

نص رقم !. ض 2010/22

مذكرة عامة عدد 15 / 2010

الموضوع : تحليل أحكام الفصل 36 من القانون عدد 71 لسنة 2009 المؤرخ في 21 ديسمبر 2009 المتعلق بقانون المالية لسنة 2010 المتعلقة بتمكين كل المؤسسات الخاضعة قانونا لتدقيق مراقب حسابات من طرح الخسائر الناتجة عن تخليها عن ديونها المتخذة بذمة المؤسسات التي تمرّ بصعوبات اقتصادية.

ملخص

تمكين كل المؤسسات الخاضعة قانونا لتدقيق مراقب حسابات من طرح الخسائر الناتجة عن تخليها عن ديونها المتخذة بذمة المؤسسات التي تمرّ بصعوبات اقتصادية

تمّ بمقتضى أحكام الفصل 36 من القانون عدد 71 لسنة 2009 المؤرخ في 21 ديسمبر 2009 المتعلق بقانون المالية لسنة 2010 مراجعة النظام الجبائي لعمليات التخلي عن الديون لفائدة المؤسسات التي تمرّ بصعوبات اقتصادية وذلك بـ:

1- تمكين كلّ المؤسسات الخاضعة قانونا لتدقيق مراقب حسابات من طرح الديون الأصلية وفوائدها التي تتخلى عنها لفائدة المؤسسات التي تمرّ بصعوبات اقتصادية في إطار التسوية الرضائية أو التسوية القضائية المنصوص عليها بللقانون عدد 34 لسنة 1995 المؤرخ في 17 أبريل 1995 ،

ويستوجب الإنتفاع بالطرح:

- أن تكون المؤسسة التي يتم لفائدتها التخلي خاضعة قانونا لتدقيق مراقب حسابات،
- أن تكون حسابات المؤسسة المتخلية وكذلك حسابات المؤسسة التي تمّ لفائدتها التخلي بعنوان السنوات المالية السابقة لسنة التخلي التي لم يشملها التقادم قد تمت المصادقة عليها دون أن تتضمن مصادقة مراقب الحسابات احترازا لها تأثير على أساس الأداء،
- أن ترفق المؤسسة المتخلية التصريح السنوي بالضريبة على الشركات بقائمة مفصلة في الديون المتخلى عنها تبين أصل الدين وفوائده وهوية المدين ومراجع الأحكام أو القرارات التي تم بمقتضاها التخلي.

2- تمكين المؤسسات التي تمرّ بصعوبات اقتصادية والمنفعة بأحكام القانون عدد 34 لسنة 1995 المؤرخ في 17 أبريل 1995 والمنفعة بالتخلي عن ديونها من طرح الخسائر التي مرّ على تسجيلها أكثر من أربع سنوات من المداخل الاستثنائية التي تسجلها تبعا لانقضاءها بالتخلي عن الديون المتخذة بذمتها. ويشمل الطرح الخسائر المسجلة منذ مدة لا تتعدى العشر سنوات في سنة الطرح.

تم بمقتضى أحكام الفصل 36 من القانون عدد 71 لسنة 2009 المؤرخ في 21 ديسمبر 2009 المتعلق بقانون المالية لسنة 2010، مراجعة النظام الجبائي لعمليات التخلي عن الديون المتخلدة بذمة المؤسسات التي تمر بصعوبات اقتصادية وذلك على مستوى المؤسسة المتخلية والمؤسسة المنتفعة بالتخلي.

وتهدف هذه المذكرة إلى التذكير بالنظام الجبائي الجاري به العمل لعمليات التخلي عن الديون قبل دخول قانون المالية لسنة 2010 حيز التنفيذ وإلى تحليل الأحكام الجديدة.

I- التشريع الجاري به العمل قبل دخول قانون المالية لسنة 2010 حيز التطبيق

1. على مستوى المؤسسة المتخلية عن ديونها

طبقاً للتشريع الجبائي الجاري به العمل، لا تطرح لضبط الربح الخاضع للضريبة الخسائر الناتجة عن التخلي الكلي أو الجزئي من قبل المؤسسة عن ديونها باعتبارها ناتجة عن عملية تخلي تلقائي عن مستحقات.

غير أنه وفي إطار الإحاطة بالمؤسسات التي تمرّ بصعوبات اقتصادية وتفعيل برنامج إنقاذها لتمكينها من مواصلة نشاطها، يمكن لهيئات القرض طرح الديون أصلاً وفائدة التي تتخلى عنها جزئياً أو كلياً لفائدة المؤسسات التي تمر بصعوبات اقتصادية في إطار التسوية الرضائية أو التسوية القضائية المنصوص عليها بللقانون عدد 34 لسنة 1995 المؤرخ في 17 أبريل 1995.

2. على مستوى المؤسسة المنتفعة بالتخلي عن الديون المتخلدة بذمتها

ينجرّ عن عملية التخلي عن الديون، تسجيل المؤسسات المنتفعة بالتخلي لمدخيل استثنائية من شأنها التخفيض في خسائرها القابلة للطرح أو الترفيع في ربحها الخاضع للضريبة.

II - إضافات قانون المالية لسنة 2010

تضمّن القانون عدد 71 لسنة 2009 المؤرخ في 21 ديسمبر 2009 المتعلق بقانون المالية لسنة 2010، إجراءات جبائية تفاضلية لعمليات التخلي عن الديون لفائدة المؤسسات التي تمرّ بصعوبات اقتصادية وذلك بالنسبة للمؤسسات المتخلية عن ديونها وللمؤسسات المنتفعة بالتخلي عن الديون المتخلدة بذمتها.

1. على مستوى المؤسسة المتخلفة عن ديونها

1.1 فحوى الإجراء والمؤسسات المعنية به

تمّ بمقتضى الفصل 36 من قانون المالية لسنة 2010 تمكين كل المؤسسات الخاضعة قانوناً لتدقيق مراقب حسابات، علاوة على مؤسسات القرض، من طرح الديون الأصلية وفوائدها التي تتخلى عنها جزئياً أو كلياً لفائدة المؤسسات التي تمرّ بصعوبات اقتصادية في إطار التسوية الرضائية أو التسوية القضائية المنصوص عليها بالقانون عدد 34 لسنة 1995 المؤرخ في 17 أبريل 1995 لضبط نتائجها الخاضعة للضريبة.

1.2 شروط الانتفاع بالطرح

يستوجب الانتفاع بالطرح توفّر الشروط التالية:

- أن تكون المؤسسة المنتفعة بالتخلي خاضعة قانوناً لتدقيق مراقب حسابات،
 - أن تكون قد تمت المصادقة من قبل مراقب الحسابات على حسابات الشركة المتخلفة وكذلك على حسابات الشركة المنتفعة بالتخلي بعنوان السنوات المالية السابقة لسنة التخلي التي لم يشملها التقادم دون أن تتضمن المصادقة احترازا لها تأثير على أساس الأداء.
- ويستوجب هذا الشرط أن لا تكون نتائج كل السنوات المعنية موضوع احتراز له تأثير على قاعدة الأداء . ويتعلق الأمر بكل الإحترازا ذات الصبغة الجبائية على غرار:

- احتراز بخصوص المخزونات،
- التقليل في رقم المعاملات،
- تطبيق نسبة أداء مغايرة للنسبة القانونية التي يخضع لها نشاط المؤسسة،
- الترفيع دون مبرر في مبلغ الأداء على القيمة المضافة للضريبة كالترفيع في أعباء الإنتاج أو الإستغلال أو المدخرات أو الإستهلاكات،
- عدم القيام بالخصم من المورد أو القيام به بصفة منقوصة،
- عدم دفع مبالغ الأداء المخصومة من المورد،
- التمتع بامتيازات جبائية على غير وجه.

مع العلم أن النتائج التي كانت موضوع احتراز تمت تسويته من قبل المؤسسة تعتبر مستوفاة الشروط.

- أن ترفق المؤسسة المتخلفة عن الديون التصريح السنوي بالضريبة على الشركات بقائمة مفصلة في الديون المتخلى عنها تبين أصل الدين وفوائده وهوية المدين ومراجع الأحكام أو القرارات التي تم بمقتضاها التخلي.

وفي صورة استخلاص الديون المتخلى عنها والتي تمّ طرحها طبقاً للتشريع الجبائي الجاري به العمل، تدمج المبالغ المستخلصة ضمن نتائج السنة التي تمّ خلالها الإستخلاص.

2. على مستوى المؤسسة المنتفعة بالتخلي عن الديون المتخلدة بذمتها

1.2 فحوى الإجراء

يمكن بمقتضى الفصل 36 من قانون المالية لسنة 2010، لكل المؤسسات التي تمرّ بصعوبات اقتصادية المنتفعة بإجراءات القانون عدد 34 لسنة 1995 المؤرخ في 17 أبريل 1995 في صورة إنتفاعها بالتخلي عن الديون المتخلدة بذمتها أن تطرح الخسائر التي لم تعد قابلة للطرح بمرور الزمن أي تلك التي مرّ على تسجيلها أكثر من أربع سنوات ودون أن تتعدّى فترة تسجيلها العشر سنوات من المداخل الاستثنائية التي تحقّقها تبعاً لإنتفاعها بالتخلي عن الديون المتخلدة بذمتها إذا أدّى هذا التخلي إلى تسجيلها لنتيجة جمالية إيجابية.

ويتمّ الطرح في هذه الحالة في حدود المداخل الاستثنائية المذكورة.

مثال عدد 1:

لنفترض أنّ شركة صناعية واجهت صعوبات اقتصادية وانتفعت بأحكام القانون عدد 34 لسنة 1995 قد سجلت بعنوان سنة 2009 خسارة بمبلغ 50.000 د دون الأخذ بعين الإعتبار إنتفاعها بالتخلي خلال نفس السنة عن الديون المتخلدة بذمتها لدى مؤسسة قرض وبالغة أصلاً وفائدة 180.000 د. في هذه الحالة، تكون النتيجة المسجلة تبعاً لإنتفاعها بالتخلي عن الديون إيجابية، في حدود 130.000 د.

وإذا افترضنا أنّ الشركة سجلت خسائر استغلال بعنوان السنوات السابقة لسنة 2009 لم يتسن لها طرحها من نتائج السنوات الموالية كما يبيّنه الجدول التالي:

(ألف دينار)

السنوات	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
الخسائر المسجلة	140	30	50	120	100	75	30	70	25	20

على هذا الأساس وطبقاً لأحكام الفصل 36 من قانون المالية لسنة 2010 تستعمل النتائج الإيجابية التي سجلتها الشركة سنة 2009 (130.000 د)، أولاً لإستيعاب الخسائر التي لم يمرّ على تسجيلها في سنة الطرح أي سنة 2009 الأربعة سنوات. ويتعلق الأمر في الحالة الخاصة بخسائر سنوات من 2005 إلى 2008. ثم وفي مرحلة ثانية لإستيعاب الخسائر التي لم تعد قابلة للطرح بمرور الزمن والتي لم يمرّ على تسجيلها في سنة الطرح أكثر من 10 سنوات.

في الحالة الخاصة، وباعتبار عدم تسجيل الشركة لنتائج إيجابية تمكنها من إستيعاب كل الخسائر المذكورة، فإنها، تستعمل الأرباح المسجلة (130.000 د) لإستيعاب خسائر سنوات 2005 و2006 و2007 (30أ د +70أ د +25أ د) وجزء من خسائر سنة 2008 أي في حدود 5 أ د.

مثال عدد 2:

لنأخذ من جديد معطيات المثال عدد 1 ولنفترض أنّ الشركة المذكورة قد سجلت بعنوان سنة 2009 خسارة بمبلغ 50.000 د دون الأخذ بعين الإعتبار إنتفاعها بالتخلي خلال نفس السنة عن الديون المتخلدة بذمتها لدى مؤسسة قرض والبالغة أصلاً وفائدة 300.000 د. وبالتالي، تكون النتيجة المسجلة تبعا لإنتفاعها بالتخلي عن الديون إيجابية، في حدود 250.000 د.

في هذه الحالة، تستعمل الأرباح الإستثنائية المحققة سنة 2009 (250.000 د) لإستيعاب:

- أولاً الخسائر التي لم يمرّ على تسجيلها الأربع سنوات. ويتعلق الأمر في الحالة الخاصة بخسائر سنوات من 2005 إلى 2008 أي: 30أ د +70أ د +25أ د +20أ د = 145 أ د

- الخسائر التي مرّ على تسجيلها، أكثر من 4 سنوات دون أن تتعدّى فترة تسجيلها العشر سنوات في حدود الأرباح الإستثنائية المتبقية (105 أ د) حيث يمكنها استيعاب خسائر سنة 2004 (75 أ د) وجزء من خسائر سنة 2003 في حدود 30 أ د.

2.2 شروط الانتفاع بالإجراء

يستوجب طرح الخسارة التي مرّ على تسجيلها أكثر من أربع سنوات من قبل المؤسسة المنتفعة بالتخلي:

- أن تكون المداخل الإستثنائية التي تمّ استعمالها لاستيعاب الخسائر، قد تم تحقيقها في إطار عمليات التخلي التي تمنح الحق للمؤسسات المتخلية في طرح الديون المتخلى عنها طبقاً لأحكام الفقرة VII ثلاثة عشر من الفصل 48 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات،

- أن تكون قد تمت المصادقة على حساباتها من قبل مراقب حسابات بعنوان السنوات المسجلة لخسائر ودون أن تتضمن المصادقة احترازات لها تأثير على أساس الأداء،

– أن ترفق التصريح بالضريبة على الشركات لسنة طرح الخسائر التي مرّ على تسجيلها أكثر من أربع سنوات بقائمة مفصلة تبين مبلغ الخسائر التي لم يتسن طرحها من نتائج السنوات السابقة وتاريخ تسجيلها ومبلغ الديون المنتفعة بالتخلي وسنة الانتفاع بالتخلي.

III - تاريخ تطبيق الأحكام الجديدة

تطبّق الأحكام الجديدة المنصوص عليها بالفصل 36 من قانون المالية لسنة 2010 على عمليات التخلي عن الديون التي تتمّ خلال سنة 2009 وخلال السنوات الموالية.

المدير العام للدراسات
والتشريع الجبائي

الإمضاء : محمد علي بن مالك