

نص رقم إ.ض 2011/24
مذكرة عامة عدد 15 لسنة 2011

الموضوع : تحليل أحكام الفصول 32 و34 و35 و36 و37 و40 من القانون عدد 58 لسنة 2010 المؤرخ في 17 ديسمبر 2010 المتعلق بقانون المالية لسنة 2011 الخاصة بمراجعة النظام التقديري للضريبة على الدخل

ملخص

مراجعة النظام التقديري للضريبة على الدخل

تم بمقتضى القانون عدد 58 لسنة 2010 المؤرخ في 17 ديسمبر 2010 المتعلق بقانون المالية لسنة 2011 مراجعة النظام التقديري للضريبة على الدخل وذلك على مستوى شروط الانتفاع به وتعريفه وواجبات الأشخاص المنضوين تحته وذلك كما يلي:

I. على مستوى شروط الانتفاع بالنظام التقديري (الفصل 32)

تم الترفيع في رقم المعاملات المستوجب للانتفاع بالنظام التقديري وتيسير بعض شروط الانتفاع به. وتبعاً لذلك، تخضع ابتداء من غرة جانفي 2011 للضريبة على الدخل حسب النظام التقديري، المؤسسات الفردية التي تحقق مداخيلها في صنف الأرباح الصناعية والتجارية في إطار منشأة واحدة:

- غير موردة،
- غير منتفعة بأجور وساطة،
- غير مصنعة لمنتجات تستعمل فيها مواد كحولية،
- غير متعاطية لتجارة الجملة،
- لا تملك أكثر من عربة للنقل العمومي للأشخاص أو لنقل البضائع على أن لا تتجاوز حمولتها النافعة ثلاثة أطنان ونصف،
- لا يحقق أصحابها مداخيل من صنف أرباح المهن غير التجارية،

- غير خاضعة للأداء على القيمة المضافة حسب النظام الحقيقي،
- لم يقع إخضاعها للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين حسب النظام الحقيقي إثر عملية مراجعة جبائية.
- لا يتجاوز رقم معاملاتها السنوي:

- 100 ألف دينار بالنسبة إلى أنشطة الشراء لغرض البيع وأنشطة التحويل والاستهلاك على عين المكان ، و
- 50 ألف دينار بالنسبة إلى أنشطة الخدمات.

وفي صورة ممارسة المؤسسة لأكثر من نشاط، لا يمكن أن يتجاوز رقم المعاملات الجملي لجميع الأنشطة 100 ألف دينار دون أن يتجاوز رقم المعاملات المتأتي من أنشطة الخدمات 50 ألف دينار.

II. على مستوى تعريف الضريبة التقديرية (الفصل 32)

تمّ ضبط تعريف الضريبة التقديرية على الدخل على أساس نسبة من رقم المعاملات السنوي حسب طبيعة النشاط كما يلي:

- 2% بالنسبة إلى أنشطة الشراء لغرض البيع وأنشطة التحويل،
- 2,5% بالنسبة إلى الأنشطة الأخرى.

ولا يمكن أن تقل الضريبة التقديرية السنوية عن 50 دينار بالنسبة إلى المؤسسات المنتسبة خارج المناطق البلدية و100 دينار بالنسبة إلى المؤسسات الأخرى.

هذا وتعتبر الضريبة التقديرية المحددة على هذا النحو محررة من الضريبة على الدخل بعنوان الأرباح الصناعية والتجارية و من الأداء على القيمة المضافة في النظام الحقيقي كما تتضمن المعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية.

III. على مستوى الواجبات المحاسبية والواجبات المتعلقة بالتصاريح

1. الواجبات المحاسبية (الفصل 34)

يبقى الأشخاص الخاضعين للنظام التقديري مطالبين بمسك دفتر مرقم ومؤشر عليه من طرف مصالح المراقبة الجبائية، تسجل به يوميا المقايض والمصاريف، غير أنه و تطبيقا لأحكام قانون المالية لسنة 2011 يتعين عليهم تبرير مصاريفهم بالوثائق اللازمة.

2. الواجبات المتعلقة بالتصاريح (الفصلان 35 و36)

في إطار تيسير قيام الخاضعين للضريبة التقديرية بواجباتهم الجبائية، تم :

- إعفائهم من دفع الأقساط الاحتياطية،
- تمكينهم من دفع تسبقة بعنوان الضريبة التقديرية وذلك عن طريق تصريح يودع خلال الشهر الموالي لانتهاؤ السداسية الأولى من السنة المعنية يتم طرحها عند إيداع التصريح السنوي بالضريبة التقديرية على الدخل.

IV. تاريخ دخول الأحكام الجديدة حيز التطبيق (الفصلان 37 و 40)

(1) تطبّق الأحكام الجديدة المتعلقة بالنظام التقديري على كل الأشخاص الذين تتوفر فيهم الشروط اللازمة للانتفاع بها وذلك بالنسبة إلى المداخل المحققة ابتداء من غرة جانفي 2011.

كما تطبق على الأشخاص الذين تم إلحاقهم بالنظام الحقيقي قبل غرة جانفي 2011 إثر عملية مراجعة جبائية و الذين يختارون الخضوع للضريبة التقديرية المنصوص عليها بالفصل 44 مكرر من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات شريطة إيداع مطلب في الغرض في أجل أقصاه 31 ديسمبر 2011.

وتتم في هذه الحالة تسوية الأداء على القيمة المضافة بالنسبة إلى المعنيين بالأمر طبقاً لأحكام مجلة الأداء على القيمة المضافة.

(2) تلغى الضريبة التقديرية بما في ذلك الضريبة التقديرية الاختيارية الجاري بها العمل إلى غاية 31 ديسمبر 2010 وذلك بالنسبة إلى المداخل المحققة بداية من غرة جانفي 2011.

وتبقى الضريبة التقديرية بما فيها الضريبة التقديرية الاختيارية و كذلك المعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية الجاري بهما العمل قبل غرة جانفي 2011 مستوجبة على المداخل المحققة خلال سنة 2010 والسنوات السابقة دون أن تكون الأقساط الاحتياطية المتعلقة بالضريبة التقديرية مستوجبة بالنسبة لسنة 2010.

تضمّنت الفصول 32 و34 و35 و36 و37 و40 من القانون عدد 58 لسنة 2010 المؤرّخ في 17 ديسمبر 2010 المتعلق بقانون المالية لسنة 2011 أحكاما تتعلق بمراجعة النظام التقديري للضريبة على الدخل. وتهدف هذه المذكرة إلى التذكير بالتشريع الجاري به العمل إلى غاية 31 ديسمبر 2010 وإلى تحليل الأحكام المذكورة.

I. التشريع الجاري به العمل إلى غاية 31 ديسمبر 2010

طبقا للتشريع الجبائي الجاري به العمل قبل غرة جانفي 2011، يخضع صغار المستغلين الذين يحققون مداخيل في صنف الأرباح الصناعية والتجارية للضريبة على الدخل حسب النظام التقديري على أساس رقم المعاملات المحقق وذلك إذا تعلق الأمر بمؤسسات:

- فردية ذات منشأة واحدة ونشاط واحد،
- غير مورّدة وغير مصدرة،
- غير منتفعة بأجور وساطة،
- غير خاضعة للأداء على القيمة المضافة حسب النظام الحقيقي،
- غير متعاطية لتجارة الجملة وغير مصنعة لمواد تستعمل فيها المواد الكحولية،
- لا تملك أكثر من عربة للنقل العمومي للأشخاص أو لنقل البضائع على أن لا تتجاوز حمولتها النافعة ثلاثة أطنان ونصف،
- لا يحقق أصحابها أصنافا أخرى من المداخيل من غير مداخيل الأوراق المالية ورؤوس الأموال المنقولة،
- لا يتعدى رقم معاملاتها السنوي 30 ألف دينار،
- ولم يقع إخضاعها للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين حسب النظام الحقيقي إثر عملية مراجعة جبائية.

وتضبط الضريبة التقديرية حسب رقم المعاملات السنوي، حيث تتراوح بين 25 دينار بالنسبة إلى رقم المعاملات الذي لا يتعدى 3.000 دينار و700 دينار بالنسبة إلى رقم المعاملات الذي يتراوح بين 27 ألف دينار و 30 ألف دينار.

ويمكن للمطالبين بالأداء الذين تتوفر فيهم كل شروط الانتفاع بالنظام التقديري المذكورة أعلاه اختيار دفع ضريبة تقديرية نهائية بـ 1.500 د لا يمكن الترفيع فيها إلا إذا ثبت تحقيقهم لرقم معاملات سنوي يفوق 100 ألف دينار.

كما يطالب الخاضعون للضريبة التقديرية بدفع:

- ثلاثة أقساط احتياطية نهائية غير قابلة للطرح من الضريبة السنوية يساوي كل واحد منها 30 % من مبلغ الضريبة المستوجبة وذلك باستثناء الحرفيين والخاضعين للضريبة التقديرية الاختيارية،
- المعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية بنسبة 25% من الضريبة التقديرية المستوجبة بما في ذلك الأقساط الإحتياطية.

II. إضافات قانون المالية لسنة 2011

تم بمقتضى الفصول 32 و34 و35 و36 و37 و40 من القانون عدد 58 لسنة 2010 المؤرّخ في 17 ديسمبر 2010 المتعلق بقانون المالية لسنة 2011 مراجعة النظام التقديري للضريبة على الدخل وذلك على مستوى شروط الانتفاع به وعلى مستوى تعريفته وواجبات المنتفعين بالنظام المذكور.

وتمّ في نفس الإطار أفراد النظام المذكور بقسم على مستوى مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات يحمل عنوان "النظام التقديري للضريبة على الدخل" يتضمن الفصول من 44 مكرر إلى 44 سادسا.

1 - على مستوى شروط الانتفاع بالنظام التقديري

تم الترفيع في الحد الأقصى لرقم المعاملات للانتفاع بالنظام التقديري من 30 ألف دينار إلى:

- 100 ألف دينار بالنسبة إلى أنشطة الشراء لغرض البيع وأنشطة التحويل والاستهلاك على عين المكان ،
- 50 ألف دينار بالنسبة إلى أنشطة الخدمات .

كما تم تيسير شروط الانتفاع بالنظام التقديري وذلك بـ:

- التخلي عن الشرط القاضي بعدم تحقيق أصناف أخرى من المداخل ويتعلق الأمر بالمرتبات والأجور والجرايات والإيرادات العمرية والمداخل العقارية والمداخل الفلاحية والمداخل ذات المصدر الأجنبي. غير أنه تمّ الإبقاء على شرط عدم تعاطي مهنة غير تجارية،
- التخلي عن الشرط القاضي بأن تكون المؤسسة غير مصدرّة،

- التخلي عن الشرط القاضي بعدم ممارسة أكثر من نشاط في صنف الأرباح الصناعية والتجارية.

وعلى أساس ما سبق، يطبق النظام التقديري بداية من غرة جانفي 2011 على المؤسسات الفردية التي تحقق مداخيل في صنف الأرباح الصناعية والتجارية في إطار منشأة واحدة لا يتجاوز رقم معاملاتها السنوي:

- 100 ألف دينار بالنسبة إلى أنشطة الشراء لغرض البيع وأنشطة التحويل والاستهلاك على عين المكان، و
- 50 ألف دينار بالنسبة إلى أنشطة الخدمات.

وفي صورة ممارسة المؤسسة لأكثر من نشاط، لا يمكن أن يتجاوز رقم المعاملات الجملي لجميع الأنشطة 100 ألف دينار دون أن يتجاوز رقم المعاملات المتأتي من أنشطة الخدمات 50 ألف دينار. (مثال عدد 1)

على أن تكون المؤسسات المذكورة:

- غير موردة،
- غير منتفعة بأجور وساطة،
- غير مصنعة لمنتجات تستعمل فيها مواد كحولية،
- غير متعاطية لتجارة الجملة،
- لا تملك أكثر من عربة للنقل العمومي للأشخاص أو لنقل البضائع على أن لا تتجاوز حمولتها النافعة ثلاثة أطنان ونصف،
- لا يحقق أصحابها مداخيل من صنف أرباح المهن غير التجارية،
- غير خاضعة للأداء على القيمة المضافة حسب النظام الحقيقي،
- لم يقع إخضاعها للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين حسب النظام الحقيقي إثر عملية مراجعة جبائية.

2- على مستوى تعريف الضريبة التقديرية

تم ضبط تعريف الضريبة التقديرية على الدخل على أساس نسبة من رقم المعاملات السنوي حسب طبيعة الأنشطة وذلك حسب النسب التالية :

- 2% بالنسبة إلى أنشطة الشراء لغرض البيع وأنشطة التحويل،
- 2,5% بالنسبة إلى الأنشطة الأخرى.

ولا يمكن أن تقل الضريبة التقديرية السنوية عن:

- 50 دينار بالنسبة إلى المؤسسات المنتسبة خارج المناطق البلدية،
- 100 دينار بالنسبة إلى المؤسسات الأخرى. (مثال عدد 2)

وتعتبر الضريبة التقديرية بما فيها الحد الأدنى المذكور أعلاه:

- محرّرة من الضريبة على الدخل بعنوان الأرباح الصناعية والتجارية،
- محرّرة من الأداء على القيمة المضافة في النظام الحقيقي،
- متضمنة للمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية.

هذا وباعتبار أنّ المعلوم المذكور أعلاه حدّد طبقاً لمجلة الجباية المحلية بـ25% من الضريبة التقديرية، فإنّ مبلغ الضريبة المحتسب على أساس نسبة 2% أو 2,5% يتكوّن في حدود 80% من الضريبة التقديرية على الدخل ($100\% / 1,25 = 80\%$) وفي حدود 20% من المعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية (مثال عدد 1).

وتطرح الضريبة التقديرية المدفوعة من قبل الأشخاص الذين يتم إلحاقهم بالنظام الحقيقي إثر عملية مراجعة جبائية، من الضريبة على الدخل في النظام الحقيقي أو من الأداء على القيمة المضافة.

كما يطرح في نفس الإطار، المعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية من نفس المعلوم المستوجب في النظام الحقيقي.

3- على مستوى الواجبات المحاسبية والواجبات المتعلقة بالتصاريح بالنسبة للمنتفعين بالنظام التقديري

(أ) الواجبات المحاسبية

لم يطرأ أي تغيير على هذا المستوى، حيث تبقى الواجبات المحاسبية للخاضعين للنظام التقديري مقتصرة على مسك دفتر مرقم و مؤشر عليه من طرف مصالح المراقبة الجبائية، تسجل به يوميا المقاييس و المصاريف.

غير أنه و تطبيقاً لأحكام قانون المالية لسنة 2011 يطالب المنتفعون بالنظام التقديري بتبرير مصاريفهم بالوثائق اللازمة المتمثلة في الفواتير أو أية وثيقة تقوم مقامها بما في ذلك الوصولات التي يسلمها الأشخاص غير الملزمين بتحرير فواتير على أن تتضمن الوصولات المذكورة وجوبا البيانات التالية:

- تاريخ العملية،
- هوية الحريف وعنوانه و رقم بطاقة تعريفه،
- طبيعة الخدمات أو البضائع و كمياتها و ثمنها.

ب) الواجبات المتعلقة بالتصاريح

ب-1 إمكانية إختيار دفع تسبقة

في إطار تيسير قيام الخاضعين للضريبة التقديرية بواجباتهم الجبائية، تم تمكينهم من دفع الضريبة التقديرية على مرحلتين، حيث يمكنهم دفع تسبقة حسب تعريف الضريبة التقديرية على أساس رقم المعاملات المحقق خلال السداسية الأولى من السنة المعنية في إطار تصريح يودع للغرض في أجل أقصاه موفى الشهر الموالي للسداسية الأولى (جويلية) من نفس السنة، ثمّ دفع الضريبة السنوية حسب تعريف الضريبة التقديرية على أساس رقم المعاملات السنوي في الأجل المحدد لذلك وطرح التسبقة المستوجبة بعنوان السداسية الأولى.

ويمكن في إطار التصريح بالتسبقة الاختيارية المذكورة طرح الخصم من المورد الذي تحمله المعنيون بالأمر بنسبة 1.5% على مبيعاتهم. (مثال عدد 3)

ب-2 الأقساط الاحتياطية

تم بمقتضى أحكام قانون المالية لسنة 2011، إعفاء الخاضعين للنظام التقديري من دفع الأقساط الاحتياطية.

وعليه تقتصر التسبقات بعنوان الضريبة التقديرية على الدخل بالنسبة للأشخاص الخاضعين للنظام التقديري على :

- الخصم من المورد بنسبة 1.5% على مبالغ بيوعاتهم من سلع وتجهيزات ومعدّات وخدمات التي تساوي أو تفوق 2.000 د والمنجزة لفائدة الأشخاص المعنويين أو الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل حسب النظام الحقيقي أو التي تساوي أو تفوق 1.000 د والمنجزة لفائدة الدولة والمؤسسات والمنشآت العمومية والجماعات المحلية،
- التسبقة الاختيارية بعنوان الضريبة التقديرية على الدخل الموظفة بنسبة 2% أو 2.5% على أساس رقم المعاملات المحقق خلال السداسية الأولى من السنة المعنية.

ب-3 التصريح السنوي بالضريبة التقديرية

لم يدخل قانون المالية تغييرا على آجال إيداع التصريح السنوي بالضريبة التقديرية على الدخل و على المعلومات الواجب أن يتضمنها التصريح المذكور.

وبالتالي يتم التصريح بالضريبة التقديرية طبقا لأحكام الفصل 60 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات في أجل أقصاه:

- 25 أفريل بالنسبة إلى التجار،
- 25 ماي بالنسبة إلى الأشخاص الذين يمارسون نشاطا صناعيا ومسدي الخدمات والاستهلاك على عين المكان والأشخاص الذين يمارسون علاوة على إحدى هذه الأنشطة نشاطا تجاريا.

ويتعين أن يتضمن التصريح السنوي بالضريبة التقديرية التوصيات الوجوبية المنصوص عليها بالفصل 59 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات والمتمثلة في المعلومات اللازمة حول النشاط ويتعلق الأمر خاصة بـ:

- مبلغ الشراءات من سلع وخدمات وغيرها،
- قيمة مخزونات السلع،
- وسائل الاستغلال وطريقة تمويلها،
- مساحة العقار المعدّ للاستغلال ومعين الكراء في صورة استغلاله عن طريق التسويغ.

هذا وتطرح عند الإقتضاء التسبقة الاختيارية وكذلك الخصم من المورد بنسبة 1.5% من الضريبة التقديرية السنوية.

وفي صورة وجود فائض فيمكن تحويله إلى الضريبة التقديرية المستوجبة بعنوان السنوات اللاحقة كما يمكن المطالبة باسترجاعه طبقا للتشريع الجبائي الجاري به العمل.

ب-4 التصاريح بالخصم من المورد وبالمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء وتصريح المؤجر.

لم يطرأ كذلك أي تغيير على الواجبات المتعلقة ببقية التصاريح المستوجبة على الخاضعين للنظام التقديري حيث يبقون مطالبين بإيداع تصريح المؤجر المنصوص عليه بالفصل 55 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

كما يبقون مطالبين بالتصريح بالمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء وبالخصم من المورد المستوجب عليهم القيام به ودفع المبالغ المستوجبة لقباضة المالية المعنية خلال:

- الخمسة عشر يوماً الأولى من شهر جانفي وشهر جويلية الموالية للسداسية التي تمت خلالها هذه الخصوم وهذه المساهمات وذلك بالنسبة إلى الأشخاص الناشطين في قطاع نقل الأشخاص بواسطة سيارات أجرة "تاكسي ولواج" وسيارات نقل ريفي، و
- الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر الموالي لكلّ ثلاثية من السنة المدنية التي تمت خلالها هذه الخصوم وهذه المساهمات بالنسبة لبقية الخاضعين للنظام التقديري.

III. إمكانية التحاق الخاضعين للنظام الحقيقي بالنظام التقديري

يطبق النظام التقديري على كل الأشخاص الذين تتوفر فيهم ابتداء من غرة جانفي 2011 الشروط اللازمة للانتفاع بالنظام المذكور كما تم ضبطها بمقتضى الفصل 44 مكرر من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات بما فيهم الخاضعين في ذلك التاريخ للنظام الحقيقي.

غير أنه وبالنسبة إلى الأشخاص الذين كانوا ينتفعون بالنظام التقديري والذين تم إلحاقهم بالنظام الحقيقي قبل غرة جانفي 2011 إثر عملية مراقبة جبائية، فيمكنهم إختيار خضوعهم للضريبة التقديرية على أساس مطلب يتم إيداعه في أجل أقصاه 31 ديسمبر 2011.

هذا ويتعين على الأشخاص الخاضعين للنظام الحقيقي والذين يلتحقون بالنظام التقديري للضريبة على الدخل تسوية الأداء على القيمة المضافة طبقاً لأحكام الفقرات الفرعية "أ" و"ب" و"ج" من الفقرة I من الفصل 2 من مجلة الأداء على القيمة المضافة.

.IV مآل الضريبة التقديرية الجاري بها العمل في 31 ديسمبر 2010

تلغى الضريبة التقديرية بما في ذلك الضريبة التقديرية الاختيارية الجاري بها العمل إلى غاية 31 ديسمبر 2010 وذلك بالنسبة إلى المداخل المحققة بداية من غرة جانفي 2011.

غير أنه وطبقا للأحكام المشتركة للفصلين 40 و50 من قانون المالية لسنة 2011، تبقى الضريبة التقديرية على الدخل بما في ذلك الضريبة التقديرية الإختيارية والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية مستوجبة بعنوان سنة 2010 والسنوات السابقة حسب التشريع الجبائي الجاري به العمل في تاريخ 31 ديسمبر 2010.

**المدير العام للدراسات
والتشريع الجبائي**

الإمضاء : محمد علي بن مالك