**REPUBLIQUE TUNISIENNE**
**MINISTERE DES FINANCES**
**Direction Générale des Etudes**
**et de la Législation Fiscales**

# NOTE COMMUNE N° 19 / 2005

**OBJET**: Commentaire des dispositions des articles 37 et 38 de la loi de finances pour l'année 2005 relatives à l'enregistrement au droit fixe des prises en charge du passif dans le cadre de scission totale de sociétés

## RESUME

**Poursuite de l'encouragement des opérations de restructuration de sociétés en matière de droits d'enregistrement**

**1)** L'article 37 de la loi de finances pour l'année 2005 **a prévu l'enregistrement au droit fixe de 100 D** de la prise en charge du passif grevant les apports réalisés dans le cadre de **scission totale des sociétés** à l'instar de ce qui est prévu pour les fusions.

**2)** L'article 38 de la même loi a ajouté certaines conditions pour le bénéfice du régime de faveur en matière de fusion et de scission à savoir :

- les sociétés qui réalisent ces opérations ou créées dans le même cadre doivent être **soumises à l'impôt sur les sociétés**,
- les sociétés concernées par la fusion ou la scission totale **doivent être légalement soumises à l'audit d'un commissaire aux comptes,**
- les comptes de l'année précédant l'année de réalisation de la fusion ou de la scission totale **doivent** être **certifiés** par un commissaire aux comptes,
- la société ayant reçu les éléments d'apports bénéficiant de l'enregistrement au droit fixe **ne doit pas céder** lesdits éléments durant les **trois années** suivant l'année de la fusion ou de la scission totale à l'exception de la cession dans le cadre de la fusion ou de la cession globale de l'entreprise.

**3)** Le bénéfice de l'enregistrement au droit fixe nécessite la présentation des documents suivants :
- une copie des cartes d'identification fiscales pour toutes les sociétés concernées par la restructuration,
- les états financiers de ces sociétés certifiés par un commissaire aux comptes pour l'année précédant l'année de réalisation de l'opération de restructuration.

**4)** Les nouvelles dispositions s'appliquent aux fusions et aux scissions totales réalisées à partir du 1er janvier 2005.

L'article 37 de la loi n° 2004-90 du 31 décembre 2004 portant loi de finances pour l'année 2005 a étendu l'enregistrement au droit fixe pour la prise en charge de passif grevant les apports réalisés à l'occasion des opérations de fusion de sociétés aux opérations de scission totale de sociétés.

L'article 38 de la même loi a ajouté certaines conditions afin de bénéficier du régime de faveur susvisé.

Cette note vise à rappeler le régime en vigueur jusqu'au 31 décembre 2004 et à analyser les nouvelles dispositions.

## I . Le régime d'enregistrement des opérations de restructuration des sociétés jusqu'au 31 décembre 2004

Conformément à l'article 411 du code des sociétés commerciales, la fusion consiste en l'union de deux ou plusieurs sociétés afin de constituer une nouvelle société.

La fusion est réalisée :

- par l'absorption d'une ou de plusieurs sociétés des autres sociétés grâce à l'augmentation de capital de la société absorbante,
- par la création d'une nouvelle société.

La fusion aboutit dans tous les cas à la disparition de la société absorbée et au transfert de son patrimoine à la nouvelle société créée ou à la société absorbante.

Le régime fiscal de la fusion en matière de droits d'enregistrement diffère selon la nature des sociétés intervenant dans le cadre de cette opération. Le n° 21 du tarif prévu par l'article 23 du code des droits d'enregistrement et de timbre a prévu l'enregistrement au droit fixe de 100 D pour la prise en charge du passif grevant les apports dans le cadre d'opérations de fusion entre personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés.

Sur cette base, sont exclues du bénéfice de l'enregistrement au droit fixe, les prises en charge du passif dans le cadre de fusion entre personnes morales non passibles de l'impôt sur les sociétés ( sociétés de personnes, groupement d'intérêts économique,……).

Quant à la prise en charge du passif grevant les apports d'immeubles ou de fonds de commerce dans le cadre d'opérations de scission totale ou partielle, le droit proportionnel dû sur les ventes d'immeubles ou de fonds de commerce est exigible.

## II . Apport de la loi de finances 2005

L'article 37 de la loi de finances pour l'année 2005 a d'une part, étendu le champ d'application du régime de faveur relatif aux opérations de fusion de sociétés aux opérations de scission totale des sociétés et a, d'autre part, rationalisé le bénéfice dudit régime et ce, en prévoyant de nouvelles conditions pour les sociétés participantes à l'opération de restructuration soit par voie de fusion ou par voie de scission totale ainsi que pour les biens bénéficiant du régime de faveur.

### 1. Extension du champ d'application du droit fixe :

L'article 37 de la loi de finance pour l'année 2005 a étendu le champ d'application du régime de faveur prévu pour les opérations de fusion de sociétés et consistant en l'enregistrement des prises en charge de passif au droit fixe de 100D aux opérations de **scissions totales** réalisées entre sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés et qui aboutissent à la création de sociétés soumises au même impôt.

Sont considérées comme passifs, les prises en charge grevant les éléments d'apport tels que les dettes et les privilèges ( hypothèques, nantissements de fonds de commerce,…..).

Conformément à l'article 428 du code des sociétés commerciales, la scission d'une société s'effectue par le partage de son patrimoine entre plusieurs sociétés déjà existantes ou par la création de nouvelles sociétés. La scission totale aboutit obligatoirement à **la disparition de la société scindée** sans liquidation.

Sur la base de ce qui précède, **les opérations de prise en charge du passif dans le cadre de scission partielle ne bénéficient pas de l'enregistrement au droit fixe**.

### 2. Rationalisation du bénéfice du régime de faveur:

Outre la limitation du bénéfice de l'enregistrement au droit fixe aux prises en charges du passif dans le cadre de fusion entre sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés ou dans le cadre de scission totale qui aboutisse à la création de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, l'article 38 de la loi de finances pour

l'année 2005 a ajouté certaines conditions pour le bénéfice de l'enregistrement au droit fixe lors de la réalisation d'opérations de fusion ou de scission totale comportant la prise en charge de passif. Le bénéfice de l'enregistrement au droit fixe est subordonné à la satisfaction des conditions suivantes :

- les sociétés concernées par la restructuration doivent être soumises à l'audit légal,
- les comptes desdites sociétés doivent être certifiés au titre de l'année comptable précédant l'année de la restructuration,
- la non cession pendant trois ans des biens bénéficiant de l'enregistrement au droit fixe.

**a. Les sociétés concernées par la fusion et la scission totale doivent être soumises à l'audit légal :**

Le bénéfice du régime de faveur susvisé nécessite que les sociétés concernées par les opérations de fusion et de scission totale soient soumises légalement à l'audit d'un commissaire aux comptes, ceci couvre :

- les sociétés qui réalisent des opérations de fusion ou de scission totale c'est-à-dire les sociétés absorbantes, absorbées et scindées,
- les sociétés créées à l'occasion de la réalisation de ces opérations.

Sur cette base le régime de faveur s'applique exclusivement :

- aux sociétés anonymes et aux sociétés en commandite par actions,
- aux sociétés à responsabilité limitée et aux sociétés unipersonnelles à responsabilité limitée dont le capital est égal ou supérieur à 20.000 D.
- les sociétés à responsabilité limitée et les sociétés unipersonnelles à responsabilité limitée dont le capital est inférieur à 20.000 D et dont le chiffre d'affaire excède pour trois années un montant fixé par arrêté du ministre des finances conformément à l'article 13 du code des sociétés commerciales,
- les sociétés à responsabilité limitée quelque soit le montant du capital souscrit lorsqu'un commissaire aux comptes y est désigné conformément au troisième paragraphe de l'article 123 et à l'article 124 du code des sociétés commerciales.

**b. La certification des comptes :**

Le numéro 2 du paragraphe V de l'article 23 du code des droits d'enregistrement et de timbre a prévu que le bénéfice de l'enregistrement au droit fixe nécessite que les comptes des sociétés qui réalisent une opération de fusion ou de scission totale soient effectivement certifiées par un commissaire aux comptes au titre de l'année comptable précédant l'année de réalisation de ces opérations.

Il est à noter à ce titre que la certification avec réserve des comptes de l'une des sociétés précitées permet le bénéfice du régime de faveur.

Pour les personnes habilitées à certifier les comptes desdites sociétés, ceci s'effectue conformément aux articles 125 et 258 du code des sociétés commerciales par les experts comptables inscrits au tableau de l'ordre des experts comptables de Tunisie. Cependant, les sociétés dont le chiffre d'affaire est inférieur à un montant fixé par arrêté du Ministre chargé des Finances ( 3 millions de dinars ) peuvent choisir un commissaire aux comptes soit parmi les inscrits au tableau de l'ordre des experts comptables de Tunisie soit parmi les techniciens en comptabilité inscrits au tableau des « techniciens en comptabilité » à la compagnie des comptables de Tunisie et ce conformément aux articles 16 à 18 de la loi n°2002-16 du 4 février 2002 relative à l'organisation de la profession des comptables.

**c. La non cession des biens bénéficiant de l'enregistrement au régime de faveur :**

L'article 38 de la loi de finances pour l'année 2005 a prévu la non cession des biens bénéficiant de l'enregistrement au droit fixe **au cours des trois années** suivant l'année de réalisation des opérations de fusion ou de scission totale susvisées.

On vise par biens bénéficiant du régime de faveur, les immeubles et les fonds de commerce grevés de dettes ou de privilèges et qui ont fait l'objet d'apport dans le cadre d'opérations de fusion ou de scission totale.

Dans le cas de cession de ces biens et outre les droits d'enregistrement dus sur la mutation, les droits non acquittés en vertu de l'application du régime de faveur sont exigibles en plus des pénalités de retard calculées à partir de l'expiration du délai de l'accomplissement de la formalité de l'enregistrement de la fusion ou de la scission totale.

Toutefois, les mutations des biens susvisés, réalisées dans le cadre de fusion ou dans le cadre de la cession globale de la société, n'aboutissent pas à la déchéance du droit au bénéfice du régime de faveur.

### 3 . Les documents nécessaires pour le bénéfice du régime de faveur:

Conformément aux dispositions de l'article 37 ou la loi de finances pour l'année 2005, le bénéfice de l'enregistrement au droit fixe de 100 D nécessite la présentation des documents suivants lors de l'enregistrement de l'opération de constitution de la société ou des sociétés absorbantes ou à l'occasion de l'augmentation de leur capital :

- une copie des cartes d'identification fiscales pour les sociétés participantes à l'opération de fusion ou de scission totale,
- les états financiers de l'année précédant l'année de réalisation de la fusion ou de la scission totale certifiés par un commissaire aux comptes pour les sociétés participantes à ces opérations.

## III . Cas pratiques :

### Exemple n° 1 :

Supposons que la société anonyme « A » réalise une opération de scission totale qui aboutit à la création de deux sociétés à responsabilité limitée « B » et « C ». La société « B » a reçu un immeuble d'une valeur de 150.000 D immatriculé au registre foncier et grevé d'une hypothèque de 50.000 D tandis que la société « C » a reçu différents meubles consistant en du matériel de transport et des équipements industriels.

**Droits dus par la société « A » :**

Droit de dissolution de la société : 100 dinars

**Droit dus par la société « B » :**

* Selon la législation en vigueur jusqu'au 31 décembre 2004

Droit de constitution : 100 dinars

Droit de mutation sur la prise en charge du passif : 50.000 D x 5% =2500 D
Droit de la conservation de la propriété foncière : 150.000 D x 1% = 1500 D

* Selon la législation en vigueur à partir du 1er janvier 2005 :

Droit de constitution : 100 dinars
Droit de la conservation de la propriété foncière : 1500 dinars

La prise en charge de passif bénéficie de l'enregistrement au droit fixe de 100 dinars, cependant et puisqu'un contrat ne peut supporter plusieurs droits fixes, on se limite à l'enregistrement au droit fixe dû sur la constitution de la société « B ».

**Droits dus par la société « C » :**

Droit de constitution : 100 dinars.

**Exemple n° 2 :**

**Hypothèse n° 1 :**

Sur la base des données de l'exemple n°1 et si l'on suppose que la société « A » a réalisé l'opération de scission totale le 5 avril 2005 et que la société « B » a vendu l'immeuble visé à l'exemple n° 1 à une personne physique au prix de 200.000 dinars le 10 février 2007. Dans ce cas et outre les droits d'enregistrement exigibles sur l'opération de vente conclue entre la société « B » et la personne physique et puisque la condition de non cession de l'immeuble bénéficiant de l'enregistrement au droit fixe dans les trois années suivants l'année de réalisation de l'opération de restructuration n'a pas été respectée, le droit proportionnel fixé à 5% est exigible dans la limite de la prise en charge de passif sur l'immeuble objet de la cession :
Droits d'enregistrement : 50.000 D x 5% = 2500 D

Les pénalités de retard sont exigibles à partir de la date de l'expiration du délai fixé pour l'enregistrement de l'opération de scission totale donc à partir du 5 juin 2005.

Période de retard : du 5 juin 2005 au 10 février 2007 donc 21 mois
Pénalités de retard : 2500 x 21 x 0,75% = 393,750 D

Il est à noter que lorsque le non respect de la condition d'incessibilité est constaté par les services du contrôle fiscal, le taux de la pénalité de retard est fixé

suivant le cas à 1% ou 1,25% conformément à l'article 82 du code des droits et procédures fiscaux.

**Hypothèse n° 2 :**

Sur la base des données de l'exemple n°1 et si l'on suppose que la société « A » a réalisé la scission totale le 5 avril 2005 et que la société « B » réalise une opération de fusion le 10 mai 2007 avec une société à responsabilité limitée « D » pour constituer une nouvelle société anonyme et que la société « B » a transmis à la nouvelle société tout son patrimoine y compris l'immeuble visé à l'exemple n° 1.

Dans ce cas et puisque la mutation a été réalisée dans le cadre d'une fusion, les droits d'enregistrement et les pénalités de retard dus au titre de la prise en charge du passif sur l'immeuble objet de la mutation ne sont pas exigibles et ce conformément aux dispositions du numéro 3 du paragraphe V de l'article 23 du code des droits d'enregistrement et de timbre.

## IV . Date d'entrée en vigueur des nouvelles dispositions

Conformément à l'article 89 de la loi de finances 2005, les dispositions des articles 37 et 38 de la loi susvisée sont applicables aux opérations de fusion et de scission totale réalisées à partir du 1er janvier 2005.

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

**Signé : Emna GHARBI**