

مذكرة عامة عدد 14 لسنة 2015

الموضوع : النظام الجبائي لعمليات الاندماج والانقسام الكلي للشركات

ملحق 1: أمثلة تطبيقية

ملحق 2: الفصول من 408 إلى 432 من مجلة الشركات التجارية

ملخص

النظام الجبائي لعمليات الاندماج والانقسام الكلي للشركات

I. في مادة الضريبة على الشركات (الفصل 49 عاشرًا من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات)

1. بالنسبة إلى الشركة المدمجة أو المنقسمة

أ. على مستوى تحديد قاعدة الضريبة

- طرح القيمة الزائدة الناتجة عن عملية الاندماج أو الانقسام الكلي للشركات والمتأتية من عناصر الأصول باستثناء السلع والقيم التي تكوّن غرض الاستغلال (المخزون).
- طرح المدخرات التي لا يزال لها موجب في تاريخ عملية الاندماج أو الانقسام الكلي.

ب. على مستوى الواجبات المتعلقة بالتصاريح

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

2. بالنسبة إلى الشركة التي آلت إليها عناصر الأصول

أ. على مستوى تحديد قاعدة الضريبة

- دمج 50% من القيمة الزائدة الناتجة عن عملية الاندماج أو الانقسام الكلي للشركات والتي تمّ طرحها من النتائج الخاضعة للضريبة للشركة المدمجة أو المنقسمة وذلك على أساس الخمس سنويا ابتداء من سنة الاندماج أو سنة الانقسام الكلي. ولا يتمّ الدمج إذا كانت القيمة الزائدة معفاة بمقتضى التشريع الجبائي الجاري به العمل.

- دمج المدّخرات التي تمّ طرحها على مستوى الشركة المدمجة أو المنقسمة ضمن النتائج الخاضعة للضريبة للسنة التي تصبح فيها دون موجب،
- طرح الخسائر والاستهلاكات المؤجلة والمسجلة على مستوى الشركة المدمجة أو المنقسمة وذلك بالنسبة للفترة المتبقية من الخمس سنوات بالنسبة إلى خسائر الاستغلال.

ب. على مستوى نتائج إلغاء المساهمات

لا يكون لعملية إلغاء مساهمات الشركة التي آلت إليها عناصر الأصول في رأس مال الشركة المدمجة أو المنقسمة أو مساهمات هذه الأخيرة في رأس مال الشركة التي آلت إليها عناصر الأصول عند الاقتضاء أية تبعات على نتيجتها الجبائية حيث تسجل نتيجة الإلغاء ضمن أموالها الذاتية.

غير أنّ نتيجة إعادة إحالة في المساهمات المذكورة تؤخذ بعين الاعتبار لضبط نتيجتها الخاضعة للضريبة.

ج. على مستوى فائض الضريبة على الشركات للشركة المدمجة أو المنقسمة

لا يكون فائض الضريبة على الشركات المسجل قابلاً للتحويل إلى الشركة التي آلت إليها عناصر الأصول. ويبقى فائض الضريبة المذكور قابلاً للإرجاع إلى هذه الأخيرة باسم الشركة المدمجة أو المنقسمة. إذا كان للعملية مفعول رجعي إلى غرة جانفي، تكون الخصوم من المورد والأقساط الاحتياطية والتسبقات المدفوعة خلال الفترة الانتقالية (من غرة جانفي إلى تاريخ العملية) قابلة للطرح على مستوى الشركة التي آلت إليها عناصر الأصول.

3. شروط الانتفاع بالنظام الجبائي التفاضلي في مادة الضريبة على الشركات

- يجب أن تتمّ عمليات الاندماج والانقسام الكلي للشركات طبقاً لأحكام مجلة الشركات التجارية،
- يجب أن تكون الشركات المعنية خاضعة قانوناً لتدقيق مراقب حسابات وأن تكون قد تمت المصادقة على حساباتها بعنوان آخر سنة مالية مختومة في تاريخ الاندماج أو الانقسام الكلي للشركات.

4. مآل الامتيازات الجبائية التي انتفعت بها الشركات المعنية بالعملية والتي انتفع بها المكتتبون في رأس مالها

يمكن للمشاريع موضوع عمليات الاندماج أو الانقسام الكلي مواصلة الإنتفاع بالإمتيازات الجبائية المتعلقة بمرحلة الاستغلال على مستوى الشركة التي آلت إليها عناصر الأصول وذلك

خلال المدة المتبقية إذا كان الإمتياز محدودا في الزمن. كما لا يتم الرجوع في الامتيازات الجبائية المتعلقة بعمليات إعادة الاستثمار داخل المؤسسة وخارجها.

5. الرجوع في النظام الجبائي التفاضلي

في صورة القيام بعمليات انقسام قبل نهاية مدة ثلاث سنوات ابتداء من غرة جانفي من السنة الموالية لسنة الاندماج أو لسنة الانقسام الكلي، تطالب الشركة التي آلت إليها عناصر الأصول بدفع الضريبة على الشركات التي لم تدفع تبعا للنظام الجبائي التفاضلي تضاف إليها خطايا التأخير المستوجبة طبقا للتشريع الجبائي الجاري به العمل.

II. في مادة معاليم التسجيل (العدد 21 من الفصل 23 من مجلة معاليم التسجيل والطابع الجبائي)

- تسجيل العقد بالمعلوم القار المحدد بـ 150 دينار. ويطبّق هذا المعلوم على العقود المتضمنة لتحمل الخصوم المثقلة على الإسهامات شريطة عدم التقويت في العناصر موضوع تحمل الخصوم قبل انتهاء السنة الثالثة الموالية لسنة الاندماج أو لسنة الانقسام الكلي للشركات ما عدا في حالة التقويت الكلي أو في إطار عملية اندماج.

- إذا تضمنت عناصر الأصول عقارات، تستوجب المعاليم التالية:

✓ 1% بعنوان معلوم الترسيم العقاري أو بعنوان معلوم نقل ومقاسمة العقارات غير المرسّمة،

✓ 3% بالنسبة للعقارات التي لم يتم تحديد مراجع انجرارها الجبائي.

III. في مادة الأداء على القيمة المضافة (الفصل 9 من مجلة الأداء على القيمة المضافة)

1. بالنسبة إلى عمليات الإندماج

أ. الشركة التي آلت إليها عناصر الأصول خاضعة كليا للأداء على القيمة المضافة

لا يستوجب أيّ تعديل كما أن فائض الأداء على القيمة المضافة المسجل على مستوى الشركة المستوعبة أو المدمجة يكون قابلا للتحويل لها.

ب. الشركة التي آلت إليها عناصر الأصول خاضعة جزئيا أو غير خاضعة للأداء على القيمة المضافة

يتعين تعديل الأداء على القيمة المضافة الذي تمّ طرحه أو الذي تمّ توقيف العمل به على مستوى الشركة المستوعبة أو المدمجة وفقا للتشريع الجبائي الجاري به العمل.

2. بالنسبة إلى عمليات الانقسام الكلي

يتعين تعديل الأداء على القيمة المضافة الذي تمّ طرحه أو الذي تمّ توقيف العمل به على مستوى الشركة المنقسمة وفقا للتشريع الجبائي الجاري به العمل.

تهدف هذه المذكرة إلى توضيح النظام الجبائي لعمليات الاندماج والانقسام الكلي للشركات وذلك في مادة الضريبة على الشركات و في مادة معالم التسجيل وفي مادة الأداء على القيمة المضافة.

I- في مادة الضريبة على الشركات

1- بالنسبة إلى الشركة المدمجة أو المنقسمة

أ- على مستوى ضبط قاعدة الضريبة لسنة الاندماج أو الانقسام الكلي

▪ طرح القيمة الزائدة للاندماج أو للانقسام الكلي

تطرح لضبط قاعدة الضريبة لسنة الاندماج أو الانقسام الكلي، القيمة الزائدة الناتجة عن الإسهام بعناصر الأصول في إطار عمليات اندماج أو انقسام كلي للشركات باستثناء السلع والقيم التي تكوّن غرض الاستغلال (المخزون). ويشمل الطرح القيمة الزائدة المحققة بعنوان الأصول التجارية غير المسجلة بالموازنة.
(مثل عدد 1)

هذا ويؤدي طرح القيمة الزائدة بالنسبة لأصول المنتفعة بمنحة، إلى عدم توظيف الضريبة على بقية المنح التي لم تضاف بعد إلى أساس الضريبة، طبقاً لأحكام الفقرة IV من الفصل 11 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات (باعتبار أن هذا الجزء مدمج ضمن القيمة الزائدة).

هذا وتطرح القيمة الزائدة المحققة بعنوان المخزون إذا كانت الشركة المدمجة أو المنقسمة تنتفع بامتياز جبائي بعنوان الأرباح المتأتية من الاستغلال (شركة منتصبة بمنطقة تنمية جهوية، شركة منتفعة بالامتيازات المتعلقة بالتنمية الفلاحية، الشركة التي آلت إليها عناصر الأصول هي شركة مصدرة كليا...).

(مثل عدد 2)

▪ طرح المدخرات

تطرح لضبط النتيجة الخاضعة للضريبة لسنة الاندماج أو الانقسام الكلي المدخرات المكوّنة (بعنوان الديون غير ثابتة الاستخلاص، بعنوان تقلص قيمة المخزونات المعدة للبيع، بعنوان تقلص قيمة الأسهم المدرجة بالبورصة أو بعنوان تقلص قيمة الأسهم أو المنابات الإجتماعية بالنسبة إلى شركات الاستثمار ذات رأس مال تنمية) والتي تمّ طرحها من النتائج الخاضعة للضريبة بعنوان السنوات السابقة والتي لا يزال لها موجب في تاريخ عملية الاندماج أو الانقسام الكلي (باعتبار أنّ المدخرات المذكورة تؤخذ بعين الاعتبار ضمن

النتيجة المحاسبية تبعا لتحويلها) وذلك شريطة تسجيلها بموازنة الشركة التي آلت إليها عناصر الأصول.
(المثال عدد 1).

لا تطبق هذه القاعدة على المدخرات الفنية بالنسبة إلى مؤسسات التأمين وإعادة التأمين، حيث لا يترتب عن تحويل المدخرات الفنية المكونة طبقا للتشريع الجاري به العمل في مادة التأمين من الشركة المدمجة أو المنقسمة إلى الشركة التي آلت إليها عناصر الأصول في إطار عملية الاندماج أو الانقسام كآية تبعات جبائية باعتبارها تمثل تعهدات مؤسسات التأمين وإعادة التأمين تجاه المؤمن لهم والمستفيدين من العقود.

ب- على مستوى واجباتها المتعلقة بالتصاريح

تؤدي عملية الإندماج أو الانقسام الكلي إلى انحلال الشركة المدمجة أو المنقسمة دون تصفيتها. وبالتالي، يتعين على الشركات المذكورة إيداع التصريح المتعلق بالانقطاع عن النشاط بالمصالح الجبائية المختصة في أجل أقصاه نهاية الشهر الثالث من تاريخ انعقاد آخر جلسة عامة خارقة للعادة أقرت عملية الاندماج أو الانقسام الكلي وكذلك قائمة في الخسائر والاستهلاكات المؤجلة مع بيان السنوات التي سجلت بعنوانها.

ويتضمن التصريح المذكور:

- النتائج المسجلة من تاريخ بدء السنة المالية التي تمت خلالها عملية الاندماج أو عملية الانقسام الكلي إلى تاريخ بدء مفعول العملية المذكورة.

- المدخرات التي أصبحت دون موجب في تاريخ الاندماج أو الانقسام الكلي.

إذا كان لعملية الإندماج أو الإنقسام الكلي مفعول رجعي في غرة جانفي من سنة الاندماج أو الإنقسام الكلي، يتم التصريح بنتائجها كما يلي :

✓ العملية تمت بعد إيداع التصريح المتعلق بنتائج السنة السابقة

يتم إيداع تصريح تصحيحي بشأن التصريح بالضرية على الشركات المودع، يأخذ بعين الاعتبار نتائج عملية الاندماج أو الانقسام الكلي.

✓ العملية تمت قبل أجل إيداع التصريح المتعلق بنتائج السنة السابقة

يأخذ التصريح المذكور بعين الاعتبار نتائج عملية الاندماج أو الانقسام الكلي.

2- بالنسبة إلى الشركة التي آلت إليها عناصر الأصول

أ- على مستوى ضبط قاعدة الضريبة

■ إعادة دمج القيمة الزائدة للاندماج أو الانقسام الكلي

تدمج ضمن النتائج الخاضعة للضريبة للشركة التي آلت إليها عناصر الأصول، القيمة الزائدة للاندماج أو الانقسام الكلي للشركات التي تمّ طرحها من النتائج الخاضعة للضريبة للشركة المدمجة أو المنقسمة وذلك في حدود 50% من مبلغها على أساس الخمس سنويا ابتداء من سنة الاندماج أو سنة الانقسام الكلي. ويتم الإدماج حتى إذا كانت الشركة التي آلت إليها عناصر الأصول تنتفع بامتياز جبائي بعنوان نشاطها.
(مثال عدد 1)

مع العلم أن قاعدة استهلاكات عناصر الأصول تتكوّن بالنسبة إلى الشركة التي آلت إليها هذه العناصر من قيمة الإسهام بالعناصر المذكورة.

وفي صورة التفويت في الأصول موضوع عملية الاندماج أو الانقسام الكلي التي تمّ طرح القيمة الزائدة الناتجة عنها قبل نهاية مدة الخمس سنوات، يدمج القسط من القيمة الزائدة الذي لم يتمّ إخضاعه للضريبة ضمن النتائج الخاضعة للضريبة لسنة التفويت.

هذا ولا تتم إعادة الدمج:

✓ إذا كانت عناصر الأصول تنتفع بالإعفاء بعنوان القيمة الزائدة المتأتية من التفويت بمقتضى التشريع الجبائي الجاري به العمل أي حتى خارج عملية إندماج أو انقسام كلي، ويتعلق الأمر ب:

- القيمة الزائدة المتأتية من التفويت في الأسهم المدرجة ببورصة الأوراق المالية بتونس وذلك إذا تمّت عملية الاندماج أو الانقسام الكلي بعد نهاية السنة الموالية للسنة التي تمّ خلالها الاكتتاب في الأسهم أو اقتناءها من قبل الشركة المدمجة أو المنقسمة،

- القيمة الزائدة المتأتية من التفويت في الأسهم أو في المنابات الاجتماعية المكتتبه من قبل شركات الاستثمار ذات رأس مال تنمية في رأس مال المؤسسات التي يشملها ميدان تدخلات رأس مال تنمية المنصوص عليه بالفصل 39 سابعاً من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات وكذلك في منابات الصناديق المشتركة للتوظيف في رأس مال تنمية التي تستعمل موجوداتها في المؤسسات المذكورة. (المذكورة العامة عدد 2012/15)

- القيمة الزائدة المتأتية من التفويت في حصص صناديق المساعدة على الانطلاق،

- 50% من القيمة الزائدة المتأتية من التفويت في الأسهم أو في المنابات الإجتماعية المكتتبه من قبل شركات الاستثمار ذات رأس مال تنمية في رأس مال المؤسسات التي تخول الانتفاع بالامتيازات الجبائية بعنوان إعادة الاستثمار غير تلك الواردة بالمجالات المضبوطة وكذلك في حصص الصناديق المشتركة للتوظيف في رأس مال تنمية التي تستعمل موجوداتها في المؤسسات المذكورة، وذلك إذا تمّت عملية الاندماج أو الانقسام الكلي بعد نهاية السنة الخامسة الموالية لسنة الاكتتاب في الأسهم أو المنابات الاجتماعية أو في حصص الصناديق. (المذكرة العامة عدد 2012/15)

- القيمة الزائدة المتأتية من التفويت في عناصر الأصول المرتبطة بالنشاط الأصلي للشركة المدمجة أو المنقسمة إذا كانت هذه الأخيرة تنتفع بطرح أرباحها المتأتية من النشاط وذلك باستثناء العقارات المبنية وغير المبنية والأصول التجارية. (المذكرة العامة عدد 2008/20)
(المثال عدد 2)

هذا وإذا كان الامتياز بعنوان القيمة الزائدة جزئياً، فإنّ عدم إعادة الدمج يقتصر على القسط المعني بالامتياز.

✓ في صورة تسجيل خسائر بعنوان سنة الاندماج أو الانقسام الكلي للشركة المدمجة أو المنقسمة. (مثال عدد 3)

■ إعادة دمج المدخرات التي تمّ طرحها من قبل الشركة المدمجة أو المنقسمة والتي أصبحت دون موجب

يتعين تسجيل المدخرات التي تمّ طرحها من نتائج الشركة المدمجة أو المنقسمة باعتبارها لم تصبح دون موجب بعنوان سنة الاندماج أو الانقسام الكلي ضمن موازنة الشركات التي آلت إليها عناصر الأصول في إطار عملية الاندماج أو الانقسام الكلي على أن تتم إعادة دمجها ضمن نتائجها الخاضعة للضريبة للسنة التي تصبح فيها هذه المدخرات دون موجب.

▪ طرح الخسائر والاستهلاكات المؤجلة والمسجلة على مستوى الشركة المدمجة أو المنقسمة

تطرح الخسائر والإستهلاكات المؤجلة والمسجلة على مستوى الشركة المدمجة أو المنقسمة من نتائج الشركة التي آلت إليها عناصر الأصول في إطار عملية الاندماج أو الانقسام الكلي للشركات. ويتعين التنصيص على هذه الخسائر والاستهلاكات المؤجلة ضمن قائمة الإيضاحات حول القوائم المالية لسنة الاندماج أو الانقسام الكلي. وبالنسبة إلى خسائر الاستغلال، فإن الطرح يتم في حدود المدة المتبقية من الخمس سنوات. (مثال عدد 3)

ويقتصر الطرح على الخسائر والاستهلاكات المؤجلة التي لم يتسن طرحها من النتيجة الخاضعة للضريبة لسنة الاندماج أو الانقسام الكلي.

هذا وبالنسبة لعمليات الانقسام الكلي للشركات، تطرح كل شركة آلت إليها عناصر الأصول الخسائر والاستهلاكات المؤجلة في حدود قسط الأصول الصافية التي آلت إليها من الشركة المنقسمة مقارنة بجملة الأصول الصافية موضوع الانقسام. (مثال عدد 4)

ب- مآل منحة الاندماج أو الانقسام الكلي

تساوي منحة الاندماج أو الانقسام الكلي الفارق بين قيمة عناصر الأصول موضوع الإسهام ومبلغ الترفيع في رأس مال الشركة التي آلت إليها عناصر الأصول. وهي تعتبر إسهاماً إضافياً خاضعاً لنفس القواعد المطبقة على رأس المال (باستثناء فيما يتعلق بالإمتيازات الجبائية)، ولا تخضع بالتالي لأية ضريبة.

3- مآل المساهمات بين الشركات المعنية بعمليات الاندماج أو الانقسام الكلي

أ- الشركة المدمجة أو المنقسمة لها مساهمات في رأس مال الشركة التي آلت إليها عناصر الأصول

تسترجع الشركة التي آلت إليها عناصر الأصول ملكية سنداتهما، وبالتالي، يتعين عليها التفويت فيها أو إلغائها.

ولا يترتب عن إلغاء السندات المذكورة الذي يؤدي إلى التخفيض في رأس المال حسب نفس قيمة السندات الملغاة أي تبعات جبائية، وتؤخذ نتائج العملية ضمن أموالها الذاتية.

غير أن نتيجة إعادة إحالة السندات تؤخذ بعين الاعتبار لضبط نتيجتها الخاضعة للضريبة لسنة إعادة الإحالة.

ب- الشركة التي آلت إليها عناصر الأصول لها مساهمات في رأس مال الشركة المدمجة أو المنقسمة

يمكن للشركة التي آلت إليها عناصر الأصول إلغاء أسهمها المسجلة بأصولها وحصر الترفيع في رأس المال في حدود إصدار أسهم جديدة أو منابات اجتماعية لفائدة الشركاء أو المساهمين الآخرين من غيرها.

يكون الفارق بين القسط الراجع إلى الشركة التي آلت إليها عناصر أصول، من الأصول الصافية للشركة المدمجة أو المنقسمة التي تم تقييمها خلال العملية والقيمة المحاسبية الصافية لسندات الشركة المدمجة أو المنقسمة التي تملكها الشركة التي آلت إليها عناصر الأصول قبل عملية الاندماج أو الانقسام الكلي فائضا إيجابيا أو سلبيا لعملية الاندماج أو الانقسام الكلي.

وليس للفائض الإيجابي والفائض السلبي المذكورين أية تبعات جبائية، ويتعين دمجه ضمن الموارد الذاتية للشركة التي آلت إليها عناصر الأصول.

ج- مساهمات متبادلة بين الشركات المعنية بعمليات الاندماج أو الانقسام الكلي

يبقى النظام الجبائي المذكور أعلاه ساريا في حالة المساهمات المزدوجة بين الشركات المعنية بالعملية.

4- مآل فائض الضريبة على الشركات المسجل على مستوى الشركة المدمجة أو المنقسمة

لا يمكن تحويل فائض الضريبة على الشركات الذي يفرزه التصريح بالانقطاع عن النشاط المودع من قبل الشركة المدمجة أو المنقسمة إلى الشركة التي آلت إليها عناصر الأصول غير أنه يمكن لهذه الأخيرة تقديم مطلب لاسترجاعه باسم الشركة المدمجة أو المنقسمة.

وتجدر الإشارة إلى أنّ فائض الضريبة المذكور يبقى قابلا للإرجاع بصرف النظر عن تاريخ تسجيله أي حتى إذا فاقت مدته ثلاث سنوات باعتبار أنّ الأمر يتعلق بفائض ناتج عن تصريح بالانقطاع عن النشاط.

في صورة إقرار المفعول الرجعي لعملية الاندماج أو الانقسام الكلي، فإنّ الشركة المدمجة أو المنقسمة تعتبر منحلّة في 31 ديسمبر من السنة السابقة لسنة الاندماج أو الانقسام الكلي وتعتبر كل العمليات التي تقوم بها هذه الشركة خلال هذه الفترة الإنتقالية أي من غرة

جانفي من سنة الاندماج أو الانقسام الكلي إلى تاريخ الاندماج أو الانقسام الكلي منجز من قبل الشركة التي آلت إليها عناصر الأصول.

وعلى هذا الأساس، تكون الخصوم من المورد الموظفة على المبالغ الراجعة للشركة المنحلة خلال الفترة المذكورة وكذلك الأقساط الاحتياطية والتسبقات المدفوعة من قبلها خلال نفس الفترة قابلين للطرح من الضريبة على الشركات أو من الأقساط الاحتياطية المستوجبة على الشركة التي آلت إليها عناصر الأصول.

5- شروط الانتفاع بالنظام الجبائي التفاضلي لعملية الاندماج والانقسام الكلي في مادة الضريبة على الشركات

لا يطبق النظام الجبائي في مادة الضريبة على الشركات المذكور أعلاه إلا على:

- الشركات الخاضعة للضريبة على الشركات والخاضعة قانونا لتدقيق مراقب حسابات والتي تمت المصادقة على حساباتها بعنوان آخر سنة مالية مختومة في تاريخ الاندماج أو الانقسام الكلي للشركات.
- عمليات الاندماج والانقسام الكلي للشركات التي تتم طبقا لأحكام مجلة الشركات التجارية (الملحق عدد 2).

6- مآل الامتيازات الجبائية التي تمتعت بها الشركة المدمجة أو المنقسمة والمكتبتين في رأس مالها

أ- على مستوى الامتيازات المتعلقة بأرباح الاستغلال

عملا بأحكام الفصل 53 من مجلة تشجيع الاستثمارات في صورة التفويت في مشروع ينتفع بامتيازات جبائية بعنوان الأرباح المتأتية من الاستغلال، يواصل المقتني الانتفاع بالامتيازات المذكورة وذلك بالنسبة للفترة المتبقية إذا كان الامتياز محدودا في الزمن.

باعتبار أنّ عملية الاندماج أو الانقسام الكلي هي عملية تفويت، تواصل الشركات التي آلت إليها عناصر أصول مشاريع منتفعة بامتياز جبائي الانتفاع بالامتيازات الجبائية المتعلقة بمرحلة الاستغلال سارية المفعول قبل عملية الاندماج أو الانقسام الكلي خلال المدة المتبقية إذا كان الامتياز محدودا في الزمن وذلك في حدود الأرباح المتأتية من الأصول التي آلت إليها من العملية المعنية. وتضبط الأرباح القابلة للطرح في هذه الحالة، في غياب محاسبة تحليلية، على أساس نسبة تحدّد باعتبار الأصول التي آلت إليها من عملية الاندماج أو الانقسام الكلي مقارنة بأصولها الجمالية.

وتشمل هذه الامتيازات كذلك:

- مواصلة الانتفاع بتحمل الدولة لمساهمة الأعراف في النظام القانوني للضمان الاجتماعي بالنسبة للفترة المتبقية،

- مواصلة الانتفاع بالإعفاء من المساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء بالنسبة للفترة المتبقية،

- عدم إرجاع المحيل للمبالغ المتبقية من الإعتمادات الواجب إرجاعها والقروض العقارية والمنح في صورة تكفل المحال له بها وشريطة أن يكون هذا الأخير مؤهلاً للانتفاع بها طبقاً للتشريع الجاري به العمل،

- تحمل الدولة لمصاريف التصديق على الإنتاج البيولوجي.

ب- على مستوى الامتيازات المتعلقة بإعادة الاستثمار

لا تؤدي عملية التخفيض في رأس مال الشركة التي آلت إليها عناصر الأصول تبعا لإلغاء الأسهم التي كانت تملكها الشركة المدمجة أو المنقسمة في رأس مالها في حدود المساهمات المذكورة تبعا لانحلال الشركة المدمجة أو المنقسمة قبل انتهاء مدة الخمس سنوات المحددة للانتفاع بالامتيازات الجبائية إلى سحب الامتيازات الجبائية التي انتفعت بها الشركات المعنية بعنوان إعادة الاستثمار صلبها ولا إلى سحب الامتيازات الجبائية التي انتفع بها المكتتبون في رأس مالها.

وتستوجب مواصلة الانتفاع بالامتيازات وعدم الرجوع فيها بالنسبة إلى الشركة أو الشركات التي آلت إليها عناصر الأصول توفر الشروط التالية:

- إيداع لدى المصالح المعنية التصريح المتعلق بالاستثمار الأصلي،

- الالتزام بمواصلة الاستغلال خلال المدة المتبقية من فترة العشر سنوات ابتداء من تاريخ دخول الاستثمار الأصلي طور النشاط الفعلي ما لم ينصّ التشريع الجاري به العمل على فترة مخالفة ويتعين إرفاق الالتزام المذكور بالتصريح المذكور أعلاه.

بالنسبة للاعتمادات الواجب إرجاعها والقروض العقارية، فإن عدم إرجاعها من قبل المحيل يتطلب توفر الشروط الخاصة في المقتني للانتفاع بها وإلتزامه بإرجاع المبالغ المتبقية حسب الرزنامة الأصلية.

7- الرجوع في النظام الجبائي التفاضلي في مادة الضريبة على الشركات لعمليات الاندماج أو الانقسام الكلي

يتعيّن على الشركات التي آلت إليها عناصر الأصول في إطار عمليات اندماج أو انقسام كلي، في صورة قيامها بعملية انقسام كلي قبل نهاية مدّة ثلاث سنوات ابتداء من غرّة جانفي من السنة الموالية لسنة الاندماج أو لسنة الانقسام الكلي، دفع الضريبة على الشركات التي لم تدفع تبعا للانتفاع بالنظام التفاضلي لعمليات الاندماج أو الانقسام الكلي وذلك في ما يتعلق بـ:

- 50% من القيمة الزائدة لعناصر الأصول التي تم طرحها من نتائج سنة الاندماج أو الانقسام الكلي للشركات ولم تتم إعادة دمجها على مستوى الشركة التي آلت إليها عناصر الأصول،
- القسط الذي لم يدمج بعد من 50% المتبقية من القيمة الزائدة لعناصر الأصول،
- المدخرات التي تم طرحها من نتائج الشركة المدمجة أو المنقسمة،
- الخسائر والاستهلاكات المؤجلة التي تم تحويلها من الشركة المدمجة أو المنقسمة والتي تم طرحها من قبل الشركة التي آلت إليها عناصر الأصول.

وتبقى كذلك خطايا التأخير مستوجبة طبقا للتشريع الجبائي الجاري به العمل (مثال عدد 5).

وعلى هذا المستوى يجدر توضيح ما يلي:

- فيما يتعلق بنسبة الضريبة على الشركات التي يتعين تطبيقها: باعتبار أنّ الفقرة V من الفصل 49 عاشرًا من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات تنصّ على أنّ الرجوع في الامتيازات يتعلق بالضريبة على الشركات التي لم تدفع تبعا للأحكام التفاضلية المنصوص عليها بنفس الفصل، يتعيّن أن تتمّ تسوية الوضعية بعنوان الضريبة على الشركات من قبل الشركة التي آلت إليها عناصر الأصول حسب نسبة الضريبة على الشركات التي تخضع لها الشركة المدمجة أو المنقسمة بعنوان سنة الاندماج أو الانقسام الكلي.

- فيما يتعلق بخطايا التأخير: يتعلق الرجوع في الامتيازات بأجل إيداع التصريح حيث يتعيّن إيداع التصريح بالانقطاع عن النشاط من قبل الشركة المدمجة أو المنقسمة في الأجل المحددة لكلّ عمليات الانقطاع عن النشاط بالفصل 58 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات. بالتالي، تحتسب خطايا التأخير:

✓ ابتداء من أول يوم يلي انتهاء أجل 15 يوما من تاريخ عملية الاندماج أو الانقسام الكلي المحدد بالفصل 58 المذكور أعلاه لإيداع التصريح بالانقطاع عن النشاط،

✓ بعنوان القسط من القيمة الزائدة لعناصر الأصول وبعنوان المدخرات المعاد دمجها قبل الرجوع في النظام التفاضلي، ابتداء من أول يوم يلي انتهاء الأجل المحدد لإيداع التصريح بالانقطاع عن نشاط الشركة المدمجة أو الشركة المنقسمة كما تمّ ذكره أعلاه حتى تاريخ إيداع التصريح بالضريبة على الشركات من قبل الشركة التي آلت إليها عناصر الأصول والمتعلق بالسنوات التي تأخذ بعين الاعتبار إعادة دمج القسط من القيمة الزائدة أو/و من المدخرات.

II- في مادة معاليم التسجيل

1. عقد الاندماج أو الانقسام الكلي للشركات

تنتفع عمليات الاندماج أو الانقسام الكلي بالتسجيل بالمعلوم القار المحدد بـ150 دينار عن كل عقد.

وفي حال تضمنت أصول الشركة عقارات، تستوجب المعاليم التالية:

- 1% بعنوان معلوم الترسيم العقاري إذا كانت العقارات مسجلة بالسجل العقاري أو بعنوان معلوم نقل ومقاسمة العقارات غير المرسّمة،

- 3% بالنسبة إلى العقارات التي لم يتم ذكر مراجع انجرارها الجبائي.

غير أن معلوم التسجيل بعنوان المقاسمات المحدد بـ0.5% لا يكون مستوجبا، إلا إذا تضمّن العقد منح الشركة المدمجة أو المنقسمة عنصر من عناصر أصولها بعنوان مقاسمة إلى الشركة التي آلت إليها عناصر الأصول مقابل مساهمة هذه الأخيرة في رأس مالها (مع العلم وأنّ هذه العملية لا تنتفع بأي نظام جبائي تفاضلي).

2. تحمّل الخصوم المثقلة

تخضع العقود المتضمنة لتحمّل الخصوم المثقلة على الإسهامات في إطار عمليات اندماج أو انقسام كلي للشركات للتسجيل بالمعلوم القار المحدد بـ150 دينار عن كل عقد.

هذا وباعتبار أنّه عملا بأحكام الفقرة II من الفصل 19 من مجلة معاليم التسجيل والطابع الجبائي لا يمكن استخلاص أكثر من معلوم قارّ على نفس العقد، فإنّ العقد الذي يعاين عملية اندماج أو انقسام كلي والمتضمّن لتحمّل الخصوم المثقلة على الإسهامات يخضع لإستخلاص المعلوم القار المحدد بـ150 دينار مرّة واحدة.

ويستوجب الانتفاع بالمعلوم القار توفر الشروط التالية:

- أن تكون كل الشركات المعنية بعمليات الاندماج أو الانقسام الكلي خاضعة للضريبة على الشركات،

- أن تكون حسابات الشركات المعنية بعملية الاندماج أو الانقسام الكلي خاضعة قانوناً لتدقيق مراقب حسابات وتمت المصادقة على حساباتها بعنوان السنة المالية السابقة لسنة تحقيق الاندماج أو الانقسام الكلي،

- عدم تفويت الشركة التي آلت إليها عناصر الأصول خلال الثلاث سنوات الموالية لسنة الاندماج أو الانقسام الكلي في العناصر موضوع تحمل الخصوم.

ويستوجب تفويت الشركة التي آلت إليها الأصول، في العناصر المذكورة قبل انتهاء أجل الثلاث سنوات الموالية لسنة الاندماج أو الانقسام الكلي، دفع المعلوم النسبي المطبق على البيوعات بالنسبة للعنصر أو للعناصر موضوع التفويت وذلك في حدود تحمل الخصوم تضاف إليها خطايا التأخير المحتسبة طبقاً للتشريع الجبائي الجاري به العمل.

ولا يكون المعلوم النسبي مستوجبا إذا تم التفويت في العناصر في إطار عملية اندماج أو في إطار عملية تفويت كلي في الشركة.

III- في مادة الأداء على القيمة المضافة

1. بالنسبة إلى عمليات الاندماج

أ- إذا كانت الشركة التي آلت إليها عناصر الأصول خاضعة كلياً للأداء على القيمة المضافة

تقوم مقام الشركة المدمجة فيما يتعلّق بنظام الطّرح للأداء على القيمة المضافة، وبالتالي يحال إليها الأداء على القيمة المضافة أو ما تبقى منه (فائض الأداء على القيمة المضافة) والمدفوع بعنوان الممتلكات والقيم التي تمنح حق الطرح وذلك وفقاً لأحكام الفقرة IV – 4 من الفصل 9 من مجلة الأداء على القيمة المضافة.

وبالتالي، وفي هذه الحالة لا يكون تعديل وفوترة الأداء على القيمة المضافة من قبل الشركة المدمجة مستوجبا.

ب- إذا كانت الشركة التي آلت إليها عناصر الأصول غير خاضعة أو خاضعة جزئياً للأداء على القيمة المضافة

تطالب بتعديل الأداء على القيمة المضافة الذي تمّ طرحه أو الذي تمّ توقيف العمل به وفوترته إلى الشركة التي آلت إليها عناصر الأصول طبقاً للتشريع الجبائي الجاري به العمل (الفقرة IV – 2 من الفصل 9 من مجلة الأداء على القيمة المضافة).

2. بالنسبة إلى عمليات الانقسام الكلي للشركات

لا تنتفع عملية الانقسام الكلي بأيّ نظام خاصّ فيما يتعلّق بتعديل الأداء على القيمة المضافة الذي تمّ طرحه أو الذي تمّ توقيف العمل به.


وعلى هذا الأساس فإن عملية الانقسام الكلي تؤدي إلى تعديل الأداء على القيمة المضافة طبقاً للفقرة IV-2 من الفصل 9 من مجلة الأداء على القيمة المضافة.

تلغي وتعوض هذه المذكرة العامة كلّ المذكرات العامة الأخرى في نفس الموضوع وخاصة:

- المذكرة العامة عدد 34 لسنة 1998،
- المذكرة العامة عدد 12 لسنة 2001،
- المذكرة العامة عدد 20 لسنة 2003،
- المذكرة العامة عدد 22 لسنة 2004،
- المذكرة العامة عدد 28 لسنة 2005.

المديرة العامة للدراسات
والتشريع الجبائي

الإمضاء : حبيبة جراد حرم اللواتي



ملحق 1 للمذكرة العامة عدد 14 لسنة 2015

أمثلة تطبيقية

مثال عدد 1:

لنفترض أن شركة خفية الإسم "أ" استوعبت شركة أخرى خفية الإسم "ب" ، وأن مفعول عملية الإستيعاب بدأ بتاريخ 02 جويلية 2015.

لنفترض أن الشركة المستوعبة "ب" حققت خلال الفترة الممتدة من 01 جانفي إلى 02 جويلية 2015 نتيجة صافية بـ 950.000 دينار تأخذ بعين الإعتبار قيمة زائدة متأتية من عملية الإندماج بـ:

- 240.000 دينار بعنوان تجهيزات،
- 300.000 دينار بعنوان عقار،
- 110.000 دينار بعنوان مخزون،
- 70.000 دينار بعنوان أسهم وحصص اجتماعية كانت الشركة المدمجة تمتلكها في رأس مال شركات أخرى عن طريق شركة استثمار ذات رأس مال تنمية.

لنفترض أن الشركة "ب" كونت وطرحت من نتائجها بعنوان السنوات السابقة لسنة الإندماج:

- مدخرات بعنوان ديون غير ثابتة الإستخلاص تغطي المبلغ الكلي لهذه الديون بمبلغ 150.000 دينار، وآلت هذه الديون للشركة "أ" دون مقابل. (0 دينار)،
- مدخرات بعنوان تقلص قيمة المخزون المعدّ للبيع، تقدر تكلفته بـ 250.000 دينار وكان موضوع مدخرات تم طرحها بـ 110.000 دينار آل إلى الشركة "أ" بمبلغ 180.000 دينار.

في هذه الحالة، تكون التبعات الجبائية لعملية الإندماج على مستوى الشركة المدمجة وعلى مستوى الشركة التي آلت إليها عناصر الأصول كما يلي:

أ- على مستوى الشركة المدمجة

تضبط النتيجة الخاضعة للضريبة لسنة 2015 كما يلي:

- النتيجة الصافية بعنوان الفترة الممتدة من 01 جانفي إلى 02 جويلية 2015 د 950.000

أ- طرح القيمة الزائدة المتأتية من الاندماج بعنوان:

▪ التجهيزات د 240.000

▪ العقار د 300.000

▪ أسهم وحصص اجتماعية بواسطة شركة استثمار ذات رأس مال تنمية د 70.000

ب- طرح المدخرات التي لم تصبح دون موجب ⁽¹⁾ بعنوان:

▪ ديون غير ثابتة الإستخلاص د 150.000 ⁽²⁾

▪ تقلص قيمة المخزون المعد للبيع د 70.000 ⁽²⁾

- النتيجة الخاضعة للضريبة د 120.000

ب - على مستوى الشركة التي آلت إليها عناصر الأصول

تكون التبعات الجبائية للقيمة الزائدة المتأتية من عملية الإندماج وللمدخرات التي تم طرحها من الشركة "ب" كما يلي:

ب-1 بالنسبة إلى القيمة الزائدة

▪ دمج 50% من قيمتها أي:

- بعنوان التجهيزات: 120.000 د (240.000 د × 50%) على أساس 24.000 د في السنة بداية من سنة 2015.

- بعنوان العقار: 150.000 د (300.000 د × 50%) على أساس 30.000 د في السنة بداية من سنة 2015.

⁽¹⁾ تم إعادة دمج هذه المدخرات ضمن النتيجة المحاسبية.

⁽²⁾ الجزء الذي لم يصبح دون موجب يساوي القسط من الديون و المخزون الذي فقد قيمته في تاريخ الاندماج.

- عدم دمج القيمة الزائدة بـ70.000 د المتعلقة بالأسهم وبالمناوبات الاجتماعية التي تمتلكها الشركة " ب " في رأس مال شركات أخرى عن طريق شركة استثمار ذات رأس مال تنمية على مستوى الشركة " أ " باعتبار أن القيمة الزائدة المذكورة تكون قابلة للطرح حتى في صورة التفويت في هذه السندات من قبل شركة الاستثمار ذات رأس مال تنمية لحساب الشركة "ب".

ب-2 بالنسبة إلى المدخرات

يتعين تسجيل المدّخرات بعنوان الديون غير ثابتة الاستخلاص (150.000 د) وبمعنوان تقلص قيمة المخزونات المعدّة للبيع (70.000 د) التي لا يزال لها موجب بموازنتها وإعادة دمجها ضمن نتائجها الخاضعة للضريبة للسنة التي تصبح خلالها هذه المدّخرات دون موجب.

مثال عدد 2:

لنأخذ معطيات المثال عدد 1 ولنفترض أن الشركة المدمجة "ب" منتسبة بمنطقة تنمية جهوية وأنها دخلت طور النشاط منذ سنة 2010. في هذه الحالة تكون التبعات الجبائية كما يلي:

أ- على مستوى الشركة المدمجة "ب"

- النتيجة الصافية بعنوان الفترة الممتدة من 01 جانفي إلى 02 جويلية 2015 950.000 د
- أ- طرح القيمة الزائدة المتأتية من الاندماج بعنوان:
 - التجهيزات 240.000 د
 - العقار 300.000 د
 - أسهم وحصص اجتماعية بواسطة شركة استثمار ذات رأس مال تنمية 70.000 د
 - مخزونات (باعتباره محصول متأت من التنمية الجهوية) 110.000 د
- ب- طرح المدخرات التي لم تصبح دون موجب بعنوان:
 - ديون غير ثابتة الإستخلاص 150.000 د
 - تقلص قيمة المخزون المعد للبيع 70.000 د
- النتيجة الخاضعة للضريبة 10.000 د

ب - على مستوى الشركة "أ" التي آلت إليها عناصر الأصول

إعادة دمج:

- 50% من القيمة الزائدة بعنوان العقار أي 150.000 د (300.000 د \times 50%) على أساس 30.000 د في السنة بداية من سنة 2015.

عدم إعادة دمج القيمة الزائدة ب:

- 240.000 د بعنوان التجهيزات باعتبار أن الشركة المدمجة "ب" تنتفع بطرح القيمة الزائدة المتأتية من التفويت في تجهيزاتها على غرار الأرباح المتأتية من النشاط.

- 70.000 د المتأتية من الأسهم وبالمنايات الاجتماعية التي تمتلكها الشركة "ب" في رأس مال شركات أخرى عن طريق شركة استثمار ذات رأس مال تنمية باعتبار أن القيمة الزائدة المذكورة تقبل للطرح في صورة التفويت في هذه السندات من قبل شركة الاستثمار ذات رأس مال تنمية.

مثال عدد 3:

لنأخذ معطيات المثال عدد 1 ولنفترض أن الشركة المدمجة حققت بعنوان سنة 2015 خسارة تقدر بـ 800.000 دينار منها 150.000 دينار بعنوان استهلاكات مؤجلة. وقد تم تسجيل الخسائر والإستهلاكات المذكورة بعنوان سنة 2010.

إذا افترضنا أن النتيجة التي حققتها الشركة "أ" التي آلت إليها عناصر الأصول بعنوان سنة 2015 تقدر بـ 550.000 دينار. تكون التبعات الجبائية كما يلي:

- (1) لا يقع إعادة دمج القيم الزائدة المحققة في إطار عملية الاستيعاب.
- (2) تطرح الخسائر والإستهلاكات المؤجلة والمسجلة بعنوان سنة الاستيعاب كما يلي:

- النتيجة الخاضعة للضريبة بعنوان سنة الاستيعاب:
550.000 د - 650.000 د = -100.000 دينار (هذه الخسارة لم تعد قابلة للتأجيل باعتبار انقضاء مدة الخمس سنوات : 2011 و 2012 و 2013 و 2014 و 2015)

غير أن الإستهلاكات المؤجلة أي 150.000 دينار تبقى قابلة للطرح دون تحديد في الزمن.

مثال عدد 4:

لنأخذ معطيات المثال السابق ولنفترض أن الشركة خفية الإسم "ب" انقسمت إلى شركتين خفيتي الإسم "أ" و "ج".

وقد آلت عناصر الأصول الصافية إلى الشركة "أ" في حدود 60% وإلى الشركة "ج" في حدود 40%.

في هذه الحالة، توزع الخسائر والإستهلاكات المؤجلة أثناء فترات الخسارة بين الشركتين "أ" و "ج" في حدود القسط من الأصول الصافية الراجع لكل منهما وذلك كما يلي:

● فيما يتعلق بالخسائر:

على مستوى الشركة "أ": $650.000 \times 60\% = 390.000$ د
على مستوى الشركة "ج": $650.000 \times 40\% = 260.000$ د

● فيما يتعلق بالإستهلاكات المؤجلة:

على مستوى الشركة "أ": $150.000 \times 60\% = 80.000$ د
على مستوى الشركة "ج": $150.000 \times 40\% = 60.000$ د

مثال عدد 5 :

لنأخذ معطيات المثال عدد 2 ولنفترض أنه بتاريخ 20 أبريل 2017 تم انقسام الشركة "أ" إلى ثلاث شركات خفية الإسم ولنفترض أن المدخرات بعنوان الديون غير ثابتة الاستخلاص المكتسبة في إطار عملية الاندماج التي تمت خلال سنة 2015 أصبحت خلال سنة 2016 بدون موجب.

في هذه الحالة وباعتبار أن الشركة "أ" التي آلت إليها عناصر الأصول في إطار عملية اندماجها مع الشركة "ب" خلال سنة 2015، قامت بعملية انقسام قبل انقضاء أجل 3 سنوات، أي قبل 31 ديسمبر 2018، فإنها تكون مطالبة بدفع الضريبة على الشركات التي لم تدفعها الشركة "ب" تبعا لانتفاعها بالنظام التفاضلي بعنوان عمليات الاندماج وكذلك دفع خطايا التأخير المستوجبة طبقا للتشريع الجبائي الجاري به العمل.

ويتم تسوية وضعيتها عن طريق إيداع تصاريح تصحيحية بعنوان سنتي 2015 و2016.

وإذا افترضنا أن نتيجتها الخاضعة للضريبة بعنوان سنة 2015 تقدر بـ800.000د وبـ530.000د بعنوان سنة 2016، تتم تسوية الوضعية كما يلي :

▪ بالنسبة إلى سنة 2015:

يتم إعادة دمج ضمن نتائجها الخاضعة للضريبة :

- القيمة الزائدة المحققة بعنوان العقار الذي آل إليها بمقتضى عملية الاندماج أي:
300.000 د

- المدخرات بعنوان الديون غير ثابتة الاستخلاص بمبلغ 150.000د وبالعنوان المخزون المعد للبيع بمبلغ 70.000 د والتي لم يقع دمجها ضمن نتائج الشركة المدمجة لسنة الاندماج.

ولا تستوجب القيمة الزائدة بعنوان التجهيزات وبالعنوان الأسهم والحصص الاجتماعية التي تمتلكها عن طريق شركة استثمار ذات رأس مال تنمية والقيمة الزائدة بعنوان المخزون أيّ تعديل باعتبارها غير خاضعة للضريبة بمقتضى أحكام القانون العام.

ويكون بالتالي مجموع الادمجات: 300.000د + 150.000د + 70.000د = 520.000د

النتيجة الخاضعة للضريبة المصرح بها 800.000 د

إعادة دمج:

1- القيمة الزائدة المتعلقة بالعقار (300.000 د)
تطرح منه 1/5 الذي تم دمجها ضمن نتائج سنة 2015
(300.000 د - 30.000 د)

2- المدخرات بعنوان :
- الديون غير ثابتة الاستخلاص
- المخزون المعد للبيع
150.000 د
70.000 د

الربح الخاضع للضريبة 1.290.000 د

الضريبة المستوجبة (1.290.000 د × 25%) 322.500 د
الضريبة المدفوعة (800.000 د × 25%) 200.000 د
فارق الضريبة المستوجب للدفع
(322.500 د - 200.000 د) 122.500 د

وتضاف 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 **15 يوماً من تاريخ عملية الاندماج.**

وتحتسب خطايا التأخير بعنوان القيمة الزائدة المعاد دمجها قبل الرجوع في النظام التفاضلي أي 1/5 من مبلغ القيمة الزائدة بعنوان العقار المعاد دمجها ضمن نتائج سنة 2016 والمدخرات بعنوان الديون غير ثابتة الاستخلاص التي آلت إليها سنة 2016 ابتداء من تاريخ انتهاء الأجل المحدد لإيداع التصريح بالانقطاع عن نشاط الشركة المدمجة حتى تاريخ إيداع التصريح بالضريبة على الشركات بعنوان سنة 2016 من قبل الشركة التي آلت إليها عناصر الأصول.

■ بالنسبة إلى سنة 2016:

تبقى الشركة "أ" مطالبة بإيداع تصريح تصحيحي بعنوان سنة 2016، حيث تطرح من نتائج سنة 2016 :

- 30.000 د التي تمثل 1/5 من مبلغ القيمة الزائدة بعنوان العقار المعاد دمجها،
- 150.000 د التي تمثل المدخرات المدمجة نتيجة استخلاص الديون غير ثابتة الاستخلاص.

ويتم تعديل نتائجها الخاضعة للضريبة بعنوان سنة 2016 كما يلي :

د 530.000	- الربح الخاضع للضريبة المصرح به :
د 30.000	يتم طرح :
<u>د 150.000</u>	
د 350.000	الربح الخاضع للضريبة

د 132.500	- الضريبة المدفوعة : 530.000 د × 25%
<u>د 87.500</u>	- الضريبة المستوجبة : 350.000 د × 25%
د 45.000	- فارق الضريبة على الشركات المستوجب للإرجاع

ملحق 2 للمذكرة العامة عدد 14 لسنة 2015

الكتاب الخامس: اندماج الشركات وانقسامها وتغيير شكلها وتجمّعها

العنوان الأول: أحكام عامّة

الفصل 408

يمكن للشركات ان تندمج او ان تتجمع كما يمكن لها ان تغيّر شكلها او تتفرّع عن طريق الانقسام ووفق الاجراءات المنصوص عليها بهذه المجلة مع مراعاة التشريعات الجاري بها العمل في هذا الخصوص

الفصل 409

يتم الاندماج او الانقسام او تغيير الشكل او التجمع لتحقيق احدى الغايات التالية :

- مساندة التغييرات الاقتصادية على الصعيدين الداخلي والخارجي
- توفير رأس مال يساعد على مزيد الاستثمار والتشغيل والانتاج
- تطوير اساليب العمل والتوزيع
- الحصول على التقنية الجديدة و تحسين جودة المنتج
- كسب قدرة اكبر على التصدير والمنافسة
- دعم الثقة في المؤسسة لدى الاطراف المتعاملة معها
- خلق وتدعيم مواطن الشغل

ولا يجوز الاندماج او الانقسام او تغيير الشكل او التجمع اذا كان يرمي الى التهرب من الاداءات او لتحقيق احدى الغايات الممنوعة بأحكام الفصول 5 و6 و7 و8 من القانون المتعلق بالمنافسة والاسعار

الفصل 410

يشترط في حالة الاندماج او الانقسام او تغيير الشكل ان يكون رأس مال الشركة المعنية باحدى العمليات المذكورة قد تم تحريره بالكامل

العنوان الثاني : اندماج الشركات

الفصل 411

الاندماج هو اتحاد شركتين فاكثرت لتكوين شركة واحدة جديدة. و ينتج الاندماج سواء من استيعاب شركة او عدة شركات لبقية الشركات الاخرى او من تكوين شركة جديدة من تلك الشركات

و يؤدي الاندماج الى انحلال الشركات المدمجة او المستوعبة والانتقال الكلي لذممها المالية الى الشركة الجديدة او الى الشركة المستوعبة و يتم الاندماج بدون تصفية الشركات المدمجة او المستوعبة و اذا كان الاندماج نتيجة للاستيعاب فيجب ان يتم بالترافع في رأس مال الشركة المستوعبة طبق احكام هذه المجلة

الفصل 412

يمكن ان يشمل الاندماج شركات ذات شكل واحد او شركات ذات اشكال مختلفة.
غير انه في كل الحالات يجب ان يؤدي الى تأسيس شركة خفية الاسم او شركة ذات مسؤولية محدودة او شركة مقارضة بالاسهم.
و اندماج شركة واحدة او عدة شركات اجنبية مع شركة واحدة او عدة شركات تونسية يجب ان تكون اغلبية راس المال فيها بيد اشخاص طبيعيين او اشخاص معنوية تونسية

الفصل 413 (نقحت المطة الرابعة والخامسة من الفقرة الثانية - بالقانون عدد 65 لسنة 2005 المؤرخ في 27 جويلية 2005)

يجب ان يسبق الاندماج مشروع اندماج يحدد ويبين كل شروط وآثار العملية و يجب ان يحتوي مشروع الاندماج على ما يلي :

- اسباب واهداف و شروط اندماج المزمع احداثه
- تسمية وشكل و جنسية ونشاط والمقر الاجتماعي لكل شركة معنية بالاندماج
- كشف في الاصول والخصوم التي تنص على انتقالها كلياً
- التقدير المالي للاصول والخصوم حسب القوائم المالية و تقدير اقتصادي للمؤسسة يتولاه خبير محاسب او خبير مختص
- التقدير المالي والاقتصادي في نفس التاريخ بالنسبة الى كافة الشركات
- تاريخ الانحلال وتاريخ الاندماج اضافة الى التاريخ الذي تبتدى منه الاسهم او حصص الشركة في اعطاء الحق للمشاركة في مرابيح الشركة
- ضبط نسب مبادلة حقوق الشركة من اسهم او حصص ومقدار ما تبقى منها وعند الاقتضاء منحة الاندماج و حصة المرابيح قبل الاندماج
- تحديد حقوق الشركاء والاجراء والمسيرين
- تحديد الطريقة المعتمدة للتقدير واسباب الاختيار
- وفي كل الحالات لا يمكن تحقيق الاندماج الا اذا تم تحرير كامل رأس مال كل شركة معنية

الفصل 414

يخضع الاندماج بين الشركات الخاصة والشركات العمومية او الشركات ذات المساهمة العامة للاجراءات والتراتب الجاري بها العمل

الفصل 415

يمكن تحقيق الاندماج بين شركات احداها او جميعها في حالة تصفية بشرط ان لا يكون قد شرع في تقسيم اصولها بين الشركاء و يمكن ان يتحقق الاندماج بين شركات احداها او جميعها خاضعة لاجراءات الانقاذ بناء على اذن قضائي ويجب في كل الحالات على الشركات المعنية ان تراعي القواعد الشكلية المقررة بالنسبة الى الشركة الجديدة المنبثقة عن الاندماج

الفصل 416

اذا كانت احدى الشركات التي بصدد الاندماج ذات مساهمة عامة فان ترخيص هيئة السوق المالية يكون ضروريا

الفصل 417 (نقح بالقانون عدد 65 لسنة 2005 المؤرخ في 27 جويلية 2005)

يعدّ خبير مختص مرسم بقائمة الخبراء العدليين يعينه رئيس المحكمة الابتدائية الكائن بدائرتها المقرّ الاجتماعي لإحدى الشركات المعنية بالاندماج بموجب إذن على العريضة، وتحت مسؤوليته الشخصية، تقريرا كتابيا حول كيفية الاندماج بعد اطلاعه على كل الوثائق اللازمة التي يجب على الشركة المعنية بالاندماج او الاستيعاب ان تمده بها وأن تمكنه من القيام بكل التحريات الضرورية، كما يقدر قيمة الحصص العينية والامتيازات الخاصة . ويتثبت مراقب الحسابات من ان نسبة المبادلة منصفة وان القيمة المسندة للذمة المالية، موضوع الانتقال، حقيقية. كما يضبط الطريقة او الطرق المتبعة لتحديد نسبة المبادلة ويوضح ما اذا كانت مناسبة ويجب ان يحدد الصعوبات الخاصة للتقدير. ويعتبر الخبير في هذه الحالة مراقب مساهمات

الفصل 418

يجب ان تضع الشركة المعنية بالاندماج على ذمة الشركاء شهرين قبل انعقاد الجلسة العامة الخارقة للعادة :

- مشروع الاندماج او الاستيعاب
- تقرير مراقب المساهمات
- تقرير مراقب الحسابات اذا كان للشركة مراقب
- تقرير التصرف للثلاث سنوات الاخيرة
- تقارير مجالس الادارة او جلسات المساهمين بالنسبة الى الشركات غير الشركة خفية الاسم لكل شركة معنية بالاندماج
- القوائم المالية اللازمة لاعلام الشركاء
- مشروع العقد التأسيسي للشركة الجديدة

وإذا كان الامر يتعلق بعملية استيعاب يجب ان تضع الشركة النص الكامل للتحويلات التي يجب ادخالها على العقد التأسيسي للشركة المستوعبة

- العقد التأسيسي للشركات التي تشارك في الاندماج
- عقد الاندماج أو الاستيعاب
- أسم ولقب و جنسية المديرين او متصرفي الشركات التي تشارك في الاندماج . وكذلك الامر بالنسبة الى الشركة الجديدة او المستوعبة

و تنظر الجلسة العامة الخارقة للعادة للشركة المستوعبة او التي تم تأسيسها حديثا في المصادقة على المساهمات العينية للشركات التي وقع استيعابها وفق الشروط المطلوبة بهذه المجلة والخاصة بكل شكل من اشكال الشركات

الفصل 419

يمكن لكل دائن للشركات التي تندمج ان يعترض على الاندماج في اجل ثلاثين يوما بداية من اشهر مشروع الاندماج المصادق عليه وفق الفصل 16 من هذه المجلة و يتمتع مالكو شهادة الاستثمار او سندات المساهمة واصحاب الرقاع بحق الاعتراض المذكور بشرط ان لا يكون الاندماج قد تمت المصادقة عليه من قبل الجلسة الخاصة لمالكي شهادات الاستثمار او اصحاب الرقاع او من قبل جلسة اصحاب سندات المساهمة واذا كان هناك اعتراض، فان رئيس الدائرة التجارية او رئيس المحكمة الابتدائية المختصة عند الاقتضاء يقضي بالخلاص الفوري للدائنين او باعطائهم الضمانات اللازمة او يرفض اعتراضهم اذا لم يكن مبررا قانونا

الفصل 420

يحتفظ دائنو كل شركة من الشركات التي تساهم في الاندماج بحقوقهم على ذمة الشركة المدينة لهم وعند تعذر خلاص الديون او توظيف الضمانات المأذون بها من رئيس المحكمة الابتدائية او رئيس الدائرة التجارية فان الاندماج لا يعارض به الدائنون و مجرد اعتراض الدائن على الاندماج لا يمنع اتمامه ولا يحد من آثاره و رفض رئيس الدائرة التجارية او رئيس المحكمة الابتدائية المختصة عند الاقتضاء الاعتراض لا يكون مانعا من تنفيذ الاتفاقات التي تمكن الدائن من المطالبة فورا بخلاص ديونه

واذا تم ضمان الدين بتوثقة فان هذه الاخيرة تنتقل مع الدين الاصلي اذا لم يقع الخلاص و اذا لم يقع خلاص الدائنين فان ديونهم تحال مع الضمانات الموثقة بها الى الشركة المحدثة او المستوعبة ويتمتع الدائنون في كل الحالات سواء كان دينهم عاديا او ممتازا بالافضلية ازاء الدائنين الذين تنشأ ديونهم بعد الاندماج

الفصل 421

عندما يقبل الدائنون الضمانات المقترحة عليهم من قبل رئيس الدائرة التجارية او رئيس المحكمة الابتدائية المختصة بالنظر يقع اشهارها بالرائد الرسمي للجمهورية التونسية و بصحيفتين يوميتين احدهما باللغة العربية واذا كانت الديون موثقة بكفالة فعلى الكفيل ان

يعرب بصفة صريحة عن ارادته في احالة او عدم احالة كفالته لصالح الشركة المقرر احداثها بموجب الاندماج كما يحال عقد الايجار مباشرة لفائدة الشركة المتولدة عن الاندماج و تستمر عقود الشغل نافذة قانونا ازاءها

الفصل 422

تنقل بصفة قانونية عقود عمل الاجراء والاطارات لكل الشركات التي تشارك في الاندماج الى الشركة المكونة حديثا أو المستوعبة

الفصل 423

"يعني (1) " اشهار الاندماج من الاشهار الخاص بالاصل التجاري ويجب أن يتم وفقا للفصل 16 من هذه المجلة وعندما يتعلق الامر بشركة جديدة ناجمة عن الاندماج يجب ترسيمها بالسجل التجاري وفقا للقانون المتعلق بالسجل التجاري وفي حالة انشاء شركة جديدة تبدأ آثار الاندماج من تاريخ الترسيم بالسجل التجاري و في حالة الاستيعاب من تاريخ آخر جلسة عامة خارقة للعادة قررت عملية الاندماج الا اذا نص عقد الاستيعاب على تاريخ آخر و يجب ان يقع اشهار الاندماج وفق الفصل 16 من هذه المجلة

الفصل 424

اذا كانت الشركة المستوعبة تملك كل أسهم أو حصص الشركة التي تم استيعابها فانه ليس من الضروري أن يحتوي مشروع الاندماج على كل البيانات المشار اليها بالفصل 413 من هذه المجلة وفي هذه الحالة يعفى من اعداد تقرير التصرف وتقرير مراقب الحسابات وتقرير مراقب الحصص واذا كانت الشركة التي سيقع استيعابها مساهمة في الشركة التي ستستوعبها فانه لا يمكن للاولى المشاركة في التصويت في الجلسة العامة الخارقة للعادة التي تقرر الاندماج

الفصل 425

يمكن ممارسة دعوى بطلان الاندماج من كل شخص طبيعي أو معنوي له مصلحة في ذلك و من الوزراء المعنيين بشأن الشركات التجارية وتسقط الدعوى بمضي ثلاث سنوات بداية من تاريخ ترسيم الشركة الجديدة بالسجل التجاري أو بداية من التاريخ الذي أصبح فيه الاستيعاب نهائيا وفي كل الحالات بداية من اشهار الاندماج وفق الفصل 16 من هذه المجلة ولا يمكن التصريح ببطلان الاندماج الا للاسباب التالية:

- بطلان مداولة الجلسة التي قررت عملية الاندماج
- انعدام الاشهار
- عدم احترام احكام هذه المجلة والاحكام التشريعية أو الترتيبية الخاصة

و للمحكمة المتعده بالنظر أن تأذن ولو من تلقاء نفسها بتلافي البطلان ولها أن تمنح أجلا

عوّضت العبارة بالفصل الثالث من القانون عدد 65 لسنة 2005 المؤرخ في 27 جويلية 2005⁽¹⁾

قدره شهران لتسوية الوضعية ان كانت قابلة لذلك و يحكم وجوبا بالابطال اذا انقضى الاجل ولم تتم التسوية

وفي الحالة الاخيرة يجب أن يتم اشهار قرار المحكمة الذي اصبح نهائيا بالرائد الرسمي للجمهورية التونسية و جريدتين يوميتين احدهما باللغة العربية وفق احكام الفصل 16 من هذه المجلة ولا ينسحب ابطال الاندماج على العقود والالتزامات التي أنشأتها الشركة المحدثه أو المستوعبة من تاريخ انبعاثها الى تاريخ الحكم بابطالها ، و تبقى الشركات المندمجة ومسيروها ملزمين بالتضامن فيما بينهم بالديون والالتزامات المترتبة عنها و اذا حكم ببطلان الاندماج فان الاضرار اللاحقة بالغير أو الشركاء أو الدائنين يتحملها بالتضامن المتسببون في البطلان

الفصل 426

اذا افضى الاندماج الى اتفاق غير مشروع أو الى تركيز افقي أو عمودي أو الى موضع هيمنة فانه يمكن ابطاله وفقا لاحكام القانون المتعلق بالمنافسة والاسعار

الفصل 427

في حالة الغاء الاندماج فان كل الشركات التي ساهمت في العملية مسؤولة بالتضامن مع مسيريهها عن تنفيذ الالتزامات المحمولة عليهم وعن الاضرار الحاصلة لكل شخص طبيعي أو معنوي

العنوان الثالث : انقسام الشركات

الفصل 428

يتم انقسام الشركة بواسطة اقتسام ذمتها المالية بين عدة شركات موجودة أو بتكوين شركات جديدة . و يكون الانقسام جزئيا او كليا. و اذا كان كليا ينجر عنه وجوبا اضمحلال الشركة المنقسمة بدون تصفية. و يجب تحرير كامل رأس مال الشركة المجزء "ولا تقبل الانقسام الا (1) " على الشركات خفية الاسم و شركات المقارضة بالاسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة

الفصل 429

لا يتم الانقسام الا بعد اعداد مشروع الانقسام و يقدم الى تصويت الجلسة العامة الخارقة للعادة بنفس شروط الاندماج . ويعتبر لاغيا كل مشروع انقسام لا يحتوي على البيانات التالية:

عوضت العبارة بالفصل الثالث من القانون عدد 65 لسنة 2005 المؤرخ في 27 جويلية 2005 (1)

- الأسباب الداعية للانقسام
- الاهداف الاقتصادية والاجتماعية والمالية والتقنية المراد تحقيقها
- الاسم التجاري والمقر والشكل القانوني والجنسية لكل شركة من الشركات المستفيدة من الانقسام وعدد ترسيمها بالسجل التجاري
- أسماء مسيري كل شركة مستفيدة من الانقسام
- قيمة الاصول والخصوم المحالة لكل شركة مستفيدة من الانقسام مع بيان الطريقة المعتمدة فيها
- ضبط نسب الحصص أو الاسهم التي ترجع للشركة اذا كان الانقسام جزئيا أو التي ترجع للشركاء اذا كان الانقسام كليا
- تحديد نسب المبادلة
- تحديد الطريقة المعتمدة لضبط نسب المبادلة وأسباب اختيارها
- قائمة توزيع العمال بين الشركات المستفيدة من الانقسام

الفصل 430 (نقح بالقانون عدد 65 لسنة 2005 المؤرخ في 27 جويلية 2005)

يقع تقدير عناصر الأصول والخصوم المعروضة للحالة من قبل خبير مختص مرسم بقائمة الخبراء العدليين بنفس الطريقة المعتمدة في الاندماج وتحت مسؤوليته الشخصية وتتخذ الجلسة العامة الخارقة للعادة للشركة المستفيدة من الانقسام قرارا بالمصادقة على الحصة العينية المقدره من قبل الخبير أو برفضها

الفصل 431

تكون الشركات المستفيدة ملزمة بالتضامن فيما بينها لكل دائني الشركة المقسمة بالديون المتعلقة بالشركة المنقسمة مهما كانت طبيعتها الحالة منها او التي لم تحل بقطع النظر عن قيمة ما أحيل منها لكل شركة. واستبدالها لا يكون تجديدا ازاء دائني الشركة المذكورة واعتراض الدائنين مهما كانت طبيعة دينهم يقع بنفس الشروط الواجب توفرها في حالة الاندماج وفق احكام الفصول 419 و ما بعده من هذه المجلة

الفصل 432

يجب اشهار قرار الانقسام المتخذ من قبل الجلسة العامة الخارقة للعادة بالرائد الرسمي للجمهورية التونسية في الشهر الذي يلي تاريخ انعقاد الجلسة المذكورة وكذلك بجريدين يوميتين احدهما باللغة العربية وفق الفصل 16 من هذه المجلة و تبقى كل شركة موضوع انقسام ملزمة لدائنيها مدة اجراءات الانقسام الى يوم اتمام اجراءات الاشهار والترسيم بالسجل التجاري

و تنطبق احكام الفصول من 424 الى 426 من هذه المجلة على الانقسام