

نص رقم إ.ض 2012/16
مذكرة عامة عدد 16 لسنة 2012

الموضوع : تحليل أحكام الفصل 37 من القانون عدد 1 لسنة 2012 المؤرخ في 16 ماي 2012 المتعلق بقانون المالية التكميلي لسنة 2012 والخاصة بالتمديد في فترة طرح الخسائر ومزيد توضيح ميدان تطبيقها

ملحق : أمثلة تطبيقية

تلخيص

**التمديد في فترة طرح الخسائر
ومزيد توضيح ميدان تطبيقها**

تم بمقتضى الفصل 37 من القانون عدد 1 لسنة 2012 المؤرخ في 16 ماي 2012 المتعلق بقانون المالية التكميلي لسنة 2012 :

1. التمديد في فترة طرح خسائر الاستغلال المسجلة بعنوان سنة مالية معينة من أربع إلى خمس سنوات.

2. التأكيد على أن الطرح لا يشمل الخسائر الناتجة عن طرح الأرباح أو المداخل طبقا للتشريع الجبائي الجاري به العمل.

يطبق التمديد ابتداء من تاريخ دخول قانون المالية التكميلي لسنة 2012 حيز التطبيق أي ابتداء من 25 ماي 2012، وعليه يطبق على خسائر الإستغلال المسجلة:

- بعنوان سنة 2006 والسنوات الموالية بالنسبة إلى المؤسسات التي يحل أجل إيداع التصريح السنوي بنتائجها المسجلة بعنوان سنة 2011 ابتداء من 25 ماي 2012،

- بعنوان سنة 2007 والسنوات الموالية بالنسبة إلى المؤسسات التي يحل أجل إيداع التصريح السنوي بنتائجها المسجلة بعنوان سنة 2011 قبل 25 ماي 2012.

في إطار مزيد تدعيم القاعدة المالية للمؤسسات، مدد الفصل 37 من القانون عدد 1 لسنة 2012 المؤرخ في 16 ماي 2012 المتعلق بقانون المالية التكميلي لسنة 2012 في فترة طرح الخسائر المؤجلة.

وتهدف هذه المذكرة إلى ضبط النظام الجبائي لخسائر الاستغلال وللاستهلاكات المؤجلة مع الأخذ بعين الاعتبار لإضافات قانون المالية التكميلي لسنة 2012 في الموضوع.

I - النظام الجبائي للخسائر وللاستهلاكات المؤجلة

1- فترة طرح الخسائر

1- أ المبدأ: طرح الخسائر في حدود خمس سنوات

تم بمقتضى الفصل 37 من قانون المالية التكميلي لسنة 2012 التمديد في فترة طرح الخسائر من 4 إلى 5 سنوات.

وعلى هذا الأساس، وعملا بأحكام الفصلين 8 و48 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، تطرح خسائر الاستغلال المسجلة بعنوان سنة مالية معينة تباعا من نتائج الخمس سنوات الموالية لسنة تسجيلها.

وتطرح الاستهلاكات المؤجلة خلال فترات الخسارة دون تحديد في الزمن.

هذا، ويتم الطرح وفقا للترتيب التالي :

- الخسائر المؤجلة،
- استهلاكات السنة المالية المعنية،
- الاستهلاكات المؤجلة للسنوات المالية الفارطة.

وفي صورة اعتماد المؤسسة ترتيبا مخالفا لهذا الترتيب، فإنها تفقد الحق في طرح القسط من الخسارة الذي لم تتمكن من طرحه تبعا للترتيب الذي اعتمدته.

كذلك فإن الخسائر والاستهلاكات المؤجلة المسجلة بعنوان سنة مالية والتي لم يتم طرحها من المداخل أو الأرباح المحققة بعنوان السنوات الموالية مباشرة لسنة تسجيل الخسائر لا يمكن طرحها لاحقا وذلك في حدود المداخل والأرباح المحققة بعنوان السنة المالية المعنية (مثال عدد 1 بالملحق).

1- ب الاستثناء: طرح الخسائر لمدة تتجاوز الخمس سنوات

طبقا للتشريع الجبائي الجاري به العمل، يمكن للمؤسسات التي تمر بصعوبات اقتصادية والخاضعة لأحكام القانون عدد 34 لسنة 1995 المؤرخ في 17 أبريل 1995 والمنتفعة بالتخلي عن الديون المتخلدة بذمتها، طرح الخسائر التي مر على تسجيلها أكثر من خمس سنوات من المداخل الاستثنائية التي تحققها تبعا لانتفاعها بالتخلي عن الديون

المتخلدة بذمتها والتي تنتفع بالنظام الجبائي الخاص في إطار مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات. ويشمل الطرح الخسائر المسجلة منذ مدة لا تتعدى العشر سنوات في سنة الطرح شريطة أن يكون قد تمّ التصديق على نتائج السنوات التي تمّ بعوانها تسجيل الخسائر من قبل مراقب حسابات ودون أن يتضمن التصديق احترازات لها تأثير على أساس الأداء.

2. شروط طرح الخسائر

يرتبط طرح الخسائر بشرطين، وهما أن تكون هذه الخسائر حقيقية ومتعلقة بالشخص الذي تحملها

2- أ يجب أن تكون الخسارة القابلة للطرح حقيقية

المبدأ: الخسائر القابلة للطرح هي الخسائر التي تفرزها المحاسبة

ينصّ الفصلان 8 و48 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات على أنّ الخسائر المعنية بالطرح هي الخسائر التي تفرزها محاسبة مطابقة للتشريع المحاسبي للمؤسسات، وعليه فإن الخسائر المحددة على مستوى جدول ضبط النتيجة الجبائية والمتأتية من طرح المداخل والأرباح طبقاً للتشريع الجبائي الجاري به العمل تبقى غير معنية بالطرح. وتأكيداً لهذا المبدأ نصّ الفصل 37 من قانون المالية التكميلي لسنة 2012 على أنّ ترحيل الخسائر لا يشمل الخسائر المتأتية من طرح المداخل أو الأرباح بمقتضى أحكام مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات والمتمثلة خاصة في :

- حصص الأسهم،
- فوائد الإيداعات والسندات بالعملة الأجنبية أو بالدينار القابل للتحويل،
- القيمة الزائدة المتأتية من التقويت في بعض الأوراق المالية.

(مثال عدد 2 بالملحق)

الاستثناء : الخسائر القابلة للطرح يمكن أن تكون خسائر جبائية

تتكوّن في بعض الحالات الخسائر القابلة للطرح من الخسائر المضبوطة على مستوى جدول احتساب النتيجة الجبائية والمتأتية من تعديل الخسائر على أساس التشريع الجبائي أو من تعديل الأرباح التي أفرزتها المحاسبة.

*** الخسائر المحاسبية المعدلة على أساس التشريع الجبائي الجاري به العمل**

يمكن التقليل من مبلغ الخسائر التي تفرزها المحاسبة على مستوى تحديد النتيجة الجبائية من خلال دمج بعض الأعباء أو الاستهلاكات غير القابلة للطرح جبائياً (مثال عدد 3 بالملحق)

* الأرباح المحاسبية المعاد معالجتها على أساس التشريع الجبائي

- النتائج المحاسبية المتضمنة لنتائج استغلالات موجودة بالخارج

باعتبار أنّ نتائج الاستغلالات الموجودة بالخارج لا تؤخذ بعين الاعتبار لضبط النتيجة الجبائية طبقاً لأحكام الفصل 47 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، فإن طرح المحاصيل المحققة في إطار استغلالات موجودة بالخارج من قبل الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على الشركات لضبط النتيجة الجبائية يمكن أن يؤدي إلى تسجيل خسارة تكون قابلة للترحيل لمدة الخمس سنوات الموالية لسنة تسجيلها (مثل عدد 4 بالملحق)

- النتائج المحاسبية المتضمنة لإعادة دمج مدخرات تضمنتها قاعدة الضريبة للسنوات السابقة

يمكن أن يؤدي طرح المدخرات المعاد دمجها ضمن النتيجة المحاسبية باعتبارها أصبحت بدون موجب على مستوى جدول احتساب النتيجة الجبائية إلى تسجيل خسارة إذا لم تنتفع هذه المدخرات بالطرح من قاعدة الضريبة بعنوان سنة تكوينها. وتكون الخسارة المذكورة قابلة للطرح من نتائج الخمس سنوات الموالية لسنة تسجيلها (مثل عدد 5 بالملحق)

- طرح استهلاكات لم تقبل للطرح من قاعدة الضريبة للسنوات السابقة

ضبط التشريع الجبائي أقساط الاستهلاكات السنوية القابلة للطرح لضبط النتيجة الجبائية على أساس النسب المنصوص عليها بالأمر عدد 492 سنة 2008 المؤرخ في 25 فيفري 2008، وبالتالي فإن مواصلة طرح الاستهلاكات التي تمت إعادة دمجها ضمن النتائج الجبائية للسنوات السابقة باعتبارها مبالغاً فيها يمكن أن يؤدي إلى تسجيل خسارة قابلة للطرح من نتائج الخمس سنوات الموالية لسنة تسجيلها (مثل عدد 6 بالملحق)

← مآل الخسائر التي يتم استيعابها ببعض أقسام الموازنة

لا يحول في بعض الحالات استيعاب الخسائر ببعض أقسام الموازنة دون مواصلة طرحها، ويتعلق الأمر بالخسائر التي يتم استيعابها بالتخفيض في رأس المال أو طرحها من الإحتياطات أو من منح الدمج أو الإصدار، حيث تبقى قابلة للطرح حسب الحدود والشروط المضبوطة بالتشريع الجبائي الجاري به العمل.

هذا، وفي الحالات المذكورة أعلاه، وإذا تعلق الأمر بالاستهلاكات المؤجلة، فإنها تفقد هذه الصبغة لتكتسي صبغة خسائر استغلال عادية تكون تبعاً لذلك قابلة للطرح في الحدود والأجال المضبوطة بالتشريع الجاري به العمل بالنسبة إلى خسائر الاستغلال. وتحدّد فترة طرحها بخمس سنوات تحتسب ابتداءً من السنة الموالية لسنة استيعابها.

غير أنّ الخسائر المحوّلة في الحسابات الجارية للشركاء لا يمكن طرحها من النتائج الموالية لسنة التحويل باعتبارها أصبحت غير محملة على الشركة.

2- ب يجب أن تكون الخسارة القابلة للطرح تابعة للشخص الذي تحملها

أ- المبدأ: لا يمكن طرح الخسارة التي تسجلها المؤسسة إلا من قبل المؤسسة التي تحملتها

وبالتالي، تجدر الإشارة إلى ما يلي:

- بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين

- في حالة التفويت، لا يمكن للمفوت له طرح الخسارة التي تحملها المفوت،
- في حالة الوفاة، لا يمكن للأشخاص الذين يواصلون استغلال النشاط طرح الخسارة التي تحملها المتوفي حتى تاريخ الوفاة.

- بالنسبة إلى الأشخاص المعنويين

في حالة تغيير الصبغة القانونية للمؤسسة وفي صورة ما إذا أدى هذا التغيير إلى تغيير نظامها الجبائي، فإن الخسارة التي تحملتها هذه المؤسسة لا يمكن لها طرحها على مستوى المؤسسة المحدثة.

وفي هذا الإطار فإن تغيير شركة أموال إلى شركة أشخاص أو العكس حتى ولو كان ذلك منصوص عليه بالقانون الأساسي لا يمكن أن يمنح المؤسسة التي حلت محل الشركة التي تم تغييرها الحق في طرح الخسارة المسجلة قبل تغيير الصبغة القانونية.

غير أن التغيير القانوني للمؤسسات الذي لا يؤدي إلى تغيير النظام الجبائي للمؤسسة يمنح هذه المؤسسة الحق في طرح الخسائر التي تكبدتها قبل تغيير صبغتها القانونية (تحويل شركة ذات مسؤولية محدودة إلى شركة خفية الاسم...).

ب- الاستثناء: حالات طرح الخسائر المسجلة على مستوى مؤسسة من قبل مؤسسة أخرى

ويتعلق الأمر بالحالات التالية:

- عمليات الاندماج أو الانقسام الكلي للشركات

يمكن للشركات التي آلت إليها عناصر الأصول بمقتضى عملية اندماج أو انقسام كلي للشركات التي تتم طبقاً لأحكام مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات، طرح الخسائر والاستهلاكات المؤجلة أثناء فترات الخسارة والمسجلة على مستوى الشركة المدمجة أو المنقسمة والتي لم يتسن طرحها من نتائج سنة الاندماج أو سنة الانقسام الكلي للشركات. ولا تتعدى فترة طرح الخسائر في كل الحالات ما تبقى من الخمس سنوات التي تلي سنة تسجيلها بمحاسبة الشركة المدمجة أو المنقسمة. وتطرح الاستهلاكات المؤجلة أثناء فترات الخسارة دون تحديد في الزمن.

ويتم طرح الخسائر والاستهلاكات المؤجلة على مستوى الشركات التي آلت إليها عناصر الأصول بمقتضى عملية الانقسام الكلي للشركات كل في حدود مآل إليها من الأصول الصافية للشركة المنقسمة مقارنة بجملة الأصول الصافية موضوع الانقسام.

- الحالات الخاصة بمجمع الشركات الذي يخرط في نظام تجميع النتائج

يمكن نظام تجميع النتائج من اخضاع الشركة الأم على أساس مجموع النتائج المسجلة من قبلها ومن قبل الشركات الفرعية مما يمكن من طرح الخسائر من النتائج الايجابية المحققة على مستوى كل الشركات المعنية بنظام تجميع النتائج.

هذا، وفي صورة تخلي شركة أو عدة شركات عن نظام تجميع النتائج، فإنها تفقد نهائياً حق مواصلة طرح الخسائر التي سجلتها بعنوان السنوات المعنية بتجميع النتائج والتي لم يتسن طرحها من النتيجة المجمعة.

وتبقى هذه الخسائر قابلة للطرح من النتائج المجمعة التي تصرّح بها الشركة الأم أو من نتائج الشركة الأم في صورة إنهاء العمل بنظام تجميع النتائج، وذلك حسب الشروط والحدود المضبوطة بالتشريع الجاري به العمل.

- الحالة الخاصة بشركات الأشخاص وما شابهها

باعتبار أن شركات الأشخاص وما شابهها لا تخضع للضريبة على الدخل ولا للضريبة على الشركات، فإن النتائج التي تسجلها تخضع للضريبة على مستوى الأعضاء أو الشركاء بالشركات المعنية كل حسب حقوقه في الشركة أو في المجمع، وبالتوازي فإن الخسائر التي تسجلها تطرح من نتائجهم حسب نفس الحقوق.

II. تاريخ تطبيق التمديد في طرح الخسائر إلى خمس سنوات

تطبق أحكام الفصل 37 من قانون المالية التكميلي لسنة 2012 المتعلقة بالتمديد في فترة طرح خسائر الاستغلال ابتداء من 25 ماي 2012.

وبالتالي، يطبق الإجراء المذكور على :

- خسائر الإستغلال المسجلة بعنوان سنة 2006 والسنوات الموالية بالنسبة إلى المؤسسات التي حلّ أجل التصريح السنوي بنتائجها المسجلة بعنوان سنة 2011 ابتداء من 25 ماي 2012، ويتعلق الأمر بـ:

• الأشخاص الطبيعيين:

- مسدي الخدمات،
- المتعاطين لنشاط صناعي،
- المباشرين لمهنة غير تجارية،
- المحققين لأرباح الاستغلال الفلاحية والصيد البحري،

- الأشخاص المعنويين: المؤسسات التي تختم موازنتها في تاريخ مغاير لـ 31 ديسمبر 2011 والتي يحل أجل التصريح بنتائجها ابتداء من 25 ماي 2012،

- خسائر الإستغلال المسجلة بعنوان سنة 2007 والسنوات الموالية بالنسبة إلى المؤسسات التي حلّ أجل إيداع التصريح السنوي بنتائجها المسجلة بعنوان سنة 2011 قبل تاريخ 25 ماي 2012، ويتعلق الأمر بـ :

- التجّار أشخاص طبيعيين،
- الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على الشركات.

هذه المذكرة تلغي وتعوّض كل المذكرات العامة المتعلقة بالنظام الجبائي للخسائر وخاصة المذكرة العامة عدد 10 لسنة 1993 والمذكرة العامة عدد 27 لسنة 2003.

**المدير العام للدراسات
والتشريع الجبائي
الإمضاء : حبيبة جراد اللواتي**

ملحق للمذكرة العامة عدد 16 لسنة 2012

أمثلة تطبيقية

مثال عدد 1:

لنفترض أنّ شركة خاضعة للضريبة على الشركات سجلت بعنوان سنة 2011 خسائر بـ 250.000 د منها 100.000 د استهلاكات مؤجلة

ولنفترض أنّ الشركة المعنية قد حققت بعنوان سنة 2012 أرباحا بـ 170.000 د واختارت إعادة استثمارها كليا، في هذه الحالة فإنها تخسر نهائيا الحق في طرح الخسائر والاستهلاكات المذكورة في حدود الربح المحقق بعنوان سنة 2012، أي 170.000 د.

ويكون القسط المتبقي من الاستهلاكات المؤجلة المسجل بعنوان سنة 2011 أي 80.000 د قابلا للطرح دون تحديد في الزمن.

مثال عدد 2 :

لنفترض أنّ شركة خفية الاسم سجلت بعنوان سنة 2011 ربحا محاسبيا بـ 80.000 د وخسارة جبائية بـ 50.000 د متأتية من طرح:

- حصص أسهم بـ 60.000 د متأتية من مساهمتها في رأس مال شركة ذات مسؤولية محدودة مستقرة بتونس،
- قيمة زائدة بـ 70.000 د متأتية من التفويت في أسهم مدرجة ببورصة الأوراق المالية بتونس تم اقتناؤها سنة 2008.

في هذه الحالة، وباعتبار أنّ نتائج الشركة على مستوى المحاسبة إيجابية، وأنّ الخسائر المسجلة متأتية من طرح مداخيل وأرباح طبقا للتشريع الجاري به العمل، فإنّ الخسائر المسجلة بعنوان سنة 2011 لا تقبل للطرح من نتائج السنوات اللاحقة.

مثال عدد 3 :

لنفترض أنّ مؤسسة سجلت بعنوان سنة مالية معينة خسارة محاسبية بـ 500.000 د تأخذ بعين الاعتبار الطروحات التالية :

- استهلاكات متعلقة بسيارة سياحية تساوي قوتها 11 خيلا جبائيا بخاريا بـ 5.000 د،

- هبات مسندة لفائدة منظمات تمنح الحق في الطرح الكلي للهبات والإعانات بـ30.000 د. لم يتم إرفاق قائمة في شأنها بالتصريح السنوي بالضريبة،
- خطايا تأخير بـ120.000 د تبعا لمخالفة التشريع المتعلق بالضمان الاجتماعي.

في هذه الحالة تضبط الخسائر القابلة للطرح لمدة خمس سنوات على النحو التالي :

$$-500.000 \text{ د} + 5.000 \text{ د} + 30.000 \text{ د} + 120.000 \text{ د} = -345.000 \text{ د}$$

مثال عدد 4:

لنفترض أن شركة خفية الاسم سجلت بعنوان سنة 2010 أرباحا جمالية صافية بـ1.500 م د.

ولنفترض أن هذه النتائج تأخذ بعين الاعتبار نتائج استغلال موجودة بالخارج وذلك في حدود 1.200 م د بالنسبة إلى المصاريف و4.350 م د بالنسبة إلى المحاصيل.

في هذه الحالة تضبط النتيجة الجبائية الخاضعة للضريبة على الشركات كما يلي:

$$1.500 \text{ م د} - 4.350 \text{ م د} + 1.200 \text{ م د} = \text{خسارة بـ} 1.650 \text{ م د}$$

وتقبل هذه الخسارة للطرح على التوالي من نتائج سنوات 2011 و2012 و2013 و2014 و2015.

مثال عدد 5:

إذا افترضنا أن شركة خفية الاسم سجلت بعنوان سنة 2010 أرباحا محاسبية صافية بـ850.000 د. وإذا افترضنا أن هذه النتيجة تأخذ بعين الاعتبار إعادة دمج المدخرات التي كوّنتها بعنوان سنة 2007، والمتعلقة بـ:

- ديون غير ثابتة الاستخلاص بـ320.000 د لم يتم الشروع في تتبعات عدلية في شأنها،
- الأعباء والمخاطر بـ250.000 د
- تقلص قيمة منابات اجتماعية بـ150.000 د
- تقلص مخزون مواد نصف مصنعة بـ300.000 د

في هذه الحالة، تضبط النتيجة الجبائية لسنة 2010 كما يلي:

$$\text{بـ} 170.000 \text{ د} = 850.000 \text{ د} - (320.000 \text{ د} + 250.000 \text{ د} + 150.000 \text{ د} + 300.000 \text{ د}) = \text{خسارة}$$

وتقبل هذه الخسارة للطرح على التوالي من نتائج سنوات 2011 و 2012 و 2013 و 2014 و 2015.

مثال عدد 6 :

لنفترض أن مؤسسة سجّلت بعنوان سنة 2013 أرباحا محاسبية بـ 100.000 د ولنفترض أن المؤسسة المذكورة قد اقتنت بتاريخ غرة جانفي 2008 عقارا بـ 850.000 د في إطار عقد إيجار مالي لمدة خمس سنوات كوّنت استهلاكات في شأنه على أساس مدة عقد الإيجار المالي.

في هذه الحالة وباعتبار أن المدة الدنيا للاستهلاك كما تمّ ضبطها بالأمر عدد 492 لسنة 2008 بالنسبة إلى العقارات تساوي 7 سنوات، فإن الاستهلاكات المبالغ فيها تمّ دمجها ضمن نتائج سنوات من 2008 إلى 2012 . ويتم طرح الاستهلاكات بعنوان السنوات التي تلي سنة 2012 على مستوى جدول تحديد النتيجة الجبائية.

في هذه الحالة، تضبط النتيجة الجبائية لسنة 2013 كما يلي :

النتيجة المحاسبية :	100.000,000 د
طرح الاستهلاكات المتعلقة بالعقار موضوع عقد الإيجار المالي المعاد دمجها :	<u>121.428,571 د</u>
النتيجة الجبائية خسارة :	21.428,571 - د

وتقبل هذه الخسارة للطرح على التوالي من نتائج سنوات 2014 و 2015 و 2016 و 2017 و 2018.