

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 وبالمنايات 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