

مذكرة عامة عدد 32 / 2007

الموضوع : تحليل أحكام الفصلين 12 و 20 من القانون عدد 85 لسنة 2006 المؤرخ في 25 ديسمبر 2006 المتعلق بقانون المالية لسنة 2007 والمتعلقة بتشجيع عمليات الإسهام بمؤسسات فردية.

الملحق : الأمر عدد 1266 لسنة 2007 المؤرخ في 21 ماي 2007 المتعلق بتحديد أسباب عدم مواصلة النشاط الخارجة عن نطاق المؤسسة.

تلخيص

تشجيع عمليات الإسهام بمؤسسات فردية في رأس مال شركات

1-1 - تم بمقتضى الفصل 12 من قانون المالية لسنة 2007 سحب نظام دمج الشركات على عمليات الإسهام بمؤسسة فردية في رأس مال شركات خاضعة للضريبة على الشركات المتمثل في :

1-1-1- طرح القيمة الزائدة المتأتية من الإسهام بعناصر الأصول باستثناء السلع والقيم التي تكون غرض الاستغلال من نتائج المؤسسة الفردية و،

1-1-2- دمج القيمة الزائدة التي تم طرحها ضمن نتائج الشركة المنتفعة بالإسهام في حدود 50% من مبلغها على أساس الخمس سنويا.

ويستوجب الانتفاع بهذا النظام مواصلة استغلال المؤسسة موضوع الإسهام من قبل الشركة المنتفعة بالإسهام لمدة لا تقل عن ثلاث سنوات ابتداء من غرة جانفي من السنة الموالية لسنة الإسهام.

2- نصّ الفصل 20 من القانون المذكور أعلاه على :

1-2- عدم المطالبة بتعديل الأداء على القيمة المضافة في حالة التقويت في البناءات أو التجهيزات أو المعدات قبل استيفاء الفترة الدنيا للامتلاك التي تجعل حقّ الطرح نهائيا وذلك خاصة في إطار عمليات الإسهام بمؤسسة فردية في رأس مال شركة.

2-2 أن الانتفاع بالإجراء يستوجب خاصة تولّي المؤسسة موضوع الإسهام موافاة مكتب مراقبة الأداءات المختص خلال الشهر الذي يلي الشهر الذي تمّ خلاله الإسهام بقائمة تتضمن خاصة البيانات التالية:

- بيان البناءات والتجهيزات والمعدات موضوع الإسهام،
- تاريخ اقتنائها،
- سعر الاقتناء خال من الأداء على القيمة المضافة،
- نسبة ومبلغ الأداء على القيمة المضافة الذي تمّ طرحه بعنوانها أو توقيف العمل به،
- النسبة المئوية للطرح بالنسبة للمؤسسات الخاضعة جزئياً للأداء على القيمة المضافة.

3-2- وجوب تعديل الأداء على القيمة المضافة الذي تمّ طرحه أو تمّ توقيف العمل به على مستوى المؤسسة موضوع الإسهام وذلك في صورة توقّف المؤسسة المنتفعة بالإسهام عن النشاط أو قيامها بالتقويت في البناءات أو التجهيزات أو المعدات خلال الفترة الدنيا للإمتلاك.

3 - يطبّق النظام التفاضلي المتعلق بالإسهام بمؤسسة فردية في رأس مال شركات على عمليات الإسهام المنجزة ابتداء من غرة جانفي 2007.

تضمّن الفصلان 12 و 20 من القانون عدد 85 لسنة 2006 المؤرخ في 25 ديسمبر 2006 المتعلق بقانون المالية لسنة 2007 أحكاما تتعلق بتيسير عمليات الإسهام بمؤسسات فردية في رأس مال شركات خاضعة للضريبة على الشركات وذلك في مادة القيمة الزائدة المتعلقة بالإسهام والأداء على القيمة المضافة.

وتهدف هذه المذكرة إلى تحليل الأحكام المذكورة.

I - في مادة الضرائب المباشرة

1 - فحوى الإجراء

تمّ بمقتضى الفصل 12 من قانون المالية لسنة 2007 سحب نظام اندماج الشركات على عمليات الإسهام بمؤسسة فردية في رأس مال شركات خاضعة للضريبة على الشركات فيما يتعلق بالقيمة الزائدة الناتجة عن الإسهام. وعلى هذا الأساس :

- تطرح القيمة الزائدة المتأتية من الإسهام بعناصر الأصول باستثناء القيم والسلع التي تكون غرض الاستغلال من نتائج المؤسسة الفردية موضوع الإسهام، و
- تدمج القيمة الزائدة المذكورة ضمن نتائج الشركة المنتفعة بالإسهام في حدود 50% من مبلغها على أساس الخمس سنويا. (انظر المذكرة العامة عدد 12 لسنة 2001).

هذا وتجدر الإشارة أنّ النظام الجبائي الخاص بعمليات اندماج الشركات لا يطبق على عمليات الإسهام بمؤسسة فردية في الإطار المذكور أعلاه فيما يتعلق :

- بالمدخرات،
- بالاستهلاكات المؤجلة والخسائر المسجلة على مستوى المؤسسة موضوع الإسهام،
- تاريخ إيداع التصريح بالانقطاع عن النشاط من قبل المؤسسة موضوع الإسهام.

وينجرّ عن ذلك :

- دمج المدخرات المكونة التي تمّ طرحها لضبط النتائج الجبائية للسنوات السابقة لسنة الإسهام من قبل المؤسسة الفردية موضوع الإسهام ضمن نتائجها الخاضعة للضريبة لسنة الإسهام،
- عدم قبول طرح الخسائر والإستهلاكات المؤجلة أثناء فترات الخسارة والمسجلة على مستوى المؤسسة الفردية موضوع الإسهام والتي لم يتسنّ طرحها، وذلك على مستوى الشركة المنتفعة بالإسهام،
- وجوب إيداع المؤسسة الفردية موضوع الإسهام إعلاما بالانقطاع عن النشاط خلال الخمسة عشر يوما من تاريخ الإسهام.

2- شروط الانتفاع بطرح القيمة الزائدة المتأتية من عمليات الإسهام

يستوجب الانتفاع بالنظام الجبائي التفاضلي لعمليات الإسهام بمؤسسة فردية في رأس مال شركات خاضعة للضريبة على الشركات الإستجابة للشروط التالية :

● أن تكون المؤسسة الفردية موضوع الإسهام خاضعة للضريبة على الدخل حسب النظام الحقيقي بما في ذلك النظام الحقيقي الذي يعتمد على الواجبات المحاسبية المبسطة،

● أن تكون الأصول موضوع الإسهام مسجلة بالموازنة في تاريخ الإسهام. ويعتبر هذا الشرط متوفرا بالنسبة إلى الأصل التجاري المكوّن من قبل المؤسسة.

● أن تواصل الشركة المنتفعة بالإسهام استغلال المؤسسة موضوع الإسهام لمدة لا تقلّ عن ثلاث سنوات ابتداء من غرة جانفي من السنة الموالية لسنة الإسهام.

وفي صورة التوقف عن استغلال المؤسسة موضوع الإسهام قبل انقضاء الثلاث سنوات الموالية لسنة الإسهام تكون المؤسسة الفردية المنتفعة بالطرح مطالبة بدفع الضريبة غير المدفوعة بعنوان القيمة الزائدة الناتجة عن الإسهام والتي تم طرحها، تضاف إليها خطايا التأخير المستوجبة طبقا للتشريع الجاري به العمل.

غير أنّ الضريبة وخطايا التأخير لا تكون مستوجبة في صورة الإخلال بشرط مواصلة النشاط لأسباب خارجة عن نطاق المؤسسة المنتفعة بالإسهام كما تم ضبطها بالأمر عدد 1266 لسنة 2007 المؤرخ في 21 ماي 2007 الملحق بهذه المذكرة.

مثال :

لنفترض أنّ صاحب مؤسسة فردية خاضعة للضريبة على الدخل في النظام الحقيقي قرّر تغيير الصفة القانونية لمؤسسته من مؤسسة فردية إلى شركة الشخص الواحد ذات المسؤولية المحدودة. وقد تمّ ذلك في غرة أفريل 2007 عن طريق الإسهام بمؤسسته الفردية في رأس مال شركة كونها للغرض.

ولنفترض أنّ المؤسسة الفردية حققت خلال الفترة الممتدة بين غرة جانفي 2007 وغرة أفريل من نفس السنة نتيجة صافية بـ 996.000 د وذلك باعتبار :

- قيمة زائدة بـ 50.000 د بعنوان الإسهام بالتجهيزات والمعدّات،
- قيمة زائدة بـ 190.000 د بعنوان الإسهام بعقار،
- قيمة زائدة بـ 250.000 د بعنوان الإسهام بأصل تجاري مكوّن من قبل المؤسسة،

- قيمة زائدة بـ130.000 د بعنوان الإسهام بمخزون السلع المعدة للبيع،
- قيمة زائدة بـ7.500 د متأتية من الإسهام بأسهم مدرجة بالبورصة.

في هذه الحالة وباعتبار أن الإحالة تمت في إطار عملية إسهام بمؤسسة فردية في رأسمال شركة، يضبط الدخل الخاضع للضريبة بعنوان سنة الإسهام بالنسبة إلى المؤسسة الفردية كما يلي :

- النتائج المسجلة بعنوان الفترة الممتدة بين	
غرة جانفي وغرة أفريل 2007	996.000 د
- طرح القيمة الزائدة بعنوان الإسهام بالمؤسسة الفردية	
* التجهيزات و المعدات	50.000 د -
* العقار	190.000 د -
* الأصل التجاري	250.000 د -
* الأسهم المدرجة بالبورصة	7.500 د -
- النتائج الخاضعة للضريبة	498.500 د

هذا ولا تطرح القيمة الزائدة المتأتية من الإسهام بمخزون السلع المعدة للبيع طبقاً لأحكام الفصل 12 من قانون المالية لسنة 2007.

ويدمج على مستوى الشركة المنتفعة بالإسهام 50% من القيمة الزائدة التي تم طرحها من نتائج المؤسسة الفردية باستثناء المتأتية منها من الإسهام بالأسهم المدرجة بالبورصة وذلك على أساس الخمس سنويا كما يلي :

$$\text{- القيمة الزائدة التي تم طرحها :} \\ 50.000 \text{ د} + 190.000 \text{ د} + 250.000 \text{ د} = 490.000 \text{ د}$$

$$\text{- القسط من القيمة الزائدة الذي يتعين دمج سنويا :} \\ 490.000 \text{ د} \times 50\% \times \frac{1}{5} = 49.000 \text{ د}$$

II - في مادة الأداء على القيمة المضافة

1. فحوى الإجراء

نصّ الفصل 20 من القانون عدد 85 لسنة 2006 المؤرخ في 25 ديسمبر 2006 المتعلق بقانون المالية لسنة 2007 على عدم المطالبة بتسوية الأداء على القيمة المضافة في حالة التقويت في البناءات أو التجهيزات أو المعدات قبل استيفاء فترة عشر سنوات ابتداء

من تاريخ الاقتناء بالنسبة إلى البناءات وخمس سنوات بالنسبة إلى التجهيزات أو المعدات وذلك عند الإسهام بمؤسسة فردية في رأس مال شركة.

مع العلم أن الإجراء المذكور لا يهمل البضائع والأراضي حيث تبقى عمليات إحالة البضائع خاضعة للأداء على القيمة المضافة كما يتم تعديل كامل مبلغ الأداء على القيمة المضافة الذي تمّ طرحه بعنوان عمليات إحالة الأراضي.

2. شروط الإنتفاع بالإجراء

يستوجب الانتفاع بالإجراء توفر الشروط التالية:

أ. على مستوى المؤسسة موضوع الإسهام

يشترط أن تتولى المؤسسة موضوع الإسهام موافاة مكتب مراقبة الأداءات المختص خلال الشهر الذي يلي الشهر الذي تمّ خلاله الإسهام بقائمة تتضمن خاصة البيانات التالية:

- بيان البناءات والتجهيزات والمعدات موضوع الإسهام،
- تاريخ اقتنائها،
- سعر الإقتناء خال من الأداء على القيمة المضافة،
- نسبة ومبلغ الأداء على القيمة المضافة الذي تمّ طرحه بعنوانها أو توقيف العمل به،
- النسبة المئوية للطرح بالنسبة إلى المؤسسات الخاضعة جزئياً للأداء على القيمة المضافة.

ب. على مستوى المؤسسة التي انتفعت بالإسهام (الفصل 9 من مجلة الأداء على القيمة المضافة)

يتعيّن أن تكون المؤسسة التي آلت إليها التجهيزات أو المعدات أو البناءات خاضعة للأداء على القيمة المضافة. كما يتعيّن:

- أن يتمّ استعمال البناءات أو التجهيزات أو المعدات موضوع الإسهام في ممارسة نشاط خاضع للأداء على القيمة المضافة،
- أن تكون البناءات أو التجهيزات أو المعدات المذكورة لازمة لنشاط المؤسسة المنتفعة بالإسهام.

3. حالات التعديل على مستوى المؤسسة التي انتفعت بالإسهام

في حالة التوقف عن النشاط أو التوقيف في البناءات أو التجهيزات أو المعدات من قبل المؤسسة التي انتفعت بالإسهام قبل استيفاء الفترة الدنيا للإمتلاك التي تجعل حقّ الطرح نهائياً يتمّ الرجوع في الامتياز وبالتالي تعديل الأداء الذي تمّ طرحه أو توقيف العمل به.

وتحتسب فترة الخمس سنوات بالنسبة إلى التجهيزات أو المعدات والعشر سنوات بالنسبة إلى البناءات ابتداء من تاريخ اقتناء الأملاك المعنية على مستوى المؤسسة الفردية موضوع الإسهام وباعتبار فترة الامتلاك الإضافية على مستوى المؤسسة التي انتفعت بالإسهام.

وفي هذه الحالة، يتعين على المؤسسة التي انتفعت بالإسهام دفع مبلغ الأداء على القيمة المضافة منقوصا بالخمس عن كل سنة مدنية أو جزء من سنة مدنية حصل فيها الاحتفاظ على مستوى المؤسساتين إذا تعلق الأمر بالتجهيزات أو المعدات وبالعشر عن كل سنة مدنية أو جزء من سنة مدنية حصل فيها الاحتفاظ إذا تعلق الأمر بالبناءات.

هذا وتجدر الإشارة إلى أنه إذا كانت المؤسسة موضوع الإسهام خاضعة جزئيا للأداء على القيمة المضافة فإن الرجوع في حق طرح الأداء على القيمة المضافة على مستوى المؤسسة التي انتفعت بالإسهام يتم في حدود مبلغ الأداء الذي تم طرحه فعليا من قبل المؤسسة موضوع الإسهام أي باعتبار الطرح الجزئي منقوصا بالخمس عن كل سنة مدنية أو جزء من سنة مدنية بالنسبة إلى التجهيزات أو المعدات وبالعشر بالنسبة إلى البناءات.

مثال:

1. لنفترض أن مؤسسة فردية " أ " خاضعة جزئيا للأداء على القيمة المضافة تمت إحالتها بتاريخ 12 فيفري 2007 في إطار الإسهام في رأس مال شركة " ب " خاضعة للأداء على القيمة المضافة.

وتمتلك المؤسسة "أ" بتاريخ الإحالة الأملاك التالية:

النسبة المئوية للطرح	نسبة الأداء على القيمة المضافة	ثمن الشراء دون اعتبار الأداء	تاريخ الإقتناء	
80%	10%	20 000 دينار	3 مارس 2006	معدات إعلامية
70%	18%	70 000 دينار	2 أبريل 2003	شاحنة

في هذه الحالة فإن المؤسسة " أ " غير مطالبة بتعديل الأداء على القيمة المضافة بعنوان الأملاك موضوع الإسهام.

2. لنفترض أن الشركة " ب " تولت التقويت في المعدات الإعلامية والشاحنة لمؤسسة أخرى بتاريخ 15 سبتمبر 2008.

في هذه الحالة يتعين على الشركة " ب " ما يلي:

أ. بالنسبة إلى المعدات الإعلامية

تعديل الأداء على القيمة المضافة كما يلي:

- الأداء على القيمة المضافة الذي تمّ طرحه على مستوى المؤسسة " أ " :
 $(20\,000 \text{ د} \times 10\% \times 80\%) = 1\,600 \text{ دينار}$

- الفترة الجمالية للاحتفاظ على مستوى المؤسستين: من 3 مارس 2006 إلى 15 سبتمبر 2008. يتمّ التعديل في حدود الخمسين.

- الأداء على القيمة المضافة الواجب دفعه للخزينة:
 $1\,600 \text{ د} \times \frac{2}{5} = 640 \text{ دينار}$

ويتعيّن على المؤسسة " ب " التصييص على مبلغ الأداء على القيمة المضافة موضوع التعديل على مستند البيع حتى يتسنى للمؤسسة المقتنية طرح الأداء على القيمة المضافة وفقا للتشريع الجاري به العمل .

ب. بالنسبة إلى الشاحنة

باعتبار أن فترة الاحتفاظ الجمالية على مستوى المؤسستين تفوق 5 سنوات (من 2 أفريل 2003 إلى 12 سبتمبر 2008)، فإنه لا يتمّ مطالبة المؤسسة " ب " بتعديل الأداء على القيمة المضافة بعنوان عملية التقويت في الشاحنة.

III - تاريخ تطبيق الإجراء

طبقا لأحكام الفصل 88 من القانون عدد 85 لسنة 2006 المؤرخ في 25 ديسمبر 2006 المتعلق بقانون المالية لسنة 2007 تطبق أحكام القانون المذكور بداية من غرة جانفي 2007. وبالتالي فإن النظام التفاضلي المتعلق بعمليات الإسهام بمؤسسة فردية في رأس مال شركات يطبق على عمليات الإسهام المنجزة ابتداء من غرة جانفي 2007.

المديرة العامة للدراسات
والتشريع الجبائي

الإمضاء: آمنة الغربي

ملحق للمذكرة العامة عدد 32 لسنة 2007

الأمر عدد 1266 لسنة 2007 مؤرخ في 21 ماي 2007 يتعلق بتحديد أسباب عدم مواصلة النشاط الخارجة عن نطاق المؤسسة

إن رئيس الجمهورية ؛

بإقتراح من وزير المالية ،

بعد الإطلاع على مجلة الإلتزامات والعقود،

وعلى المجلة التجارية كما تم تنقيحها وإتمامها بالنصوص اللاحقة وخاصة منها القانون عدد 31 لسنة 2003 المؤرخ في 28 أفريل 2003،

وعلى مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات،

وعلى مجلة معالم التسجيل والطابع الجبائي،

وعلى القانون عدد 85 لسنة 2006 المؤرخ في 25 ديسمبر 2006 المتعلق بقانون المالية لسنة 2007،

وعلى رأي وزير العدل وحقوق الإنسان،

وعلى رأي وزير الصناعة و الطاقة و المؤسسات الصغرى والمتوسطة،

وعلى رأي وزير التجارة والصناعات التقليدية،

وعلى رأي المحكمة الإدارية ،

يصدر الأمر الآتي نصه :

الفصل الأول: تعتبر أسباب خارجة عن نطاق المؤسسة تحول دون مواصلتها النشاط على معنى أحكام الفقرة الأخيرة من الفقرة III من الفصل 11 مكرر والعدد 19 من الفصل 38 والفقرتين I و II من الفصل 39 رابعا و والفقرتين I و II من الفصل 48 رابعا من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة

على الشركات والفقرة VIII من الفصل 23 والفقرة II من الفصل 52 مكرّر
والفقرة II من الفصل 52 ثالثاً من مجلة معالم التسجيل والطابع الجبائي الأسباب
التالية :

(1) إحالة المؤسسة للغير في إطار التسوية القضائية على معنى القانون عدد 34
لسنة 1995 المؤرخ في 17 أبريل 1995 المتعلق بإنقاذ المؤسسات التي تمر
بصعوبات اقتصادية كما تم تنقيحه وإتمامه بالنصوص اللاحقة.

(2) حالات القوة القاهرة المستقلة عن فعل المؤسسة المثبتة طبقاً للقانون والتي
تحول دون مواصلة المؤسسة لنشاطها.

(3) إتحاد الدائنين والصلح بتنازل المفلس عن ماله في إطار الإفلاس طبقاً لأحكام
المجلة التجارية باستثناء حالات التسبب في الإفلاس.

الفصل 2 : وزير المالية مكلف بتنفيذ هذا الأمر الذي ينشر بالرائد الرسمي
للجمهورية التونسية.

تونس في 21 ماي 2007