

## مذكرة عامة عدد 22 / 2004

**الموضوع :** تحليل أحكام الفصلين 23 و 24 من القانون عدد 80 لسنة 2003 المؤرخ في 29 ديسمبر 2003 المتعلق بقانون المالية لسنة 2004 والمتعلقة بسحب النظام الجبائي لعمليات اندماج الشركات على عمليات الانقسام الكلي للشركات.

### ملخص

#### سحب النظام الجبائي لعمليات اندماج الشركات على عمليات الانقسام الكلي للشركات

**(1)** سحب القانون عدد 80 لسنة 2003 المؤرخ في 29 ديسمبر 2003 المتعلق بقانون المالية لسنة 2004 النظام الجبائي في مادة الضريبة على الشركات لعمليات اندماج الشركات على عمليات الانقسام الكلي للشركات, وبهذا العنوان :

أ. تطرح القيمة الزائدة الناتجة عن الإسهام بعناصر الأصول في إطار عملية انقسام كلي للشركات من النتائج الخاضعة للضريبة للشركة المنقسمة لسنة الانقسام ,

ب. تدمج 50% من القيمة الزائدة المذكورة ضمن النتائج الخاضعة للضريبة للشركات التي آلت إليها عناصر الأصول بمقتضى عملية الانقسام الكلي للشركات وذلك على أساس الخمس سنويا ابتداء من سنة الانقسام ,

ج. لا تدمج المدخرات بعنوان الديون غير ثابتة الاستخلاص وبمعنوا تقلص قيمة المخزونات المعدة للبيع وبمعنوا تقلص قيمة الأسهم والمنايات الاجتماعية التي تم طرحها وفقا لأحكام الفقرات I و I مكرّر و I ثالثا من الفصل 48 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات والتي لا يزال لها موجب, ضمن النتائج الخاضعة للضريبة للشركة المنقسمة, شريطة تسجيل المدخرات المذكورة ضمن موازنات الشركات التي آلت إليها عناصر الأصول موضوع المدخرات بمقتضى عملية الانقسام. (الفصل 23)

## (2) نصّ قانون المالية لسنة 2004 كذلك على :

أ. التمديد في أجل إيداع التصريح بالانقطاع عن النشاط إثر عملية اندماج أو انقسام كلي للشركات من 15 يوما إلى 3 أشهر وعلى دمج النتائج المحققة من قبل الشركات المدمجة أو المنقسمة خلال سنة الاندماج أو سنة الانقسام ضمن نتائج الشركة أو الشركات التي آلت إليها الأصول بمقتضى عملية الاندماج أو عملية الانقسام وذلك إذا كانت لهذه العمليات مفعول رجعي،

ب. إلزام الشركة المدمجة أو المنقسمة بإيداع بمركز أو بمكتب مراقبة الأداءات المختصّ في أجل أقصاه نهاية الشهر الثالث من تاريخ انعقاد آخر جلسة عامة خارقة للعادة أقرّت عملية الاندماج أو عملية الانقسام الوثائق التي تجسّم عملية الاندماج أو عملية الانقسام،

ج. وجوب دفع الضريبة على الشركات التي لم يتمّ دفعها في إطار عملية اندماج شركات أو عملية انقسام كلي للشركات تطبيقا للأحكام الجبائية المذكورة أعلاه تضاف إليها الخطايا المستوجبة طبقا للتشريع الجبائي الجاري به العمل من قبل الشركة أو الشركات التي آلت إليها الأصول بمقتضى عملية الاندماج أو عملية الانقسام الكلي للشركات وذلك في صورة قيامها بعمليات انقسام قبل نهاية مدّة ثلاث سنوات ابتداء من غرّة جانفي من السنة التي تلي سنة الاندماج أو سنة الانقسام. (الفصل 23)

(3) تطبّق الأحكام الجديدة لقانون المالية لسنة 2004 المتعلقة بسحب النظام الجبائي لعمليات اندماج الشركات على عمليات الانقسام الكلي للشركات التي يبدأ مفعولها ابتداء من غرّة جانفي 2004. (الفصل 23)

سحب القانون عدد 80 لسنة 2003 المؤرخ في 29 ديسمبر 2003 والمتعلق بقانون المالية لسنة 2004 النظام الجبائي التفاضلي في مادة الضريبة على الشركات لعمليات اندماج الشركات على عمليات الانقسام الكلي للشركات كما تضمن أحكاما جديدة مشتركة بالنسبة إلى الصنفين من العمليات.

وتهدف هذه المذكرة إلى التذكير بالنظام الجبائي لعمليات اندماج الشركات الجاري به العمل في 31 ديسمبر 2003 في مادة الضريبة على الشركات وإلى تحليل الأحكام الجديدة التي تضمنتها قانون المالية لسنة 2004.

## **I. النظام الجبائي لعمليات اندماج الشركات في مادة الضريبة على الشركات الجاري به العمل إلى غاية 31 ديسمبر 2003**

يضبط النظام الجبائي لعمليات اندماج الشركات الجاري به العمل في مادة الضريبة على الشركات إلى غاية 31 ديسمبر 2003 كآلاتي :

### **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 بإيداع التصريح بالانقطاع عن النشاط المنصوص عليه بالفصل 58 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات خلال 15 يوما من تاريخ الدمج.

وتنتفع الشركة المدمجة بحق طرح القيمة الزائدة المتأتية من دمج عناصر الأصول باستثناء القيم والأملك والسلع التي تكون غرض الاستغلال من نتائجها الخاضعة للضريبة لسنة الدمج.

و لمزيد التوضيح يمكن الرجوع إلى المذكرة العامة عدد 34 لسنة 1998.

كما تعفى الشركة المدمجة أو المستوعبة من دمج ضمن نتائجها لسنة الاندماج المدخرات التي لا يزال لها موجب والتي كونتها وطرحتها طبقا للتشريع الجبائي الجاري به العمل.

ولمزيد التوضيح, يمكن الرجوع إلى المذكرة العامة عدد 20 لسنة 2003.

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

تدمج القيمة الزائدة المتأتية من عملية دمج عناصر الأصول والتي تمّ طرحها على مستوى الشركة المدمجة أو المستوعبة باستثناء القيمة الزائدة المعفاة في صورة التقويت في العناصر المذكورة، ضمن النتائج الخاضعة للضريبة للشركة التي آلت إليها الأصول بمقتضى عملية الدمج وذلك في حدود 50% من مبلغها وعلى أساس الخمس سنويًا.

ولمزيد التوضيح، يمكن الرجوع إلى المذكرة العامة عدد 12 لسنة 2001.

هذا وتسجل المدخرات التي لم يتمّ دمجها ضمن نتائج الشركة المدمجة ضمن موازنات الشركات التي آلت إليها الأصول بمقتضى عملية الدمج على أن تدمج ضمن نتائجها الخاضعة للضريبة للسنة التي تصبح خلالها هذه المدخرات بدون موجب.

## II. إضافات قانون المالية لسنة 2004

بهدف تشجيع عمليات إعادة هيكلة المؤسسات التي تتمّ في إطار عمليات اندماج أو عمليات انقسام شركات، سحب القانون عدد 80 لسنة 2003 المؤرخ في 29 ديسمبر 2003 والمتعلق بقانون المالية لسنة 2004 النظام الجبائي التفاضلي في مادة الضريبة على الشركات لعمليات اندماج الشركات على عمليات الانقسام الكلي للشركات.

وتتعلق الإجراءات الجديدة التي تضمنها قانون المالية لسنة 2004 :

- بطرق ضبط النتيجة الخاضعة للضريبة للشركات المنقسمة وللشركات التي آلت إليها عناصر الأصول بمقتضى عملية انقسام كلي للشركات،

- بالواجبات المستوجبة على الشركات المعنية بعمليات الاندماج أو الانقسام الكلي،

- بحالات سحب النظام التفاضلي لعمليات اندماج أو انقسام كلي للشركات.

### (1) طرق ضبط النتيجة الخاضعة للضريبة للشركات المعنية بعمليات الانقسام

سحب الفصل 23 من قانون المالية لسنة 2004 النظام الجبائي لعمليات اندماج الشركات على عمليات الانقسام الكلي للشركات وذلك على مستوى الشركة المنقسمة وكذلك على مستوى الشركات التي آلت إليها عناصر الأصول بمقتضى عملية الانقسام الكلي للشركات.

ويقصد بالانقسام الكلي، الانقسام الذي يؤدي وجوباً إلى اضمحلال الشركة المنقسمة بدون تصفية والتي يتم اقتسام ذمتها المالية بين عدة شركات موجودة أو بتكوين شركات جديدة.

### أ. على مستوى الشركة المنقسمة

تتعلق الإجراءات الجبائية لقانون المالية لسنة 2004 ، على مستوى الشركة المنقسمة، بالقيمة الزائدة المتأتية من عملية الانقسام وكذلك بالمدخرات التي لا يزال لها موجب في تاريخ الانقسام.

#### أ. 1) فيما يتعلق بالقيمة الزائدة المتأتية من عملية الانقسام

تطرح طبقاً للفصل 23 من قانون المالية لسنة 2004 القيمة الزائدة الناتجة عن الاسهام بعناصر الأصول والمحقة في إطار عملية انقسام كلي للشركات من النتيجة الخاضعة للضريبة للشركة المنقسمة لسنة الانقسام.

ويشمل الطرح قصراً القيمة الزائدة الناتجة عن الإسهام بعناصر الأصول باستثناء السلع والأموال والقيم التي تكون غرض الاستغلال.

#### أ. 2) فيما يتعلق بالمدخرات

لا تدمج طبقاً لقانون المالية لسنة 2004 المدخرات التي كونتها وطرحتها الشركة المنقسمة ضمن نتائجها الخاضعة للضريبة لسنة الانقسام.

ويتعلق الأمر بـ :

- المدخرات بعنوان الديون غير ثابتة الاستخلاص ،
- المدخرات بعنوان تقلص قيمة المخزونات المعدة للبيع ،
- المدخرات بعنوان تقلص قيمة الأسهم المدرجة ببورصة الأوراق المالية بتونس ،
- المدخرات بعنوان تقلص قيمة الأسهم والمنايات الاجتماعية بالنسبة إلى المؤسسات البنكية وإلى شركات الاستثمار ذات رأس مال تنمية.

ويستوجب عدم دمج المدّخرات المذكورة ضمن النتائج الخاضعة للضريبة للشركة المنقسمة لسنة الانقسام توفر الشرطين التاليين :

- \* أن يزال للمدّخرات المعنية موجب في تاريخ عملية الانقسام ،
- \* أن يتمّ تسجيل المدّخرات المذكورة ضمن موازنات الشركات التي آلت إليها الأصول موضوع المدخرات بمقتضى عملية الانقسام.

### مثال عدد 1 :

إذا افترضنا أنّ شركة خفية الاسم " أ " انقسمت إلى شركتين خفيتي الاسم " ب " و " ج " . و تمّت عملية الانقسام بتاريخ 2 مارس 2004.

ولنفترض من ناحية أخرى أنّ الشركة " أ " قد كوّنت وطرحت من نتائج السنوات السابقة لسنة الانقسام المدّخرات التالية :

- مدخرات بعنوان ديون غير ثابتة الاستخلاص تغطي المبلغ الكلي لهذه الديون بمبلغ 120.000 د آلت هذه الديون إلى الشركة " ج "؛

- مدّخرات بعنوان تقلّص قيمة المخزونات المعدة للبيع بمبلغ 30.000 د يساوي ثمن تكلفتها 100.000 د وآلت هذه المخزونات موضوع المدخرات إلى الشركة " ب ".

ولنفترض أنّ الشركة المنقسمة " أ " حققت خلال الفترة من غرة جانفي إلى 2 مارس 2004 نتيجة صافية بـ 800.000 د، وذلك باعتبار قيمة زائدة بـ :

- 180.000 د بعنوان الإسهام بتجهيزاتها لفائدة الشركة " ب " في إطار عملية الانقسام؛

- 200.000 د بعنوان الإسهام بعقار في حدود 1/4 إلى الشركة " ب " و 3/4 إلى الشركة " ج " ؛

- 90.000 د بعنوان الإسهام بمخزونات تكوّن غرض استغلالها غير التي تكوّنت في شأنها مدّخرات بعنوان تقلّص قيمتها، وقد آلت هذه العناصر إلى الشركة " ج " ؛

- 50.000 د بعنوان الإسهام بأسهم وبمناوبات اجتماعية تمتلكها في رأس مال شركات أخرى عن طريق شركة استثمار ذات رأس مال تنمية, آلت إلى الشركة "ب".

وإذا افترضنا أنه في تاريخ 25 فيفري 2004 تمّ استخلاص جزء من الديون غير ثابتة الاستخلاص التي آلت إلى الشركة "ج" في حدود 40.000 د، يضبط الربح الخاضع للضريبة على الشركات بعنوان سنة الانقسام بالنسبة إلى الشركة المنقسمة "أ" كآلاتي :

- النتائج المسجلة بعنوان الفترة من  
غرة جانفي 2004 إلى 2004/3/02 : 800.000 د

• طرح القيمة الزائدة المتأتية  
من الإسهام بالتجهيزات : 180.000 د

• طرح القيمة الزائدة المتأتية  
من الإسهام بالعقار : 200.000 د

• طرح القيمة الزائدة المتأتية  
من الإسهام بالأسهم وبالمناوبات الاجتماعية : 50.000 د

• دمج الجزء من المدخرات بعنوان  
الديون غير ثابتة الاستخلاص  
باعتبارها أصبحت بدون موجب  
في حدود 40.000 د

- الربح الصافي الخاضع للضريبة على  
الشركات بعنوان سنة الانقسام : 410.000 د

هذا ولا يدمج القسط من المدّخرات بعنوان الديون غير ثابتة الاستخلاص (80.000 د) ضمن نتائج الشركة "أ" لسنة الانقسام شريطة تسجيل هذه المدّخرات ضمن موازنة الشركة "ج".  
كما لا تدمج المدّخرات بعنوان تقلّص قيمة المخزونات المعدة للبيع (30.000 د) ضمن النتائج الخاضعة للضريبة لسنة الانقسام للشركة "أ" شريطة تسجيلها ضمن موازنة الشركة "ب".

وتدمج المدّخرات المعنيّة ضمن نتائج الشركتين "ب" و "ج" بعنوان السنوات التي تصبح خلالها هذه المدّخرات بدون موجب.

## ب. على مستوى الشركة التي آلت إليها عناصر الأصول بمقتضى عملية الانقسام

ب. 1) فيما يتعلق بالقيمة الزائدة المتأتية من عملية الانقسام

### \* مبدأ إخضاع القيمة الزائدة للضريبة

طبقاً لأحكام الفصل 23 من القانون عدد 80 لسنة 2003 المؤرخ في 29 ديسمبر 2003، تدمج القيمة الزائدة الناتجة عن الإسهام بعناصر الأصول المحققة من طرف الشركة المنقسمة ضمن النتائج الخاضعة للضريبة للشركات التي آلت إليها الأصول بمقتضى عملية الانقسام في حدود 50% من مبلغها.

### \* استثناء لمبدأ إخضاع القيمة الزائدة للضريبة

استثناء لمبدأ دمج القيمة الزائدة الناتجة عن الإسهام بعناصر الأصول المحققة من طرف الشركة المنقسمة ضمن النتائج الخاضعة للضريبة للشركات التي آلت إليها الأصول بمقتضى عملية الانقسام، لا تكون هذه القيمة الزائدة المتأتية من الانقسام، في بعض الحالات، محل دمج ضمن النتائج الخاضعة للضريبة على مستوى الشركات التي آلت إليها الأصول بمقتضى عملية الانقسام. ويتعلق الأمر بـ :

### - القيمة الزائدة المتأتية من الانقسام بعنوان عناصر الأصول التي تكون غرض الاستغلال

تدمج ضمن نتائج الشركات التي آلت إليها الأصول بمقتضى عملية الانقسام فقط القيمة الزائدة المتأتية من الانقسام التي انتفعت بالطرح من القاعدة الخاضعة للضريبة على مستوى الشركة المنقسمة. وعلى هذا الأساس، تكون القيمة الزائدة المتأتية من الانقسام المحققة بعنوان السلع والأموال والقيم التي تكون غرض الاستغلال غير معنوية بالدمج المذكور باعتبارها لم تنتفع بالطرح على مستوى الشركة المنقسمة.

### - القيمة الزائدة المتأتية من الانقسام المعفاة أو القابلة للطرح في حالة التفويت في العناصر موضوع الإسهام

تنتفع القيمة الزائدة المتأتية من الانقسام بعنوان عناصر الأصول والتي تكون، بمقتضى التشريع الجبائي الجاري به العمل، معفاة من الضريبة على الشركات أو قابلة للطرح من القاعدة الخاضعة للضريبة في صورة التفويت فيها من طرف الشركة المنقسمة، بنفس النظام التفاضلي في صورة انقسام. وبالتالي، فإن القيمة الزائدة المتأتية من الانقسام المحققة بعنوان هذه العناصر تقبل للطرح من القاعدة الخاضعة للضريبة على الشركات على مستوى الشركة



المنقسمة ولا تدمج ضمن نتائج الشركات التي آلت إليها عناصر الأصول بمقتضى عملية الانقسام. (أنظر المذكرة العامة عدد 12 لسنة 2001)

## مثال عدد 2 :

إذا أخذنا من جديد معطيات المثال عدد 1, نلاحظ :

1. أن القيمة الزائدة بـ90.000 د المتأتية من الإسهام بالمخزونات التي تكون غرض استغلال الشركة " أ " لا تدمج ضمن نتائج الشركة المستفيدة من المخزونات أي الشركة " ج " .

2. أن القيمة الزائدة بـ50.000 د المتأتية من الإسهام بالأسهم وبالمنايات الاجتماعية التي تمتلكها الشركة " أ " في رأس مال شركات أخرى عن طريق شركة استثمار ذات رأس مال تنمية لا تدمج ضمن نتائج الشركة " ب " المستفيدة من الإسهام بالسندات المذكورة.

غير أنه تدمج :

1. القيمة الزائدة بـ180.000 د بعنوان الإسهام بالمعدات في حدود 50% أي 90.000 د على مستوى الشركة " ب " .

2. القيمة الزائدة بـ200.000 د بعنوان الإسهام بالعقار بنسبة 50% أي 100.000 د .

ويتمّ الدمج على مستوى الشركتين المستفيدتين من العقار على أساس 25% على مستوى الشركة " ب " أي 25.000 د، و75% على مستوى الشركة " ج " أي 75.000 د .

## \* كيفية إخضاع القسط من القيمة الزائدة المتأتية من الانقسام للضريبة

يتمّ إخضاع القسط من القيمة الزائدة المتأتية من الانقسام والمحدد بـ 50% منها على مستوى الشركات التي آلت إليها عناصر الأصول بمقتضى عملية الانقسام للضريبة على الشركات على خمس سنوات بداية من سنة الانقسام. وبالتالي، يتمّ سنويًا إعادة دمج ضمن نتائج الشركات التي آلت إليها الأصول بمقتضى عملية الاندماج الخمس من القسط من القيمة الزائدة الخاضعة للضريبة.

### مثال عدد 3 :

إذا أخذنا من جديد معطيات المثال السابق تتم إعادة الدمج كما يلي :

- على مستوى الشركة " ب " ، القيمة الزائدة الواجب إعادة دمجها :  
 $90.000 \text{ د} + 25.000 \text{ د} = 115.000 \text{ د}$  على أساس  $1/5$  سنويا أي  
 $115.000 \text{ د} / 5 = 23.000 \text{ د}$ .  
ويشمل إعادة الدمج السنوات المالية من 2004 إلى 2008 ،

- على مستوى الشركة " ج " ، القيمة الزائدة الواجب إعادة دمجها تساوي 75.000  
د على أساس  $1/5$  سنويا أي  $75.000 \text{ د} / 5 = 15.000 \text{ د}$ .  
وتشمل إعادة الدمج السنوات المالية من 2004 إلى 2008 .

### \* المآل الجبائي للقيمة الزائدة الناتجة عن الانقسام في حالة التفويت في العناصر موضوع الاسهام في إطار عملية الانقسام

طبقا لأحكام الفصل 23 من قانون المالية لسنة 2004, ينجرّ عن التفويت من طرف الشركات التي آلت إليها الأصول بمقتضى عملية الانقسام قبل نهاية السنة الخامسة بداية من سنة الانقسام في العناصر موضوع الإسهام والتي تكون القيمة الزائدة بعنوانها محلّ إعادة دمج, وبصرف النظر عن نتائج عملية التفويت في العناصر المذكورة ( قيمة زائدة أو قيمة ناقصة ) إعادة دمج القسط من القيمة الزائدة الذي لم يتمّ توظيف الضريبة عليه ضمن النتائج الخاضعة للضريبة للشركات التي آلت إليها الأصول بمقتضى عمليات الانقسام وذلك بعنوان سنة التفويت في العناصر المذكورة.

### ب. 2) المآل الجبائي للمدخرات التي تمّ طرحها من نتائج الشركة المنقسمة

تسجّل المدخّرات التي تمّ طرحها من النتائج الخاضعة للضريبة للشركة المنقسمة والتي لم تدمج ضمن نتائجها لسنة الانقسام في موازنات الشركات التي آلت إليها عناصر الأصول موضوع المدخّرات وتدمج ضمن نتائجها الخاضعة للضريبة للسنة التي أصبح خلالها هذه المدخّرات بدون موجب.

### مثال عدد 4 :

لنأخذ من جديد معطيات المثال عدد 1 ولنفترض أنّ الشركة "ج" قد استخلصت خلال سنة 2006 قسطا من الديون موضوع المدخّرات التي آلت إليها سنة 2004 بمقتضى عملية الانقسام الكلي للشركة " أ " وذلك في حدود 80% من مبلغها.

في هذه الحالة وإذا اعتبرنا أنّ الشركة "ج" قد حققت بعنوان سنة 2006 نتائج صافية بـ480.000 د, يضبط ربحها الخاضع للضريبة على الشركات بالنسبة إلى السنة المعنية كالآتي :

- النتائج الصافية المحققة بعنوان سنة 2006 : 480.000 د

- دمج القسط من مبلغ القيمة الزائدة المتأتية من عملية الإسهام بـ75% من العقار والتي وقع طرحها من نتائج الشركة المنقسمة لسنة 2004 :  
[ (200.000 د x 50%) x 75% ] / 5 : 15.000 د

- دمج 80% من المدّخرات بعنوان الديون غير ثابتة الاستخلاص التي آلت إليها والتي لم يعد لها موجب تبعا لعملية استخلاصها  
80.000 د x 80% : 64.000 د

- الربح الصافي الخاضع للضريبة على الشركات : 559.000 د

## 2) الواجبات المحمولة على الشركات المدمجة أو الشركات المنقسمة

ألزم الفصل 23 من قانون المالية لسنة 2004 الشركات المدمجة أو الشركات المنقسمة بإيداع الوثائق التي تجسّم عملية الاندماج أو عملية الانقسام, كما مدد في أجل إيداع التصريح بانقطاعها عن النشاط.

### أ. واجب إيداع الوثائق المتعلقة بعملية الاندماج أو بعملية الانقسام

طبقا لأحكام القانون عدد 80 لسنة 2003 المؤرّخ في 29 ديسمبر 2003 المذكور أعلاه, يتعيّن على الشركة المدمجة أو الشركة المنقسمة إيداع بمركز أو بمكتب مراقبة الأداءات المختصّ الوثائق التي تجسّم عملية الاندماج أو عملية الانقسام وذلك في أجل أقصاه ثلاث أشهر من تاريخ انعقاد آخر جلسة عامة خارقة للعادة أقرّت عملية الاندماج أو عملية الانقسام. ويتعلق الأمر بـ :

- نسخة من محضر آخر جلسة عامة خارقة للعادة أقرّت عملية الاندماج أو عملية الانقسام ,

- نسخة من الوثائق المنصوص عليها بالفصل 418 من مجلة الشركات التجارية بالنسبة إلى عمليات الاندماج وهي خاصة :

- \* مشروع الاندماج ،
- \* تقرير مراقب المساهمات ،
- \* تقرير مراقب الحسابات إذا كان للشركة مراقب ،
- \* مشروع العقد التأسيسي للشركة الجديدة ،
- \* العقد التأسيسي للشركات التي تشارك في الاندماج ،
- \* عقد الاندماج ،

- نسخة من مشروع الانقسام المنصوص عليه بالفصل 429 من مجلة الشركات التجارية بالنسبة إلى عمليات الانقسام والذي يتضمّن خاصة البيانات التالية :

- \* الأسباب الداعية للانقسام ،
- \* الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والمالية والتقنية المراد تحقيقها ،
- \* الاسم التجاري والمقرّ والشكل القانوني والجنسية لكلّ شركة من الشركات المستفيدة من الانقسام وعدد ترسيمها بالسجل التجاري ،
- \* قيمة الأصول والخصوم المحالة لكلّ شركة مستفيدة من الانقسام مع بيان الطريقة المعتمدة فيها.

هذا ويتعيّن على الشركة المنقسمة أو على الشركة المدمجة أو المستوعبة إيداع كلّ الوثائق المعنيّة مع كلّ البيانات المتعلقة بها بصرف النظر عن أحكام الفصل 424 من مجلة الشركات التجارية التي تعفي الشركة المستوعبة التي تملك كلّ أسهم أو حصص الشركة التي تمّ استيعابها من احترام بعض البيانات.

- قائمة في عناصر الأصول موضوع الإسهام تتضمّن قيمتها الأصليّة ومجموع الاستهلاكات وقيمتها المحاسبية الصافية وقيمة الإسهام والقيمة الزائدة أو القيمة الناقصة الناتجة عن عملية الاندماج أو عن عملية الانقسام ؛

- قائمة في عناصر الأصول موضوع المدخّرات وفي المدخّرات المكوّنة بعنوانها.

## ب. التصريح بالانقطاع عن النشاط

ب. 1) أجل إيداع تصريح الانقطاع عن النشاط للشركة المدمجة أو للشركة المنقسمة

بهدف تمكين الشركة المدمجة أو الشركة المنقسمة من الوقت الكافي لإعداد حساباتها وإيداع التصاريح المتعلقة بالانقطاع عن النشاط، مدد قانون المالية لسنة 2004 في أجل إيداع التصريح بالانقطاع عن النشاط من 15 يوماً، المنصوص عليه بالفقرة I من الفصل 58 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات إلى 3 أشهر. ويحتسب أجل الثلاث أشهر ابتداء من تاريخ انعقاد آخر جلسة عامة خارقة للعادة أقرت عملية الاندماج أو عملية الانقسام الكلي للشركات.

ب. 2) مضمون التصريح بالانقطاع عن النشاط

يتضمن التصريح بالانقطاع عن النشاط خاصة النتائج المسجلة من طرف الشركة المدمجة أو الشركة المنقسمة من تاريخ بدء السنة المالية التي تمت فيها عملية الاندماج أو عملية الانقسام، إلى تاريخ بدء مفعول عملية الاندماج أو عملية الانقسام. كما يجب أن يتضمن هذا التصريح خاصة المدخرات التي أصبحت بدون موجب في تاريخ الاندماج أو الانقسام.

ب. 3) حالة المفعول الرجعي لعملية الاندماج أو لعملية الانقسام

طبقاً لأحكام الفصل 23 من القانون المذكور أعلاه، إذا كان لعملية الاندماج أو لعملية الانقسام مفعول رجعي، تدمج النتائج الخاضعة للضريبة للشركات المدمجة أو للشركات المنقسمة لسنة الاندماج أو لسنة الانقسام ضمن نتائج الشركة أو الشركات التي آلت إليها عناصر الأصول بمقتضى عملية الاندماج أو عملية الانقسام.

وفي هذه الحالة، تضبط القيمة الزائدة أو القيمة الناقصة الناتجة عن عملية الإسهام بعناصر الأصول على أساس قيمتها المحاسبية الصافية المسجلة لدى الشركة المدمجة أو الشركة المنقسمة في تاريخ ختم الموازنة للسنة السابقة لسنة الاندماج أو لسنة الانقسام.

3) سحب الامتيازات المتعلقة بالنظام الجبائي لعمليات الاندماج وعمليات الانقسام

بهدف ضمان تحقيق الأهداف المرجوة من عمليات الاندماج ومن عمليات الانقسام، يتعين على الشركات التي آلت إليها عناصر الأصول بمقتضى عملية الاندماج أو عملية الانقسام والتي انتفعت بالامتيازات المتعلقة بالنظام الجبائي لعمليات الاندماج أو الانقسام في

مادة الضريبة على الشركات عدم القيام بعمليات انقسام قبل نهاية أجل ثلاث سنوات ابتداء من غرة جانفي من السنة الموالية للسنة التي تمت فيها عملية الاندماج أو عملية الانقسام الكلي للشركات، وفي خلاف ذلك يتعين عليها دفع الضريبة على الشركات التي لم تدفع بمقتضى أحكام الفصل 23 من قانون المالية لسنة 2004، تضاف إليها خطايا التأخير المستوجبة طبقا للتشريع الجبائي.

#### مثال عدد 4 :

لنأخذ من جديد معطيات الأمثلة عدد 1 و 2 و 3 ولنفترض أنه في تاريخ 30 جوان 2007، انقسمت الشركة " ج " كليا إلى 3 شركات خفية الاسم.

في هذه الحالة، وباعتبار أن الشركة " ج " التي آلت إليها عناصر الأصول بمقتضى عملية انقسام الشركة " أ " في سنة 2004، قامت بعملية انقسام قبل نهاية أجل 3 سنوات، أي قبل تاريخ 31 ديسمبر 2007، فإن الشركة المذكورة تطالب بدفع الضريبة على الشركات التي لم يتم دفعها بمقتضى النظام الجبائي التفاضلي لعمليات الانقسام تضاف إليها خطايا التأخير المستوجبة طبقا للتشريع الجبائي الجاري به العمل.

وبالتالي يتم إعادة دمج ضمن النتائج الخاضعة للضريبة للشركة " ج " بعنوان سنة 2004 :

- القيمة الزائدة بعنوان العقار الذي آل إليها بمقتضى عملية الانقسام في حدود 75% من مبلغها أي :  $200.000 \times 75\% = 150.000$  د ،
- المدخرات بعنوان الديون غير ثابتة الاستخلاص بمبلغ 80.000 د والتي لم يقع دمجها ضمن نتائج الشركة المنقسمة لسنة الانقسام.

ويكون مجموع الإدماجات :  $150.000 \text{ د} + 80.000 \text{ د} = 230.000 \text{ د}$

إذا افترضنا أن النتائج الخاضعة للضريبة للشركة المذكورة بعنوان سنة 2004 تقدّر بـ 700.000 دينار ( باعتبار إعادة دمج 1/5 من 50% من القيمة الزائدة الناتجة عن الإسهام بالعقار )، تضبط الضريبة على الشركات المستوجبة بعنوان السنة المعنية بـ  $700.000 \times 35\% = 245.000$  د ويتم تعديل هذه النتائج للأخذ بعين الاعتبار القيمة الزائدة المحققة عن الإسهام بالعقار والمدخرات التي يتم دمجها وذلك على النحو التالي :

د 700.000

الربح الخاضع للضريبة المصرح به

إعادة دمج :

1- القسط من القيمة الزائدة الموافق لقسطها في العقار أي 150.000 د  
تطرح منه 1/5 الذي تم دمجها ضمن نتائجها لنفس السنة  
أي : 150.000 د - 15.000 د

د 135.000

د 80.000

2- المدخرات بعنوان الديون غير ثابتة الاستخلاص

د 915.000

الربح الخاضع للضريبة

د 320.250

الضريبة على الشركات المستوجبة :  $915.000 \times 35\% =$

د 245.000

الضريبة على الشركات المدفوعة  
فارق الضريبة على الشركات المستوجب

د 75.250

( 320.250 د - 245.000 د )

تضاف إلى هذا الفارق خطايا التأخير المستوجبة طبقاً للتشريع الجاري به العمل.  
وتحتسب ابتداء من أول يوم يلي انتهاء الأجل المحدد لإيداع التصريح بالانقطاع عن النشاط  
المنصوص عليه بالفصل 58 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات أي  
خلال 15 يوماً من تاريخ عملية الانقسام، وفي الحالة الخاصة تحتسب الخطايا ابتداء من  
تاريخ 18 مارس 2004.

هذا وتبقى الشركة " ج " مطالبة بإيداع تصاريح تصحيحية بعنوان سنتي 2005 و 2006

ولهذا الغرض :

- يطرح مبلغ 15.000 دينار من نتائج سنة 2005 والذي يمثل 1/5 من القيمة الزائدة  
الدمجة الناتجة عن الإسهام في العقار،  
- تطرح من نتائج سنة 2006 :

• 15.000 دينار ( 1/5 من القيمة الزائدة المدمجة)،

• 64.000 دينار التي تمثل المدخرات المدمجة نتيجة استخلاص 80% من الديون غير  
ثابتة الاستخلاص.

### III. تاريخ تطبيق الأحكام الجديدة

تطبّق الأحكام الجديدة التي تضمّنتها قانون المالية لسنة 2004 والمتعلقة بسحب النظام الجبائي لعمليات اندماج الشركات على عمليات الانقسام الكلي للشركات على عمليات الانقسام الكلي للشركات التي يبدأ مفعولها ابتداء من غرة جانفي 2004.

المدير العام للدراسات  
والتشريع الجبائي

الإمضاء : محمد علي بن مالك