

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 decies 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,

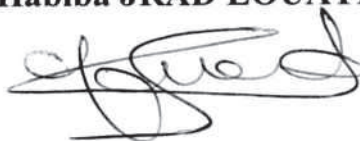
l'opération de scission totale entraîne la régularisation de la TVA conformément au paragraphe IV – 2 de l'article 9 du code de la TVA.

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



Annexe 1 à la note commune n°14/2015

Exemples d'illustration

Exemple 1 :

Supposons qu'une société anonyme « A » ait absorbé une autre société anonyme « B » et que l'opération ait pris effet le 2 juillet 2015.

Supposons que la société absorbée « B » ait réalisé au titre de la période allant du 1^{er} janvier au 2 juillet 2015 un résultat net de 950.000D, ce résultat tient compte d'une plus-value de fusion de :

- 240.000D au titre des équipements,
- 300.000D au titre d'un immeuble,
- 110.000D au titre des stocks,
- 70.000D au titre d'actions et de parts sociales que la société absorbée détenait dans le capital d'autres sociétés par l'intermédiaire d'une SICAR.

On suppose que la société « B » ait constitué et déduit de ses résultats des années antérieures à l'année de la fusion :

- des provisions pour créances douteuses couvrant le montant total desdites créances pour un montant de 150.000D, ces créances sont reprises par la société « A » pour une valeur nulle (0 dinars).
- des provisions pour dépréciation des stocks destinés à la vente, le prix de revient des stocks étant de 250.000 D. Les provisions constituées et déduites à ce titre étant de 110.000 D, lesdits stocks ont été repris par la société « A » pour une valeur de 180.000 D.

Dans ce cas, les conséquences fiscales de l'opération de fusion au niveau de la société absorbée et au niveau de la société ayant reçu les éléments d'actif sont les suivantes:

a- Au niveau de la société absorbée

Le bénéfice imposable de l'exercice 2015 est déterminé comme suit :

- résultat net enregistré au titre de la période allant du 1 ^{er} janvier 2015 au 2 juillet 2015	950.000D
a- déduction de la plus-value de fusion au titre:	
▪ des équipements	240.000D
▪ de l'immeuble	300.000D
▪ des actions et des parts sociales détenues par l'intermédiaire d'une SICAR	70.000D
b- déduction des provisions n'ayant pas perdu leur objet ⁽¹⁾ pour:	
▪ créances douteuses	150.000D ⁽²⁾
▪ dépréciation des stocks destinés à la vente	70.000 D ⁽²⁾
- résultat imposable	120.000 D

b- Au niveau de la société ayant reçu les éléments d'actif

Les plus-values de fusion et les provisions déduites par la société « B » auront le traitement fiscal suivant :

b-1- pour les plus-values

- Réintégration de 50% de leur montant soit :
 - au titre des équipements : 120.000D ($240.000D \times 50\%$) à raison de 24.000D par an à partir de l'année 2015.
 - au titre de l'immeuble : 150.000D ($300.000D \times 50\%$) à raison de 30.000D par an à partir de l'année 2015.
- **Non réintégration au niveau de la société « A » de la plus-value de 70.000D relative aux actions et aux parts sociales détenues par la société « B » dans**

⁽¹⁾ Ces provisions ayant été réintégrées dans le résultat comptable.

⁽²⁾ La partie n'ayant pas perdu son objet correspond à la quote-part dépréciée de la créance et du stock à la date de la fusion.

le capital d'autres sociétés par l'intermédiaire d'une SICAR car ladite plus-value est déductible même en cas de cession de ces titres par la SICAR pour le compte de la société « B ».

b-2- pour les provisions

Les provisions au titre des créances douteuses (150.000 D) et au titre des stocks destinés à la vente (70.000 D) n'ayant pas perdu leur objet doivent être inscrites à son bilan et réintégrées dans ses résultats imposables de l'année au cours de laquelle ces provisions deviennent sans objet.

Exemple 2 :

Si on reprend les données de l'exemple 1 et on suppose que la société absorbée « B » soit implantée dans une zone de développement régional et qu'elle soit entrée en activité depuis l'année 2010. Dans ce cas, les conséquences fiscales sont les suivantes :

a- au niveau de la société « B » absorbée

- résultat net enregistré au titre de la période allant du 1 ^{er} janvier 2015 au 2 juillet 2015	950.000D
a- déduction de la plus-value de fusion au titre:	
▪ des équipements	240.000D
▪ de l'immeuble	300.000D
▪ des actions et des parts sociales détenues par l'intermédiaire d'une SICAR	70.000D
▪ des stocks (en tant que produit provenant du développement régional)	110.000D
b- déduction des provisions n'ayant pas perdu leur objet pour:	
▪ créances douteuses	150.000D
▪ dépréciation des stocks destinés à la vente	70.000 D
- résultat imposable	10.000 D

b- Au niveau de la société «A » ayant reçu les éléments d'actif

▪ **Réintégration de :**

- 50% de la plus-value de l'immeuble : 150.000D ($300.000D \times 50\%$), à raison de 30.000D par an à partir de l'exercice 2015.

▪ **Non réintégration de la plus-value de:**

- 240.000D au titre des équipements car la société « B » absorbée bénéficie de la déduction de la plus value de cession de ses équipements au même titre que ses bénéfices provenant de l'activité.
- 70.000D sur apport d'actions et de parts sociales détenues par la société « B » dans le capital d'autres sociétés par l'intermédiaire d'une SICAR, car ladite plus-value est déductible en cas de cession de ces titres par la SICAR.

Exemple 3 :

Reprenons les données de l'exemple 1 et supposons que le résultat de l'exercice 2015 de la société absorbée soit déficitaire de 800.000 D dont 150.000D à titre d'amortissements différés. Lesdits déficits et amortissements sont enregistrés au titre de l'exercice 2010.

Si on suppose que le résultat de l'exercice de la société « A » ayant reçu les éléments d'actif au titre de 2015 soit bénéficiaire de 550.000 D, les conséquences fiscales de l'opération de fusion seront les suivantes :

- 1- Les plus values enregistrées dans le cadre de l'opération de fusion par absorption ne seraient pas réintégrées.
- 2- Les déficits et les amortissements différés enregistrés au titre de l'exercice de la fusion par absorption sont déductibles comme suit :

Résultat imposable au titre de l'exercice de l'absorption :

$550.000 D - 650.000D = -100.000 D$ (ce déficit n'est plus reportable car il a dépassé les 5 ans : 2011, 2012, 2013, 2014, 2015)

Par contre les amortissements différés soit 150.000 D restent déductibles indéfiniment.

Exemple 4 :

Reprenons les données de l'exemple précédent et supposons que la société anonyme « B » soit scindée en deux sociétés anonymes « A » et « C ».

Les éléments d'actif nets ait été réalisé à raison de 60% à la société « A » et à raison de 40% à la société « C ».

Dans ce cas, les déficits et les amortissements réputés différés en périodes déficitaires seraient répartis entre les deux sociétés « A » et « C » en fonction de la proportion de l'actif net revenant à chacune d'elle, et ce, comme suit :

*** En ce qui concerne les pertes**

- au niveau de la société « A » : $650.000D \times 60\% = 390.000D$

- au niveau de la société « C » : $650.000D \times 40\% = 260.000D$

*** En ce qui concerne les amortissements différés**

- au niveau de la société « A » : $150.000D \times 60\% = 90.000D$

- au niveau de la société « C » : $150.000D \times 40\% = 60.000D$

Exemple 5 :

Reprenons les données de l'exemple 2 et supposons qu'en date du 20 avril 2017, la société « A » soit totalement scindée en 3 sociétés anonymes avec l'hypothèse que les provisions au titre des créances douteuses acquises dans le cadre de l'opération de fusion ayant eu lieu en 2015 aient perdu leur objet au cours de l'exercice 2016.

Dans ce cas, et étant donnée que la société « A » qui a reçu les éléments d'actif dans le cadre de l'opération de fusion avec la société « B » en 2015, a réalisé une opération de scission avant la fin du délai de 3 ans, soit avant le 31 décembre 2018, elle serait dans l'obligation de payer l'IS non acquitté par la société « B » en vertu du régime fiscal de faveur prévu pour les opérations de

fusion ainsi que les pénalités de retard dues conformément à la législation fiscale en vigueur.

La régularisation de sa situation aura lieu par le dépôt de déclarations rectificatives au titre des exercices 2015 et 2016.

Si on suppose que ses résultats imposables de l'exercice 2015 soit de 800.000 D et de 530.000 D pour l'exercice 2016, la régularisation de la situation a lieu comme suit:

▪ **Pour l'exercice 2015 :**

Il y a lieu de réintégrer dans ses résultats imposables :

- la plus-value au titre de l'immeuble qu'elle a reçu dans le cadre de l'opération de fusion soit : 300.000 D
- les provisions pour créances douteuses pour un montant de 150.000D et au titre de stocks destiné à la vente pour un montant de 70.000 D non réintégrées aux résultats de la société absorbée de l'année de la fusion.

Il va sans dire qu'aucune régularisation n'aura lieu pour la plus-value relative aux équipements et aux actions et parts sociales détenues par l'intermédiaire de la SICAR et pour la plus-value relative aux stocks s'agissant de plus-values non imposables en vertu des dispositions du droit commun.

De ce fait le total des réintégrations est de : $300.000D + 150.000D + 70.000D = 520.000D$

Bénéfice imposable déclaré	800.000D
à réintégrer :	
1- la plus-value correspondant à l'immeuble (300.000D) diminuée de 1/5 déjà réintégré dans les résultats de 2015 soit : $[300.000D - 30.000D]$	270.000D
2- les provisions :	
- pour créances douteuses	150.000D
- pour stocks destiné à la vente	70.000D
Bénéfice imposable	1.290.000D
IS dû ($1290.000D \times 25\%$)	322.500D
IS payé ($800.000 D \times 25\%$)	200.000D
Différentiel d'IS à payer ($322.500D - 200.000D$)	122.500D

Ce différentiel sera majoré des pénalités de retard exigibles selon la législation en vigueur. Elles sont décomptées à partir du premier jour qui suit la date limite prévue par l'article 58 du code de l'IRPP et de l'IS pour le dépôt de la déclaration de cessation de l'activité **soit 15 jours de l'opération de fusion.**

Les pénalités de retard pour les plus-values réintégrées avant la remise en cause du régime de faveur soit 1/5^e de la plus-value de l'immeuble réintégrée dans les résultats de l'exercice de 2016 et les provisions pour créances douteuses reprises en 2016 seront décomptées à partir de l'expiration du délai de dépôt de la déclaration de la cessation d'activité par la société absorbée jusqu'à la date du dépôt de la déclaration de l'IS au titre de l'exercice 2016 par la société ayant reçu les éléments d'actif.

▪ **Pour l'exercice 2016 :**

La société « A » reste par ailleurs tenue de souscrire la déclaration rectificative au titre de l'exercice 2016, les résultats dudit exercice seront diminués de :

- 30.000D représentant le 1/5^e de la plus-value de l'immeuble réintégrée
- 150.000D représentant les provisions réintégrées suite au recouvrement des créances douteuses.

La régularisation de ses résultats imposables au titre de l'exercice 2016 a lieu comme suit :

Bénéfice imposable déclaré	530.000D
A déduire :	30.000D
	<u>150.000D</u>
Bénéfice imposable	350.000D
IS payé : 530.000 D x 25%	132.500D
IS dû : 350.000 D x 25%	<u>87.500D</u>
Crédit d'IS restituable	45.000D

Annexe 2 à la note commune n°14 / 2015

Livre cinq : des fusions, scissions, transformations et groupements des sociétés

Titre premier : des dispositions générales

Article 408 - Les sociétés peuvent fusionner ou se regrouper. Elles peuvent se transformer ou se filialiser par voie de scission conformément aux dispositions du présent code sans préjudice des législations en vigueur dans le domaine.

Article 409 - La fusion, la scission, la transformation ou le groupement de sociétés doivent permettre la réalisation de l'un des objectifs suivants :

- L'adaptation des mutations économiques tant internes qu'internationales ;
- La réalisation d'un capital permettant davantage d'investissement, d'emploi et de productivité ;
- Le développement des moyens de travail et de distribution ;
- L'acquisition de technologies nouvelles et l'amélioration de la qualité du produit ;
- L'accroissement de la capacité d'exportation et de concurrence ;
- Le renforcement de la crédibilité de l'entreprise envers ses partenaires ;
- La création et renforcement de l'emploi.

Les opérations de fusion, de scission, de transformation ou de regroupement sont interdites lorsqu'elles visent une fraude fiscale ou la réalisation d'un des objectifs prohibés par les articles 5, 6, 7 et 8 de la loi sur la concurrence et les prix.

Article 410 - Le capital social de toute société qui fusionne, se transforme ou se scinde doit être entièrement libéré.

Titre deux : de la fusion des sociétés

Article 411- La fusion est la réunion de deux ou plusieurs sociétés pour former une seule société. La fusion peut résulter soit de l'absorption par une ou plusieurs sociétés des autres sociétés, soit de la création d'une société nouvelle à partir de celles-ci.

La fusion entraîne la dissolution des sociétés fusionnées ou absorbées et la transmission universelle de leurs patrimoines à la société nouvelle ou à la société absorbante.

La fusion s'effectue sans liquidation des sociétés fusionnées ou absorbées. Quand elle est le résultat d'une absorption, elle se fait par augmentation du capital de la société absorbée et ce, conformément aux dispositions du présent code.

Article 412 - La fusion peut réunir soit des sociétés de même forme, soit des sociétés de formes différentes.

Toutefois, elle doit dans tous les cas aboutir à la constitution d'une société anonyme, d'une société à responsabilité limitée ou d'une société en commandite par actions.

La fusion d'une ou plusieurs sociétés étrangères avec une ou plusieurs sociétés tunisiennes doit aboutir à la constitution d'une société dont la majorité du capital doit être détenu par des personnes physiques ou morales tunisiennes.

Article 413 - (Tirets n° 4 et 5 du paragraphe 2 ont été modifiés par l'art. premier de la loi n° 2005-65 du 27 juillet 2005)

La fusion doit être précédée par un projet de fusion qui arrête et précise toutes les conditions et les conséquences de l'opération.

Le projet de fusion doit contenir :

- les motifs, buts et conditions de la fusion envisagée ;
- la dénomination, la forme, la nationalité, l'activité et le siège social de chaque société concernée par la fusion ;
- l'état de l'actif et du passif dont la transmission universelle est prévue ;
- l'évaluation financière de l'actif et du passif selon les états financiers et une évaluation économique de l'entreprise faite par un expert comptable ou un expert spécialisé ;
- l'évaluation financière et économique à la même date pour toutes les sociétés;
- la date de la dissolution et celle de la fusion ainsi que la date à partir de laquelle les actions ou les parts sociales nouvelles donneront le droit de participer aux bénéfices sociaux ;
- la détermination de la parité d'échange des droits sociaux , qu'il s'agisse d'actions ou de parts sociales, le montant de la soulte et le cas échéant, la prime de fusion et le dividende avant la fusion ;
- la détermination des droits des associés, des salariés et des dirigeants ;
- la détermination de la méthode retenue pour l'évaluation et les motifs du choix effectué ;

- et dans tous les cas la fusion ne peut être réalisée que si le capital de chaque société concernée est entièrement libéré.

Article 414 - La fusion entre sociétés privées et entreprises publiques ou les sociétés faisant appel public à l'épargne est soumise aux dispositions en vigueur.

Article 415 - La fusion peut être réalisée entre des sociétés qui sont toutes ou l'une d'entre elles en liquidation à condition que la répartition de leurs actifs entre les associés n'ait fait l'objet d'un début d'exécution.

La fusion peut également avoir lieu entre sociétés qui sont toutes ou l'une d'entre elles en redressement judiciaire sur décision judiciaire.

Dans tous les cas, les sociétés concernées doivent observer les règles de forme édictées pour la société nouvelle qui résulte de la fusion.

Article 416 - Si l'une des sociétés qui « fusionnent » ⁽¹⁾ est une société faisant appel public à l'épargne, l'autorisation du Conseil du Marché Financier est nécessaire.

Article 417 (modifié par l'article premier de la loi n° 2005-65 du 27 juillet 2005)

Un expert spécialisé inscrit sur la liste des experts judiciaires désigné par ordonnance sur requête par le président du tribunal de première instance dans le ressort duquel se trouve le siège social de l'une des sociétés concernées par la fusion établit sous sa propre responsabilité un rapport écrit sur les modalités de la fusion après avoir pris connaissance de tous les documents nécessaires que la société concernée par la fusion ou l'absorption doit lui communiquer, elle doit, en outre, lui permettre d'effectuer toutes les investigations nécessaires. L'expert évalue, également, les apports en nature et les avantages particuliers.

Il vérifie si la parité d'échange est équitable et que la valeur attribuée au patrimoine objet de la transmission est réelle. Il précise la ou les méthodes suivies pour la détermination des parités d'échange et indique si elles sont adéquates et doit déterminer les difficultés particulières d'évaluation. Dans ce cas, l'expert est considéré comme commissaire aux apports.

Article 418 - La société concernée par la fusion doit mettre à la disposition de ses associés deux mois avant la réunion de l'assemblée générale extraordinaire :

- le projet de fusion ou d'absorption
- le rapport du commissaire aux apports

⁽¹⁾ Paru au Jort « fusionne »

- le rapport du commissaire aux comptes si la société en possède un ;
- le rapport de gestion des trois exercices
- les rapports des conseils d'administration ou des assemblées des associés pour les sociétés autres que la société anonyme et de chacune des sociétés concernées par la fusion ;
- les états financiers nécessaires à l'information des associés ;
- le projet d'acte constitutif de la nouvelle société.
S'il s'agit d'une absorption, la société doit mettre à leur disposition le texte intégral des modifications à apporter aux statuts de la société absorbante ;
- l'acte constitutif des sociétés participant à la fusion
- le contrat de fusion ou d'absorption
- nom, prénom et nationalité des administrateurs ou gérants des sociétés qui participent à la fusion. Il en est de même pour la société nouvelle ou absorbante.

L'assemblée générale extraordinaire de la société absorbante ou nouvellement constituée statue sur l'approbation des apports en nature des sociétés absorbées selon les conditions exigées par le présent code et propres à chaque forme de société.

Article 419 - Tout créancier des sociétés qui fusionnent peut s'opposer à la fusion dans un délai de trente jours à partir de la publication du projet de fusion approuvé conformément à l'article 16 du présent code.

Les porteurs de certificats d'investissement ou de titres participatifs ainsi que les obligataires disposent également du droit d'opposition à condition que la fusion ne soit pas approuvée par l'assemblée spéciale des porteurs des certificats d'investissement ou par celle des obligataires ou par celle des titulaires des titres participatifs

En cas d'opposition, le Président de la chambre commerciale ou le cas échéant le Président du tribunal de première instance compétent décide, soit le paiement immédiat des créanciers, soit il ordonne la constitution de garanties nécessaires, soit enfin il rejette leur opposition lorsqu'elle se révèle juridiquement infondée.

Article 420 - Les créanciers de chacune des sociétés qui participent à la fusion conservent leurs droits sur le patrimoine de leur société débitrice.

A défaut de remboursement des créances ou de constitution de sûretés ordonnées par le président du tribunal de première instance ou le président de la chambre commerciale, la fusion est inopposable aux créanciers.

La simple opposition du créancier à la fusion n'a pas pour effet d'empêcher l'opération de fusion ni de limiter ses effets.

Le rejet de l'opposition par le président de la chambre commerciale ou par le président du tribunal de première instance compétent ^(*) ne met pas obstacle à l'exécution des conventions permettant au créancier d'exiger immédiatement le remboursement de sa créance.

Lorsque la créance est garantie par une sûreté celle-ci est transférée avec la créance principale lorsqu'elle n'est pas remboursée.

A défaut de paiement des créanciers, leurs créances sont transférées avec les sûretés à la société nouvelle ou absorbante. Les créanciers bénéficient dans tous les cas d'une préférence vis-à-vis des créanciers dont la créance est née postérieurement à la fusion que cette créance soit chirographaire ou privilégiée.

Article 421 - Lorsque les créanciers acceptent les sûretés qui leurs sont proposées par le président de la chambre commerciale ou le président du tribunal de première instance compétent. Les sûretés font l'objet d'une publicité au journal officiel de la République Tunisienne et dans deux quotidiens dont l'un est en langue arabe.

Lorsqu'une créance se trouve garantie par un cautionnement, la caution doit manifester expressément sa volonté de transférer ou de ne pas transférer son cautionnement au profit de la société à constituer par l'effet de la fusion.

Le contrat de bail est directement transféré au profit de la société résultant de la fusion. Les contrats de travail continuent légalement à produire leurs effets à l'égard de la société.

Article 422 - Les contrats de travail des salariés et cadres de chacune des sociétés qui participent à la fusion sont de plein droit transmis à la société nouvellement créée ou absorbante.

Article 423 - La publicité de la fusion dispense ⁽¹⁾ de la publicité propre au fonds de commerce. La publicité doit être accomplie conformément à l'article 16 du présent code.

Lorsqu'il s'agit d'une société nouvelle issue de la fusion, elle doit faire l'objet d'une immatriculation au registre du commerce conformément à la loi relative au registre du commerce.

(*) Selon la version arabe on ajoutera « le cas échéant »

(1) Le terme a été modifié par l'article 3 de la loi n° 2005-65 du 27 juillet 2005.

En cas de création d'une nouvelle société, la fusion prend effet à compter de la date d'immatriculation au registre du commerce, et en cas d'absorption, elle prend effet à compter de la date de la dernière assemblée générale extraordinaire ayant décidé l'opération de fusion, sauf si le contrat d'absorption prévoit une autre date.

La fusion doit faire l'objet d'une publicité conformément à l'article 16 du présent code.

Article 424 - Lorsque la société absorbante est détentrice de la totalité des actions ou parts sociales de la société absorbée, il n'est pas nécessaire que le projet de fusion comprenne toutes les énonciations figurant à l'article 413 du présent code.

Dans ce cas, il y a dispense d'établir les rapports de gestion, du commissaire aux comptes et du commissaire aux apports.

Si la société absorbée détient une participation dans la société absorbante, la première n'a pas droit de prendre part au vote dans l'assemblée générale extraordinaire appelée à statuer sur la fusion.

Article 425 - L'action en nullité de la fusion peut être exercée par toute personne physique ou morale intéressée et par tous les ministres concernés par les sociétés commerciales. L'action se prescrit par trois ans à partir de la date d'immatriculation au registre du commerce de la société nouvellement créée ou à partir de la date à laquelle l'absorption est devenue définitive et dans tous les cas à partir de la publication de la fusion conformément à l'article 16 du présent code.

La nullité de la fusion ne peut être prononcée que pour les causes suivantes :

- nullité de la délibération de l'assemblée qui a décidé l'opération de fusion;
- défaut de publicité ;
- non-respect des dispositions du présent code et des dispositions législatives ou réglementaires spéciales ;

Le tribunal saisi peut ordonner même d'office la régularisation. A cet effet le tribunal peut accorder un délai de deux mois pour la régularisation s'il l'estime possible. A l'expiration du délai et à défaut de régularisation, le juge doit prononcer la nullité.

Dans ce dernier cas, la décision du tribunal devenue définitive doit faire l'objet d'une publicité au Journal officiel de la République Tunisienne et dans deux quotidiens dont l'un est en langue arabe conformément aux dispositions de l'article 16 du présent code.

La décision prononçant la nullité de la fusion est sans effet sur les contrats et autres obligations créés par la société nouvellement créée ou la société absorbée de la date de sa création jusqu'au jugement prononçant la nullité. Les sociétés fusionnées et leurs dirigeants demeurent tenus solidairement des dettes et engagements y découlant.

En cas de prononcé de la nullité de la fusion, les dommages encourus par les tiers, les associés ou les créanciers sont supportés solidairement par les responsables de la nullité.

Article 426 - Lorsque la fusion aboutit à une entente illicite ou à une concentration horizontale ou verticale ou à une position dominante, elle peut être annulée conformément aux dispositions de la loi relative à la concurrence et aux prix.

Article 427 - En cas d'annulation de la fusion, toutes les sociétés qui ont participé à l'opération sont solidairement responsables avec leurs dirigeants de l'exécution des obligations leur incombant et des dommages causés à toute personne physique ou morale.

Titre trois : des scissions des sociétés

Article 428 - La scission de la société s'opère par le partage de son patrimoine entre plusieurs sociétés existantes ou par la création de nouvelles sociétés. La scission peut être totale ou partielle. Si la scission est totale, il en résulte obligatoirement une dissolution sans liquidation de la société scindée. Le capital de la société scindée doit être entièrement libéré.

« Ne peuvent se scinder que » ⁽¹⁾ les sociétés anonymes, aux sociétés en commandite par actions et aux sociétés à responsabilité limitée.

Article 429 - La scission ne se réalise qu'après rétablissement d'un projet de fusion qui sera soumis au vote de rassemblée générale extraordinaire dans les mêmes conditions que la fusion.

⁽¹⁾ Le terme a été modifié par l'article 3 de la loi n° 2005-65 du 27 juillet 2005.

Le projet de scission doit sous peine de nullité contenir les indications suivantes:

- les motifs de la scission
- les objectifs économiques, sociaux, financiers et techniques à réaliser ;
- la dénomination commerciale, le siège social, la forme juridique, la nationalité de chaque société bénéficiaire de la scission et le numéro d'immatriculation au registre du commerce ;
- les noms des dirigeants de chaque société bénéficiaire de la scission ;
- la valeur des actifs et passif cédés à chaque société bénéficiaire avec indication de la méthode retenue ;
- la détermination des parts ou actions revenant à la société si la scission est partielle et celles revenant aux associés en cas de scission totale ;
- la fixation des parités d'échange ;
- la détermination de la méthode retenue pour la fixation des parités ainsi que les motifs du choix effectué ;
- la liste de répartition du personnel entre les sociétés bénéficiaires ;

Article 430 (modifié par l'article premier de la loi n° 2005-65 du 27 juillet 2005)

Les éléments actifs et passifs apportés par la société scindée doivent faire l'objet d'une évaluation faite, suivant la même méthode qu'en matière de fusion, par un expert spécialisé inscrit sur la liste des experts judiciaires et sous sa propre responsabilité.

L'assemblée générale extraordinaire de la société bénéficiaire de la scission décide d'approuver ou de désapprouver les apports évalués par l'expert.

Article 431 - Les sociétés bénéficiaires sont tenues solidairement entre elles envers tout créancier des dettes incombant à la société scindée qu'elle que soit leur nature, qu'elles soient échues ou non et indépendamment de ce qui est apporté à chaque société prise isolément. Le transfert des dettes n'emporte pas novation à l'égard des créanciers de ladite société.

L'opposition des créanciers qu'elle que soit sa nature s'effectue dans les mêmes conditions requises en matière de fusion conformément aux dispositions des articles 419 et suivants du présent code.

Article 432 - « La décision de la scission prise par l'assemblée générale extraordinaire doit faire l'objet d'une publicité au journal officiel de la République

Tunisienne dans le mois qui suit la date de la tenue de ladite assemblée et dans deux quotidiens dont l'un est en langue arabe selon l'article 16 du présent code » ⁽¹⁾

« Toute société objet du scission demeure obligée envers ses créanciers durant les procédures du scission jusqu'au jour où seront accomplies les procédures de publicité et d'immatriculation au registre de commerce ».

« Sont applicables à la scission, les dispositions des articles de 424 à 426 du présent code » ⁽²⁾

⁽¹⁾ Reformulé en conformité avec la version arabe.

⁽²⁾ Traduits et ajoutés en conformité avec la version arabe.