

ملاحظات حول المذكرة العامة عدد 6 لسنة 2017 المتعلقة بالمساهمة الظرفية الاستثنائية

I. مدى ملاءمة المذكرة العامة مع أحكام قانون المالية لسنة 2017

تضمنت المذكرة العامة عدد 6 لسنة 2017 تحليلاً لأحكام الفصول من 48 إلى 51 من القانون عدد 78 لسنة 2016 المؤرخ في 17 ديسمبر 2016 المتعلق بقانون المالية لسنة 2017 والخاصة بالمساهمة الظرفية الاستثنائية إلا أن ما جاء بالمذكرة لا يتماشى مع أحكام قانون المالية لسنة 2017 في الموضوع سواء تعلق الأمر بالأشخاص المعنيين بالمساهمة أو بالأرباح والمداخيل الخاضعة لها أو بقاعدة احتسابها وذلك كما يلي:

1. بالنسبة إلى الأشخاص المعنيين بالمساهمة الظرفية:

أ. الشركات المعفاة من الضريبة :

نص الفصل 48 لقانون المالية لسنة 2017 على أن المساهمة الظرفية الاستثنائية تستوجب على الأشخاص الخاضعين للضريبة على الشركات و كذلك الأشخاص المعفيين منها و جاء بالمذكرة العامة أن المؤسسات والشركات المعفاة من الضريبة على الشركات طبقاً للتشريع الجبائي الجاري به العمل تبقى معنية بدفع المساهمة الظرفية . وتم ذكر على سبيل المثال الشركات المعفاة من الضريبة بمقتضى الفصل 46 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات الا أن تطبيق المساهمة على هذه الشركات يبقى غير ممكن لغياب قاعدة احتسابها باعتبار أن الفصل 48 من قانون المالية لسنة 2017 نص على أن نسبة 7.5% تحتسب على الأرباح المعفاة من الضريبة خلال سنة 2016 و يتعلق الأمر بالتالي بالأرباح المحققة بعنوان سنة 2015 والمنتفعة بالإعفاء خلال سنة 2016 وهو ما يحول دون إمكانية تطبيق المساهمة على المؤسسات المعفاة بمقتضى الفصل 46 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات في غياب قاعدة لاحتسابها

ب. بالنسبة إلى المؤسسات المصدرة كلياً والمؤسسات الاستشفائية التي تسدي كامل خدماتها إلى غير المقيمين :

تم بمقتضى كل من الفصل 12 من مجلة تشجيع الاستثمارات الساري المفعول الى غاية 31 مارس 2017 والفصل 4 من القانون عدد 94 لسنة 2001 المتعلق بالمؤسسات الصحية التي تسدي كامل خدماتها لفائدة

غير المقيمين والفصل 8 من القانون عدد 81 لسنة 1992 المتعلق بالمناطق الاقتصادية الحرة ضبط قائمة حصرية للضرائب والاداءات والاقتطاعات والمساهمات المستوجبة على المؤسسات المذكورة ولا يمكن اخضاعها لأية ضريبة أو اقتطاع أو مساهمة من الغير المحددة حصرياً إلا إذا نص القانون صراحة على ذلك وهو ما لم يتم بمقتضى قانون المالية لسنة 2017.

وعلى هذا الأساس تبقى كل هذه المؤسسات غير خاضعة للمساهمة طبقاً للتشريع الجاري به العمل ولا يمكن اخضاعها للمساهمة بصفة غير قانونية .

2. بالنسبة للمداخيل الخاضعة للمساهمة:

أ. نص القانون على أن المساهمة تستوجب بنسبة 7.5% من مبلغ المداخيل المنتفعة بالطرح الكلي، بصرف النظر عن الضريبة الدنيا، وعليه تبقى المداخيل والأرباح المنتفعة بالطرح الجزئي غير معنية بها مثال ذلك المؤسسات المنتسبة بمناطق التنمية الجهوية المنتفعة بطرح 50% من الأرباح المتأتية من الاستغلال وكذلك المؤسسات الصغرى والمتوسطة المنتفعة بطرح الأرباح المتأتية من الاستغلال في حدود 75% و 50% و 25% وهو ما أدى الى منح نظام أفضل الى المؤسسات المنتفعة بالطرح الجزئي لمداخيلها مقارنة بالمؤسسات المنتفعة بالطرح الكلي و كذلك الشأن بالنسبة للحد الأدنى للمساهمة اذ تضمنت المذكرة العامة أنها تستوجب على كل صنف من المداخيل على حدة مما أدى الى منح المؤسسات العاملة بالسوق المحلية نظاماً تفضلياً مقارنة بالمؤسسات المصدرة ، مثال :

لنفترض أن مؤسسة صناعية سجلت بعنوان سنة 2016 خسارة ب 300 000 دينار من رقم معاملتها المحلي، في هذه الحالة تطالب بدفع الحد الأدنى للمساهمة الذي تم ضبطه بمقتضى قانون المالية لسنة 2017 ب 1000 دينار في حين إذا كانت هذه المؤسسة مصدرة كلياً وحققت 30% من رقم معاملتها في السوق المحلية فهي مطالبة حسب المذكرة العامة بدفع 1000 دينار بعنوان الخسارة المتأتية من مبيعاتها بالسوق المحلية و 500 دينار بعنوان الخسارة المتأتية من مبيعاتها بالخارج ،

من ناحية أخرى تكون المؤسسات المنتفعة بطرح الأرباح المتأتية من الاستغلال مع مراعاة الضريبة الدنيا غير معنية بالمساهمة مثال ذلك المؤسسات الناشطة في قطاع المساندة (المصحات ، المدارس الحرة...)

3. بالنسبة لقاعدة احتساب المساهمة :

نص القانون صراحة على أن المساهمة تحتسب على القاعدة التي تم اعتمادها لاحتساب الضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل وعليه فإن كل الطروحات التي يمكن الانتفاع بها لضبط قاعدة الضريبة تطبق بالنسبة الى قاعدة المساهمة بما في ذلك الأرباح المعاد استثمارها الا أن المذكرة العامة ضبطت قاعدة احتساب المساهمة بصفة مغايرة للقانون حيث نصت على أن المساهمة تضبط كما يلي :

أ. بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين : على أساس الدخل الصافي المحقق في كل صنف من اصناف المداخل دون اعتبار أي طروحات على غرار الطروحات بعنوان الحالة أو الأعباء العائلية والطروحات بعنوان أقساط التأمين على الحياة وعقود تكوين الأموال والفوائد المدفوعة بعنوان القروض المتعلقة باقتناء أو ببناء مسكن واحد لا تتعدى كلفة اقتنائه أو بنائه 200.000 دينار والمداخل المودعة في حسابات الادخار في الأسهم وحسابات الادخار في الاستثمار والمداخل المعاد استثمارها، وهذا مخالفا للقانون الذي ضبط قاعدة المساهمة.

ب. بالنسبة الى الأشخاص المعنويين : يتم اعتماد قاعدة الضريبة على الشركات أي بعد طرح الخسائر و الاستهلاكات و الاستهلاكات المؤجلة و دون طرح الأرباح المعاد استثمارها خارج المؤسسة.

على أساس ما سبق فإن الاستثناءات الواردة بالمذكرة العامة لا يمكن اعتمادها باعتبار أن القانون جاء مطلقاً حيث نص على أن قاعدة المساهمة الظرفية هي نفس قاعدة احتساب الضريبة على الدخل أو الضريبة على الشركات (الحكم التعقيبي بتاريخ 12 أفريل 2010 الذي جاء فيه أنه لا يمكن إقصاء مداخل أو أشخاص من ميدان تطبيق القانون طالما أن عبارته جاءت مطلقة ويتعين أخذها على إطلاقها) وهو ما يمكن المؤسسات المعنوية والفردية الخاضعة للمساهمة من الانتفاع بكل الطروحات الممكنة لضبط قاعدة الضريبة بما فيها طرح الأرباح والمداخل المعاد استثمارها لاحتساب المساهمة . وعلاوة على ذلك وطبقاً لأحكام قانون المالية لسنة 2017 يمكن للشركات الخاضعة للضريبة على الشركات بنسبة 25% طرح الأرباح المعاد استثمارها صليبها من الانتفاع مرة ثانية بطرح الأرباح المعاد استثمارها لاحتساب المساهمة الظرفية في حدود 50% من قاعدة المساهمة.

كما أن قاعدة المساهمة التي تم تحديدها بمقتضى المذكرة العامة أدت إلى اختلاف النظام بين الأشخاص المعنويين والأشخاص الطبيعيين ذلك أن الأشخاص المعنويين يحتسبون على أساس الربح الخاضع

للضريبة أي بعد طرح الخسائر والاستهلاكات المؤجلة في حين أن الأشخاص الطبيعيين يحتسبون على الدخل الصافي بالنسبة لكل صنف مما يؤدي إلى إخضاع شخص طبيعي سجل خسارة بعنوان سنة 2016 إلى دفع مساهمة على صنف الدخل المسجل لنتائج ايجابية مع دفع الحد الأدنى بعنوان الصنف من الدخل المسجل لخسارة, وهذا مخالف للقانون .

مثال: لنفترض أن شخصاً طبيعياً حقق بعنوان سنة 2016 أصناف المداخل التالية:

1/ أرباح صناعية وتجارية: خسارة ب 120.000 دينار

2/ مداخل عقارية : ربح ب 70.000 دينار

حسب أحكام قانون المالية لسنة 2017 يطالب المعني بدفع الحد الأدنى للمساهمة المحدد ب 500 دينار باعتبار أن دخله الجملي مسجل لخسارة : $70.000 - 120.000 = -50.000$ د
إلا أن المذكرة العامة عدد 6 لسنة 2017 نصت على أن المعني بالأمر سوف يطالب بدفع مساهمة ظرفية كما يلي :

- 500 دينار بعنوان نشاطه التجاري (الحد الأدنى للمساهمة)

- 5.250 بعنوان الأكرية ($70.000 * 7,5\%$)

أي مبلغ جملي يقدر ب 5.750 د.

في حين إذا تعلق الأمر بشخص معنوي فيستوجب فقط الحد الأدنى ب 1000 دينار.

II. ملاحظات حول الشكل :

1. ورد بالمذكرة أن الأشخاص المطالبون بالمساهمة والذين يودعون التصريح بعنوان الانقطاع عن النشاط خلال سنة 2017 تطبق المساهمة على الأرباح المحققة خلال سنة 2016 باستثناء منها المحققة ابتداء من غرة جانفي 2017, وعلى هذا المستوى ينبغي التذكير أن التصريح بالانقطاع عن النشاط المودع سنة 2017 يتعلق سواء بنتائج سنة 2016 والتي حل أجل التصريح بها خلال سنة 2017 و في هذه الحالة تستوجب المساهمة الظرفية على النتائج المصرح بها ضمن تصريح الانقطاع عن النشاط أو نتائج سنة 2017 والتي تبقى غير معنية بالمساهمة ولا يمكن أن يشمل التصريح بنتائج السنتين الماليتين 2016 و 2017 .

2. شركات الأشخاص و ما شابهها:

تم التنصيص ضمن المذكرة العامة على أن شركات الأشخاص وما شابهها لا تخضع للمساهمة الظرفية باعتبار أن الشركاء مطالبون بدفع المساهمة كل على أساس القسط الراجع له من أرباح الشركة وعلى هذا المستوى يجدر التذكير أن إعفاءها من المساهمة متأهه وجود الشركات المذكورة خارج ميدان تطبيق الضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل من ناحية كما أن الشركاء الأجانب من الأشخاص الطبيعيين غير خاضعين للمساهمة بمقتضى الفصل 48 من قانون المالية لسنة 2017 وهو ما أكدته المذكرة العامة عندما ذكرت أن المساهمة تستوجب على الشركاء إذا كانوا معنيين بالمساهمة.

3. تم بمقتضى الفصل 48 من قانون المالية لسنة 2017 حصر المساهمة الظرفية الاستثنائية في المداخل التي يحققها الأشخاص الطبيعيين من ذوي الجنسية التونسية في صنف الأرباح الصناعية والتجارية وأرباح المهن غير التجارية وأرباح الاستغلالات الفلاحية والصيد البحري والمداخل العقارية وعليه تكون كل اصناف المداخل الأخرى خارج ميدان تطبيق المساهمة المذكورة و يؤدي ذكرها بالمذكرة إلى خلق سوء فهم حول ميدان تطبيق المساهمة وإلى التأكيد على صبغة القانون غير العادلة باعتبار أن هذا السرد يؤكد على إخضاع الأنشطة الاقتصادية للمساهمة وإعفاء منها المداخل السلبية مثال ذلك حصص الأسهم ومداخل رؤوس الأموال المنقولة.

III. ملاحظات حول تناغم الفصول المتعلقة بالمساهمة الإستثنائية مع الإطار التشريعي :

1. ص الفصل 51 من قانون المالية لسنة 2017 أن المساهمة لا تطرح من قاعدة الضريبة مما يمكن اعتبار طرحها من الضريبة أو من الأقساط الاحتياطية ممكناً.
2. نص نفس الفصل على أن مراقبة المساهمة ومعاينة المخالفات والنزاعات المتعلقة بها تتم كما هو الشأن بالنسبة إلى الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات مما يستنتج أن المساهمة المستوجبة على المؤسسات البترولية تخضع لنفس قواعد الضريبة على الشركات حيث يتم تدارك الإغفال فيها في حدود 4 سنوات وليس 15 سنة كما هو الشأن بالنسبة للضريبة البترولية.