

NOTE COMMUNE N° 14/2015

OBJET : Régime fiscal des opérations de fusion et de scission totale de sociétés

ANNEXE 1 : Exemples d'illustration

ANNEXE 2 : Articles de 408 à 432 du code des sociétés commerciales

R E S U M E

Régime fiscal des opérations de fusion et de scission totale de sociétés

I. En matière d'impôt sur les sociétés (article 49 de la loi du code de l'IRPP et de l'IS)

1. En ce qui concerne la société absorbée ou scindée

a. Au niveau de la détermination de l'assiette imposable

- Déduction de la plus-value de fusion ou de scission totale de sociétés réalisée sur les éléments d'actif autres que **les biens** et **les valeurs** faisant l'objet de l'exploitation (stocks).
- Déduction des provisions n'ayant pas perdu leur objet à la date de la fusion ou de la scission totale.

b. Au niveau des obligations déclaratives

Dépôt de la déclaration de cessation d'activité, dans un délai ne dépassant pas la fin du troisième mois à compter de la date de la tenue de la dernière assemblée générale extraordinaire ayant approuvé l'opération de fusion ou l'opération de scission totale.

2. En ce qui concerne la société ayant reçu les éléments d'actif

a- Au niveau de la détermination de l'assiette imposable

- Réintégration de 50% de la plus-value de fusion ou de scission totale de sociétés déduite des résultats imposables de la société absorbée ou scindée, et ce, à raison du cinquième par année à compter de l'année de la fusion ou de l'année de scission totale.

La réintégration n'a pas lieu lorsque la plus value bénéficie d'une exonération en vertu de la législation fiscale en vigueur.

- Réintégration des provisions déduites au niveau de la société absorbée ou scindée dans les résultats imposables de l'exercice au cours duquel elles deviennent sans objet.
- Déduction des déficits et des amortissements différés enregistrés au niveau de la société absorbée ou scindée, et ce, pour **la période restante des 5 ans pour les déficits d'exploitation.**

b- Au niveau des résultats de l'annulation des participations

L'annulation des participations de la société ayant reçu les éléments d'actif au capital de la société absorbée ou scindée ou des participations de cette dernière dans le capital de la société ayant reçu les éléments d'actif le cas échéant, n'a aucun effet sur son résultat fiscal. Le résultat de l'annulation devant être imputé sur ses fonds propres.

Seul le résultat de la rétrocession desdites participations doit être pris en considération pour la détermination de son assiette imposable.

c- Au niveau du crédit d'impôt sur les sociétés de la société absorbée ou scindée

Le crédit d'impôt sur les sociétés n'est pas transférable à la société qui a reçu les éléments d'actif. Ledit crédit d'impôt est restituable à cette dernière au nom de la société absorbée ou scindée. Dans le cas où l'opération rétroagit au 1^{er} janvier, les retenues à la source, les acomptes provisionnels et les avances payés au cours de la période transitoire (du 1^{er} janvier à la date de l'opération) sont déductibles par la société ayant reçu les éléments d'actif.

3. Conditions pour le bénéfice du régime fiscal de faveur en matière d'IS

- les opérations de fusion et de scission totale de sociétés doivent avoir lieu conformément aux dispositions du code des sociétés commerciales;
- les sociétés concernées doivent être légalement soumises à l'audit d'un commissaire aux comptes et leurs comptes au titre du dernier exercice clôturé à la date de la fusion ou de la scission totale des sociétés doivent avoir été certifiés.

4. Sort des avantages fiscaux dont ont bénéficié les sociétés concernées par l'opération et les souscripteurs à leur capital

Les projets objet d'opérations de fusion ou de scission totale continuent à bénéficier des avantages fiscaux au titre de l'exploitation au niveau de la société ayant reçu les éléments d'actif, et ce, pour la période restante lorsque l'avantage est limité dans le temps. Par ailleurs les avantages fiscaux liés aux opérations de réinvestissement physique et financier ne sont pas remis en cause.

5. Remise en cause du régime fiscal de faveur

En cas de réalisation d'opérations de scission avant la fin d'une période de trois ans à compter du 1^{er} janvier de l'année qui suit celle de la fusion ou celle de la scission totale, la société ayant reçu les éléments d'actif est tenue de payer l'impôt sur les sociétés non acquitté en raison du régime fiscal de faveur ainsi que les pénalités de retard exigibles conformément à la législation fiscale en vigueur.

II. En matière des droits d'enregistrement (numéro 21 de l'article 23 du code des droits d'enregistrement et de timbre)

- Enregistrement de l'acte au droit fixe de **150 dinars**. Ce droit s'applique à la prise en charge du passif grevant les actifs, à condition de non cession des éléments objet de la prise en charge du passif avant la fin de la troisième année suivant celle de la fusion ou de la scission totale de sociétés **sauf dans le cas de cession globale ou dans le cadre d'une opération de fusion**.
- Dans le cas où l'actif comprend des immeubles, les droits suivants sont exigibles :
 - ✓ 1 % au titre du droit d'inscription foncière ou au titre du droit de mutation et de partage des biens immeubles non immatriculés.
 - ✓ 3 % pour les immeubles dont l'origine de propriété n'est pas précisée.

III. En matière de TVA (Article 9 du code de la TVA)

1. Pour les opérations de fusion

a- La société ayant reçu les éléments d'actif est assujettie totale à la TVA

Aucune régularisation n'est exigible, également le crédit de la TVA enregistré au niveau de la société absorbée ou fusionnée lui est transférable.

b- La société ayant reçu les éléments d'actif est assujettie partielle ou non assujettie à la TVA

La régularisation de la TVA initialement déduite ou suspendue au niveau de la société absorbée ou fusionnée doit avoir lieu conformément à la législation fiscale en vigueur.

2. Pour les opérations de scission totale

La régularisation de la TVA initialement déduite ou suspendue au niveau de la société scindée doit avoir lieu conformément à la législation fiscale en vigueur.

La présente note a pour objet de définir le régime fiscal des opérations de fusion et de scission totale de sociétés en matière d'impôt sur les sociétés, des droits d'enregistrement et de TVA.

I. En matière d'impôt sur les sociétés

1. En ce qui concerne la société absorbée ou scindée

a. Au niveau de la détermination de l'assiette imposable de l'exercice de la fusion ou de la scission totale

▪ Déduction de la plus value de fusion ou de scission totale

Les plus-values d'apport des éléments d'actif dans le cadre des opérations de fusion ou de scission totale de sociétés autres que les biens et les valeurs faisant l'objet de l'exploitation (stocks) sont déductibles pour la détermination de l'assiette imposable de l'exercice de la fusion ou de la scission totale. La déduction couvre la plus value réalisée sur les fonds de commerce non inscrits au bilan (good weel).

(Exemple 1)

Pour les éléments d'actif bénéficiaires d'une subvention, la déduction de la plus value entraîne la non imposition de la fraction de la subvention non encore rapportée à la base d'imposition, conformément au paragraphe IV de l'article 11 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés (ladite fraction faisant partie de la plus-value).

Par ailleurs, la plus value réalisée sur les stocks peut être déduite dans le cas où la société absorbée ou scindée bénéficie d'un avantage fiscal au titre des bénéfices provenant de l'exploitation (société établie dans une zone de développement régional, société bénéficiaire des avantages relatifs au développement agricole, la société ayant reçu les éléments d'actif est une société totalement exportatrice...).

(Exemple 2)

▪ Déduction des provisions

Les provisions constituées (pour créances douteuses, pour dépréciation des stocks destinés à la vente, pour dépréciation des actions cotées en bourse ou pour

dépréciation des actions et des parts sociales pour les SICAR) et ayant été déduites des résultats imposables des exercices antérieurs et n'ayant pas perdu leur objet à la date de la fusion ou de la scission totale sont déductibles pour la détermination du résultat imposable de l'exercice de la fusion ou de la scission totale (lesdites provisions étant comprises dans le résultat comptable du fait de leur reprises), et ce, **à condition de leur inscription au bilan de la société ayant reçu les éléments d'actif.**

(Exemple 1)

Cette règle ne s'applique pas aux provisions techniques pour les entreprises d'assurance ou de réassurance. En effet, le transfert des provisions techniques constituées conformément à la législation en vigueur en matière d'assurance, de la société absorbée ou scindée à la société ayant reçu les éléments d'actif dans le cadre de l'opération de fusion ou de scission totale n'entraîne aucune conséquence fiscale s'agissant des engagements des entreprises d'assurance ou de réassurance envers les assurés et les bénéficiaires des contrats.

b. Au niveau de ses obligations déclaratives

L'opération de fusion ou de scission totale entraîne la dissolution sans liquidation de la société absorbée ou scindée. De ce fait, lesdites sociétés sont tenues de déposer la déclaration de cessation de l'activité aux services fiscaux compétents, dans un délai ne dépassant pas la fin du troisième mois à compter de la date de la tenue de la dernière assemblée générale extraordinaire ayant approuvé l'opération de fusion ou de scission totale et éventuellement un état des déficits et des amortissements réputés différés en précisant les exercices au titre desquels ils sont enregistrés.

Ladite déclaration doit comporter :

- les résultats enregistrés depuis le début de l'exercice au cours duquel a eu lieu l'opération de fusion ou l'opération de scission totale, jusqu'à la date de l'entrée en vigueur de ladite opération.
- les provisions ayant perdu leur objet à la date de la fusion ou de la scission totale.

Lorsque l'opération de fusion ou de scission totale a un effet rétroactif au 1^{er} janvier de l'année de la fusion ou de la scission, la déclaration de ses résultats a lieu comme suit :

- ✓ L'opération a eu lieu après le dépôt de la déclaration relative aux résultats de l'exercice précédent

La déclaration de l'IS déposée fera l'objet d'une déclaration rectificative qui prendra en compte les résultats de l'opération de la fusion ou de la scission totale.

- ✓ L'opération a lieu avant le délai légal de dépôt de la déclaration des résultats de l'exercice précédent

Ladite déclaration tiendra compte des résultats de l'opération de fusion ou de scission totale.

2. En ce qui concerne la société ayant reçu les éléments d'actif

a. Au niveau de la détermination de l'assiette imposable

▪ Réintégration de la plus value de fusion ou de scission totale

La plus-value de fusion ou de scission totale de sociétés, déduite des résultats imposables de la société absorbée ou scindée est réintégrée dans les résultats imposables de la société ayant reçu les éléments d'actif, et ce, dans la limite de 50% de son montant à raison du cinquième par année, à compter de l'année de la fusion ou de la scission totale. **La réintégration a lieu même si la société ayant reçu les éléments d'actif bénéficie d'un avantage fiscal au titre de son activité.**

(Exemple 1)

Il reste entendu que la base des amortissements des éléments d'actif pour la société les ayant reçus est constituée par la valeur d'apport desdits éléments.

En cas de cession des actifs objet de la fusion ou de la scission totale dont la plus value a été déduite, avant l'expiration de la période de 5 ans, le reliquat de la plus-value non encore imposé est rapporté aux résultats imposables de l'exercice de la cession.

Toutefois, la réintégration n'a pas lieu :

- ✓ Dans le cas où l'élément d'actif bénéficie d'une exonération au titre de la plus value de cession en vertu de la législation fiscale en vigueur, soit même en dehors d'une opération de fusion ou de scission totale, il s'agit de :
 - la plus value de cession des actions cotées en bourse des valeurs mobilières de Tunis lorsque l'opération de fusion ou de scission totale a lieu après l'expiration de l'année suivant celle de la souscription aux actions ou de leur acquisition par la société absorbée ou scindée,
 - la plus value de cession des actions ou des parts sociales souscrites par les SICAR, au capital des entreprises faisant partie du catalogue des interventions du capital risque fixé par l'article 39 septies du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés ainsi que des parts des FCPR dont les actifs sont utilisés dans lesdites entreprises. (NC 15/2012),
 - la plus value de cession des parts des fonds d'amorçage,
 - 50% de la plus value de cession des actions ou des parts sociales souscrites par les SICAR au capital des entreprises qui ouvrent droit aux avantages fiscaux au titre du réinvestissement autres que celles faisant partie du catalogue ainsi que les parts des FCPR dont les actifs sont utilisés dans lesdites entreprises, et ce, lorsque la fusion ou la scission totale a lieu après l'expiration de la cinquième année suivant celle de la souscription aux actions, aux parts sociales ou aux parts des fonds. (NC 15/2012)
 - la plus-value de cession des éléments d'actif nécessaires à l'activité principale de la société absorbée ou scindée lorsque celle ci bénéficie de la déduction des bénéfices de l'activité, et ce, à l'exception des immeubles bâtis, des immeubles non bâtis et des fonds de commerce, (NC 20/2008).

(Exemple 2)

Etant précisé que lorsque l'avantage de la plus-value est limité, la non réintégration ne couvre que la quote-part concernée par l'avantage.

- ✓ Dans le cas où le résultat de l'exercice de la fusion ou de la scission totale de la société absorbée ou scindée est déficitaire. (Exemple 3)

- **Réintégration des provisions déduites par la société absorbée ou scindée et devenues sans objet**

Les provisions déduites des résultats de la société absorbée ou de la société scindée du fait qu'elles n'ont pas perdu leur objet à la date de la fusion ou de la scission totale, doivent être inscrites au bilan des sociétés ayant reçu les éléments d'actif dans le cadre de l'opération de fusion ou de scission totale et réintégrées dans leurs résultats imposables de l'exercice au cours duquel lesdites provisions deviennent sans objet.

- **Déduction des déficits et des amortissements différés enregistrés au niveau de la société absorbée ou scindée**

Les déficits et les amortissements différés enregistrés par la société absorbée ou scindée sont déductibles des résultats de la société ayant reçu les éléments d'actif dans le cadre de l'opération de fusion ou de scission totale de sociétés. **Ces déficits et amortissements doivent être mentionnés dans les notes aux états financiers de l'exercice de la fusion ou de la scission totale.** Pour les déficits d'exploitation, la déduction a lieu **dans la limite de la période restante des 5 ans.** (Exemple 3)

La déduction ne concerne que les déficits et les amortissements différés qui **n'ont pas pu être déduits** du résultat imposable de l'exercice de la fusion ou de la scission totale.

Pour les opérations de scission totale de sociétés, chaque société ayant reçu les éléments d'actif aura droit à la déduction des déficits et des amortissements différés dans la limite de la proportion des actifs nets reçus de la société scindée par rapport au total des actifs nets objet de la scission.

(Exemple 4)

b. Sort de la prime de fusion ou de scission totale

La prime de fusion ou de scission totale est la différence entre la valeur des biens reçus en apport et le montant de l'augmentation du capital de la société ayant reçu les éléments d'actif.

Elle est considérée comme un apport supplémentaire soumis aux mêmes règles que le capital (sauf en matière d'avantages fiscaux), elle n'est soumise donc à aucune imposition.

3. Sort des participations entre les sociétés concernées par les opérations de fusion ou de scission totale

a. La société absorbée ou scindée détient des participations dans le capital de la société ayant reçu les éléments d'actif

La société ayant reçu les éléments d'actif va se retrouver en possession de ses propres titres, de ce fait, elle est tenue soit de les revendre soit de les annuler.

L'annulation desdits titres qui se traduit par la réduction du capital à due concurrence, n'a aucune incidence fiscale, les résultats de l'opération devant être imputés sur ses fonds propres.

Par contre le résultat de leur rétrocession est pris en considération pour la détermination de ses résultats imposables de l'exercice de la rétrocession.

b. La société ayant reçu les éléments d'actif détient des participations dans le capital de la société absorbée ou scindée

La société ayant reçu les éléments d'actif peut annuler les participations enregistrées dans son actif et limiter l'augmentation de son capital à la création de nouvelles actions ou parts sociales pour les autres actionnaires ou associés autres qu'elle-même.

La différence entre la quote-part revenant à la société ayant reçu les éléments d'actif, des actifs nets de la société absorbée ou scindée évalués lors de l'opération et la valeur nette comptable des titres de la société absorbée ou scindée que la société ayant reçu les actifs détenait avant l'opération de fusion ou de scission totale, est un boni de fusion ou de scission totale lorsqu'elle est positive et un mali de fusion ou de scission totale lorsqu'elle est négative.

Ledit boni ou mali n'a aucune incidence fiscale, il doit être imputé sur les fonds propres de la société ayant reçu les éléments d'actif.

c. Participations réciproques entre les sociétés concernées par les opérations de fusion ou de scission totale

Le régime fiscal susmentionné s'applique pour le cas des participations croisées entre les sociétés concernées par l'opération.

4. Sort du crédit d'impôt sur les sociétés enregistré au niveau de la société absorbée ou scindée

Le crédit d'impôt sur les sociétés dégagé par la déclaration de cessation d'activité déposée par la société absorbée ou scindée ne peut pas être transféré à la société qui a reçu les éléments d'actif, cette dernière peut seulement demander sa restitution au nom de la société absorbée ou scindée.

Etant précisé que ledit crédit d'impôt demeure restituable quelque soit la date de son enregistrement, soit même s'il remonte à plus de trois ans s'agissant d'un crédit dégagé par une déclaration de cessation d'activité.

Dans le cas où l'opération de fusion ou de scission totale prévoit un effet rétroactif, la société absorbée ou scindée est supposée dissoute le 31 décembre de l'année qui précède l'année de la fusion ou de scission totale et toutes les opérations faites par celle-ci durant cette période intercalaire soit entre le premier janvier de l'année de fusion ou de scission totale et la date de la fusion ou de scission totale sont supposées faites par la société ayant reçu les éléments d'actif.

De ce fait, les retenues à la source appliquées sur les montants revenant à la société dissoute durant ladite période, ainsi que les acomptes provisionnels et les avances payés par elle pendant cette période sont déductibles de l'impôt sur les sociétés ou des acomptes provisionnels dus par la société ayant reçu les éléments d'actif.

5. Conditions pour le bénéfice du régime fiscal privilégié des opérations de fusion et de scission totale en matière d'impôt sur les sociétés

Le régime fiscal en matière d'IS tel que sus- indiqué **ne s'applique qu'aux :**

- sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés et légalement soumises à l'audit d'un commissaire aux comptes et dont les comptes au titre du dernier exercice clôturé à la date de la fusion ou de la scission totale des sociétés sont certifiés,
- opérations de fusion et de scission totale de sociétés qui ont lieu conformément aux dispositions du code des sociétés commerciales.

(Annexe 2)

6. Sort des avantages fiscaux dont ont bénéficié la société absorbée ou scindée et les souscripteurs à leur capital

a- Au niveau des avantages relatifs aux bénéfices de l'exploitation

En vertu des dispositions de l'article 53 du code d'incitation aux investissements, en cas de cession d'un projet bénéficiaire d'avantages au titre des bénéfices de l'exploitation, l'acquéreur continue à bénéficier desdits avantages. La poursuite des avantages a lieu pour la période restante lorsque l'avantage est limité dans le temps.

L'opération de fusion ou de scission totale constituant une opération de cession, les sociétés ayant reçu les éléments d'actif de projets bénéficiaires d'avantages fiscaux continuent à bénéficier des avantages fiscaux liés à l'exploitation en vigueur avant l'opération de fusion ou de scission totale pour la période restante lorsque l'avantage est limité dans le temps, et ce, à concurrence des bénéfices imputables aux actifs leur revenant de l'opération en question. Les bénéfices déductibles, dans ce cas, sont déterminés en absence de comptabilité analytique, sur la base du prorata des actifs reçus dans le cadre de l'opération de fusion ou de scission totale par rapport à son actif total.

Les avantages dont il s'agit concernent également :

- la poursuite du bénéfice de la prise en charge par l'Etat de la contribution patronale au régime légal de sécurité sociale pour la période restante,
- la poursuite du bénéfice de l'exonération de la contribution au fonds de promotion du logement pour les salariés pour la période restante,
- le non remboursement par le cédant des montants restants dûs des dotations remboursables, des crédits fonciers et des primes, dans le cas où ils sont pris en charge par un cessionnaire éligible au bénéfice desdits dotations, crédits et primes conformément à la législation en vigueur,
- la prise en charge par l'Etat des frais de certification de la production biologique.

b- Au niveau des avantages relatifs aux réinvestissements

L'opération de réduction du capital par la société ayant reçu les éléments d'actif suite à l'annulation des titres que détenait la société absorbée ou scindée dans son capital à concurrence desdits titres suite à la dissolution de la société absorbée ou scindée avant l'expiration de la période de 5 ans fixée pour le bénéfice des avantages fiscaux n'entraîne pas la remise en cause des avantages fiscaux dont ont bénéficié les sociétés en question au titre des réinvestissements au sein d'elles-même ainsi que de ceux dont ont bénéficié les souscripteurs à leur capital.

Le maintien des avantages et leur non remise en cause sont subordonnés au respect par la ou les sociétés ayant reçu les éléments d'actifs des conditions ci-après:

- le dépôt d'une déclaration auprès des services concernés par la déclaration relative à l'investissement initial,
- l'engagement de poursuivre l'activité pour la période restante de 10 ans à compter de la date de l'entrée de l'investissement initial en activité effective sauf si la législation en vigueur prévoit une période différente. Ledit engagement doit être joint à la déclaration susmentionnée.

Concernant le non remboursement par le cédant des dotations remboursables et des crédits fonciers, le bénéfice de cet avantage est subordonné à l'éligibilité du cessionnaire au bénéfice desdits crédits et dotations et à l'engagement de ce dernier à rembourser les montants restants dûs selon le calendrier initial.

7. Remise en cause du régime fiscal de faveur en matière d'IS des opérations de fusion et de scission totale

Les sociétés ayant reçu les éléments d'actif dans le cadre de l'opération de fusion ou de scission totale sont tenues, en cas de réalisation d'opérations de scission totale avant la fin d'une période de trois ans à compter du 1^{er} janvier de l'année qui suit celle de la fusion ou celle de la scission totale, de payer l'impôt sur les sociétés non acquitté en raison du bénéfice du régime privilégié des opérations de fusion ou de scission totale, et ce, en ce qui concerne :

- 50% de la plus value des éléments d'actif déduite des résultats de l'exercice de la fusion ou de la scission totale des sociétés, et n'ayant pas fait l'objet de réintégration au niveau de la société ayant reçu les éléments d'actifs,

- La quote-part non encore réintégrée des 50% restant de la plus value des éléments d'actif,
- Les provisions déduites des résultats de la société absorbée ou scindée,
- Les déficits et les amortissements différés transférés de la société absorbée ou scindée et déduits par la société ayant reçu les éléments d'actif.

Les pénalités de retard sont également exigibles conformément à la législation fiscale en vigueur.

(Exemple 5)

Etant précisé à ce niveau ce qui suit :

- **En ce qui concerne le taux de l'impôt sur les sociétés applicable :** du fait que le paragraphe V de l'article 49 decies du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés stipule que la déchéance concerne l'impôt sur les sociétés non acquitté en vertu des dispositions favorables prévues par le même article, la régularisation au titre de l'impôt sur les sociétés par la société ayant reçu les éléments d'actif doit avoir lieu selon le taux de l'impôt sur les sociétés auquel est soumise la société absorbée ou scindée au titre de l'exercice de la fusion ou de la scission totale.
- **En ce qui concerne les pénalités de retard :** la déchéance concerne le délais du dépôt de la déclaration. De ce fait, la déclaration de cessation d'activité par la société absorbée ou scindée doit être déposée dans les délais fixés pour toutes les cessations d'activité par l'article 58 du code de l'IRPP et de l'IS. A ce titre, les pénalités de retard sont décomptées:
 - à partir du 1^{er} jour qui suit l'expiration du délai de 15 jours à partir de l'opération de fusion ou de scission totale prévu par l'article 58 susmentionné pour le dépôt de la déclaration de cessation de l'activité et ;
 - pour la quote-part de la plus value des éléments d'actif et pour les provisions réintégrées avant la remise en cause du régime de faveur, à partir du 1^{er} jour qui suit l'expiration du délai de dépôt de la déclaration de la cessation d'activité par la société absorbée ou la société scindée tel que sus-indiqué jusqu'à la date du dépôt de la déclaration de l'impôt sur les sociétés par la société ayant reçu les éléments d'actif relative aux résultats qui prennent en compte la réintégration de la quote-part de la plus value et/ou des provisions.

II. En matière des droits d'enregistrement

1. L'acte de fusion ou de scission totale des sociétés

Les opérations de fusion ou de scission totale bénéficient de l'enregistrement au droit fixe de 150 dinars par acte.

Dans le cas où l'actif des sociétés comprend des immeubles, les droits suivants sont exigibles :

- 1% au titre du droit d'inscription foncière si les immeubles sont inscrits au registre foncier, ou au titre du droit de mutation et de partage pour les biens immeubles non immatriculés.
- 3% pour les immeubles dont l'origine de propriété n'est pas précisée.

Par contre, le droit d'enregistrement de 0.5% dû sur les partages n'est pas exigible, sauf si le contrat prévoit que la société fusionnée ou scindée accorde un de ses éléments d'actif au titre de partage au profit de la société ayant reçu les éléments d'actifs en contrepartie de la participation de cette dernière à son capital (il est à signaler que cette opération ne bénéficie d'aucun régime fiscal de faveur).

2. Prise en charge du passif

La prise en charge du passif grevant les apports dans le cadre des opérations de fusion ou de scission totale de sociétés est enregistrée au droit fixe de 150 dinars par acte.

Toutefois et du fait que conformément aux dispositions du paragraphe II de l'article 19 du code des droits d'enregistrement et de timbre, il ne peut être perçu cumulativement pour un même acte plus qu'un droit fixe, dans le cas où l'acte constatant l'opération de fusion ou de scission totale prévoit la prise en charge du passif grevant les apports, **un seul droit fixe de 150 D** reste exigible.

Le bénéfice du droit fixe pour la prise en charge du passif est subordonné à la satisfaction des conditions suivantes :

- toutes les sociétés concernées par l'opération de fusion ou de scission totale doivent être passibles de l'impôt sur les sociétés,
- les comptes des sociétés concernées par l'opération de fusion ou de scission totale doivent être légalement soumis à l'audit d'un commissaire

aux comptes et leurs comptes au titre de l'année précédant l'année de réalisation de la fusion ou de la scission totale doivent avoir été certifiés,

- la non cession par la société ayant reçu les éléments d'actif durant les trois années suivant l'année de fusion ou de scission totale **des éléments objet de la prise en charge du passif**.

La cession par la société ayant reçu les éléments d'actif desdits éléments avant l'expiration des trois années suivant celle de la fusion ou de la scission totale, entraîne l'exigibilité du droit proportionnel relatif aux ventes sur le ou les éléments objet de la cession, et ce, dans la limite de la prise en charge du passif. Les pénalités de retard sont également exigibles conformément à la législation fiscale en vigueur. Ces dispositions ne s'appliquent pas si la cession a lieu dans le cadre d'une opération de fusion ou de cession globale de la société.

III. En matière de TVA

1. Pour les opérations de fusion

a. La société ayant reçu les éléments d'actif est assujettie totale à la TVA

Elle se substitue à la société absorbée ou fusionnée en ce qui concerne la déduction de la TVA, donc la TVA ou le reliquat de la TVA (crédit de TVA) réglée au titre des biens ouvrant droit à déduction lui est transféré et ce conformément aux dispositions du paragraphe IV-4 de l'article 9 du code de la TVA.

Il en résulte dans ce cas que la régularisation et la facturation de la TVA par la société absorbée ou fusionnée ne sont pas exigibles.

b. La société ayant reçu les éléments d'actif n'est pas assujettie à la TVA ou elle y est assujettie partiellement

Elle est tenue de régulariser la TVA initialement déduite ou suspendue et de la facturer à la société ayant reçu les éléments d'actif conformément à la législation fiscale en vigueur (paragraphe IV-2 de l'article 9 du code de la TVA).

2. Pour les opérations de scission totale de sociétés

L'opération de scission totale ne bénéficie d'aucune particularité en matière de régularisation de la TVA initialement déduite ou suspendue. De ce fait,

l'opération de scission totale entraîne la régularisation de la TVA conformément au paragraphe IV – 2 de l'article 9 du code de la TVA.

La présente note commune annule et remplace toutes les autres notes communes en la matière et notamment:

- La note commune N° 34/1998
- La note commune N° 12/2001
- La note commune N° 20/2003
- La note commune N° 22/2004
- La note commune N° 28/2005

**LE DIRECTEUR GENERAL DES ETUDES
ET DE LA LEGISLATION FISCALES**

Signé : Habiba JRAD LOUATI

