

مذكرة عامة عدد 16 لسنة 2016

الموضوع: تحليل أحكام الفصول 21 و 23 و 27 من القانون عدد 53 لسنة 2015 المؤرخ في 25 ديسمبر 2015 المتعلق بقانون المالية لسنة 2016

الملحق : أمثلة تطبيقية

ملخص

ملاءمة النظام الجبائي للمداخيل من نفس الصنف وترشيد القاعدة التقديرية للضريبة بالنسبة إلى المداخيل العقارية

I. تم بمقتضى القانون عدد 53 لسنة 2015 المؤرخ في 25 ديسمبر 2015 المتعلق بقانون المالية لسنة 2016:

- ملاءمة النظام الجبائي للأشخاص الطبيعيين مع النظام الجبائي للأشخاص المعنويين بالنسبة إلى المداخيل من نفس الصنف وذلك بالسحب للأشخاص الطبيعيين حق طرح ثلثي قاعدة الضريبة للمداخيل الخاضعة على مستوى الأشخاص المعنويين للضريبة بنسبة 10% كما هو الشأن بالنسبة للأرباح المتأتية من التصدير.
- حصر تطبيق نسبة 10% بالنسبة إلى الأشخاص المعنويين وطرح ثلثي الدخل الخاضع للضريبة بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين في الأرباح المتأتية من النشاط الأصلي والأرباح الاستثنائية المرتبطة به. (الفصلان 21 و 23)
- ملاءمة التسبقة المستوجبة على شركات الأشخاص مع الضريبة النهائية للشركاء وذلك بالتخفيض فيها من 25% إلى 10% بالنسبة إلى المداخيل والأرباح المنتفعة، على مستوى الشركاء أو الأعضاء، بنظام جبائي تفاضلي. (الفصل 27)
- ترشيد القاعدة التقديرية للضريبة بالنسبة إلى المداخيل العقارية بالتخفيض في نسبة الطرح التقديرية المحددة بـ 30% لغاية ضبط المداخيل الخاضعة للضريبة إلى 20%. (الفصل 21)

II. تطبق الأحكام الجديدة على المداخيل والأرباح المحققة بعنوان سنة 2015 وبعنوان السنوات اللاحقة.

تضمّن القانون عدد 53 لسنة 2015 المؤرخ في 25 ديسمبر 2015 المتعلق بقانون المالية لسنة 2016 إجراءات تهدف إلى ملاءمة النظام الجبائي للمداخيل من نفس الصنف وملاءمة التسبقة المستوجبة على شركات الأشخاص وما شابهها مع نسبة الضريبة النهائية للشركاء وترشيد القاعدة التقديرية للضريبة بالنسبة إلى المداخيل العقارية.

وتهدف هذه المذكرة إلى التذكير بالتشريع الجاري به العمل إلى غاية 31 ديسمبر 2015 وإلى تحليل الأحكام الجديدة.

I. ملاءمة النظام الجبائي للمداخيل من نفس الصنف وملاءمة التسبقة المستوجبة على شركات الأشخاص وما شابهها مع الضريبة النهائية المستوجبة على الشركاء

1. التشريع الجبائي الجاري به العمل إلى غاية 31 ديسمبر 2015

تخضع أرباح التصدير المحققة من قبل الأشخاص المعنويين للضريبة على الشركات بنسبة 10%. وبالتوازي يطرح الأشخاص الطبيعيون المحققون لمداخيل متأتية من التصدير ثلثي هذه المداخيل من أساس الضريبة على الدخل.

غير أن الأشخاص الطبيعيين، الذين يحققون مداخيل من غير تلك المتأتية من التصدير والخاضعة على مستوى الأشخاص المعنويين للضريبة على الشركات بنسبة 10% طبقا للفصل 49 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، يخضعون للضريبة على أساس المبلغ الجملي للمداخيل المذكورة.

كذلك وطبقا لأحكام الفصل 49 المشار إليه أعلاه تطبق نسبة 10% على الربح الجملي الذي تحققه الشركات المذكورة أي بما في ذلك الأرباح الاستثنائية غير المرتبطة بالاستغلال والمداخيل الثانوية باستثناء المؤسسات المصدرة التي تنتفع بنسبة 10% فقط بالنسبة إلى الأرباح المتأتية من التصدير وبعض الأرباح الاستثنائية المرتبطة بعمليات التصدير كما تمّ ضبطها بالتشريع الجبائي الجاري به العمل.

هذا، وتتحمل الأرباح الخاضعة للضريبة على الشركات بنسبة 10% بما في ذلك تلك المتأتية من التصدير للتسبقة بنسبة 25% إذا حققتها شركات الأشخاص وما شابهها وهو ما أدّى إلى تباين بين التسبقة والضريبة النهائية لنفس الأرباح.

2. إضافات قانون المالية لسنة 2016

تم بمقتضى قانون المالية لسنة 2016:

- ملاءمة النظام الجبائي للأشخاص الطبيعيين مع النظام الجبائي التفاضلي للأشخاص المعنويين بالنسبة إلى نفس الصنف من المداخل، كما هو الشأن بالنسبة إلى المداخل المتأتية من التصدير.
- حصر النظام الجبائي التفاضلي في أرباح النشاط الأصلي والأرباح الاستثنائية المرتبطة به.
- التخفيض في نسبة التسبقة المستوجبة على شركات الأشخاص من 25% إلى 10% وذلك بالنسبة إلى الأرباح الخاضعة للضريبة على الشركات بنسبة 10% على مستوى الشركاء الأشخاص المعنويين أو المنفعة بطرح الثلثين على مستوى الشركاء الأشخاص الطبيعيين.

1.2. فيما يتعلق بملاءمة النظام الجبائي للأشخاص الطبيعيين مع النظام الجبائي التفاضلي للأشخاص المعنويين

خوّل الفصل 21 من قانون المالية لسنة 2016 الأشخاص الطبيعيين الذين يحققون مداخل خاضعة للضريبة بنسبة 10% على مستوى الأشخاص المعنويين من طرح ثلثي المداخل التي يحققونها في نفس الصنف من أساس الضريبة على الدخل وذلك كما هو الشأن بالنسبة إلى المداخل المحققة من التصدير. ويتعلق الأمر بـ:

- مداخل الفلاحة والصيد البحري أو تجهيز مراكب الصيد البحري،
- مداخل الصناعات التقليدية،
- مداخل محققة في إطار مشاريع ذات صبغة تجارية أو صناعية منتفعة ببرنامج تشغيل الشباب أو بالصندوق الوطني للنهوض بالصناعة التقليدية والحرف الصغرى.

2.2. فيما يتعلق بحصر الامتياز في أرباح النشاط الأصلي والأرباح الاستثنائية المتعلقة به

تطبق نسبة الضريبة على الشركات بنسبة 10% المنصوص عليها بالفصل 49 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات وطرح ثلثي نفس المداخل من قبل الأشخاص الطبيعيين كما تم بيانه أعلاه فقط على الأرباح المتأتية من النشاط الأصلي للمؤسسات والأرباح الاستثنائية المتعلقة به.

2.2.أ. الأرباح والمداخيل المتأتية من النشاط الأصلي المعنية

يتعلق الأمر بـ:

✓ الأرباح المحققة من قبل الأشخاص المعنويين الآتي ذكرهم:

- المؤسسات المتعاطية لنشاط صناعة تقليدية أو نشاط فلاحي أو الصيد البحري أو تجهيز مراكب الصيد البحري،
- مراكز الشراء لمؤسسات البيع بالتفصيل والمنظمة في شكل تعاضديات خدمات خاضعة للقانون العام للتعاقد،
- تعاضديات الخدمات المكونة بين المنتجين لغرض بيع إنتاجهم بالجملة،
- تعاضديات الاستهلاك الخاضعة للقانون العام للتعاقد،
- المشاريع ذات صبغة تجارية أو صناعية المنتفعة ببرنامج تشغيل الشباب أو بالصندوق الوطني للنهوض بالصناعة التقليدية والحرف الصغرى.

✓ المداخيل المحققة من قبل الأشخاص الطبيعيين والمنصوص عليها بالفقرة 1.2. أعلاه من هذه المذكرة.

2.2.ب. الأرباح الاستثنائية المعنية

تتمثل الأرباح الاستثنائية المعنية بتطبيق نسبة الضريبة على الشركات بـ10% بالنسبة إلى الأشخاص المعنويين وبطرح ثلثي المداخيل بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين كما تم بيانه أعلاه في الأرباح التي تم ضبطها بالفقرة I مكرر من الفصل 11 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات أي:

- منح الاستثمار المسندة في إطار التشريع المتعلق بالتشجيع على الاستثمار ومنح التأهيل المسندة في إطار برنامج تأهيل مصادق عليه والمنح المسندة في إطار تشجيع التصدير والمنح المسندة للمؤسسات في إطار تدخلات الصندوق الوطني للتشغيل،
- القيمة الزائدة المتأتية من عمليات التفويت في عناصر الأصول الثابتة المخصصة للنشاط الأصلي للمؤسسات باستثناء العقارات المبنية والعقارات غير المبنية والأصول التجارية،

- أرباح الصرف المتعلقة ببيوعات و شراعات المؤسسات في إطار ممارسة النشاط الأصلي،

- الانتفاع بالتخلي عن الديون.

هذا، وتجدر الإشارة إلى أنّ منح الاستغلال ومنح التوازن تعتبر في كلّ الحالات أرباح استغلال وتنتفع بنفس الامتياز المخوّل لأرباح الاستغلال.

3.2. تبعات الإجراء على النظام الجبائي للمؤسسات المعنية

تطبيقاً لأحكام الفصلين 21 و23 من قانون المالية لسنة 2016، يمكن أن يكون شخصاً معنوياً مطالباً بعنوان نفس السنة بدفع، الضريبة على الشركات بنسبة 10% والضريبة على الشركات بنسبة 25% الأمر الذي ينجر عنه تبعات على الضريبة الدنيا المستوجبة على رقم المعاملات.

هذا، ويمكن أن يكون لنفس الأحكام بالنسبة إلى المؤسسات الفلاحية والصيد البحري تبعات على الأقساط الاحتياطية وعلى الضرائب والمعاليمة والأداءات الأخرى.

3.2.أ. التبعات على الضريبة الدنيا المستوجبة على رقم المعاملات

في غياب رقم معاملات محقق من نشاط ثانوي، لا تكون الضريبة الدنيا مستوجبة تبعا لتطبيق الضريبة بنسبة 25% على الأرباح الاستثنائية باعتبار عدم تحقيق رقم معاملات. وتبقى بالتالي فقط الضريبة الدنيا المحددة بـ0.1% من رقم معاملات النشاط الأصلي مستوجبة والتي يتعين مقارنتها مع الضريبة المحتسبة بنسبة 10%. (أنظر المثال عدد1)

في خلاف ذلك، أي في صورة ممارسة الشخص المعنوي بالإضافة إلى نشاطه الأصلي نشاط ثانوي، تتم مقارنة كل من الضريبة المحتسبة بنسبة 10% أو بنسبة 25% حسب الحالة مع الضريبة الدنيا المتعلقة بها أي الضريبة على الشركات المحتسبة بنسبة 10% مع الضريبة الدنيا المحددة بـ0.1% من رقم معاملات النشاط الأصلي والضريبة على الشركات المحتسبة بنسبة 25% مع الضريبة الدنيا المحددة بـ0.2% من رقم معاملات النشاط الثانوي. (أنظر المثال عدد2)

وتبقى الضريبة الدنيا في كلتا الحالتين مستوجبة. غير أنه وفي صورة عدم تحقيق رقم معاملات أوفي في صورة ما إذا كانت الضريبة الدنيا المحددة بـ0.1% والضريبة الدنيا المحددة بـ0.2% أقل من الحد الأدنى، يكون حداً أدنى واحداً للضريبة الدنيا مستوجبا أي 500 دينار.

3.2.ب. التبعات على الأقساط الاحتياطية وعلى الأداءات والمعالم الأخرى بالنسبة إلى المؤسسات الفلاحية والصيد البحري

✓ بالنسبة إلى الأقساط الاحتياطية

باعتبارها معفاة من دفع الأقساط الاحتياطية، وباعتبار أن القيمة الزائدة المتأنية من التفويت في عناصر الأصول لا تؤخذ بعين الاعتبار ضمن الأرباح التي تكون قاعدة الضريبة على الشركات التي يتم على أساسها احتساب الأقساط الاحتياطية، تبقى هذه الشركات غير معنية بالأقساط الاحتياطية بعنوان الضريبة على الشركات المستوجبة عليها بنسبة 25% على الأرباح الاستثنائية عندما تتضمن قاعدة احتساب الضريبة بنسبة 25% فقط أرباحا استثنائية متأنية من التفويت في الأصول.

غير أنه وفي صورة تحقيق أرباح متأنية من نشاط ثانوي أو مداخيل ثانوية (مداخيل رؤوس الأموال المنقولة، أكرية،...)، تكون الأقساط الاحتياطية مستوجبة وذلك على أساس الضريبة بـ25% المستوجبة على الأرباح المحققة من النشاط الثانوي و/أو الأرباح والمداخيل الثانوية. (أنظر المثال عدد2)

وتجدر الإشارة إلى أنه بالنسبة إلى المؤسسات من غير المؤسسات الفلاحية أو الناشطة في قطاع الصيد البحري، تتكون قاعدة احتساب الأقساط الاحتياطية من الضريبة المستوجبة بنسبة 10% تصاف إليها الضريبة المستوجبة بنسبة 25%.

مع العلم أنه في كلتا الحالتين، لا تأخذ الأرباح التي تم على أساسها احتساب الضريبة على الشركات التي يتم على أساسها احتساب الأقساط الاحتياطية بعين الاعتبار للقيمة الزائدة أو القيمة الناقصة الناتجة عن التفويت في الأصول الثابتة المادية وغير المادية وعن التفويت في السندات وذلك طبقاً لأحكام الفصل 51 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

✓ بالنسبة إلى المعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية

في صورة عدم تحقيق رقم معاملات متأت من تعاطي نشاط ثانوي يساوي المعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية المعلوم على العقارات المبنية بالنسبة لكل مقر كائن داخل منطقة الجماعة المحلية.

وفي خلاف ذلك يكون المعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية مستوجبا بنسبة 0.2% من رقم معاملات ودون أن يقل عن المعلوم على العقارات المبنية. (أنظر المثال عدد2)

✓ بالنسبة إلى الأداء على التكوين المهني

يستوجب الأداء على التكوين المهني بالنسبة إلى الشركات الفلاحية بنسبة 2% من المبلغ الخام للمرتبات والأجور والمكافآت بكل أنواعها المدفوعة بما في ذلك قيمة الامتيازات العينية. في صورة ممارسة نشاط ثانوي في قطاع الصناعات المعملية، يستوجب الأداء على التكوين المهني بنسبة 1%. (أنظر المثال عدد2)

✓ بالنسبة إلى المساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء

باعتبار أنّ الشركات الفلاحية، باعتبارها معفاة من المساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء، تبقى هذه المساهمة مستوجبة بعنوان النشاط الثانوي بنسبة 1% من المبلغ الخام للمرتبات والأجور والمكافآت بكل أنواعها بما في ذلك قيمة الامتيازات العينية.

ويتم ضبط القاعدة في غياب محاسبة تحليلية بالنسبة لكل من الأداء على التكوين المهني والمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء، على أساس رقم المعاملات حسب القاعدة التالية:

$$\text{بما في ذلك الامتيازات العينية} \times \frac{\text{رقم معاملات النشاط المعني}}{\text{رقم المعاملات الجملي}}$$

(أنظر المثال عدد2)

4.2. ملاءمة التسبقة المستوجبة على شركات الأشخاص وما شابهها مع نسبة الضريبة النهائية للشركاء

في الحالة التي يكون فيها الشركاء في شركات الأشخاص وما شابهها وأعضاء التجمعات الأشخاص المعنويين المنصوص عليهم بالفقرة الفرعية الثالثة من الفقرة I من الفصل 49 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات أو أشخاصا طبيعيين منتفعين بأحكام الفقرة V من الفصل 39 من نفس المجلة أي بطرح ثلثي المداخل المتأتية من النشاط، تستوجب التسبقة على الشركات أو التجمعات بنسبة 10% عوضا عن 25%.

مع العلم أن الامتياز المتعلق بالتخفيض في نسبة التسبقة المذكور يتعلق فقط بالأرباح المتأتية من النشاط الأصلي للمؤسسات والمنفعة بنظام جبائي تفضلي كما تم بيانه أعلاه وبالمداخل الاستثنائية المنصوص عليها بالفقرة I مكرر من الفصل 11 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

وبالتالي تحتسب التسبقة المستوجبة على شركات الأشخاص وما شابهها بنسبة 25% من الأرباح بالنسبة إلى المداخل الاستثنائية والعرضية الأخرى وخاصة:

- القيمة الزائدة المتأتية من عمليات التفويت في عقارات أو التفويت في الأصول التجارية،
- أرباح الصرف غير تلك المذكورة بالفقرة 2.2.ب. أعلاه،
- القيمة الزائدة المتأتية من التفويت في السندات،
- فوائض الإيداعات أو السندات من غير تلك بالعملة الأجنبية أو بالدينار القابل للتحويل،
- معينات كراء العقارات...

II. ترشيد القاعدة التقديرية للضريبة بالنسبة إلى المداخل العقارية

1. التشريع الجبائي الجاري به العمل إلى غاية 31 ديسمبر 2015

طبقا للتشريع الجبائي الجاري به العمل إلى غاية 31 ديسمبر 2015، يتكوّن الدخل الصافي المتأتي من إيجار الأملاك المبنية بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين غير الماسكين لمحاسبة مطابقة للتشريع المحاسبي للمؤسسات من مبلغ الأكرية الخام :

- تضاف إليه النفقات التي يتحملها عادة المالك والتي يلزم بها المتسوغ،

- يطرح منه :

- مبلغ النفقات التي يتحملها المالك عوضا عن المتسوغ،
- مبلغا محتسبا بصفة تقديرية على أساس نسبة 30% يمثل أعباء التصرف وأجور الحراسة والتأمينات والاستهلاكات،
- مصاريف الإصلاح والصيانة المبررة والمعلوم على العقارات المبنية الذي تم دفعه فعليا.

2. إضافة قانون المالية لسنة 2016

خفّض الفصل 21 من قانون المالية لسنة 2016 في نسبة الطرح المخوّل لضبط القاعدة التقديرية بالنسبة إلى المداخل العقارية من 30% إلى 20%. وبالتالي، يتم ضبط القاعدة التقديرية التي يتم اعتمادها لاحتساب الضريبة على الدخل بـ80% من مقايض السنة المعنية.

III. تاريخ تطبيق الإجراءات

تطبق الأحكام الجديدة على المداخل والأرباح المحققة بعنوان سنة 2015 وبمعنويات السنوات اللاحقة.

المديرة العامة للدراسات
والتشريع الجبائي
الإمضاء : حبيبة جراد حرم اللواتي

