

نص رقم إ. ض 2010/66
مذكرة عامة عدد 33 لسنة 2010

الموضوع: تحليل أحكام الفصل 51 من القانون عدد 71 لسنة 2009 المؤرخ في 21 ديسمبر 2009 والمتعلق بقانون المالية لسنة 2010 المتعلق بترشيد المعاملات بين الشركات التي تربطها علاقات تبعية.

ملخص

ترشيد المعاملات بين الشركات التي تربطها علاقات تبعية

تضمن الفصل 51 من القانون عدد 71 لسنة 2009 المؤرخ في 21 ديسمبر 2009 والمتعلق بقانون المالية لسنة 2010 أحكاما تمكن من تعديل الأرباح التي تم تحويلها من مؤسسة إلى مؤسسات أخرى تربطها بها علاقات تبعية تبعا لاعتماد هذه المؤسسات في إطار معاملاتها التجارية والمالية لقواعد تختلف عن تلك المعتمدة بين مؤسسات مستقلة. ولتطبيق هذا التعديل، يتعين على الإدارة إثبات أن:

- المعاملات التي إنجرت عنها تحويل الأرباح قد تمت بين مؤسسات تربطها علاقات تبعية،

- المعاملات قد أدت إلى التقليل في دفع الأداء المستوجب.

تضمن الفصل 51 من القانون عدد 71 لسنة 2009 المؤرخ في 21 ديسمبر 2009 والمتعلق بقانون المالية لسنة 2010 أحكاما ترمي إلى ترشيد المعاملات بين الشركات التي تربطها علاقات تبعية وذلك فيما يتعلق بتحديد نتائجها الخاضعة للضريبة.

I- فحوى الإجراء

يمكن بمقتضى الفصل 51 من قانون المالية لسنة 2010، لإدارة الجباية تعديل الأرباح التي تقلصت جراء اعتماد المؤسسات التي تربطها علاقات تبعية في إطار معاملاتها التجارية والمالية لقواعد تختلف عن تلك المعتمدة بين مؤسسات مستقلة وذلك في صورة إثبات أن التقليل في الأرباح أدى إلى التقليل في الأداء المستوجب.

II – شروط تطبيق الإجراء

يستوجب تطبيق التعديل المنصوص عليه بالفصل 51 من قانون المالية لسنة 2010 توفر شرطين وهما :

-إثبات الإدارة، في مرحلة أولى، وجود علاقات تبعية بين المؤسسة المعنية بالتعديل والمؤسسات المنتفعة بالتحويل، و
-إثبات في مرحلة ثانية، وجود تحويل للأرباح بين هذه المؤسسات أدى إلى التقليل في الأداء المستوجب.

وتطبق هذه القواعد حتى ولو كانت المؤسسة المنتفعة بالتحويل مستقرة بالخارج. وكرست هذا المبدأ اتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي التي أبرمتها تونس مع البلدان الأخرى التي تمكن من تعديل الأرباح التي لم تخضع للضريبة باعتبار وجود علاقات تبعية أو علاقات خاصة تربط المؤسسة المقيمة بتونس المعنية بالتعديل بالمؤسسة الأخرى المقيمة بالدولة المتعاقدة الأخرى المنتفعة بالتحويل.

هذا وقد تم بمقتضى الفصل 51 من قانون المالية لسنة 2010، علاوة على تكريس أحكام الاتفاقيات، توسيع ميدان تطبيق الإجراءات المذكورة ليشمل المؤسسات الأجنبية المقيمة ببلدان لم تبرم معها تونس اتفاقية لتفادي الازدواج الضريبي.

1. وجود علاقات التبعية

يمكن أن تكون التبعية على معنى الفصل 51 من قانون المالية لسنة 2010 تبعية قانونية أو تبعية فعلية.

1.أ. التبعية القانونية

تعتبر مؤسسات لها علاقات تبعية، المؤسسات التي تربطها علاقات خاصة كما تمّ تعريفها بالتشريع الجاري بها العمل.

في هذا الإطار، وطبقا لأحكام مجلة الأداء على القيمة المضافة، تعتبر مؤسسة تابعة لمؤسسة أخرى كل مؤسسة تمارس فيها هذه المؤسسة الأخرى سلطة القرار سواء بصفة مباشرة أو عن طريق أشخاص وسطاء.

وكذلك الشأن بالنسبة لكل مؤسسة تمتلك في رأس مالها مؤسسة أخرى إما نصيبا هاما أو الأغلبية الساحقة من الأصوات في جلسات الشركاء أو المساهمين حتى ولو كان مقر المؤسسة المسيرة موجودا خارج البلاد التونسية.

تعتبر كذلك شركات لها علاقات تبعية خاصة الشركات الأم والشركات الفرعية كما تمّ تعريفها بالفصل 461 من مجلة الشركات التجارية والمؤسسات الشريكة والمؤسسات المشتركة كما تمّ تعريفها بالمعايير المحاسبية عدد 36 و37.

1.ب. التبعية الفعلية

في صورة عدم التمكن من إثبات التبعية القانونية، يتعين إثبات وجود تبعية فعلية، التي يمكن أن تكون تعاقدية كما يمكن أن تنتج عن الشروط التي تقوم عليها العلاقات بين مؤسستين.

وبالفعل، تكون علاقة التبعية تعاقدية بالنسبة إلى مؤسسة مقيمة أو مستقرة بتونس يربطها بمؤسسة مستقرة بالخارج عقد يضبط قواعد الشراء والبيع التي يتعين إتباعها من قبل المؤسسة الأولى ويلزمها كذلك بإعلامها بكل عملياتها.

ويمكن كذلك التوصل إلى وجود علاقة تبعية إذا كانت المؤسسة فعلياً في الوضعية المشار إليها بالفقرة السابقة. ويتعين إثبات هذه الوضعية من خلال المراسلات التي تتم بين الشركتين أو التقارير الدورية التي ترسلها المؤسسة الموجودة بتونس للمؤسسة المستقرة بالخارج.

2. وجود تحويل للأرباح أدى إلى التقليل في الأداء المستوجب

علاوة على وجود علاقات تبعية بين المؤسسات، يتعين على الإدارة كذلك إثبات أن العمليات موضوع التعديل لا تندرج في إطار التصرف العادي للمؤسسة وتمثل تحويلاً للأرباح أدى إلى التقليل في الأداء المستوجب.

III - حالات تطبيق الإجراء

ينص الفصل 51 من قانون المالية لسنة 2010 على أن التعديل يتم في صورة تحويل الأرباح عن طريق الترفيع أو التخفيض في أسعار الشراء أو البيع وذلك في الحالة التي يختلف فيها سعر المعاملات المعتمد من قبل المؤسسة المعنية مع حرفائها الذين تربطها بهم علاقات تبعية، عن الأسعار المعتمدة مع حرفائها الآخرين أو عن الأسعار المعتمدة من قبل المؤسسات المستقلة المتعاطية لنشاط مماثل.

ويعتبر السعر مختلفاً إذا كان يفوق أو يقل بصفة ملحوظة عن الأسعار المعتمدة مع الحرفاء الآخرين أو بين مؤسسات مستقلة أو عن السعر المتداول لنفس البضاعة أو الخدمة في إطار منافسة حرة.

كذلك هو الشأن بالنسبة إلى تحمل المؤسسة المعنية بالتعديل لأعباء غير مبررة أو مبالغ فيها مقارنة بالخدمة المسداة مثال ذلك دفع أتاوات بعنوان استعمال أو حق استعمال حقوق تابعة لمؤسسات موجودة بالخارج أو إسناد امتيازات غير متلائمة مع الخدمات المسداة على غرار الأجور والأتعاب والعمولات ومصاريف النقل والإشهار المبالغ فيها أو كذلك تحملها لأعباء بذلت لحسابها من قبل مؤسسة مستقرة بتونس أو بالخارج بمبالغ تفوق تلك المستوجبة بعنوان استرجاع المصاريف الفعلية.

ويمكن أن يتم تحويل الأرباح كذلك بواسطة أي طريقة أخرى مثال ذلك :

- إسناد قروض بدون فوائض أو بشروط ميسرة (نسبة فائض أقل من النسب المعمول بها في إطار منافسة حرة)،

- إسناد تخفيضات تجارية غير مبررة أو تفوق تلك الممنوحة إلى مؤسسات أخرى.

هذا وتجدر الإشارة إلى أن التعديل لا يتم في صورة عدم التوصل إلى إثبات أن تحويل الأرباح بواسطة الطرق المذكورة أعلاه أو بواسطة أية طريقة أخرى قد أدى إلى التقليل في دفع الضريبة على الشركات المستوجبة.

مثال عدد 1:

لنفترض شركة أم وشركة فرعية خاضعتين للضريبة على الشركات بنسبة 30% وتصرحان بنتائج إيجابية، الشركة الأم "أ" تنشط في الميدان الصناعي والشركة الفرعية "ب" تنشط في الميدان التجاري وتقوم قصرا بترويج منتجات الشركة "أ".

لنفترض كذلك أن العقد الذي ينظم العلاقات بين الشركتين ينص على أن الشركة "أ" تمنح للشركة "ب" تخفيضا بـ 25% من سعر بيع منتجاتها في حين أن التخفيض الممنوح للحرفاء الآخرين لا يتجاوز 7%.

في هذه الحالة، ورغم أن الشركتين تربطهما علاقة تبعية قانونية ورغم اعتمادهما لقواعد في إطار علاقاتهما التجارية، تختلف عن تلك المعتمدة مع المؤسسات المستقلة والتي أدت إلى تحويل للأرباح، فإن هذا التحويل لا يستوجب التعديل باعتباره لم يؤد إلى التقليل في الأداء المستوجب.

مثال عدد 2:

لنأخذ من جديد معطيات المثال عدد 1 ولنفترض أن الشركة "ب" سجلت خسائر بعنوان السنوات السابقة وأن تحويل الأرباح من الشركة "أ" لفائدتها سيمكنها من استيعاب كل أو جزء من خسائرها. في هذه الحالة، تطبق أحكام الفصل 51 من قانون المالية لسنة 2010 ويتم دمج الأرباح المحولة إلى الشركة "ب" ضمن النتائج الخاضعة للضريبة للشركة "أ".

مثال عدد 3:

لنفترض أن شركة أم ناشطة في قطاع الصناعات المعملية تمتلك أكثر من 90% من رأس مال شركة منتسبة بمنطقة تنمية جهوية منذ سنة 2005.

ولنفترض أن الشركة الأم حققت بعنوان سنة 2010 ربحاً جائبياً بـ 600.000 د يأخذ بعين الاعتبار لنتائج عملية بيع مواد أولية لفائدة الشركة المنتسبة بمنطقة التنمية الجهوية بقيمة جمالية تقدر بـ 200.000 د (20.000 وحدة بسعر 10 د للوحدة).

لنفترض أن الشركة الأم قد خضعت لمراجعة جبائية معمّقة بعنوان سنة 2010 وأن عملية المراجعة المذكورة بيّنت أنها فوتت في مواد أولية لفائدة حرفاء آخرين تحمل نفس مواصفات المواد التي تمّ التفويت فيها لفائدة الشركة الفرعية بقيمة 25 د الوحدة.

في هذه الحالة، وتطبيقاً للفصل 51 من قانون المالية لسنة 2010، وباعتبار:

- وجود علاقة تبعية بين الشركتين،
- أن سعر البيع الذي تعتمد عليه الشركة الأم مع شركتها الفرعية يختلف عن السعر المفوتر لحرفائها الآخرين،
- أن اعتماد الشركة الأم لسعر يقل عن السعر المعتمد أدى إلى التقليل في أرباحها الخاضعة للضريبة وإلى تحويل جزء من هامش الربح لفائدة شركتها الفرعية وأن هذا الهامش سيعفى من الضريبة باعتبار انتفاعها بطرح الأرباح المتأتية من الاستغلال،

يتمّ تعديل أرباح الشركة الأم وذلك بدمج ضمن أرباحها الخاضعة للضريبة للسنة المعنية بالتحويل، الهامش الذي تمّ تحويله إلى شركتها الفرعية أي 300.000 د : ((25 د – 10 د) x 20.000).

وتبعاً لهذا التعديل، يساوي الربح الجبائي: 600.000 د + 300.000 د = 900.000 د،

وتستوجب خطايا التأخير كذلك طبقاً للتشريع الجاري به العمل.

المدير العام للدراسات
والتشريع الجبائي

الإمضاء: محمد علي بن مالك