

مذكرة عامة عدد 9 لسنة 2007

الموضوع : تحليل أحكام الفصلين 45 و 71 من القانون عدد 85 لسنة 2006 المؤرخ في 25 ديسمبر 2006 المتعلق بقانون المالية لسنة 2007 حول مراجعة قاعدة احتساب الأقساط الاحتياطية وآجال إيداع التصاريح المتعلقة بها من قبل الأشخاص المعنويين.

ملخص

مراجعة قاعدة احتساب الأقساط الاحتياطية وآجال التصريح بها من قبل الأشخاص المعنويين

تمّ بمقتضى القانون عدد 85 لسنة 2006 المؤرخ في 25 ديسمبر 2006 المتعلق بقانون المالية لسنة 2007 :

1. مراجعة قاعدة احتساب الأقساط الاحتياطية وذلك بعدم الأخذ بعين الاعتبار لضبط هذه القاعدة القيمة الزائدة أو القيمة الناقصة الناتجة عن التفويت في الأصول الثابتة المادية وفي الأصول الثابتة غير المادية وفي محفظة السندات (الفصل 45)،

2. ضبط حدّ أدنى لقاعدة احتساب الأقساط الاحتياطية كما تمّ ضبطها أعلاه بالضريبة الدنيا المحددة بـ 0,1% من رقم المعاملات السنوي المحلي الخام (الفصل 45)،

3. مراجعة آجال إيداع التصريح بالأقساط الاحتياطية بالنسبة إلى الأشخاص المعنويين وذلك بتوحيد آجال التصريح بالأقساط المذكورة مع آجال إيداع التصاريح الشهرية أي الثامن والعشرين يوما الأولى من الأشهر السادس والتاسع والثاني عشر التي تلي تاريخ ختم السنة المالية (الفصل 71)،

4. التنصيص على أنّ الأحكام الجديدة تطبّق على الأقساط الاحتياطية المستوجب دفعها خلال سنة 2007 والأقساط الاحتياطية المستوجبة لاحقا (الفصل 88).

أدخل قانون المالية لسنة 2007 تعديلات على قاعدة احتساب الأقساط الاحتياطية وعلى آجال إيداع التصريح بالأقساط المذكورة بالنسبة إلى الأشخاص المعنويين.

وتهدف هذه المذكرة إلى التذكير بالتشريع الجاري به العمل بهذا العنوان إلى غاية 31 ديسمبر 2006 وإلى تحليل الأحكام الجديدة.

I. التشريع الجاري به العمل إلى غاية 31 ديسمبر 2006

طبقا للتشريع الجاري به العمل قبل غرة جانفي 2007، تستوجب الأقساط الاحتياطية على المؤسسات الخاضعة للضريبة على الشركات باستثناء المؤسسات الناشطة في قطاع الفلاحة والصيد البحري وعلى الأشخاص الطبيعيين المحققين لأرباح صناعية وتجارية ولأرباح المهن غير التجارية.

وتستخلص الأقساط الاحتياطية حسب ثلاث دفعات تساوي كلّ واحدة منها 30% من الضريبة المستوجبة بعنوان مداخيل أو أرباح السنة السابقة.

ويتمّ التصريح بالأقساط الاحتياطية ودفعها خلال الخمسة والعشرين يوما الأولى من الأشهر السادس والتاسع والثاني عشر التي تلي تاريخ ختم السنة المالية.

هذا ويتمّ إيداع التصاريح الشهرية :

- خلال الخمسة عشر يوما الموالية من كلّ شهر بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين؛
- خلال الثمانية وعشرين يوما الموالية من كلّ شهر بالنسبة إلى الأشخاص المعنويين.

II. إضافات قانون المالية لسنة 2007

1. فيما يتعلق بقاعدة احتساب الأقساط الاحتياطية

أ. فحوى الإجراء

تمّ بمقتضى الفصل 45 من القانون عدد 85 لسنة 2006 المؤرّخ في 25 ديسمبر 2006 المتعلق بقانون المالية لسنة 2007 **مراجعة قاعدة** احتساب الأقساط الاحتياطية **بتعديل قاعدة** الضريبة على الدخل أو الضريبة على الشركات التي تحتسب على أساسها الأقساط الاحتياطية وذلك في إطار ملاءمة التسبقات مع الضريبة السنوية المستوجبة وضمن حياد النتائج الاستثنائية لسنة معيّنة على الأقساط الاحتياطية المستوجبة بعنوان الضريبة السنوية للسنة الموالية.

وعلى هذا الأساس نصّ الفصل 45 المذكور على أن قاعدة الضريبة على الدخل أو الضريبة على الشركات التي تكوّن قاعدة الأقساط الاحتياطية تحتسب دون الأخذ بعين الاعتبار لنتائج عمليات التقويت في عناصر الأصول المادية وعناصر الأصول غير المادية وفي محفظة السندات.

وتبعاً لذلك يتم إعادة ضبط نتائج السنة السابقة التي تحتسب على أساسها الضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل النظرية التي تكوّن قاعدة احتساب الأقساط الاحتياطية وذلك ب :

1. طرح القيمة الزائدة المتأتية من عملية التقويت في الأصول الثابتة المادية وفي الأصول الثابتة غير المادية وفي محفظة السندات المنجزة خلال السنة المعنية بتوظيف الضريبة.

2. إضافة القيمة الناقصة المسجّلة من عملية التقويت في الأصول وفي السندات المذكورة المنجزة خلال السنة المعنية بتوظيف الضريبة.

ب. مفهوم الأصول الثابتة المادية والأصول الثابتة غير المادية ومحفظة السندات

*** الأصول الثابتة المادية**

تعرفّ طبقاً للمعيار المحاسبي عدد 5 المتعلق بالأصول الثابتة المادية على أنها عناصر الأصول المادية والملموسة التي :

- لها قدرة على تحقيق منافع مستقبلية وتكون في حوزة المؤسسة إمّا لتستعمل في إنتاج أو توفير مواد وخدمات وإمّا لإيجارها للغير وإمّا لغايات إدارية ولدعم نشاطها،
- من المفترض أن يتمّ استعمالها على مدّة تتجاوز سنة محاسبية،

وذلك على غرار الأراضي والبناءات والتجهيزات والمعدّات الصناعية ومعدّات النقل والمعدّات المكتبية وغيرها من الأصول.

*** الأصول الثابتة غير المادية**

تعرفّ طبقاً للمعيار المحاسبي عدد 6 المتعلق بالأصول غير المادية على أنّها أصول غير نقدية قابلة للتحديد وليس لها جوهر مادي وتستجيب للمقاييس التالية :

- أن تكون قد تحصّلت عليها مؤسسة أو هي تحت تصرفها بغية استعمالها في الإنتاج أو في تقديم سلع أو خدمات أو تأجيرها للغير أو استخدامها في حاجيات خاصّة بالمؤسسة؛
- تمّ اقتنائها أو إحداثها أو إحيائها قصد استعمالها لأكثر من فترة محاسبية؛
- وأنّها غير مخصّصة للبيع في السير العادي للأعمال؛
- وذلك على غرار برامج الإعلامية، الأصل التجاري، البراءات والرخص والعلامات التجارية الموظفة سواء كان لاستعمال المؤسسة أو لتأجيرها للغير وغير المخصّصة للتفويت فيها في إطار السير العادي للنشاط.

* محفظة السندات

تضمّ محفظة السندات مجموع التوظيفات التي تمتلكها المؤسسة. وتعرّف التوظيفات طبقاً للمعيار المحاسبي عدد 7 على أنها الأصول التي تكون بحوزة مؤسسة بهدف تحقيق مرابيح في شكل فوائد أو حصص أرباح أو مداخيل مماثلة أو أرباح في قيمة رأس المال أو أرباح أخرى. ويمكن أن يكون التوظيف:

- لأجل قصير وهو توظيف لا تنوي المؤسسة الاحتفاظ به لمدة تتجاوز السنة والذي نظراً لطبيعته يمكن أن يصفى في أجل قريب،

- لأجل طويل وهو توظيف يقع امتلاكه بنية المحافظة عليه بصفة دائمة خاصة لمراقبة الشركة المصدرة مراقبة كلية أو ممارسة تأثير هامّ أو مراقبة مشتركة أو للحصول على مداخيل وأرباح على رأس المال لأجل طويلة أو لحماية العلاقات التجارية أو تعزيزها.

وعلى أساس ما سبق، لا يشمل الإجراء المنصوص عليه بالفصل 45 المذكور أعلاه المتعلّق بمراجعة قاعدة احتساب الأقساط الاحتياطية عمليات التفويت في عناصر الأصول التي تكوّن غرض الاستغلال المسجّلة بالموازنة ضمن المخزونات المخصّصة للبيع في إطار الاستغلال العادي على غرار الأراضي والعقارات بالنسبة للشركات العقارية وسندات التوظيف بالنسبة للشركات التي تتصرف في محفظة الأوراق المالية.

مثال عدد 1 :

لنفترض أنّ شركة "أ" خاضعة للضريبة على الشركات بنسبة 30%، حققت أرباحاً صافية خاضعة للضريبة بعنوان سنة 2006 بـ 1.400.000 د منها 650.000 د قيمة زائدة متأتية من التفويت في أحد مستودعاتها. إذا افترضنا أن الشركة سجلت بعنوان نفس السنة قيمة ناقصة بـ 50.000 د ناتجة عن التفويت في أسهم تمتلكها في

رأس مال شركة خفية الاسم، تحتسب الضريبة على الشركات المستوجبة عليها بعنوان سنة 2006 كما يلي :

$$1400.000 \text{ د} \times 30\% = 420.000 \text{ د}.$$

غير أن الأقساط الاحتياطية المستوجبة على الشركة المذكورة خلال سنة 2007 تحتسب على أساس الأرباح الصافية المحققة دون اعتبار القيمة الزائدة المتأتية من التفويت في المستودع والقيمة الناقصة الناتجة عن التفويت في الأسهم وذلك كما يلي:

1.400.000 د	- الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة
	- طرح القيمة الزائدة المتأتية من
650.000 د -	التفويت في أحد المستودعات
	- إضافة القيمة الناقصة المتأتية من
50.000 د +	التفويت في الأسهم
	- الأرباح الصافية المعتمدة لاحتساب
800.000 د	قاعدة الأقساط الاحتياطية
	- الضريبة على الشركات النظرية المعتمدة
	كقاعدة لاحتساب الأقساط الاحتياطية
240.000 د	$= 800.000 \text{ د} \times 30\%$
	- ويحدّد مبلغ كلّ قسط من الأقساط بـ :
72.000 د	$= 240.000 \text{ د} \times 30\%$

مثال عدد 2 :

لنفترض أن شخصاً طبيعياً أعزباً خاضعاً للضريبة على الدخل حسب النظام الحقيقي، حقّق بعنوان سنة 2006 مداخيل عقارية صافية بـ 8.000 دينار وأرباحاً صافية متأتية من نشاط صناعي بـ 350.000 دينار منها 200.000 دينار متأتية من التفويت في أرض مسجلة بالموازنة.

في هذه الحالة تضبط الضريبة على الدخل المستوجبة طبقاً لجدول الضريبة على الدخل بعنوان سنة 2006 كما يلي:

8.000 د	- مداخيل عقارية صافية
350.000 د	- أرباح صافية متأتية من نشاط صناعي
358.000 د	- الدخل الجملي الصافي

- الضريبة على الدخل المستوجبة حسب
جدول الضريبة

د 120.825

غير أن قاعدة الأقساط الاحتياطية المستوجبة على المعني بالأمر خلال نفس
السنة فتحتسب كما يلي :

- مداخيل عقارية صافية د 8.000
- أرباح صافية متأتية من نشاط صناعي د 350.000
- طرح القيمة الزائدة المتأتية من التفويت
في الأرض المسجلة بالموازنة د 200.000
- الأرباح الصناعية الصافية بعد طرح
القيمة الزائدة د 150.000
- الدخل الجملي الصافي بعد طرح
القيمة الزائدة د 158.000

- الضريبة النظرية على الدخل المحتسبة
دون اعتبار القيمة الزائدة المحققة د 50.825

- نسبة الأرباح الصناعية الصافية بالنسبة
للدخل الجملي المحقق د 150.000 = 95%
د 158.000

- القسط من الضريبة النظرية المعتمدة كقاعدة
لاحتساب الأقساط الاحتياطية
د 50.825 × 95% = 48.284

- ويحدّد مبلغ كلّ قسط من الأقساط بـ :
د 48.284 × 30% = د 14.485,200

ج. الحد الأدنى لقاعدة احتساب الأقساط الاحتياطية

باعتبار أنّ تعديل قاعدة احتساب الأقساط الاحتياطية بطرح القيمة الزائدة المتأتية
من التفويت في عناصر الأصول من قاعدة الضريبة يمكن أن يؤدي إلى ضريبة تقلّ
عن الضريبة الدنيا المحدّدة بـ 0,1% من رقم المعاملات السنوي المحلي الخام نصّ
الفصل 45 من قانون المالية لسنة 2007 على أنّ إعادة احتساب قاعدة الأقساط
الاحتياطية يجب أن لا تؤدي إلى ضريبة تقلّ عن الضريبة الدنيا المذكورة.

مثال عدد 3 :

لنأخذ معطيات المثال عدد 1 ولنفترض أنّ الشركة "أ" حققت بعنوان سنة 2006 نتائج صافية إيجابية بـ 200.000 د باعتبار القيمة الزائدة المحققة (650.000 د) والقيمة الناقصة المسجّلة (50.000 د) وأنّ رقم معاملاتها بعنوان نفس السنة يقدر بـ 7 م د.

في هذه الحالة تحتسب قاعدة الأقساط الاحتياطية كما يلي:

$$1. \text{ الضريبة على الشركات المستوجبة بعنوان سنة 2006 :} \\ 200.000 \text{ د} \times 30\% = 60.000 \text{ د}$$

2. إعادة احتساب الأقساط الاحتياطية بعد طرح القيمة الزائدة المحققة وإضافة القيمة الناقصة :

$$200.000 \text{ د} - 650.000 \text{ د} + 50.000 \text{ د} = \text{خسارة بـ} 400.000 \text{ د}$$

في هذه الحالة، تكون الضريبة الدنيا قاعدة احتساب الأقساط الاحتياطية أي:

$$7 \text{ م د} \times 0,1\% = 70.000 \text{ د}$$

ويحدّد مبلغ كلّ قسط من الأقساط بـ :

$$70.000 \text{ د} \times 30\% = 21.000 \text{ د}$$

2. فيما يتعلق بأجال إيداع التصريح بالأقساط الاحتياطية

تمّ بمقتضى الفصل 71 من قانون المالية لسنة 2007 توحيد آجال إيداع التصاريح الشهرية والتصاريح بالأقساط الاحتياطية بالنسبة إلى الأشخاص المعنويين وذلك بتحديد آجال التصريح بالأقساط الاحتياطية خلال الثمانية والعشرين يوماً الأولى من الأشهر السادس والتاسع والثاني عشر التي تلي ختم السنة المالية وهي نفس الأجال المحددة لإيداع التصاريح الشهرية.

وعلى هذا الأساس وطبقاً لأحكام الفصل 71 المذكور أعلاه يتمّ التصريح بالأقساط الاحتياطية ودفعها :

- خلال الخمسة والعشرين يوماً الأولى من الأشهر السادس والتاسع والثاني عشر التي تلي تاريخ ختم السنة المالية بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين ؛

- خلال الثمانية والعشرين يوماً الأولى من الأشهر السادس والتاسع والثاني عشر التي تلي تاريخ ختم السنة المالية بالنسبة إلى الأشخاص المعنويين.

III. تاريخ دخول الإجراءات الجديدة حيز التطبيق

تطبق الأحكام الجديدة المتعلقة بمراجعة قاعدة احتساب الأقساط الاحتياطية على الأقساط الاحتياطية المستوجب دفعها سنة 2007 المحتسبة على أساس الضريبة المستوجبة بعنوان المداخل والأرباح المحققة بعنوان سنة 2006 وعلى الأقساط الاحتياطية المستوجبة خلال السنوات الموالية.

وتطبق الأجل الجديدة المتعلقة بالتصريح بالأقساط الاحتياطية المستوجبة على الأشخاص المعنويين على التصاريح بالأقساط المستوجب إيداعها خلال سنة 2007 والسنوات الموالية.

المدير العام للدراسات
والتشريع الجبائي

الإمضاء : آمنة الغربي

Réserve

مثال عدد 3 :

إذا افترضنا أن شركة خفية الإسم "أ" استوعبت بتاريخ 2 جانفي 2007 شركة خفية الإسم "ب" وأن الشركتين خاضعتان للضريبة على الشركات بنسبة 30%.

ولنفترض أن الشركة "ب" حققت بعنوان عملية الاندماج المذكورة قيمة زائدة ب :

- 120.000 د بعنوان الإسهام بأرض لفائدة الشركة "أ"

- 40.000 د بعنوان الإسهام بمخزونات تكوّن غرض استغلالها.

في هذه الحالة يتم على مستوى الشركة التي آلت إليها عناصر الأصول بمقتضى عملية الاندماج "أ" دمج القيمة الزائدة المتأتية من الإسهام بالأرض في حدود 50% من مبلغها وعلى أساس الخمس سنويا أي 12.000 د سنويا.

هذا وإذا افترضنا أن الشركة "أ" قامت بالتفويت في الأرض موضوع إسهام الشركة "ب" سنة 2009 محققة بذلك قيمة زائدة بـ 250.000 د.

في هذه الحالة تكون القيمة الزائدة المتأتية من التفويت في الأرض وكذلك القسط من القيمة الزائدة الذي يتعيّن دمجها تبعا للتفويت فيها قبل انقضاء خمس سنوات خاضعة للضريبة على مستوى الشركة "أ".

غير أنه ولغاية احتساب قاعدة الأقساط الاحتياطية المستوجبة بعنوان سنة 2009 على الشركة "أ" يتم طرح القيمتين الزائدتين المذكورتين .

وبالتالي وإذا افترضنا أن الشركة "أ" حققت بعنوان سنة 2009 أرباحا صافية بـ 750.000 د بعد الأخذ بعين الاعتبار للقيمتين الزائدتين، فإن قاعدة الأقساط الاحتياطية تحتسب كما يلي :

- الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة 750.000 د

- طرح القيمة الزائدة المتأتية من التفويت في الأرض 250.000 د-

- طرح القسط من القيمة الزائدة تبعا للتفويت في الأرض

قبل انقضاء خمس سنوات : $12.000 \times 2 =$
- الأرباح الصافية المعتمدة لاحتساب الأقساط الاحتياطية
- الضريبة على الشركات النظرية المعتمدة كقاعدة
لاحتساب الأقساط الاحتياطية

د 24.000
د 476.000
د 142.800