

مذكرة عامة عدد 28 / 2005

الموضوع : تحليل أحكام الفصل 36 من القانون عدد 90 لسنة 2004 المؤرخ في 31 ديسمبر 2004 المتعلق بقانون المالية لسنة 2005 والمتعلقة بمواصلة تشجيع عمليات الاندماج أو الانقسام الكلي للشركات في مادة الضرائب المباشرة

تلخيص

تحويل حق طرح خسائر الشركات المدمجة أو المنقسمة واستهلاكاتها المؤجلة إلى الشركات التي آلت إليها عناصر الأصول في إطار عملية اندماج أو انقسام كلي للشركات

I . تمّ بمقتضى القانون عدد 90 لسنة 2004 المؤرخ في 31 ديسمبر 2004 المتعلق بقانون المالية لسنة 2005 :

(1) تمكين الشركات التي آلت إليها عناصر الأصول بمقتضى عملية الاندماج أو الانقسام الكلي للشركات من طرح الخسائر والاستهلاكات المؤجلة المسجلة على مستوى الشركة المدمجة أو الشركة المنقسمة والتي لم يتسن طرحها من نتائج سنة الاندماج أو سنة الانقسام الكلي للشركات دون أن تتعدى مدة طرح الخسائر في كل الحالات ما تبقى من الأربع سنوات الموالية لسنة تسجيلها.

ويستوجب الانتفاع بالطرح المذكور توفر الشروط التالية :

● على مستوى الشركة المدمجة أو الشركة المنقسمة :

إيداع الشركة المدمجة أو الشركة المنقسمة بمركز أو بمكتب مراقبة الأداءات المختصّ قائمة في الخسائر والاستهلاكات المؤجلة موضوع الطرح مع بيان السنوات التي سجلت بعنوانها، وذلك في أجل **90 يوما** من تاريخ انعقاد آخر جلسة عامة خارقة للعادة أقرت عملية الاندماج أو الانقسام الكلي للشركات،

• على مستوى الشركات التي آلت إليها عناصر الأصول :

- تسجيل الشركات التي آلت إليها عناصر الأصول بمقتضى عملية الاندماج أو الانقسام الكلي للشركات الخسائر والاستهلاكات موضوع الطرح ضمن :
- جدول احتساب النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية مع بيان مصدرها؛
 - الإيضاحات حول القوائم المالية.

(2) منح النظام الجبائي التفاضلي بعنوان الضريبة على الشركات لعمليات الاندماج أو الانقسام الكلي للشركات :

- لعمليات الاندماج والانقسام الكلي التي تتم طبقا لأحكام مجلة الشركات التجارية،
- للشركات التي تكون حساباتها خاضعة قانونا لتدقيق مراقب حسابات والتي تمت المصادقة على حساباتها بعنوان آخر سنة مالية مختومة في تاريخ الاندماج أو الانقسام الكلي.

II . تطبق الأحكام الجديدة على عمليات الإندماج والإنقسام الكلي للشركات التي يسري مفعولها ابتداء من غرة جانفي 2005.

تهدف هذه المذكرة إلى التذكير بالنظام الجبائي لعمليات الاندماج أو الانقسام الكلي للشركات في مادة الضريبة على الشركات الجاري به العمل إلى غاية 31 ديسمبر 2004 وإلى تحليل الأحكام التي نصّ عليها الفصل 36 من قانون المالية لسنة 2005 والمتعلقة بالخسائر والاستهلاكات المؤجلة وبالشروط الجديدة المستوجبة للانتفاع بالنظام الجبائي التفاضلي لهذه العمليات.

I . النظام الجبائي لعمليات الاندماج أو الانقسام الكلي للشركات في مادة الضريبة على الشركات الجاري به العمل إلى غاية 31 ديسمبر 2004

يخضع النظام الجبائي لعمليات الاندماج أو الانقسام الكلي للشركات الجاري به العمل في مادة الضريبة على الشركات إلى غاية 31 ديسمبر 2004 كآلاتي :

1) على مستوى الشركة المدمجة أو الشركة المنقسمة

أ. القيمة الزائدة المتأتية من عملية الاندماج أو من عملية الانقسام الكلي للشركات

تنتفع الشركة المدمجة أو الشركة المنقسمة بطرح القيمة الزائدة الناتجة عن الاسهام بعناصر الأصول باستثناء القيم والسلع التي تكوّن غرض الاستغلال من نتائجها الخاضعة للضريبة لسنة الاندماج أو لسنة الانقسام الكلي.

ب. المدخرات بعنوان الأصول موضوع الاندماج أو الانقسام الكلي

تعفى الشركة المدمجة أو الشركة المنقسمة من دمج ضمن نتائجها الخاضعة للضريبة لسنة الاندماج أو لسنة الانقسام الكلي المدخرات التي لا يزال لها موجب والتي كوّنتها وطرحتها من نتائجها الخاضعة للضريبة طبقاً للتشريع الجبائي الجاري به العمل.

ج. الخسائر والاستهلاكات المؤجلة

لا يمكن إحالة الخسائر والاستهلاكات المؤجلة أثناء فترات الخسارة المسجلة على مستوى الشركة المدمجة أو الشركة المنقسمة والتي لم يتسن طرحها من نتائج سنة الاندماج أو سنة الانقسام الكلي إلى الشركة التي آلت إليها عناصر الأصول بمقتضى عملية الاندماج أو عملية الانقسام الكلي للشركات.

د. آجال إيداع التصريح بالانقطاع عن النشاط

يمكن للشركة المدمجة أو للشركة المنقسمة إيداع التصريح المتعلق بالانقطاع عن النشاط في أجل أقصاه نهاية الشهر الثالث من تاريخ انعقاد آخر جلسة عامة خارقة للعادة أقرت عملية الاندماج أو عملية الانقسام الكلي للشركات.

هـ. فائض الأداء

لا يمكن تحويل فائض الضريبة على الشركات مهما كان مأتاه (أقساط احتياطية، خصوم من المورد، تسبقات...) الذي يفرزه التصريح بالانقطاع عن النشاط الذي تودعه الشركة المدمجة أو الشركة المنقسمة إلى الشركات التي آلت إليها عناصر الأصول بمقتضى عملية الاندماج أو الانقسام الكلي للشركات. ويكون هذا الفائض قابلاً للإرجاع إلى الشركات التي أفرزته على أساس مطلب يودع في الغرض طبقاً للشروط المنصوص عليها بمجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

2) على مستوى الشركة التي آلت إليها عناصر الأصول بمقتضى عملية الاندماج أو عملية الانقسام الكلي

أ. القيمة الزائدة المتأتية من عملية الاندماج أو من عملية الانقسام الكلي

تدمج القيمة الزائدة المتأتية من الإسهام بعناصر الأصول والتي تمّ طرحها على مستوى الشركة المدمجة أو الشركة المنقسمة ضمن النتائج الخاضعة للضريبة للشركة التي آلت إليها عناصر الأصول بمقتضى عملية الاندماج أو عملية الانقسام الكلي للشركات وذلك في حدود 50% من مبلغها وعلى أساس الخمس سنويًا.

ولا تدمج القيمة الزائدة المذكورة في صورة انتفاعها بإعفاء عند التقويت في عناصر الأصول من قبل الشركة المدمجة أو الشركة المنقسمة.

ب. مدخرات الشركة المدمجة أو المنقسمة التي لم تدمج ضمن نتائج سنة الاندماج أو سنة الانقسام الكلي

تسجل المدخرات التي لم يتمّ دمجها ضمن نتائج الشركة المدمجة أو الشركة المنقسمة لسنة الاندماج أو لسنة الانقسام الكلي ضمن موازنات الشركات التي آلت إليها عناصر الأصول بمقتضى عملية الاندماج أو عملية الانقسام الكلي للشركات، وتدمج ضمن نتائجها الخاضعة للضريبة للسنة التي تصبح خلالها هذه المدخرات بدون موجب.

ج. حالات الرجوع في النظام الجبائي التفاضلي في مادة الضريبة على الشركات

تطالب الشركة التي آلت إليها عناصر الأصول بدفع الضريبة على الشركات التي لم يتم دفعها بمقتضى النظام الجبائي التفاضلي لعملية الاندماج أو الانقسام الكلي للشركات تضاف إليها خطايا التأخير المستوجبة طبقاً للتشريع الجبائي الجاري به العمل، وذلك في صورة قيامها بعمليات انقسام قبل نهاية مدة ثلاث سنوات ابتداء من غرة جانفي من السنة الموالية لسنة الاندماج أو لسنة الانقسام الكلي.

II . إضافات قانون المالية لسنة 2005

تم بمقتضى قانون المالية لسنة 2005 سن أحكام تقاضية لفائدة عمليات الاندماج أو الانقسام الكلي للشركات تتعلق بالخسائر والاستهلاكات المؤجلة كما تمّ ضبط شروط جديدة للانتفاع بالنظام التفاضلي المذكور.

1. فيما يتعلق بالخسائر وبالاستهلاكات المؤجلة

مكّن الفصل 36 من القانون عدد 90 لسنة 2004 المؤرخ في 31 ديسمبر 2004 المتعلق بقانون المالية لسنة 2005 الشركات التي آلت إليها عناصر الأصول بمقتضى عملية الاندماج أو عملية الانقسام الكلي للشركات من طرح الاستهلاكات المؤجلة أثناء فترات الخسارة والخسائر المسجلة على مستوى الشركة المدمجة أو الشركة المنقسمة والتي لم يتسن طرحها من نتائج سنة الإندماج أو سنة الإنقسام الكلي للشركات.

أ. الخسائر والاستهلاكات المؤجلة المعنية بالطرح وشروط طرحها

أ. 1. الخسائر والاستهلاكات المعنية بالطرح

تقبل للطرح الخسائر والاستهلاكات المؤجلة المسجلة على مستوى الشركة المدمجة أو الشركة المنقسمة والتي أفرزتها المحاسبة التي تمّ مسكها للغرض بما في ذلك الخسائر التي تمّ استيعابها بالتخفيض في رأس المال.

غير أنّ الطرح لا يشمل:

- الخسائر والاستهلاكات التي فقدت حقّ الطرح على مستوى الشركة التي سجلتها مهما كان سبب ذلك ؛
- الخسائر والاستهلاكات المؤجلة التي لم يتمّ طرحها من أرباح سنة الاندماج أو سنة الانقسام الكلي وذلك في حدود الأرباح المحققة.

مثال 1 :

إذا افترضنا أن شركة خفية الاسم "أ" انقسمت إلى شركتين خفيتي الاسم "ب" و"ج" بتاريخ غرة جوان 2005.

لنفترض أن الشركة المنقسمة "أ" قد سجلت بعنوان سنة 2004 خسائر بـ 270 000 د منها 85 000 د استهلاكات مؤجلة.

لنفترض أن الشركة المذكورة قد حققت خلال الفترة الممتدة من غرة جانفي إلى 31 ماي 2005 نتائج إيجابية بـ 200 000 د ولم تقم بطرح الخسائر والاستهلاكات المؤجلة للسنوات السابقة من نتائجها. في هذه الحالة لا تكون الخسائر والاستهلاكات المؤجلة المذكورة قابلة للطرح على مستوى الشركات التي آلت إليها عناصر الأصول بمقتضى عملية الانقسام وذلك في حدود 200 000 د. وبالتالي يبقى فقط القسط من الاستهلاكات المؤجلة والمحدد بـ 70 000 د قابلا للطرح على مستوى الشركتين "ب" و"ج".

أ. 2. شروط الطرح

• على مستوى الشركة المدمجة أو الشركة المنقسمة:

علاوة على الواجبات المحمولة على الشركة المدمجة أو الشركة المنقسمة بمقتضى الفصل 49 عاشرًا من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات وخاصة منها إيداع الوثائق الخاصة بعملية الاندماج أو بعملية الانقسام الكلي للشركات يستوجب تمكين الشركات التي آلت إليها عناصر الأصول من طرح الخسائر والاستهلاكات المؤجلة المسجلة على مستوى الشركة المدمجة أو الشركة المنقسمة إيداع هذه الأخيرة بمركز أو بمكتب مراقبة الأداءات المختص قائمة في الخسائر والاستهلاكات المؤجلة موضوع الطرح مع بيان السنوات التي سجلت بعنوانها والشركات التي حوكت إليها وذلك في نفس الأجل المضبوطة لإيداع التصريح بالانقطاع عن النشاط، أي في أجل أقصاه نهاية الشهر الثالث من تاريخ انعقاد آخر جلسة عامة خارقة للعادة أقرت عملية الاندماج أو الانقسام الكلي للشركات.

• على مستوى الشركات التي آلت إليها عناصر الأصول:

* واجب التصريح بالخسائر وبالاستهلاكات المؤجلة

يستوجب الانتفاع بطرح الخسائر والاستهلاكات المؤجلة المذكورة أعلاه تسجيل الشركات التي آلت إليها عناصر الأصول بمقتضى عملية الاندماج أو عملية الانقسام الكلي للشركات الخسائر والاستهلاكات موضوع الطرح ضمن :

- جدول احتساب النتيجة الجبائية انطلاقاً من النتيجة المحاسبية مع بيان مصدرها أي إن كانت منأتية من عمليات اندماج أو انقسام كَلّي للشركات والشركات التي سجلتها و السنوات التي سجّلت بعنوانها الخسائر ؛
- الإيضاحات حول القوائم المالية.

* واجب طرح الخسائر والاستهلاكات من النتائج الإيجابية الأولى

تفقد الشركات التي آلت إليها عناصر الأصول بمقتضى عملية الاندماج أو عملية الانقسام الكلي للشركات الحقّ في طرح الخسائر أو الاستهلاكات المؤجلة التي آلت إليها كما هو الشأن بالنسبة لخسائرها ولإستهلاكاتها المؤجلة في صورة عدم طرح الخسائر والاستهلاكات المذكورة من نتائجها الإيجابية الأولى بداية من نتائج سنة الاندماج أو الانقسام الكلي وذلك في حدود الأرباح المحققة.

ب. كيفية توزيع الخسائر والاستهلاكات على مستوى الشركات المنتفعة بالانقسام

تطرح الخسائر والاستهلاكات المؤجلة على مستوى الشركات التي آلت إليها عناصر الأصول بمقتضى عملية الانقسام الكلي للشركات كل في حدود نسبة ما آلت إليها من الأصول الصافية من جملة الأصول الصافية موضوع الانقسام.

مثال 2:

لنفترض أنّ شركة خفية الإسم " أ " انقسمت في تاريخ غرة جويلية 2005 إلى شركتين خفيتي الإسم " ب " و " ج " .

ولنفترض أنّ الشركة المنقسمة " أ " سجّلت بعنوان سنة 2003 خسائر بـ 150 000 د منها 70 000 د استهلاكات مؤجلة .
وإذا افترضنا أنّ إسهام الشركة المنقسمة " أ " بعناصر أصولها الصافية تمّ في حدود 60% إلى الشركة " ب " وفي حدود 40% إلى الشركة " ج " .

في هذه الحالة، توزّع الخسائر وكذلك الاستهلاكات المؤجلة أثناء فترات الخسارة على كلّ من الشركتين " ب " و " ج " على أساس نسبة الأصول الصافية التي آلت لكلّ منها وذلك كالاتي :

• بالنسبة إلى الخسائر :

- على مستوى الشركة " ب " : $80\,000 \times 60\% = 48\,000$ د

- على مستوى الشركة "ج": $80\,000 \text{ د} \times 40\% = 32\,000 \text{ د}$

• بالنسبة إلى الاستهلاكات المؤجلة

- على مستوى الشركة "ب": $70\,000 \text{ د} \times 60\% = 42\,000 \text{ د}$

- على مستوى الشركة "ج": $70\,000 \text{ د} \times 40\% = 28\,000 \text{ د}$

ج. آجال طرح الخسائر والاستهلاكات المؤجلة وكيفية طرحها

ج.1. آجال الطرح

تقبل للطرح للخسائر المؤجلة المسجلة على مستوى الشركة المدمجة أو الشركة المنقسمة في أجل أقصاه ما تبقى من الأربع سنوات المالية لسنة تسجيلها كما تم ضبطها بالفصل 48 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات، في حين تكون الاستهلاكات المؤجلة قابلة للطرح دون تحديد في الزمن.

ج.2. كيفية الطرح

يمكن للشركات المنتفعة بحق طرح الخسائر والاستهلاكات المؤجلة المسجلة على مستوى الشركات المدمجة أو الشركات المنقسمة أن تعتمد ترتيب الطرح المضبوط بمقتضى الفصل 48 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات وذلك كالتالي :

- الخسائر المؤجلة (الخسائر التي سجلتها والخسائر المحوِّلة لها في إطار عملية الاندماج أو الانقسام الكلي للشركات) ؛

- استهلاكات السنة المالية المعنيّة ؛

- الاستهلاكات المؤجلة (الاستهلاكات التي سجلتها والاستهلاكات المحوِّلة لها في إطار عملية الاندماج أو الانقسام الكلي للشركات).

وفي كلّ الحالات يتعيّن طرح الخسائر والاستهلاكات من النتائج الإيجابية المحققة خلال السنوات الأولى ابتداء من سنة الاندماج أو من سنة الانقسام الكلي للشركات. وفي خلاف ذلك تفقد الشركات الحق في طرحها وذلك في حدود الأرباح المحققة.

مثال 3 :

إذا أخذنا من جديد معطيات المثال عدد 2 تكون الخسائر المسجلة على مستوى الشركة "أ" بعنوان سنة 2003 والمحوّلة إلى الشركتين "ب" و "ج" على التوالي في حدود 48 000 د و 32 000 د قابلة للطرح على مستوى الشركتين إلى غاية نتائج سنة 2007 وتكون الاستهلاكات المؤجلة المحوّلة للشركتين "ب" و "ج" والمحددة على التوالي بـ 42 000 د و 28 000 د قابلة للطرح دون تحديد في الزمن.

2. فيما يتعلق بالشروط الجديدة المستوجبة للانتفاع بالنظام الجبائي التفاضلي بالنسبة إلى عمليات اندماج أو انقسام كلي للشركات

علاوة على الشروط المضبوطة بمقتضى الفصل 49 عاشرًا من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات، ربط الفصل 36 من قانون المالية لسنة 2005 الانتفاع بكلّ النظام الجبائي التفاضلي بعنوان الضريبة على الشركات وذلك بالنسبة إلى كلّ الشركات المعنية بالاندماج أو بالانقسام الكلي بتوفّر الشروط التالية:

(أ) أن تكون عمليات الاندماج أو الانقسام الكلي للشركات قد تمّت طبقاً لأحكام مجلة الشركات التجارية، وبالخصوص أحكام الفصلين 409 و 410 منها والتي تنص خاصة على أن:

- يتم الاندماج أو الانقسام لتحقيق إحدى الغايات التالية :

- مساهمة التغييرات الاقتصادية على الصعيدين الداخلي والخارجي،
- توفير رأس مال يساعد على مزيد الاستثمار والتشغيل والانتاج،
- تطوير أساليب العمل والتوزيع،
- الحصول على التقنية الجديدة وتحسين جودة المنتج،
- كسب قدرة أكبر على التصدير والمنافسة،
- دعم الثقة في المؤسسة لدى الأطراف المتعاملة معها،
- خلق وتدعيم مواطن الشغل.

- لا يكون الهدف من الاندماج أو الانقسام الكلي التهرب من الأداءات.

(ب) أن تكون حسابات الشركات المعنية بعملية الاندماج أو عملية الانقسام الكلي للشركات خاضعة قانوناً لتدقيق مراقب حسابات وتمّت المصادقة عليها بعنوان آخر سنة مالية مختومة في تاريخ الاندماج أو الانقسام الكلي للشركات.

III. تاريخ تطبيق الأحكام الجديدة

تطبق الأحكام الجديدة الواردة بالفصل 36 من قانون المالية لسنة 2005 على عمليات الاندماج والانقسام الكلي للشركات التي يسري مفعولها ابتداء من غرة جانفي 2005 .

المدير العام للدراسات
والتشريع الجبائي

الإمضاء : آمنة الغربي