

## مذكرة عامة عدد 21 لسنة 2005

**الموضوع :** تحليل أحكام الفصلين 39 و 40 من القانون عدد 90 لسنة 2004 المؤرخ في 31 ديسمبر 2004 المتعلق بقانون المالية لسنة 2005 والمتعلقة بتشجيع الإسهام بمؤسسات فردية في رأس مال الشركات الخاضعة للضريبة على الشركات

### ملخص

#### تشجيع الإسهام بمؤسسات فردية في رأس مال الشركات الخاضعة للضريبة على الشركات

1 ( نص الفصل 39 من قانون المالية لسنة 2005 على منح التسجيل بالمعلوم القار المحدد بـ100 دينار لعمليات تحمل الخصوم على إسهامات الأشخاص الطبيعيين بمؤسساتهم الفردية في رأس مال الشركات الخاضعة للضريبة على الشركات.

2 ( نص الفصل 40 من نفس القانون على عدة شروط للانتفاع بالنظام التفاضلي تتمثل في :

- أن يكون صاحب المؤسسة الفردية قد أودع تصريحاً بالوجود بعنوان نشاط مؤسسته وخاضعاً للضريبة على الدخل حسب النظام الحقيقي،

- أن تكون الأصول التجارية المقتناة والعقارات المنتفعة بالتسجيل بالمعلوم القار مدرجة بأصول موازنة المؤسسة الفردية بالنسبة إلى السنة السابقة لسنة تحقيق الإسهام،

- أن تكون الشركة المنتفعة بالإسهام خاضعة للضريبة على الشركات وخاضعة قانوناً لتدقيق مراقب حسابات،

- أن تكون حسابات تلك الشركة للسنة السابقة لعملية الإسهام مصادقاً عليها من قبل مراقب حسابات،

- أن لا يتم التفويت من قبل الشركة التي آلت إليها عناصر الإسهام في العناصر المنتفعة بالتسجيل بالمعلوم القار خلال الثلاث سنوات الموالية لسنة تحقيق تلك العملية. وتستثنى عمليات الإحالة في إطار الاندماج أو في إطار التفويت الكلي في المؤسسة.

3 ( يستوجب الانتفاع بالتسجيل بالمعلوم القار تقديم الوثائق التالية :

- موازنة السنة السابقة لسنة الإسهام بالنسبة إلى صاحب المؤسسة الفردية،

- نسخة من آخر تصريح سنوي بالضريبة على الدخل حلّ أجله بالنسبة إلى صاحب المؤسسة الفردية،

- نسخة من بطاقة التعريف الجبائية وحسابات السنة المالية السابقة لسنة الإسهام بالنسبة إلى الشركة المنتفعة بالإسهام.

4 ( تطبق الأحكام الجديدة على عمليات الإسهام بمؤسسات فردية في رأس مال الشركات الخاضعة للضريبة على الشركات المحققة بداية من غرة جانفي 2005.

نصّت أحكام الفصل 39 من القانون عدد 90 لسنة 2004 المؤرخ في 31 ديسمبر 2004 المتعلق بقانون المالية لسنة 2005 على منح التسجيل بالمعلوم القار لتحمل الخصوم المثقلة على الإسهامات بمؤسسات فردية في رأس مال الشركات الخاضعة للضريبة على الشركات.

ويطبق التسجيل بالمعلوم القار المشار إليها أعلاه إذا توفرت الشروط التي نص عليها الفصل 40 من قانون المالية لسنة 2005.

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

## I . النظام المطبق على عمليات الإسهام بالشركات إلى غاية 31 ديسمبر 2004

### 1- تعريف الإسهام ونظام تسجيله :

نص الفصل 5 من مجلة الشركات التجارية على أن الإسهام في الشركات يكون إما نقداً أو عيناً أو عملاً. ويتكوّن رأس المال قصراً من مجموع المساهمات النقدية والعينية.

كما يمكن أن يكون الإسهام مجرداً أو بمقابل. ويعتبر إسهاماً مجرداً كل إسهام يتحصّل بموجبه صاحبه على حقوق اجتماعية في الشركة ويتحمّل بموجبه المساهم أو الشريك مخاطر الاستغلال.

وينتفع الإسهام المجرد بعقارات أو بأصول تجارية بالتسجيل بالمعلوم القار المحدد بـ100 دينار وفقاً لأحكام العدد 19 من التعريفة الواردة بالفصل 23 من مجلة معالم التسجيل والطابع الجبائي.

وتكون المعالم التالية مستوجبة بالنسبة إلى عمليات الإسهام بعقارات :

- معلوم الترسيم العقاري المحدد بـ1% إذا كان العقار مرسماً بالسجل العقاري ،
- معلوم نقل ومقاسمة العقارات غير المرسّمة والمحدد بـ1% إذا كان العقار غير مرسّم بالسجل العقاري وذلك بداية من غرة جانفي 2003،
- معلوم انجرار الملكية المحدد بـ3% في صورة عدم التصيير على دفع معالم التسجيل على عملية النقل السابقة.

من ناحية أخرى يعتبر الإسهام بمقابل عملية إحالة للملكية بين المساهم والشركة حيث يتحصّل المساهم أو الشريك مقابل إسهامه على :

- مبالغ مالية تدفعها الشركة أو تتعهّد بدفعها،
- أملاك عينية تسلّمها له الشركة،
- رقاغ تصدرها الشركة،
- تحمّل الشركة لديون بذمة المساهم.

ويخضع الإسهام بمقابل إلى معلوم التسجيل المستوجب على البيوعات حسب طبيعة الأملاك موضوع الإسهام.

## 2 - إلحاق الديون المتعلقة بالإسهام :

تلحق الديون المضمونة برهون على عناصر الإسهام كالعقارات أو الأصول التجارية بتلك الأملاك. وفي صورة وجود ديون غير تابعة لعنصر إسهام معيّن فإن الشركاء أو المساهمين يحددون طريقة توزيعها على مختلف العناصر بالعقد المعايين للإسهام.

وفي غياب تحديد طريقة التوزيع بالعقد فإن تلك الديون تلحق بعنصر الإسهام الخاضع لأعلى معلوم نسبي ويكون معلوم نقل الملكية مستوجبا على أساس مبلغ الدين المتعلق بذلك العنصر.

وعلى أساس ما سبق فإن عمليات تحمّل الخصوم المثقلة على إسهامات الأشخاص الطبيعيين بمؤسسات فردية في رأس مال الشركات الخاضعة للضريبة على الشركات تخضع للتسجيل بالمعلوم النسبي في حدود مبلغ الخصوم المثقلة على تلك الإسهامات إذا تعلق الإسهام بعقارات أو بأصول تجارية.

## II . إضافة قانون المالية لسنة 2005

قصد تشجيع أصحاب المؤسسات الفردية على مزاولة نشاطهم في إطار شركات خاضعة للضريبة على الشركات وتدعيما لشفافية المعاملات التجارية مكن الفصل 39 من قانون المالية لسنة 2005 أصحاب المؤسسات الفردية من الانتفاع بالتسجيل بالمعلوم القار المحدد بـ100 دينار على تحمّل الخصوم عند الإسهام بمؤسسات فردية في رأس مال الشركات الخاضعة للضريبة على الشركات سواء تم الإسهام عند تأسيس الشركة أو عند الترفيع في رأس مالها.

## 1 - شروط الانتفاع بالنظام التفاضلي :

طبقا لأحكام الفصل 40 من قانون المالية لسنة 2005 يستوجب الانتفاع بالنظام التفاضلي احترام بعض الشروط تتعلق في نفس الوقت بصاحب المؤسسة الفردية وبالشركة المنتفعة بالإسهام.

### أ. الشروط المتعلقة بصاحب المؤسسة الفردية موضوع الإسهام

نصت الفقرة VI من الفصل 23 من مجلة معالم التسجيل و الطابع الجبائي على ضرورة توفر الشروط التالية المتعلقة بصاحب المؤسسة الفردية موضوع الإسهام :

\* أن يكون صاحب المؤسسة الفرديّة قد أودع تصريحاً بالوجود بعنوان نشاط مؤسسته وأن تكون المؤسسة قد دخلت طور النشاط الفعلي في تاريخ الإسهام.

\* أن يكون الشخص الطبيعي صاحب المؤسسة الفردية موضوع الإسهام خاضعا للضريبة على الدخل حسب النظام الحقيقي. ويستثنى بالتالي من الانتفاع بالنظام التفاضلي المشار إليه أعلاه الإسهامات بالمؤسسات الفردية التي يمتلكها :

- الأشخاص الطبيعيون الذين يحققون مداخيل في صنف الأرباح الصناعية والتجارية والخاضعين للضريبة على الدخل ضمن النظام التقديري أو ضمن النظام التقديري الاختياري،

- الأشخاص الطبيعيون الذين يحققون مداخيل في صنف أرباح المهن غير التجارية أو المداخيل العقارية والخاضعين للضريبة على الدخل على أساس ربح تقديري ،

- الأشخاص الطبيعيون الذين يحققون مداخيل في صنف أرباح الاستغلال الفلاحي أو الصيد البحري والخاضعين للضريبة على الدخل على أساس تقديري.

\* أن تكون العقارات أو الأصول التجارية موضوع الإسهام مسجلة بأصول موازنة. وباعتبار أن الأصول التجارية يمكن أن تكون محدثة من قبل صاحب المؤسسة الفردية أو مقتناة عن طريق الشراء وحيث أن الأصل التجاري المحدث من قبل صاحب المؤسسة الفردية لا يكون مدرجا ضمن عناصر الأصول فإن هذا الشرط لا يطبق إلا على الأصول التجارية المقتناة.

وعلى هذا الأساس ينتفع بالنظام التفاضلي تحمّل الخصوم المثقلة على الأصول التجارية المقتناة والعقارات المدرجة بأصول موازنة المؤسسة الفردية وكذلك تحمّل الخصوم على الأصل التجاري الذي يحدثه صاحب المؤسسة الفردية.

## ب. الشروط المتعلقة بالشركة المنتفعة بالإسهام

### \* خضوع الشركة المنتفعة بالإسهام للتدقيق القانوني :

يستوجب الانتفاع بالنظام التفاضلي المشار إليه أعلاه أن تكون الشركة المنتفعة بالإسهام خاضعة قانوناً لتدقيق مراقب حسابات ويشمل ذلك:

- 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 مبلغاً يحدد بقرار من وزير المالية وفقاً للفصل 13 من مجلة الشركات التجارية،
- الشركات ذات المسؤولية المحدودة بصرف النظر عن مبلغ رأس المال المكتتب والتي يعيّن فيها مراقب حسابات وفقاً لأحكام الفقرة الثالثة من الفصل 123 والفصل 124 من مجلة الشركات التجارية.

### \* 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 الشركة المنتفعة بالإسهام قد تمت المصادقة عليها فعلياً من قبل مراقب حسابات بعنوان السنة المالية السابقة لسنة تحقيق الإسهام. وتجدر الإشارة في هذا الشأن إلى أن هذا الشرط لا يطبق على الشركات المحدثة بمناسبة القيام بعملية الإسهام.

من ناحية أخرى فإن المصادقة بتحفظ على حسابات إحدى الشركات المذكورة تخوّل الانتفاع بالنظام التفاضلي.

أما فيما يتعلق بالأشخاص المؤهلين للمصادقة على حسابات الشركة المذكورة فإن ذلك يتم طبقاً للفصلين 125 و 258 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 الحسابية" بجدول مجمع المحاسبين بالبلاد التونسية وذلك

وفقا للفصول من 16 إلى 18 من القانون عدد 16 لسنة 2002 المؤرخ في 4 فيفري 2002 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبين.

### **\* عدم إحالة الأملاك المنتفعة بالنظام التفاضلي :**

نص الفصل 40 من قانون المالية لسنة 2005 على عدم إحالة الأملاك المنتفعة بالتسجيل بالمعلوم القار خلال الثلاث سنوات الموالية لسنة تحقيق عمليات الإسهام المشار إليها أعلاه.

ويقصد بالأملاك المنتفعة بالنظام التفاضلي العقارات والأصول التجارية المثقلة بديون أو رهون معينة والتي تم الإسهام بها في رأس مال ذات معنوية خاضعة للضريبة على الشركات.

وفي صورة إحالة تلك الأملاك فإن المعاليم التي لم يتم دفعها بمقتضى تطبيق النظام التفاضلي تكون مستوجبة بالإضافة إلى خطايا التأخير وذلك بداية من تاريخ آخر أجل للقيام بإجراء تسجيل عملية الإسهام.

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

## **2 - الوثائق المستوجبة للانتفاع بالتسجيل بالمعلوم القار :**

يستوجب الانتفاع بالتسجيل بالمعلوم القار المحدد بـ100 دينار تقديم الوثائق التالية عند تسجيل تكوين الشركة المنتفعة بالإسهام أو الترفيع في رأس مالها:

● موازنة السنة السابقة لسنة تحقيق الإسهام بالنسبة إلى صاحب المؤسسة الفردية تتضمن عناصر الأصول كالعقارات أو الأصول التجارية المقتناة موضوع الإسهام.

● نسخة من آخر تصريح سنوي بالضريبة على الدخل حلّ أجله بالنسبة إلى صاحب المؤسسة الفردية.

● نسخة من بطاقة التعريف الجبائية والقوائم المالية للشركة المنتفعة بالإسهام للسنة السابقة لسنة تحقيق تلك العملية مصادقا عليها من قبل مراقب حسابات عندما يهدف الإسهام إلى الترفيع في رأس مال تلك الشركة.

### III . أمثلة تطبيقية

#### مثال عدد 1:

لنفترض أن السيد " أ " قد ساهم بمؤسسته الفردية في عملية الترفيع في رأس مال شركة خفية الإسم " ب " ذات نشاط تجاري. وتتكوّن المؤسسة الفردية من العناصر التالية:

- أصل تجاري قيمته 200 ألف دينار مثقل برهن قدره 80 ألف دينار،
- عقار مرسم بالسجل العقاري يمثل مكان استغلال الأصل التجاري بقيمة 150 ألف دينار مثقل برهن عقاري قدره 70 ألف دينار،
- تجهيزات بقيمة 15 ألف دينار،
- ديون مختلفة بقيمة 20 ألف دينار لم يقع تحديد عنصر الأصول التابعة له ضمن عقد الإسهام.

المعاليم المستوجبة :

\* حسب التشريع المطبق إلى غاية 31 ديسمبر 2004 :

- معلوم التسجيل بعنوان الترفيع في رأس المال : 100 دينار
- معلوم نقل الأصل التجاري على تحمّل الخصوم المثقلة على الأصل التجاري:
- $80\,000 \text{ دينار} \times 2,5\% = 2\,000 \text{ دينار}$
- معلوم نقل العقارات على تحمّل الخصوم المثقلة على العقار :
- $70\,000 \text{ دينار} \times 5\% = 3\,500 \text{ دينار}$
- باعتبار أن عقد الإسهام لم يحدّد العنصر الذي تتعلق به الديون المختلفة فإن تلك الديون تلحق بعنصر الإسهام الخاضع لأعلى معلوم نسبي أي بالعقار :
- $20\,000 \text{ دينار} \times 5\% = 1\,000 \text{ دينار}$
- معلوم الترسيم العقاري :
- $150\,000 \text{ دينار} \times 1\% = 1\,500 \text{ دينار}$
- المجموع : 8100 دينار**

\* حسب التشريع المطبق بداية من غرة جانفي 2005 :

- تسجّل عملية الترفيع في رأس المال بالمعلوم القار المحدد بـ 100 دينار
- معلوم الترسيم العقاري : 1 500 دينار.

وينتفع 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 الترفيع في رأس المال.

**مثال عدد 2 :**

**فرضية عدد 1 :**

لنفترض أن عملية الإسهام المشار إليها بالمثل عدد 1 تمت بتاريخ 10 مارس 2005 و أن الشركة " ب " المنتفعة بالإسهام قد باعت بتاريخ 3 فيفري 2007 العقار المشار إليه بالمثل عدد 1 إلى الشركة " ج " بثمن قدره 200 ألف دينار.

**المعالم المستوجبة بالنسبة إلى الشركة " ج " :**

معالم التسجيل :

$$200.000 \text{ د} \times 5\% = 10.000 \text{ د}$$

معلوم الترسيم العقاري :

$$200.000 \text{ د} \times 1\% = 2.000 \text{ د}$$

**المعالم المستوجبة بالنسبة إلى الشركة " ب " :**

تكون الشركة " ب " مطالبة بدفع معالم التسجيل على تحمل الخصوم التي لم يتم دفعها بمقتضى تطبيق النظام التفاضلي الخاص بالإسهام بمؤسسات فردية بالإضافة إلى خطايا التأخير المستوجبة.

معالم التسجيل المستوجبة على تحمل الخصوم : 6500 دينار.

كما تكون خطايا التأخير مستوجبة بداية من تاريخ انتهاء الأجل المحدد لتسجيل عملية الإسهام أي بداية من 10 ماي 2005 .

مدة التأخير : من 10 ماي 2005 إلى 3 فيفري 2007 أي 22 شهرا.

$$\text{خطايا التأخير : } 6500 \times 0,75\% \times 22 = 1072,5 \text{ دينار}$$



## فرضية عدد 2 :

لنفترض أن عملية الإسهام تمت بتاريخ 10 مارس 2005 وأن الشركة " ب " قد قامت بعملية اندماج مع شركة ذات مسؤولية محدودة لتأسيس شركة أخرى ذات مسؤولية محدودة " د " وأنه تمت إحالة جميع عناصر ذمتها المالية إلى الشركة الجديدة. في هذه الحالة لا يسقط حق الشركة " ب " في الانتفاع بالنظام التفاضلي بما أن الإحالة تمت في إطار عملية إندماج.

ولا تكون معالم التسجيل وخطايا التأخير المتعلقة بتحمل الخصوم على العقار والأصل التجاري بعنوان عملية الإسهام في الشركة " ب " مستوجبة.

## IV . تاريخ دخول الأحكام الجديدة حيّز التطبيق

عملا بأحكام الفصل 89 من قانون المالية لسنة 2005 تطبق أحكام الفصلين 39 و40 من القانون المشار إليه أعلاه على عمليات الإسهام بمؤسسات فردية في رأس مال الشركات الخاضعة للضريبة على الشركات المحققة بداية من غرة جانفي 2005.

**المدير العام للدراسات  
والتشريع الجبائي**

**الإمضاء : آمنة الغربي**