المستوجبة عليه تحتسب كالتالي :

18.800 د	- المداخل العقارية الصافية
1.200 د	- حصته في أرباح الشركة : (2.000 د × 60%) =
20.000 د	
	- الضريبة على الدخل المستوجبة
4.025 د	حسب جدول الضريبة
	- حصته في الضريبة الدنيا
1.800 د	3.000 د × 60%

في هذه الحالة، يكون مبلغ 4.025 د مستوجبا باعتباره يفوق حصته في الضريبة الدنيا.

مثال عدد 5 :

لنفترض أنّ شركة منتصبة بمنطقة تنمية جهوية منذ سنة 1990، قامت بعملية توسعة خلال سنة 2000 وسجلت بعنوان سنة 2004 خسارة جبائية بـ250.000 د ورقم معاملات جملي بـ3 م. د منه 40% متأت من استثمارات التوسعة المنجزة خلال سنة 2000.

في هذه الحالة تطبّق الضريبة الدنيا على رقم المعاملات المتعلق بالاستثمار الأولي فحسب باعتباره لا ينتفع بامتيازات مجلة تشجيع الاستثمارات وذلك كما يلي :

1,8 م.د	- رقم المعاملات المتأتي من الاستثمار الأولي (3 م.د × 60%) =
1.800 د	- الضريبة الدنيا المستوجبة (1,8 م.د × 0,1%) =

ويبقى رقم المعاملات المتأتي من استثمارات التوسعة المنجزة خلال سنة 2000 أي 1,2 م. د غير معني بالضريبة الدنيا وذلك بعنوان النتائج المحققة خلال ما تبقى من فترة العشر سنوات ابتداء من سنة 2000.

IV. تاريخ دخول الأحكام الجديدة حيز التنفيذ

تطبّق الإجراءات الجديدة المتعلقة بالضريبة الدنيا المستوجبة على الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل أو للضريبة على الشركات على الأرباح والمداخيل المحققة سنة 2005 والتي يتمّ التصريح بها خلال سنة 2006 وعلى السنوات الموالية.

أما فيما يتعلق بالمؤسسات التي لا يوافق ختم موازنتها 31 ديسمبر وبالتالي حلّ أجل التصريح بمداخيلها وأرباحها المحققة بعنوان سنة 2005 قبل غرة جانفي 2006 فتبقى خاضعة للأحكام الجاري بها العمل إلى غاية 31 ديسمبر 2005 في مادة الضريبة الدنيا.

المدير العام للدراسات
والتشريع الجبائي

السيدة آمنة الغربي