

مذكرة عامة عدد 19 لسنة 2005

الموضوع : تحليل أحكام الفصلين 37 و38 من القانون عدد 90 لسنة 2004 المؤرخ في 31 ديسمبر 2004 المتعلق بقانون المالية لسنة 2005 المتعلقة بالتسجيل بالمعلوم القار لتحمل الخصوم بمناسبة الانقسام الكلي للشركات

ملخص

مزيد تشجيع عمليات إعادة هيكلة الشركات في مادة معالم التسجيل

1 (نص الفصل 37 من قانون المالية لسنة 2005 على منح التسجيل بالمعلوم القار المحدد بـ100 دينار لتحمل الخصوم على الإسهامات في إطار عمليات انقسام كلي للشركات على غرار ما هو معمول به بالنسبة إلى عمليات الاندماج.

2 (أضاف الفصل 38 من نفس القانون عدّة شروط للانتفاع بالنظام التفاضلي في مادة الاندماج والانقسام تتمثل في :

- أن تكون الشركات التي تحقق تلك العمليات أو المحدثّة في نفس ذلك الإطار خاضعة للضريبة على الشركات،
- أن تكون الشركات المعنية بالاندماج أو الانقسام الكلي خاضعة قانونا لتدقيق مراقب حسابات،
- أن تكون حسابات السنة السابقة لسنة تحقيق الاندماج أو الانقسام الكلي مصادقا عليها من قبل مراقب حسابات،
- أن لا يتم التفويت في عناصر الإسهام المنتقعة بالتسجيل بالمعلوم القار من قبل الشركة التي آلت إليها تلك العناصر خلال الثلاث سنوات الموالية لسنة الاندماج أو الانقسام الكلي باستثناء التفويت في إطار الاندماج أو التفويت الكلي في المؤسسة.

3 (يستوجب الانتفاع بالتسجيل بالمعلوم القار تقديم الوثائق التالية :
- نسخة من بطاقات التعريف الجبائية بالنسبة إلى كل الشركات المعنية بإعادة الهيكلة،
- القوائم المالية لتلك الشركات مصادق عليها من قبل مراقب حسابات بالنسبة إلى السنة السابقة لسنة تحقيق إعادة الهيكلة،

4 (تطبق الأحكام الجديدة على عمليات الاندماج والانقسام الكلي المحققة بداية من غرة جانفي 2005.

نصّ الفصل 37 من القانون عدد 90 لسنة 2004 المؤرخ في 31 ديسمبر 2004 المتعلق بقانون المالية لسنة 2005 على سحب التسجيل بالمعلوم القار لتحمل الخصوم المثقلة على الإسهامات المحققة بمناسبة عمليات اندماج الشركات على الانقسام الكلي للشركات.

كما أضاف الفصل 38 من نفس القانون بعض الشروط للانتفاع بالنظام التفاضلي المشار إليه أعلاه.

وتهدف هذه المذكرة إلى التذكير بالنظام الجاري به العمل إلى غاية 31 ديسمبر 2004 وشرح الأحكام الجديدة.

I . نظام تسجيل عمليات إعادة هيكلة الشركات إلى غاية 31 ديسمبر 2004

طبقا لأحكام الفصل 411 من مجلة الشركات التجارية يمثل الاندماج اتحاد شركتين فأكثر لتكوين شركة واحدة جديدة.

ويتم الاندماج :

- باستيعاب شركة أو عدة شركات لبقية الشركات الأخرى عبر الترفيع في رأس مال الشركة المستوعبة ،
- بتكوين شركة جديدة.

ويؤدي الاندماج في كل الحالات إلى اضمحلال الشركة المدمجة وانتقال ذمتها المالية إلى الشركة الجديدة المحدثة أو إلى الشركة المستوعبة.

ويختلف النظام الجبائي للاندماج في مادة معالم التسجيل حسب طبيعة الشركات المتدخلة في إطار تلك العملية. وقد منح العدد 21 من التعريفة الواردة بالفصل 23 من مجلة معالم التسجيل والطابع الجبائي التسجيل بالمعلوم القار المحدد بـ100 دينار لتحمل الخصوم المثقلة على الإسهامات في إطار عمليات اندماج بين أشخاص معنويين خاضعين للضريبة على الشركات.

وعلى هذا الأساس يستثنى من الانتفاع بالمعلوم القار تحمل الخصوم في إطار الاندماج بين ذوات معنوية غير خاضعة للضريبة على الشركات (شركات الأشخاص، تجمّعات المصالح الاقتصادية.....).

أما بالنسبة إلى تحمّل الخصوم المثقلة على الإسهامات بعقارات أو أصول تجارية في إطار عمليات انقسام كلي أو جزئي فإنها تخضع للمعلوم النسبي المستوجب على بيوعات العقارات أو الأصول التجارية.

II . إضافة قانون المالية لسنة 2005

سحب الفصل 37 من قانون المالية لسنة 2005 مجال تطبيق النظام التفاضلي الخاص بعمليات اندماج الشركات على عمليات الانقسام الكلي للشركات من جهة وتم من جهة أخرى ترشيد الانتفاع بالنظام التفاضلي المذكور وذلك بإضافة شروط جديدة تتعلق بكل الشركات المشاركة في عملية إعادة الهيكلة سواء عن طريق الاندماج أو عن طريق الانقسام الكلي وكذلك بالأملك المنتفعة بالنظام التفاضلي.

1 (توسيع مجال تطبيق المعلوم القار :

سحب الفصل 37 من قانون المالية لسنة 2005 مجال تطبيق النظام التفاضلي المطبق على عمليات اندماج الشركات والمتمثل في تسجيل تحمّل الخصوم بالمعلوم القار المحدد بـ100 دينار على عمليات الانقسام الكلي التي تتم بين شركات خاضعة للضريبة على الشركات وتؤدي إلى إحداث شركات خاضعة لنفس الضريبة.

وتعتبر خصوما التحملات المثقلة على عناصر الإسهام كالديون والامتيازات (رهون عقارية، رهون على أصول تجارية.....).

ويتم انقسام الشركة وفقا للفصل 428 من مجلة الشركات التجارية عبر اقتسام ذمتها المالية بين عدة شركات موجودة أو بتكوين شركات جديدة. ويؤدي الانقسام الكلي وجوبا إلى اضمحلال الشركة المنقسمة بدون تصفية.

وعلى أساس ما سبق فإن عمليات تحمّل الخصوم في إطار الانقسام الجزئي لا تنتفع بالتسجيل بالمعلوم القار.

2 (ترشيد الانتفاع بالنظام التفاضلي :

علاوة على حصر الانتفاع بالمعلوم القار في تحمل الخصوم في إطار الاندماج بين الشركات الخاضعة للضريبة على الشركات أوفي إطار الانقسام الكلي الذي يؤدي إلى إحداث شركات خاضعة للضريبة على الشركات، أضاف الفصل 38 من قانون المالية لسنة 2005 عدة شروط للانتفاع بالمعلوم القار عند تحقيق عمليات اندماج

الشركات أو إنقسامها الكلي متضمّنة لتحملّ خصوم. ويستوجب الانتفاع بالتسجيل بالمعلوم القار توفر شروط تتعلق ب :

- خضوع الشركات المعنية بإعادة الهيكلة قانونا للتدقيق القانوني،
- المصادقة على حساباتها بعنوان السنة المالية السابقة لسنة إعادة الهيكلة،
- عدم إحالة الأملاك المنتفعة بالتسجيل بالمعلوم القار لمدة ثلاث سنوات.

أ . خضوع الشركات المعنية بالإندماج والإنقسام الكلي قانونا لتدقيق مراقب حسابات :

يستوجب الانتفاع بالنظام التفاضلي المشار إليه أعلاه أن تكون الشركات المعنية بعمليات الإندماج والإنقسام الكلي خاضعة قانونا لتدقيق مراقب حسابات ويشمل ذلك:

- الشركات التي تحقق عمليات اندماج أو انقسام الكلي أي الشركات المستوعبة والمدمجة والمنقسمة،
- الشركات المحدثة بمناسبة تحقيق تلك العمليات.

وعلى هذا الأساس فإن النظام التفاضلي يطبّق قصرا على :

- الشركات خفية الإسم وشركات المقارضة بالأسهم،
- الشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات الشخص الواحد ذات المسؤولية المحدودة التي يساوي رأس مالها أو يفوق 20.000 دينار،
- الشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات الشخص الواحد ذات المسؤولية المحدودة التي يكون رأس مالها دون 20.000 دينار ويفوق رقم معاملاتها لمدة ثلاث سنوات مبلغا يحدد بقرار من وزير المالية وفقا للفصل 13 من مجلة الشركات التجارية،
- الشركات ذات المسؤولية المحدودة بصرف النظر عن مبلغ رأس المال المكتتب والتي يعيّن فيها مراقب حسابات وفقا لأحكام الفقرة الثالثة من الفصل 123 والفصل 124 من مجلة الشركات التجارية.

ب . المصادقة على الحسابات :

نصّ العدد 2 من الفقرة V من الفصل 23 من مجلة معالم التسجيل والطابع الجبائي على أن الانتفاع بالتسجيل بالمعلوم القار يستوجب أن تكون حسابات الشركات التي تحقق عملية اندماج أو انقسام كلي قد تمت المصادقة عليها فعليا من قبل مراقب حسابات بعنوان السنة المالية السابقة لسنة تحقيق تلك العمليات.

ويجدر التذكير في هذا الشأن بأن المصادقة بتحفظ على حسابات إحدى الشركات المذكورة تخوّل الانتفاع بالنظام التفاضلي.

أما فيما يتعلق بالأشخاص المؤهلين للمصادقة على حسابات الشركات المذكورة فإن ذلك يتم طبقاً للفصلين 125 و258 من مجلة الشركات التجارية من قبل الخبراء المحاسبين المرسمين بجدول هيئة الخبراء المحاسبين للبلاد التونسية، إلا أنه يمكن للشركات التي يكون رقم معاملاتها أقل من مبلغ يقع تحديده بقرار من الوزير المكلف بالمالية (3 مليون دينار) أن تختار مراقباً للحسابات سواء من بين المرسمين بجدول هيئة الخبراء المحاسبين للبلاد التونسية أو من أحد المختصين في المحاسبة المرسمين في فرع "المختصين في الحسابة" بجدول مجمع المحاسبين بالبلاد التونسية وذلك وفقاً للفصول من 16 إلى 18 من القانون عدد 16 لسنة 2002 المؤرخ في 4 فيفري 2002 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبين.

ج . عدم التقويت في الأملاك المنتفعة بالتسجيل بالنظام التفاضلي :

نص الفصل 38 من قانون المالية لسنة 2005 على عدم إحالة الأملاك المنتفعة بالتسجيل بالمعلوم القار خلال الثلاث سنوات الموالية لسنة تحقيق عمليات الاندماج والانقسام الكلي المشار إليها أعلاه.

ويقصد بالأملاك المنتفعة بالنظام التفاضلي العقارات والأصول التجارية المتقلة بديون أو رهون والتي تم الإسهام بها في إطار عمليات اندماج أو انقسام كلي.

وفي صورة إحالة تلك الأملاك وعلاوة على معالم التسجيل المستوجبة على الإحالة فإن المعالم التي لم يتم دفعها بمقتضى تطبيق النظام التفاضلي تكون مستوجبة بالإضافة إلى خطايا التأخير المحتسبة بداية من تاريخ آخر أجل للقيام بإجراء تسجيل الاندماج والانقسام الكلي.

إلا أنّ إحالات الأملاك المشار إليها أعلاه المحققة في إطار اندماج أو في إطار التقويت الكلي في المؤسسة لا تؤدي إلى سقوط الحق في الانتفاع بالنظام التفاضلي.

3 () الوثائق المستوجبة للانتفاع بالنظام التفاضلي :

يستوجب الانتفاع بالتسجيل بالمعلوم القار المحدد بـ100 دينار وفقاً لأحكام الفصل 37 من قانون المالية لسنة 2005 عند تسجيل عملية تكوين الشركة أو الشركات الدامجة أو الترفيع في رأس مالها تقديم الوثائق التالية:

- نسخة من بطاقات التعريف الجبائية بالنسبة إلى الشركات المشاركة في عملية الاندماج والإنقسام الكلي.
- القوائم المالية للسنة السابقة لسنة تحقيق الاندماج أو الإنقسام الكلي مصادقا عليها من قبل مراقب حسابات بالنسبة إلى الشركات المساهمة في تلك العمليات.

III . أمثلة تطبيقية

مثال عدد 1 :

لنفترض أن الشركة خفية الاسم " أ " قامت بعملية انقسام كلي أدت إلى إحداث شركتين ذات مسؤولية محدودة " ب " و " ج " . تحصلت الشركة " ب " على عقار بقيمة 150 ألف دينار مرسم بالسجل العقاري ومثقل برهن عقاري قدره 50 ألف دينار بينما آلت إلى الشركة " ج " منقولات مختلفة تتمثل في وسائل نقل وتجهيزات صناعية.

المعايير المستوجبة بالنسبة إلى الشركة " أ "

معلوم حل الشركة : 100 دينار

المعايير المستوجبة بالنسبة إلى الشركة " ب " :

- حسب التشريع المطبق إلى غاية 31 ديسمبر 2004 :

معلوم التأسيس : 100 دينار

معلوم النقل على تحمل الخصوم : $50\,000 \times 5\% = 2\,500$ دينار

معلوم الترسيم العقاري : $150\,000 \times 1\% = 1\,500$ دينار

- حسب التشريع المطبق بداية من غرة جانفي 2005 :

معلوم التأسيس : 100 دينار

معلوم الترسيم العقاري : 1 500 دينار.

ينتفع تسجيل تحمل الخصوم بالتسجيل بالمعلوم القار المحدد بـ100 دينار، غير أنه وباعتبار أن العقد الواحد لا يمكن أن يخضع لأكثر من معلوم تسجيل قار فإنه يتم الاقتصار على التسجيل بالمعلوم القار المستوجب على تأسيس الشركة "ب" .

المعاليم المستوجبة بالنسبة إلى الشركة " ت "

معلوم التأسيس : 100 دينار

مثال عدد 2 :

فرضية عدد 1 :

بالاعتماد على معطيات المثال عدد 1 ولنفترض أن الشركة " أ " قامت بعملية الانقسام الكلي بتاريخ 5 أفريل 2005 وأن الشركة " ب " قامت ببيع العقار المشار إليه بالمثال عدد 1 إلى شخص طبيعي بثمن قدره 200 ألف دينار بتاريخ 10 فيفري 2007. في هذه الحالة وعلاوة على معاليم التسجيل المستوجبة على عملية البيع المنجزة بين الشركة " ب " والشخص الطبيعي وحيث لم يقع احترام الشرط المتعلق بعدم التقويت في العقار المنتفع بالتسجيل بالمعلوم القار خلال الثلاث سنوات الموالية لسنة تحقيق عملية إعادة الهيكلة فإن المعلوم النسبي المحدد بـ5% يكون مستوجبا في حدود تحمل الخصوم على العقار موضوع التقويت :

معاليم التسجيل : $50.000 \times 5\% = 2500$ دينار.

كما تكون خطايا التأخير مستوجبة بداية من تاريخ انتهاء الأجل المحدد لتسجيل عملية الانقسام الكلي أي بداية من 5 جوان 2005 :

مدة التأخير : من 5 جوان 2005 إلى 10 فيفري 2007 أي 21 شهرا
خطايا التأخير : $2500 \times 21 \times 0,75\% = 393,75$ دينار.

مع الملاحظة أنه في صورة معاينة عدم احترام الشرط المتعلق بعدم التقويت من قبل مصالح المراقبة الجبائية فإن نسبة خطية التأخير ترفع حسب الحالة إلى 1% أو 1,25% وفقا للفصل 82 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

فرضية عدد 2 :

بالاعتماد على معطيات المثال عدد 1 ونفترض أن الشركة " أ " قامت بعملية الانقسام الكلي بتاريخ 5 أفريل 2005 وأن الشركة " ب " قامت بعملية اندماج بتاريخ 10 ماي 2007 مع الشركة ذات المسؤولية المحدودة " د " بغية تأسيس شركة جديدة خفية الاسم وأن الشركة " ب " أحالت إلى الشركة الجديدة جميع عناصر ذمتها المالية بما في ذلك العقار المشار إليه بالمثال عدد 1.

في هذه الحالة وبما أن الإحالة تمت في إطار اندماج فإن معالم التسجيل وخطايا التأخير المستوجبة بعنوان تحمّل الخصوم على العقار موضوع التقويت لا تكون مستوجبة وذلك طبقاً لأحكام العدد 3 من الفقرة V من الفصل 23 من مجلة معالم التسجيل والطابع الجبائي.

IV . تاريخ دخول الأحكام الجديدة حيّز التطبيق

عملاً بأحكام الفصل 89 من قانون المالية لسنة 2005 تطبق أحكام الفصلين 37 و38 من القانون المشار إليه أعلاه على عمليات الاندماج والانقسام الكلي المحققة بداية من غرة جانفي 2005.

**المدير العام للدراسات
والتشريع الجبائي**

الإمضاء : آمنة الغربي