

نص رقم إ.ض 29 / 2003

المذكرة العامة عدد 20 / 2003

الموضوع : شرح أحكام الفصل 30 من القانون عدد 101 لسنة 2002 المؤرخ في 17 ديسمبر 2002 والمتعلق بقانون المالية لسنة 2003 الخاصة بتيسير عمليات دمج الشركات.

تلخيص

تيسير عمليات دمج الشركات

(1) تم بمقتضى القانون عدد 101 لسنة 2002 المؤرخ في 17 ديسمبر 2002 والمتعلق بقانون المالية لسنة 2003 :

(أ) إعفاء الشركة المدمجة أو المستوعبة من دمج المدخرات التي كوَّنتها وطرحتها ضمن نتائجها الخاضعة للضريبة لسنة الدمج شريطة :

- * أن يكون للمدخرات المذكورة موجب عند عملية الدمج ،
 - * أن يتم تسجيل المدخرات المذكورة ضمن موازنات الشركات التي آلت إليها الأصول موضوع المدخرات بمقتضى عملية الدمج.
- ويتم دمج هذه المدخرات ضمن نتائج الشركات التي آلت إليها الأصول موضوع المدخرات بمقتضى عملية الدمج للسنة التي تصبح خلالها هذه المدخرات بدون موجب.

(ب) تغيير عبارة " الشركة الدامجة " بعبارة " الشركة التي آلت إليها الأصول بمقتضى عملية الدمج ". (الفصل 30)

(2) تطبق الأحكام الجديدة لقانون المالية لسنة 2003 والمتعلقة بعدم دمج المدخرات ضمن نتائج الشركة المدمجة أو المستوعبة على عمليات دمج الشركات التي تتم ابتداء من غرة جانفي 2003 . (الفصل 87)

تمّ بمقتضى قانون المالية لسنة 2003 إدراج إجراء جبائي جديد يرمي إلى مزيد تيسير عمليات دمج الشركات وإلى تثبيت الفقه الإداري في الموضوع. وتهدف هذه المذكرة إلى التذكير بالنظام الجبائي لعمليات دمج الشركات الجاري به العمل في مادة الضريبة على الشركات إلى غاية 31 ديسمبر 2002 وإلى تحليل الإجراء الجديد الذي تضمنه قانون المالية لسنة 2003 .

I . النظام الجبائي لعمليات دمج الشركات الجاري به العمل في مادة الضريبة على الشركات إلى غاية 31 ديسمبر 2002

يخضع النظام الجبائي لعمليات دمج الشركات الجاري به العمل في مادة الضريبة على الشركات إلى غاية 31 ديسمبر 2002 كالاتي :

1) على مستوى الشركة المدمجة أو المستوعبة

باعتبار أنّ عملية الدمج بالنسبة إلى الشركة المدمجة أو المستوعبة تؤدي إلى انقطاعها عن النشاط فإنها تبقى مطالبة بتسوية وضعيتها الجبائية وذلك عن طريق إيداع التصريح بالانقطاع عن النشاط المنصوص عليه بالفصل 58 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات. ويتضمن التصريح المذكور خاصة الأرباح التي لم توظف عليها الضريبة بعد والمدخرات غير المستعملة وكذلك القيمة الزائدة المتأتية من عملية الدمج.

غير أنّ القيمة الزائدة المتأتية من دمج عناصر الأصول باستثناء القيم والأموال والسلع التي تكون غرض الاستغلال تطرح من نتائجها الخاضعة للضريبة لسنة الدمج.

2) على مستوى الشركة التي آلت إليها الأصول بمقتضى عملية الدمج

تدمج القيمة الزائدة المتأتية من عملية دمج الأصول والتي تمّ طرحها على مستوى الشركة المدمجة أو المستوعبة ضمن النتائج الخاضعة للضريبة للشركة التي آلت إليها الأصول بمقتضى عملية الدمج وذلك في حدود 50% من مبلغها وعلى أساس الخمس سنويا.

ولا تدمج القيمة الزائدة المتأتية من عمليات دمج الأصول ضمن نتائج الشركة التي آلت إليها الأصول بمقتضى عملية الدمج إذا كانت القيمة الزائدة المتأتية من عمليات التقويت في الأصول المذكورة من قبل الشركة المدمجة أو المستوعبة قابلة للطرح من نتائجها الخاضعة للضريبة.

ولمزيد التوضيحات حول الموضوع يمكن الرجوع إلى المذكرة العامة عدد 12 لسنة 2001.

II . إضافات قانون المالية لسنة 2003

(1) فحوى الإجراء

تضمّن الفصل 30 من قانون المالية لسنة 2003 إجراء يمكن الشركات المدمجة أو المستوعبة من عدم دمج ضمن نتائجها لسنة الدمج المدخّرات التي كوّنتها وطرحتها من نتائجها الجبائية السابقة طبقاً لأحكام الفصلين 12 و48 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات.

(2) المدخّرات المعنية بالإجراء الجديد

تتمثل المدخّرات المعنية بعدم الدمج في إطار عملية دمج الشركات والمنصوص عليها بمقتضى الفصل 30 من قانون المالية لسنة 2003 في المدخّرات المنصوص عليها بالفقرات I و I مكرّر و I ثالثاً من الفصل 48 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات وهي :

- المدخّرات بعنوان الديون غير ثابتة الاستخلاص ؛
- المدخّرات بعنوان تقلص قيمة المخزونات المعدة للبيع ؛
- المدخّرات بعنوان تقلص قيمة الأسهم المدرجة ببورصة الأوراق المالية بتونس ؛
- المدخّرات بعنوان تقلص قيمة الأسهم والمنايات الاجتماعية بالنسبة للمؤسسات البنكية ولشركات الاستثمار ذات رأس مال تنمية.

وعلى هذا الأساس وباعتبار أنه لم يتمّ التنصيص عليها بمقتضى الفصل 30 المذكور أعلاه تبقى المدخّرات الفنية المكوّنة من قبل مؤسسات التأمين طبقاً

لأحكام الفصل 48 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات غير معنية بالإجراء الجديد.

3) شروط الانتفاع بالإجراء الجديد

يستوجب عدم دمج المدخرات ضمن نتائج الشركة المدمجة أو المستوعبة لسنة الدمج توفر الشرطين التاليين :

أ. أن تكون المدخرات المعنية لا يزال لها موجب في تاريخ عملية الدمج ،

ب. أن يتم تسجيل المدخرات المذكورة ضمن موازنة الشركة التي آلت إليها الأصول موضوع المدخرات بمقتضى عملية الدمج.

هذا وتدمج المدخرات المذكورة ضمن نتائج الشركة التي آلت إليها الأصول الخاضعة للضريبة للسنة التي تصبح خلالها هذه المدخرات بدون موجب.

مثال عدد 1 :

إذا افترضنا أن شركة خفية الاسم " أ " وقع دمجها مع شركة خفية الاسم " ب " بتاريخ غرة جوان 2003 ، في هذه الحالة يستوجب التصريح بالانقطاع عن النشاط من قبل الشركة المدمجة " أ " في أجل أقصاه 15 جوان 2003.

ولنفترض أن الشركة " أ " قد كوّنت وطرحت من نتائج السنوات السابقة لسنة الدمج المدخرات التالية :

- مدخرات بعنوان ديون غير ثابتة الاستخلاص والتي تغطي المبلغ الكلي لهذه الديون بـ 100.000 د ؛
- مدخرات بعنوان تقلص قيمة المخزونات المعدة للبيع بـ 75.000 د. والتي يساوي ثمن تكلفتها 150.000 د.

ولنفترض أيضا أن الشركة المدمجة المذكورة قد حققت خلال الفترة من غرة جانفي إلى 31 ماي 2003 نتائج إيجابية صافية بـ 400.000 د، وذلك باعتبار قيمة زائدة بـ :

- 200.000 د بعنوان دمج عقاراتها ؛
- 70.000 د بعنوان دمج بعض عناصر المخزونات التي تكون غرض استغلالها غير التي تكوّنت في شأنها مدخّرات بعنوان تقلّص قيمتها.

وإذا افترضنا أنه في تاريخ الدمج بلغت قيمة التحقيق الصافية للمخزونات المعدة للبيع موضوع المدخّرات 150.000 د , أي ما يعادل ثمن التكلفة، يضبط الربح الخاضع للضريبة على الشركات بعنوان سنة الدمج بالنسبة إلى الشركة المدمجة كالآتي :

	- النتائج المسجلة بعنوان الفترة من
د 400.000	2003/1/1 إلى 2003/5/31 :
- 200.000 د	• طرح القيمة الزائدة المتأتية من عملية دمج العقارات :
+ 75.000 د	• دمج المدخّرات بعنوان تقلص قيمة المخزونات المعدة للبيع باعتبارها أصبحت بدون موجب :
د 275.000	- الربح الصافي الخاضع للضريبة على الشركات بعنوان سنة الدمج :

هذا ولا تدمج المدخّرات المكوّنة بعنوان الديون غير ثابتة الاستخلاص (100.000 دينار) ضمن نتائج الشركة " أ " لسنة الدمج شريطة تسجيلها ضمن موازنة الشركة " ب " .
وتدمج هذه المدخّرات ضمن نتائج الشركة " ب " للسنة التي تصبح خلالها هذه المدخّرات بدون موجب.

مثال عدد 2 :

لنأخذ من جديد معطيات المثال عدد 1 ولنعتبر أنّ الشركة "ب" قد استخلصت خلال سنة 2005 قسطا من الديون التي آلت إليها سنة 2003 بمقتضى عملية الدمج والتي هي موضوع المدخّرات وذلك في حدود 50% من مبلغها الجملي.

في هذه الحالة وإذا اعتبرنا أن الشركة "ب" قد حققت بعنوان سنة 2005 نتائج صافية بـ 350.000 د، يضبط ربحها الخاضع للضريبة على الشركات بالنسبة إلى السنة المعنية كالآتي :

- النتائج الصافية المحققة بعنوان سنة 2005 : 350.000 د

- دمج القسط من مبلغ القيمة الزائدة المتأتية من عملية دمج العقارات والتي وقع طرحها من نتائج الشركة المدمجة سنة 2003

+ 20.000 د : (200.000 د x 50%) / 5

- دمج 50% من المدخرات بعنوان الديون غير ثابتة الاستخلاص التي لم يعد لها موجب تبعا لعملية الاستخلاص (والتي لم تدمج ضمن النتائج الخاضعة

+ 50.000 د للضريبة للشركة المدمجة بعنوان سنة 2003)

- الربح الصافي الخاضع للضريبة على الشركات : 420.000 د

III . تثبيت الفقه الإداري في مادة دمج الشركات

تعتبر عمليات دمج الشركات بمقتضى الفصل 411 من مجلة الشركات التجارية الصادرة بالقانون عدد 93 لسنة 2000 المؤرخ في 3 نوفمبر 2000 ، اتحاد شركتين فأكثر لتكوين شركة جديدة. ويمكن أن ينتج الاندماج من استيعاب شركة أو عدة شركات لبقية الشركات الأخرى أو من تكوين شركة جديدة من تلك الشركات.

وعلى أساس ما سبق سحب الفقه الإداري النظام الجبائي في مادة الضريبة على الشركات على كل أنواع الدمج أي على عملية الدمج الاحتوائي أو عملية الدمج بإحداث كيان قانوني جديد.

هذا وتمّ بمقتضى قانون المالية لسنة 2003 على مستوى الفصل 30 منه تثبيت الفقه الإداري في الموضوع وذلك بتغيير عبارة " الشركة الدامجة " بعبارة " الشركة التي آلت إليها الأصول بمقتضى عملية الدمج " .

IV . تاريخ تطبيق الإجراء الجديد

يطبق الإجراء الجديد الذي تضمنه قانون المالية لسنة 2003 والمتعلق بعدم دمج المدخرات التي كونتها وطرحتها الشركة المدمجة أو المستوعبة ضمن نتائجها لسنة الدمج على عمليات دمج الشركات التي تتم ابتداء من غرة جانفي 2003 .

المدير العام للدراسات
والتشريع الجبائي

الإمضاء : محمد علي بن مالك