الجمهـــوريـــة الجـزائـريـة الديـــمقراطيـة الشـعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة الـتـعـلـيـم الـعـالـــي و الـبـحـث الـعـلـمـي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

جامعة وهران
Université d'Oran

كلية الحقوق و العلوم السياسية

# المصاريف العامة القابلة للخصم في التشريع الجبائي الجزائري

مذكرة من أجل نيل شهادة الماجستير في الحقوق

تخصص قانون الأعمال المقارن

**من إعداد**
قمراوي حفيظة

**تحت إشراف**
الأستاذ يلس شاوش بشير

2014/02/13

**لـجنة المنـاقشة :**

| | | | |
|---|---|---|---|
| **الأستاذ بناصر يوسف :** | **أستاذ التعليم العالي** | **جامعة وهران** | **رئـيسـا** |
| **الأستاذ يلس شاوش بشير:** | **أستاذ التعليم العالي** | **جامعة وهران** | **مشرفـا مقررا** |
| **الأستاذ برابح عبد المجيد:** | **أستاذ محاضر - ا -** | **جامعة وهران** | **عضوا منـاقشا** |
| **الأستاذ يقاش فراس :** | **أستاذ محاضر - ا-** | **جامعة وهران** | **عضوا منـاقشا** |

السنـة الجـامـعية 2012- 2013

بسم الله الرحمن الرحيم

" ... يرفع الله الذين آمنوا منكم والذين أوتوا العلم درجات والله بما تعملون خبير"

الآية 11 من سورة المجادلة

# الإهداء

**أهدي هذا العمل إلى:**

**الوالدين العزيزين أطال الله في عمرهما وبارك الله فيهما، اللذين**

**لطالما كانا دفعا لي،**

**ولا أنسى إخوتي سهام ووسيلة ومحمد الأمين.**

## كلمات شكر

**أشكر المولى عز وجل على نعمه وتوفيقه لي في إنجاز هذه المذكرة، كما أتوجه بالشكر إلى الأستاذ يلس شاوش بشير عميد كلية الحقوق الذي لم يبخل عليا بالمعلومات والتوجيهات، وأمدني بيد المساعدة، ومنحني الكثير من وقته الثمين وصبر عليا. أتفضل إليه بعرفاني الكبير، لولاه لما كان لهذا البحث أن يتم.**

# قائمة المختصرات

**1/ باللغة العربية:**

**ج.ر.....الجريدة الرسمية للجمهورية الديمقراطية الشعبية الجزائرية**
**ف..... فقرة**
**ق.ت.ج ..... القانون التجاري الجزائري**
**ق.ا.ج ..... قانون الأسرة الجزائري**
**ق.ض.م.ج ..... قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري**
**ق.ا.ج.ج .....قانون الإجراءات الجبائية الجزائري**
**ق.م.ج.....القانون المدني الجزائري**
**ق.ع.ع.ج.....قانون علاقات العمل الجزائري**
**ق.ت.ج .....قانون التأمينات الجزائري**
**ق.م.....قانون المالية**
**ق.م.ت.....قانون المالية التكميلي**
**دج..... دينار جزائري**
**ص.....الصفحة**

**2/ باللغة الفرنسية:**

Al. (s) …..... alinéa (s)
A.N..... Assemblée nationale
Art. (s) ……. article (s)
B.N.A..... Banque nationale d'Algérie
B. O. I……... Bulletin officiel des impôts
C.A.A…..…… ….Cour administrative d'Appel
C. civ. Fr……. Code civil français
C.Com . fr……....Code de Commerce français
C.E…….....…….Conseil d'Etat
C.G. I. fr …….. Code général des impôts français
C.I.D ……Code des impôts directs
C.N.C…….. Conseil national de comptabilité
Coll.……..Collection
Concl……... Conclusions
Comm……...Commentaire
D……... Dalloz
D.G.I …… Direction générale des impôts
Doc……Doctrine

Doc.adm…… Doctrine administrative
Dos…… Dossier
Dr.fis……. Droit fiscal
éd…….. édition
EDCE……Etudes et document du Conseil d'Etat
E.D.I.K……. Edition IBN KHALDOUN
Fasc……...Fascicule
Ibid …….. Idem
IBS……... Impôt sur les bénéfices des sociétés
IRG……...Impôt sur le revenu global
Instr…….. instruction
J. cl. Fiscal…… Juris Classeur Fiscal
J.O…….Journal officiel
J. O. A. N Q…….. Journal officiel de l'Assemblée nationale (questions répenses)
J.O.R.A……. Journal officiel République algérienne
J. O. R. F……Journal officiel de la République française
L. fin. fr…..…….. .Loi de finances française
Litec…….. .Librairie Technique
L. P. F…… Livres de procédures fiscales
M. F……... Ministère des finances
Min.Eco……. Ministère de l'économie
n°……... numéro
n°s…….. numéros
op., cit ……... option citée
p……..page
P. C. G .fr …….. Plan comptable général français
pp……pages
Prec…….précité (é)
Rep……..Répertoire
Rep. min……. Repense ministérielle
RJF……..Revue jurisprudentielle fiscale
R.O……. Recueil officiel
Req……..Requête
s……...suivant
SA……Société anonyme
SARL……...Société à responsabilité limitée
Sect……. Section
SPA……. Société par actions
Spéc……. spécialement
Sté…… Société
T…….. Tome
TA…… Tribunal administratif

V.; v…….. voir
Vol…… Volume

# المقدمة العامة

# المقدمة

شهد الاقتصاد الجزائري في السنوات الأخيرة تحولات و تغييرات هامة بفضل السياسة الاقتصادية التي انتهجتها الدولة الجزائرية في إطار التحول من اقتصاد موجه نحو اقتصاد السوق كتحرير التجارة الخارجية، وخوصصة بعض مؤسسات القطاع العمومي وتشجيع القطاع الخاص، ومحاولة جلب الاستثمارات الأجنبية إلى الداخل. سمح ذلك بتزايد حجم وعدد الشركات التجارية الخاصة لاسيما بعد صدور أمر 96-27 المؤرخ في 9 ديسمبر 1996 المتضمن تعديل وتتميم القانون التجاري الذي أجاز بموجبه المشرع الجزائري للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين أن يكونوا شركاء لوحدهم في المؤسسة ذات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة[1]. وسار بوسع مؤسسي الشركات التجارية الاختيار بين أشكال قانونية مختلفة، والتي تتأرجح بين شركات الأشخاص وشركات الأموال.

موازاة مع ذلك، عملت الجزائر على إصلاح منظومتها التشريعية في المجال الجبائي، حيث تم إحداث بموجب قانون المالية لسنة 1991[2] العديد من التغييرات على قانوني الضرائب المباشرة و الرسم على رقم الأعمال تماشيا مع الإصلاح الاقتصادي الجديد. من جهة أسست لضريبتين جديدتين هما، الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات[3]، ما ساهم في تنويع موارد خزينة الدولة. ومن جهة أخرى، حرصت عند تحديد وعاء هاتين الضريبتين على أن تحافظ على القيمة الأصلية لرؤوس أموال المؤسسات الخاضعة للضريبة من خلال منحها حق استرداد ما تحملته من مصاريف خلال الدورة الإنتاجية في سبيل الوصول إلى الربح، فالإيرادات التي تحققها المؤسسة لها صلة وثيقة بالنفقات التي تقابلها.

---

[1] الأمر رقم 96-27 المؤرخ في 9 ديسمبر 1996، المعدل والمتمم للأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري، ج.ر ل 11 ديسمبر 1996، العدد 77، ص.4.

[2] الإصلاح الجبائي الوارد بمقتضى قانون رقم 90- 36 المؤرخ في 31 ديسمبر 1990 المتعلق بقانون المالية لسنة 1991، ج. ر 57، ص. 1834.

[3] المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991 السالف.

يظهر ذلك من خلال اعتماد المشرع نظاما تصريحيا مؤسسا على التلقائية في التصريح بالمداخيل ودفع الضريبة. يقوم المكلف بالضريبة على مدار السنة المالية بالقيد في مستندات ودفاتر محاسبة المؤسسة جميع الإيرادات المتأتية من ممارسة النشاط بالإضافة إلى المصاريف التي تقابلها، وفي نهاية السنة يعد تصريحا بالنتائج يضمنه قيمة المداخيل التي حققها خلال دورة الاستغلال، مع تحديد الربح الخاضع للضريبة والمبلغ المالي الواجب الأداء[1]. يتم ذلك من خلال خصم النفقات التي تثقل أرباح المؤسسة من الربح الإجمالي. غير أن تقويم الناتج الخاضع للضريبة يرتبط ارتباطا وثيقا بالنتيجة المحاسبية، على اعتبار أن الناتج الخاضع للضريبة لا يعدو أن يكون حسب الفقيه « *COZIAN* » نتيجة محاسبية للحسابات المحصل عليها بعد إعادة المراجعة والتصحيح[2].

نتيجة لذلك يتم خصم التكاليف على مرحلتين، عند مرحلة تحديد النتيجة المحاسبية وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة دون التقيد بالأحكام الجبائية، حيث تخصم النفقات المقيدة في المحاسبة من النواتج. ثم تأتي مرحلة تحديد الناتج الخاضع للضريبة وفيها يتم عند الاقتضاء إعادة معالجة خاصة حسب قواعد النظام الجبائي وذلك بالقيام بتعديلات للنتيجة المحاسبية. هناك بعض التكاليف المقبولة جبائيا وغير المسجلة محاسبيا في النتيجة المحاسبية، يتم خصمها باستعمال التسجيلات شبه المحاسبية « extra-comptable » حيث يتوجب تنظيمها في جدول ووضعها في الرزمة الجبائية من أجل السماح للإدارة بمتابعة معالجتها. من جانب آخر، يتم إعادة إدماج بعض التكاليف التي تدخل ضمن النتيجة المحاسبية، لكن

---

[1] تجدر الإشارة إلى أنه في حالة شركات الأشخاص التي لم تختر الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، لا تفرض الضريبة على الدخل الإجمالي على الأرباح المحققة باسم الشركة، غير أن تحديد الناتج الخاضع للضريبة يتم على مستواها وطبقا للأحكام المطبقة على فئة الأرباح التجارية والصناعية التابعة للنظام الحقيقي، وذلك بخصم النفقات من النواتج، بعد ذلك يتم توزيع النتيجة بين الشركاء تناسبيا مع حصصهم في رأسمالها، ويتم فرض الضريبة على هذه النتيجة على مستوى كل شريك، أين تخضع مداخيلهم للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح الصناعية والتجارية أو فئة الأرباح غير التجارية بتطبيق الجدول التصاعدي، وبالتالي يخضع الشركاء شخصيا للضريبة على الدخل الإجمالي بالتناسب مع حصصهم من الأرباح. لذلك يتوجب على كل شريك تقديم تصريح سنوي بقيمة هذه المداخيل إلى مصلحة الضرائب.

[2] *« … Le résultat imposable n'est autre chose que le résultat comptable revu et corrigé »*, M. COZIAN, Précis de fiscalité des entreprises, 31eme édition, Litec Fiscal, Paris, 2007-2008, n° 31, p. 18.

من الناحية الجبائية يمكن أن لا تؤخذ بعين الاعتبار كالتكاليف التي تعتبر غير مبررة من طرف الإدارة الجبائية[1].

إن من يعنيهم هذا الإجراء هم المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات[2]، حيث يتوجب على هؤلاء أن يكتتبوا قبل 30 ابريل من كل سنة تصريحا بمبلغ الأرباح الخاضعة للضريبة التي حققتها المؤسسة أو المكلف والمتعلقة بالدورة السابقة، لدى مفتشية الضرائب بمقر فرض الضريبة أو التي يقع في مجالها الإقليمي المقر الرئيسي للمؤسسة وفق نموذج خاص من الاستثمارات يقدم مجانا من الإدارة الجبائية[3]. ونفس الشيء بالنسبة للمكلفين الممارسين لمهن تجارية و صناعية، أو لمهن غير تجارية كذلك هم ملزمون باكتتاب تصريح خاص في إطار مداخيلهم الصافية. لكن ستقتصر الدراسة في هذه المذكرة على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي لصنف الأرباح التجارية والصناعية وضريبة أرباح الشركات.

من خلال ما سبق تظهر الأهمية التي تحظى بها التكاليف القابلة للخصم، إذ تعتبر عنصرا أساسيا لتحديد الوعاء الخاضع للضريبة سواء المفروضة على أرباح الشركات أو على الأرباح التجارية والصناعية. حيث يؤدي خصم التكاليف في آن واحد إلى تخفيف

---

[1] د/ جاو حدو رضا، آثار تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الضريبي، حالة الجزائر، 2012/09/27، كلية الاقتصاد، جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر، www.rooad.net.

[2] يدخل في مفهوم الأشخاص المكلفين بالضريبة على أرباح الشركات بحسب المادة 136 ق.ض.م، كل من شركات الأموال كشركات المساهمة وشركات ذات المسؤولية المحدودة والمؤسسات ذات الشخص الواحد ذات المسؤولية المحدودة والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري والشركات المدنية. وتكلف أيضا شركات الأشخاص متى اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات.

[3] المادة 3 من ق. المالية التكميلي لسنة 2008 المعدلة للمادة 151 ف 1 ق.ض.م التي تنص على : *"يتعين على الأشخاص المعنويين المذكورين في المادة 136 أن يكتتبوا قبل 30 ابريل على الأكثر من كل سنة ... تصريحا بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة..."*.

المادة 4 من ق. المالية المعدلة للمادة 99 ق.ض.م التي تنص على: *"يجب على الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي ... أن يكتتبوا أو يرسلوا، على الأكثر يوم 30 ابريل من كل سنة إلى مفتش الضرائب المباشرة لمكان إقامتهم، تصريحا بدخلهم الإجمالي..."*.

يتم تقديم التصريح بحسب فحوى المادة 1/103 ق.ض.م.ج أمام مفتشية الضرائب وفق نموذج خاص من الاستمارات التي تقدمها الإدارة. وتتمثل هذه الاستمارات في « *G1* » بالنسبة للتصريح بالدخل الإجمالي، و « *G11* » بالنسبة للتصريح السنوي بالأرباح الصناعية والتجارية، و « *G4* » بالنسبة للتصريح بأرباح الشركات.

العبء الضريبي الذي يتحمله المكلف وإلى ملاءمة الضريبة المستحقة لوضعيته الاجتماعية والاقتصادية[1].

لقد حدد المشرع الجزائري التكاليف القابلة للخصم من خلال المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حيث تشمل المصاريف العامة، الاهتلاكات والمؤونات. ينصب الاهتمام في موضوع الدراسة الحالية نحو المصاريف العامة وقابلية خصمها لأجل تحديد الربح الخاضع للضريبة، والتي تعبر عن مجموعة النفقات التي تتحملها المؤسسة بشكل دوري في إطار ممارسة نشاطها. وما يميزها عن باقي أنواع التكاليف القابلة للخصم أن خصم قيمها يتم دفعة واحدة من السنة المالية التي تمت خلالها، في حين أن الاهتلاكات التي تعرف على أنها النقص التدريجي الذي يطرأ على أصول المؤسسة بسبب استخدامها في الإنتاج، أو انقضاء الزمن، أو التقادم، يستدعي توزيع تكلفة شرائها على عدد من السنوات المالية[2]. أما المؤونات فميزتها أنها أموال تقتطع من الأرباح وتخصص لتغطية أعباء أو تدهورات محتملة أو فجائية لأصل من الأصول غير القابلة للاهتلاك أو خسارة أو أعباء متوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية[3].

تحتل المصاريف العامة وزنا مهما في تحديد وعاء الضريبة، كما أن عملية خصمها ليست بالأمر الهين، ذلك أنها تفرض شروطا شكلية وموضوعية يلتزم المكلف بالضريبة باحترامها، علاوة على التنوع الذي يميز هذه النفقات والذي يجعل من مسألة تحديد عناصرها أمرا ملحا، خصوصا و أن ذلك يساهم في تعزيز الحدود بينها وبين باقي أنواع التكاليف السالفة الذكر.

حدد المشرع الجزائري عناصر المصاريف العامة القابلة للخصم من خلال الفقرتين الأولى والرابعة من المادة 141 من ق.ض.م، وذلك على سبيل المثال لا الحصر، حيث وضع بالمقابل معيارا عاما قضى من خلاله بقابلية خصم *"المصاريف العامة من أية طبيعة كانت"*، بالنظر لما يمكن أن يستجد من أنواع للمصاريف يمليها التطور الاقتصادي واتساع

[1] Revue Tunisienne de fiscalité, n° 15, *« Actes du colloque : Les charges déductibles »*, Sami KRAIEM, p. 10.

[2] T. ZITOUNE, F. GOLIARD, Droit fiscal des entreprises, 1ère édition, BERTI éditions, Alger, 2007, p. 110.

[3] المادة 141 ف 5 ق.ض.م.م.ج

نشاط المؤسسة وتنوع استثماراتها، مما لا يدع أي شك في أن أي نفقة تثقل أرباح المؤسسة تكون قابلة للخصم.

من جانب آخر، فإن المكلفين بالضريبة ورغم معرفتهم بأنواع المصاريف التي يتوجب عليهم خصمها قد لا يتمكنون عند القيام بقيد قيمها في المحاسبة من التمييز بينها وبين عناصر أخرى ليست لها هذه الصفة خصوصا الاهتلاكات. على سبيل المثال بالنسبة لتكلفة عمليات الصيانة والتصليح التي قد يقوم بها المكلف يحتمل أن تشكل تثبيتات قابلة للاهتلاك أو نفقة عامة واجبة الخصم دفعة واحدة. لذلك يعد مهما بيان في إطار الدراسة المعايير التي تسمح التمييز بينها في الحالات التي تطرح هذا الإشكال. كل ذلك يتأتى من خلال دراسة وقراءة كل الأحكام والقرارات القضائية إلى جانب ما صدر عن الإدارة الجبائية من قرارات تتضمن هذه المسألة، ولو أننا اصطدمنا بصعوبة وهي ندرة هذه القرارات إن لم نقل انعدامها ربما لقلة النشر. إن هذا الفراغ أوجب علينا الرجوع إلى القوانين المقارنة خاصة القانون الفرنسي و التطبيقات القضائية المستقر عليها هناك.

إضافة إلى ذلك، فإن إجازة خصم المصاريف العامة دفعة واحدة من السنة المالية التي تتم خلالها يثير مسألة أخرى مهمة وحساسة تتعلق أساسا بما يمكن أن ينشأ عن عملية الخصم من نزاع مع الإدارة الجبائية بسبب لجوء بعض المكلفين بالضريبة إلى تضخيم هذه النفقات قصد التهرب من دفع الضريبة. مرد ذلك أن المكلف هو الذي يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية، ولأن معظم البيانات والمعطيات الموجودة في التصريح يوفرها النظام المحاسبي فإن من شأن ذلك أن يجعله يفكر في مختلف الوسائل التي تمكنه من تفادي الضريبة أو التقليل منها قدر المستطاع مما يؤثر مباشرة على مصالح الخزينة العمومية.

لهذه الأسباب أحيطت عملية خصم المصاريف العامة بمجموعة من الشروط التي يتوجب على المكلف احترامها، مصنفة إلى شروط موضوعية وأخرى شكلية. وهي الشروط التي تستدعي منا الكثير من الشرح، خصوصا و أن المشرع لم يكن صريحا في تبنيه لها.

و رغم أهمية شروط الخصم في إحداث التوازن في العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة إلا أن الواقع العملي أثبت عدم احترامها من طرف العديد من المكلفين بالضريبة. لذلك وحرصا منه على ضمان مصداقية للتصريحات المقدمة، خول المشرع الإدارة الجبائية صلاحية مراقبة تصريحات المكلفين بالضريبة من خلال التحقيق الذي تباشره على هذه الدفاتر والوثائق المحاسبية والذي يسمح لها التأكد من صحة وقانونية الكتابات المحاسبية ومقارنتها مع الوضعية الحقيقية للنشاط الممارس ومن ثم الوقوف على صحة أو عدم صحة المعطيات المدونة في التصريح الجبائي المقدم لها. وهنا تظهر سلطة أخرى للإدارة تتعلق بتوقيع الجزاء، ففي حال اكتشاف وجود نقص أو عدم صحة أو إغفال أو إخفاء في التصريحات المكتتبة يكون لها حق إجراء تصحيح جبائي لقواعد فرض الضريبة.

ويبقى البحث في المصاريف العامة وقابلية خصمها من المواضيع التي لم تأخذ حظها من الدراسة القانونية، لاسيما مع غياب اجتهادات قضائية تتعلق بالموضوع، إضافة إلى ندرة المؤلفات للفقه الجزائري في مجال التكاليف والأعباء. وفي ظل هذا النقص كان من الضروري الاستعانة بالقانون المقارن لاسيما القانون الفرنسي، إلى جانب كتب الفقه الفرنسي التي أعطت تحليلات معتبرة للنصوص القانونية التي تناولت المصاريف العامة وقابلية خصمها. كما أن عدم توفر نشر لاجتهادات القضاء الجزائري يلزم الاستئناس بالحلول التي تبناها كل من القضاء والفقه الفرنسيين.

وعليه فإن هذه التحليلات السابقة تدفعنا إلى طرح العديد من التساؤلات في هذا المجال. ما هي أنواع المصاريف العامة التي يجوز خصمها لأجل تحديد الربح الخاضع للضريبة؟ و ما هامش حرية المكلف لخصم هذه النفقات؟ ما مدى صلاحيات الإدارة الجبائية في مراقبة عملية خصم المصاريف العامة؟ وهل يساهم ذلك في خلق توازن بين مصلحة الإدارة الجبائية ومصلحة المكلف بالضريبة؟

وللإجابة على هاته التساؤلات، تم إتباع خطة مقسمة لفصلين . نتناول في الفصل الأول أنواع المصاريف العامة القابلة للخصم، بالتعرض في المبحث الأول إلى نفقات المستخدمين، ثم نتطرق في المبحث الثاني إلى النفقات المرتبطة بوسائل العمل، فيما

نخصص المبحث الثالث لمعالجة النفقات الأخرى المتنوعة. ونتعرض في الفصل الثاني إلى النظام القانوني لخصم المصاريف العامة، بالتطرق في المبحث الأول إلى شروط خصم المصاريف العامة، فيما نخصص المبحث الثاني لمعالجة الكيفية التي تتم بها مراقبة تطبيق هذه الشروط مع تحديد الجزاءات الجبائية التي يتعرض لها المخالفون.

# الفصل الأول

## أنواع المصاريف العامة القابلة للخصم

# الفصل الأول: أنواع المصاريف العامة القابلة للخصم

تصنف المؤسسات بحسب شكلها القانوني إلى مؤسسات فردية أي التي يملكها فرد واحد يديرها بنفسه، ويتحصل على جميع الأرباح بجانب تحمله كل المسؤوليات، وشركات تجارية التي تنقسم بحسب شكلها ومهما كان موضوعها[1] إلى شركات الأشخاص تضم شركة التضامن وشركة التوصية البسيطة، وشركات الأموال التي تشمل الشركة ذات المسؤولية المحدودة المتعددة الشركاء أو ذات الشخص الواحد[2]، وشركات التوصية بالأسهم إضافة إلى شركة المساهمة، ويعد تحقيق الربح الهدف المشترك بين جميع أنواع هذه المؤسسات فاستمرار المؤسسة لا يمكن أن يتم ما لم تحقق مستوى أدنى من الربح يضمن لها إمكانية رفع رأسمالها، وبالتالي توسيع نشاطها للصمود أمام منافسة المؤسسات الأخرى.

يقابل تحقيق الأرباح تحمل المؤسسة للأعباء. تأخذ المصاريف العامة حيزا هاما من تكلفة ممارسة النشاط بالنسبة للمؤسسات، حيث تضم قائمة طويلة يصعب حصرها، اعتمد المشرع الجبائي البعض منها صراحة في المادة 141 من ق.ض.م التي جاء فيها:

*"يحدد الربح الصافي بعد خصم جميع التكاليف، وتتضمن هذه التكاليف على الخصوص:*
*1)- المصاريف العامة من أية طبيعة كانت، وأجور كراء العقارات التي تستأجرها المؤسسة، ونفقات المستخدمين واليد العاملة...،*
*....*
*4)- الضرائب الواقعة على كاهل المؤسسة والمحصلة خلال السنة المالية باستثناء الضريبة على أرباح الشركات...".*

تظهر هذه القائمة غير مكتملة، بسبب أن المصاريف التي تنفقها المؤسسات طوال السنة المالية واللازمة لتسييرها متعددة ومتنوعة. ولعل ما يؤكد ذلك هو استعمال المشرع عبارة *"المصاريف العامة من أية طبيعة كانت"*، ما يعني أن هناك عناصر أخرى تدخل ضمن هذه المجموعة. ومن ثم يتعين علينا دراسة القوانين الأخرى ذات الصلة. يعتبر قانون المحاسبة من أكثر القوانين ارتباطا بقانون الضرائب، فاحترام المبادئ والقواعد المحاسبية

[1] انظر المادة 544 (المعدلة) ق.ت.ج.
[2] يمكن بحسب المادة 564 من القانون التجاري الجزائري أن تؤسس الشركة ذات المسؤولية المحدودة من شخص واحد *"كشريك وحيد"*، حيث تسمى الشركة *"مؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة"*.

من قبل المكلف يعد أولوية للوصول إلى الربح الخاضع للضريبة، الأمر الذي يسمح الاستناد عليها في تحديد عناصر المصاريف العامة القابلة للخصم.

لم يتضمن النظام المحاسبي المالي الجزائري[1] مصطلح *"المصاريف العامة"* الذي يبقى بذلك تعبيرا خاصا بالقانون الجبائي، غير أنه استعمل *"الأعباء"* كتعبير شامل لما تنفقه المؤسسة في سبيل الوصول إلى الربح، حيث جمع من خلال الحساب 6 المسمى *"حساب الأعباء"* كافة التكاليف القابلة للخصم. هذا معناه أن محاولة تحديد المصاريف العامة يتم بتحييد المؤونات ومخصصات الاهتلاك. نتيجة ذلك أن عناصر المصاريف العامة وفقا للنظام المحاسبي المالي تتضمنها الحسابات الرئيسية التالية، الحسابين 61 و62 المتضمنان على التوالي (الخدمات الخارجية) و(الخدمات الخارجية الأخرى)[2]، الحساب 63 (أعباء المستخدمين)، الحساب 64 (الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة)، الحساب 65 (الأعباء العملياتية الأخرى)، الحساب 66 (الأعباء المالية).

يتبين من خلال تحليل عناصر الصنف 6 من نظام المحاسبة المالية الجديد المنظم لحسابات الأعباء وما يقدمه الواقع العملي، أن ما تتحمله المؤسسة من مصاريف يمس جميع نواحي نشاطها، بدء بما تدفعه للعمال والمستخدمين من أجور ورواتب وما يلحقها لقاء عملهم فيها، والتي تعد تكلفتها مهمة للمؤسسة، مرورا بما تتحمله لغرض إيجاد أو استعمال وسائل العمل كالآلات والمعدات والأراضي وغيرها من توقيع القروض أو عقود الاستئجار، تكاليف صيانتها والتأمين عليها، إلى ما تدفعه لمصلحة الضرائب مقابل استعمال هذه الوسائل في نشاطها، وما يصرف لغرض تطوير المؤسسة، وانتهاء بما تتحمله من خسائر بالنظر إلى ما يمكن أن يطرأ من ظروف استثنائية خلال دورة الاستغلال. على ضوء ما تقدم، وبالنظر إلى صعوبة حصر جميع النفقات، ارتأينا دراسة أنواع المصاريف العامة الواجب خصمها بتقسيم الدراسة إلى ثلاثة مباحث نخصص المبحث الأول لدراسة

---

[1] القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008، المحدد لقواعد التقييم المحاسبي ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ج.ر الصادرة بتاريخ 28 مارس 2009، عدد 19، ص 3.

[2] يظم الحسابين 61 و62 جميع ما تنفقه المؤسسة مقابل ما تحصل عليه من خدمات خارجية، كما أن كثرة أصناف النفقات التي تشكل التكاليف الخارجية هي التي أدت إلى استعمال قسمين من الحسابات. نذكر من بينها الإيجارات، أقساط التأمين، الصيانة والتصليحات، الإشهار والنشر والعلاقات العمومية، الدراسات والأبحاث وغيرها.

نفقات المستخدمين، أما المبحث الثاني فسيتناول النفقات المرتبطة بوسائل العمل، فيما نخصص المبحث الثالث لمعالجة النفقات المتنوعة الأخرى.

## المبحث الأول: نفقات المستخدمين

يمثل هذا النوع من النفقات تكلفة الموارد البشرية بالمؤسسة حيث تتضمن على وجه الخصوص الرواتب والأجور وما في حكمها والتي تعد من أهم الأعباء التي تتحملها أي مؤسسة، ذلك أنها تمثل جزء هاما من النفقات التي تصرف في سبيل استثمار رأس المال وتنميته. يعتمد تطور أي مؤسسة وتوسع نشاطها بالخصوص على المجهود البدني والفكري للعامل. وقد ساهم قانون العمل في اتساع هذا النوع من المصروفات حيث أصبح يميل إلى توفير حماية أكبر للطبقة العاملة من خلال إقراره مجموعة من الحقوق، من بينها وضع حد أدنى للأجور وتمتيع العمال بإجازة سنوية وأسبوعية، إضافة إلى إلزام صاحب العمل بتوفير الرعاية الصحية للعمال وتأمين مستقبلهم في حالات المرض والعجز والشيخوخة عن طريق دفع الاشتراكات إلى هيئات الضمان الاجتماعي، كلها أعباء ونفقات كان لها الأثر الايجابي في تحسين ظروف العمال ولكن على حساب ربح المؤسسات ووعاء الضريبة[1].

وقد تناول المشرع الجزائري بالنص على اعتبار من أعباء الربح *"...نفقات المستخدمين واليد العاملة..."*[2]، وهي صياغة مطابقة تماما لما جاء في التشريع الفرنسي[3]. من خلال هذا النص يمكن استخلاص ملاحظتين هامتين، أولهما أن المشرع الجبائي الجزائري لم يحدد لنا بشكل دقيق ما يعتبر من قبيل هذه النفقات وما لا يعتبر، فهو لم يعدد بدقة أنواع هذه النفقات كما هو حاصل في بعض التشريعات العربية[4]، إنما اكتفى بوضع

---

[1] عبد الحميد الرفاعي، التكاليف في ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، الطبعة الأولى 1972، مطبعة الثبات دمشق، ص. 967-981.

[2] المادة 141 ف 1 ق.ض.م.ج.

[3] Art.39, 1, 1° C.G.I.fr *« Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges, … notamment : … les dépenses de personnel et de main-d'œuvre ».*

[4] على سبيل المثال، المادة 7 من قانون ضريبة الدخل اللبناني التي نصت على ما يلي: " *إن الربح الصافي هو مجموع واردات المكلف الخاضعة للضريبة بعد تنزيل جميع النفقات والأعباء... التي تقتضيها ممارسة التجارة أو الصناعة أو المهنة، تشتمل هذه النفقات والأعباء بصورة خاصة على: ... 4- الرواتب والأجور، وكل ما يدفع للمستخدمين والعمال بدلا عن خدماتهم أو تعويضا عن صرفهم من الخدمة وفقا للتشريع الخاص بالمستخدمين العمال،*

معيار عام فاتحا المجال لاستعاب ما يمكن أن يستجد من تحولات على هذه النفقات توازيا مع التطورات الاقتصادية والاجتماعية والمالية للبلد.

وثانيهما أنه ربط قابلية خصم النفقات بحسب تعبير النص بأن تتحملها المؤسسة قبل *"المستخدمين واليد العاملة"*. إذا كان خصم الأجور التي يتحصل عليها العمال الأجراء أمرا لا نقاش فيه، فإنه يبقى بالنسبة لأعضاء المؤسسة محل استفهام. فمعلوم أن هناك أشخاصا آخرين يحصلون على أموال مقابل عملهم في المؤسسة، كما هو الحال بالنسبة لمالك المؤسسة الفردية أو الشركاء أو المساهمين أو المديرين في الشركات التجارية، كما يمكن لهؤلاء أن يشغلوا أزواجهم أو أولادهم أو أحد أفراد عائلاتهم. فهل يدخل ما يدفع لهم ضمن أعباء المستخدمين؟. كل هذه التساؤلات سيتم الإجابة عنها من خلال تقسيم الدراسة إلى مطلبين، حيث سيتناول المطلب الأول دراسة النفقات الخاصة بالمستخدمين الأجراء، أما المطلب الثاني سيتم تخصيصه لمعالجة الأحكام الخاصة بأجور بعض المستخدمين.

**المطلب الأول: النفقات الخاصة بالمستخدمين الأجراء**

تشمل النفقات الخاصة بالمستخدمين الأجراء، من جهة على الأجور ومختلف التعويضات الملحقة بها المدفوعة مباشرة إلى المستخدمين نظير ما يقدمونه من خدمات إلى المؤسسة، ومن جهة أخرى على الأعباء الاجتماعية التي تدفعها هذه الأخيرة إلى صندوق الضمان الاجتماعي لفائدة العمال الأجراء في مقابل الحماية الاجتماعية التي يوفرها لهؤلاء.

تتحدد صفة الأجير مستحق هذه المبالغ بالنظر إلى وجود علاقة التبعية بين العامل والمؤسسة المستخدمة والتي تتخذ صورة عقد عمل فردي[1]. ومعنى ذلك أن يكون لصاحب العمل حق التوجيه والإشراف على طريقة القيام بالعمل، ومن جهته يضع الأجير نفسه تحت تصرف رب العمل ويؤدي عمله تحت مسؤوليته ولحسابه[2]. فالعبرة إذن بأن يكون مستحق الأجر يعمل لحساب الغير وتحت إشرافه، ومتى انتفت هذه العلاقة انسلخت عن ذلك

---

*5- النفقات العامة المألوفة الأخرى، ومنها، بدل تامين العمال والمستخدمين...،*

*8- مال الاحتياط ... أو لدفع تعويضات الصرف من الخدمة، أو معاشات التقاعد، أو تعويضات الطوارئ...".*

[1] عبد الحميد الرفاعي، المرجع السالف، ص. 1080.

[2] احمية سليمان، التنظيم القانوني لعلاقات العمل في التشريع الجزائري (علاقة العمل الفردية)، الجزء الثاني، الطبعة 2002، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص. 33.

الشخص صفة الأجير. تأسيسا على ما سبق، سوف نحاول من خلال الفرعيين التاليين تحديد العناصر المكونة لنفقات المستخدمين الأجراء بدراسة الأجور وما في حكمها، ومختلف النفقات الاجتماعية التي يتحصل عليها العمال الأجراء.

**الفرع الأول: عناصر الأجور**

تعتبر الأجور ومختلف التعويضات الملحقة بها من أهم الحقوق الأساسية للعامل، ويعرف الأجر على أنه *" المقابل المالي الذي يدفع للعامل مقابل العمل الذي قدمه لصاحب العمل"*[1]، وهو بذلك يشمل على كافة العناصر المالية النقدية أو العينية التي يتحصل عليها المستخدمون الأجراء بدلا عن مجهوداتهم في المؤسسة، وتعتبر من أعباء الربح شريطة أن تكون متعلقة بعمل حقيقي و أن لا يكون مبالغا في قيمتها، والتي سوف نحاول التفصيل في البعض منها.

**الفقرة الأولى: الأجر الأساسي**

هو الجزء الثابث في الأجر الذي يتقاضاه العامل، وقد عرفه المشرع الجزائري من خلال الفقرة الأولى من المادة 81 من قانون علاقات العمل بنصه على: *"يفهم من عبارة مرتب حسب هذا القانون ما يلي: الأجر الأساسي الناجم عن التصنيف المهني في الهيئة المستخدمة..."*[2].

إن لتصنيف منصب العمل علاقة مباشرة بتحديد الأجر المقابل لذلك المنصب، يتم ذلك بترتيب هذا المنصب ضمن جدول خاص بالأجور. حيث يمنح لكل منصب عمل مجموعة من النقط الاستدلالية المتمثلة في درجة التأهيل والجهد المتطلب، إلى جانب ظروف العمل ومختلف الضغوطات والمتطلبات الخاصة بكل منصب عمل، كما يحدد لكل نقطة استدلالية قيمة معينة، وبالتالي فالأجر الأساسي هو حاصل ضرب القيمة النقدية للنقطة الاستدلالية في الرقم الاستدلالي للمنصب[3]. على أن المشرع أوجب لعدة اعتبارات مالية واقتصادية واجتماعية لا سيما فيما يتعلق بارتفاع الأسعار في البلاد وتطور مستوى المعيشة

---

[1] أحمية سليمان، المرجع السالف، ص. 212.

[2] المادة 81 من قانون 90 – 11 المؤرخ في 21 ابريل 1990 المتعلق بعلاقات العمل، المعدل والمتمم، ج. ر. مؤرخة في 25 ابريل 1990، العدد 17، ص. 495.

[3] أحمية سليمان، المرجع السالف، ص. 232.

أن لا يقل مقداره عن الأجر الأدنى الوطني المضمون المحدد ب 18.000 دينار جزائري[1].

**الفقرة الثانية: المكافآت المرتبطة بالإنتاجية ونتائج العمل**

هي عبارة عن مبالغ تدفعها المؤسسة لعمالها تشجيعا لهم وتقديرا لما يبذلونه من نشاط ومجهود في سبيل تحسين وزيادة الإنتاج، وقد أقر القانون أن للعامل الحق في الاستفادة من مردوده في الإنتاج سواء كان ذلك المردود نتيجة جهد فردي أو جماعي، وهو ما جاء ضمنيا في الفقرة الأخيرة من المادة 81 من قانون علاقات العمل الجزائري[2]. على أنه أحال مسألة معالجة المكافآت المرتبطة بإنتاجية العمل إلى الاتفاقيات الجماعية[3].

**الفقرة الثالثة: التعويضات**

وهي المبالغ التي تمنحها المؤسسة لعمالها ومستخدميها في مقابل ظروف العمل أو مخاطره، وتأخذ هذه التعويضات أكثر من شكل أهمها التعويضات الخاصة بالعطل، تعويض العمل الإضافي، تسديد المصاريف الخاصة بالمهام المنجزة خارج مكان العمل، التعويض عن التسريح من الخدمة.

**أولا: التعويضات الخاصة بالعطل القانونية:** تغيرت نظرة قوانين العمل الحديثة للعامل فلم يعد اهتمامها محصورا فيما يقدمه من مجهود وما يحققه من إنتاج، إنما توسع ليشمل مختلف الجوانب الصحية والاجتماعية للعامل ومن ذلك منحه قسطا من الراحة حتى يتمكن من تجديد طاقته، وهو حق دستوري مكفول للعامل، حيث نصت المادة 55 في فقرتها الثالثة على أن *"الحق في الراحة مضمون، ويحدد القانون كيفيات ممارسته"*[4]، وتعتبر أيام راحة قانونية، العطل الأسبوعية، السنوية، وأيام الأعياد[5]. بالرغم من أن العامل

---

[1] جاء نص الفقرة الأولى من المرسوم الرئاسي رقم 11-407 المؤرخ في 29 نوفمبر 2011، يحدد الأجر الوطني الأدنى المضمون، ج. ر. مؤرخة في 4 ديسمبر 2011، العدد 66، ص. 4، كمايلي: *" يحدد الأجر الوطني الأدنى المضمون الموافق لمدة عمل قانونية أسبوعية قدرها أربعون (40) ساعة- وهو ما يعادل 173.33 ساعة في الشهر، بثمانية عشر ألف دينار (18.000 دج) في الشهر، أي ما يعادل 103.84 دينار لساعة عمل".*

[2] جاء في الفقرة الأخيرة من المادة 81 من ق.ع.ع.ج ما يلي: *"يفهم من عبارة مرتب حسب هذا القانون... العلاوات المرتبطة بإنتاجية العمل ونتائجه".*

[3] المادة 120 ف 5 ق.ع.ع.ج.

[4] المادة 55 ف 3 من دستور 1996.

[5] المادة 35 ق.ع.ع.ج.

لا يقوم خلال هذه الفترة بأي عمل في المؤسسة إلا أن النصوص القانونية ألزمت أن يدفع له أجرا، والذي يشكل جزء من المصاريف العامة القابلة للخصم.

- *تعويضات العطل السنوية:* إن المادة 39 من قانون العمل ألزمت صاحب العمل بأن يمنح كل عامل من عماله عطلة سنوية مدفوعة الأجر[1]. وقد حدد المشرع الجزائري هذه المدة بحد أقصاه 30 يوما للعامل الذي أمضى في الخدمة سنة كاملة[2]، وهي المدة التي يمكن تمديدها بالنسبة للعمال الذين يمارسون أعمالا ذات طبيعة شاقة أو مرهقة أو الذين يعملون في مناطق ذات مناخ خاص مثل عمال المناطق الجنوبية، حيث أجاز القانون منحهم عطلة إضافية لا تقل عن 10 أيام، على أن يتم تحديد كيفيات منح هذه العطلة وفقا للاتفاقات والاتفاقيات الجماعية[3]. أما مسألة تعويض هذه العطلة فقد نظمها المشرع بنصه على أنه يساوي كل شهر من أشهر السنة العملية أو المرجعية بما يعادل الجزء الثاني عشر من الأجر الكامل الذي يتقاضاه العامل[4].

إضافة إلى ما سبق ذكره، يعتبر حق العامل في العطلة السنوية من النظام العام، وعليه فإن كل تنازل عنها سواء أكان كليا أو جزئيا يعد باطلا وعديم الأثر[5]. وهو في المقابل من الالتزامات التي فرضها القانون على صاحب العمل، حيث يتوجب عليه تمكين العامل من التمتع بها، فأصل الإجازة السنوية أنها حق عيني، وعليه فإذا امتنع صاحب العمل عن تنفيذ التزامه عينا كأن انقضت سنة الاستحقاق أو فصل العامل من الخدمة قبل منحه الإجازة أو بانتهاء خدمته بالاستقالة أو بالوفاة، وجب عليه تعويض العامل عن الضرر اللاحق نتيجة عدم تنفيذه، فضلا عن مبلغ الأجر المستحق عن سنوات استحقاق الإجازة[6].

---

[1] المادة 39 ف1 ق.ع.ع.ج تنص على مايلي: *" لكل عامل الحق في عطلة سنوية مدفوعة الأجر، يمنحها إياه المستخدم".*

[2] المادة 40 ف 1 ق.ع.ع.ج.

[3] المادة 42 ق.ع.ع.ج.

[4] المادة 52 ق.ع.ع.ج التي تنص على مايلي: *"يساوي تعويض العطلة السنوية الجزء الثاني عشر من الأجر الكامل الذي يتقاضاه العامل خلال السنة المرجعية للعطلة أو في ضوء السنة السابقة للعطلة".*

[5] المادة 39 ف 2 ق.ع.ع.ج.

[6] عبد الحميد الرفاعي، المرجع السالف، ص. 1052- 1053.

- *تعويضات عن أيام الأعياد و العطلة الأسبوعية:* للعامل الحق في التمتع بإجازة أسبوعية[1]، غير أن المشرع الجزائري لم يبين ما إذا كانت هذه الإجازة مأجورة أم لا، هذا بالرغم من صدور المرسوم التنفيذي رقم 09-244 المؤرخ في 22 يوليو 2009 الذي حدد بموجبه تنظيم ساعات العمل وتوزيعها في قطاع المؤسسات والإدارات العمومية، وهو ما يعطي للمؤسسة حرية اتخاذ قرار منح أجر للعامل عن العطلة من عدم ذلك.

من جانب آخر، اعتبر المشرع الأعياد الدينية والوطنية أيام راحة مدفوعة الأجر، على أن يتم تحديدها بمقتضى القانون[2]. تشمل قائمة الأعياد الرسمية على ( أول مايو عيد العمال يوم واحد، الخامس يوليو عيد الاستقلال يوم واحد، أول نوفمبر عيد الثورة يوم واحد، عيد الفطر يومان، عيد الأضحى يومان، أول محرم يوم واحد، عاشوراء يوم واحد، المولد النبوي يوم واحد، أول يناير رأس السنة الميلادية يوم واحد)[3]، وعلى ذلك يمكن استنتاج أنه يتوجب على رب العمل أن يمنح كل عامل من عماله أجر 11 يوما من السنة تمثل مختلف الأعياد الدينية والوطنية التي يتمتع فيها العامل بالراحة، ويكون له إمكانية خصمها باعتبارها مصاريف عامة.

**ثانيا: تعويض العمل الإضافي**: يتعلق الأمر، بتعويض الساعات الإضافية، وهو عبارة عن تعويض يمنح للعامل عندما يقوم بعمل إضافي أو زائد عن المدة القانونية المحددة للعمل والمقدرة أسبوعيا بأربعين 40 ساعة في ظروف العمل العادية، غير أنه استجابة لضرورة

---

[1] المادة 33 ق.ع.ع.ج نصت على ما يلي: *"حق العامل في الراحة يوم كامل في الأسبوع وتكون الراحة الأسبوعية العادية في ظروف العمل العادية يوم الجمعة".*

[2] المادة 35 ق.ع.ع.ج التي تنص على مايلي: *"يحدد القانون أيام الأعياد والعطل المدفوعة الأجر".*

[3] حدد القانون رقم 63-278 المؤرخ في 26 جويلية 1963، ج ر الصادرة بتاريخ 2 أوت 1963، صفحة 776، قائمة الأعياد الرسمية، أين تم إتمام هذه القائمة بموجب المادة الأولى من الأمر رقم 66-153 المؤرخ في 13 يونيو 1966، ج.ر، مؤرخة في 17 يونيو 1966، ص. 802 بإضافة إلى قائمة الأعياد: *"19 يوليو... يوم واحد".*
تم تعديل قائمة الأعياد الرسمية بموجب المادة الأولى من الأمر 68-419 المؤرخ في 26 يونيو 1968، يعدل بموجبه الأمر رقم 63-278 المؤرخ في 26 يوليو 1963 المتضمن تحديد قائمة الأعياد الرسمية، ج. ر. مؤرخة في 12 يوليو 1968، ص. 1254، بحيث أصبحت عطلة عيد الأضحى يومان بدل يوم واحد: *"...عيد الأضحى: يومان".*
وكان آخر تعديل على هذه القائمة تم بموجب المادة الأولى من قانون رقم 05-06 المؤرخ في 26 ابريل 2005 يعدل القانون رقم 63-278 المؤرخ في 26 يوليو 1963 الذي يحدد قائمة الأعياد الرسمية، ج. ر. مؤرخة في 27 ابريل 2005، العدد 30، ص. 5، تم حذف من القائمة: *"19 يوليو..."*، بحيث أصبحت الفقرة الأولى من المادة الأولى كما يلي: *"1)-أول مايو (عيد العمال... يوم واحد،*
*-الخامس يوليو (عيد الاستقلال)...يوم واحد،*
*-أول نوفمبر (عيد الثورة)...يوم واحد،".*

الخدمة الملحة أجاز المشرع لصاحب العمل استدعاء أي عامل لأداء ساعات عمل إضافية دون أن تتعدى تلك الساعات 20 % من المدة القانونية للعمل[1]، على أنه أحال موضوع تحديد تعويض العمل الإضافي إلى الاتفاقيات الجماعية للعمل[2] شريطة أن لا تقل الزيادة بأي حال من الأحوال عن 50 % من الأجر العادي للساعة[3].

والتعويض عن العمل الليلي، وهو التعويض الذي تدفعه المؤسسة في الحالة التي تشغل فيها العامل ليلا. يعتبر عمل ليلي كل عمل يتم بين الساعة التاسعة ليلا والخامسة صباحا[4]، ونظرا لعدم وجود تنظيم خاص بكيفيات حساب هذا التعويض الذي يشكل عبئا على ربح المؤسسة، يرى جانب من الفقه أن هذا التعويض إما يتم تقديره بمقتضى اتفاق بين العامل وصاحب العمل ضمن عقد العمل الفردي، أو ضمن اتفاقات العمل الجماعية أو بالاستناد إلى النسب المعمول بها في حالة العمل التناوبي[5].

**ثالثا: تسديد المصاريف الخاصة بالمهام المنجزة خارج مكان العمل**: قد يضطر العامل في بعض الأحيان إلى تحمل بعض المصاريف عند قيامه ببعض المهام والأعمال بعيدا عن مقر العمل المعتاد كمصاريف الإقامة والإطعام والنقل، وهي نفقات تلتزم المؤسسة بتسديدها للعامل[6]، على أنها تشكل في نفس الوقت مصاريف عامة قابلة للخصم متى ثبت علاقتها بالنشاط الذي تمارسه المؤسسة وكان ضروريا لها.

**رابعا: التعويضات عن التسريح من الخدمة:** يحدث أن تصادف المؤسسة صعوبات مالية أو اقتصادية أو تجارية تحول دون قدرتها على دفع أجور لعمالها. كما أن التطور التكنولوجي وما ينجم عنه من رغبة المؤسسة المستخدمة في تحديث وسائل إنتاجها من أجل

---

[1] المادة 31 ق.ع.ع.ج : *" يجب أن يكون اللجوء إلى الساعات الإضافية استجابة لضرورة مطلقة في الخدمة، كما يجب أن يكتسي هذا اللجوء طابعا استثنائيا. وفي هذه الحالة، يجوز للمستخدم أن يطلب من أي عامل أداء ساعات إضافية، زيادة على المدة القانونية للعمل دون أن تتعدى 20 % من المدة القانونية المذكورة..."*.

[2] تنص المادة 120 ف 4 ق.ع.ع.ج على مايلي: *" تعالج الاتفاقيات الجماعية التي تبرم حسب الشروط التي يحددها هذا القانون، شروط التشغيل والعمل ويمكنها أن تعالج خصوصا العناصر التالية: 4-التعويضات المرتبطة بالاقدمية والساعات الإضافية..."*.

[3] المادة 32 ق.ع.ع.ج تنص على مايلي: *" يخول أداء ساعات إضافية الحق في زيادة لا تقل بأي حال من الأحوال، عن 50 % من الأجر العادي للساعة"*.

[4] المادة 27 ق.ع.ع.ج.

[5] احمية سليمان، المرجع السالف، ص. 243.

[6] المادة 83 ق.ع.ع.ج تنص على مايلي: *" تسدد المصاريف حسب تبعات خاصة يفرضها المستخدم على العامل (مهام مأمورة، استعمال السيارة الشخصية لأداء خدمة، وتبعات مماثلة)"*.

تطوير وزيادة مردوديتها، كلها أسباب قد تضطرها إلى الاستغناء عن بعض عمالها، والذي يأخذ شكل تسريحات جماعية[1]، وهو ما نصت عليه المادة 69 ف 1 من قانون علاقات العمل *"يجوز للمستخدم تقليص عدد المستخدمين إذا بررت ذلك أسباب اقتصادية"*. إلا أن المشرع ألزم صاحب العمل بدفع تعويضات للعمال المسرحين مباشرة بعد تسليم قرار التسريح والذي حدده بأجر ثلاثة أشهر[2]، بالإضافة إلى إفادة العامل من حقه في العطلة المدفوعة الأجر، وعلى ذلك تعد تعويضات التسريح في هذه الحدود من المصاريف العامة الواجبة الخصم.

**الفقرة الرابعة: المزايا العينية**

وهي تشمل على جميع ما يحصل عليه المستخدمون والعاملون في المؤسسات من سلع ومعدات وخدمات بحكم عملهم لغرض الاستعمال الشخصي سواء منحت مجانا أو بقيمة أقل من قيمتها الحقيقية، ومن أمثلتها توفير السكن وتوفير الغذاء والكساء أو التكفل بالإيجار ووضع سيارة تحت تصرف العامل[3].

تعتبر جميعها عنصرا مكملا للأجر قابلة للخصم من ربح المؤسسة، على أن ذلك يتحقق بمراعاة أن يكون للمزايا الممنوحة للعمال علاقة مباشرة ومنطقية مع العمل المؤدى أي أن تكون مقررة بموجب عقد العمل أو النظام الداخلي للمؤسسة أو جرى العرف بمنحها، وأن تصرف للعامل باعتبارها مقابل عمل لا كأداة من أدوات العمل[4]. فلا تعتبر المزايا العينية من قبيل الأجر إلا إذا قدمت للعامل مقابل عمله، أما إذا كان الغرض من منحها هو تمكينه من أداء عمله على أكمل وجه انتفت عنها صفة الأجر، كالملابس التي تقدمها المؤسسة لعمالها للوقاية من أخطار العمل أو للظهور بمظهر لائق كما هو الحال بالنسبة

---

[1] لدراسة أعمق، احمية سليمان، المرجع السالف، ص. 363-365.

[2] المادة 22 من المرسوم التشريعي رقم 94-09 المؤرخ في 26 مايو 1994 يتضمن الحفاظ على الشغل وحماية الأجراء الذين قد يفقدون عملهم بصفة لا إرادية، ج. ر. مؤرخة في 1 يونيو 1994، العدد 34، ص. 3 التي تنص على مايلي: *"يخول الأجير الذي هو محل تسريح، في إطار التقليص من عدد العمال والذي يقبل الاستفادة من نظام التامين على البطالة، الحق في تعويض يساوي أجر ثلاثة أشهر يتحمل دفعها المستخدم عند التسريح. يستفيد الأجير المذكور في الفقرة أعلاه من اداءات التامين عن البطالة بعد شهرين من تاريخ تسريحه"*.

[3] المادة 71 من ق.ض.م.

[4] أحمد عبد الكريم أبو شنب، شرح قانون العمل الجديد، دار الثقافة للنشر والتوزيع،عمان، الأردن، 2008، ص. 167. 167.

لعمال الفنادق والمطاعم، فلا يمكن أن تشكل هذه البدلات أجرا قابلا للخصم. وسوف نتناول فيما يلي بعض أنواع هذه المزايا العينية وطرق خصمها.

*المسكن المجاني:* إن منح العامل مسكنا يقيم فيه بالمجان أو بإيجار منخفض يعتبر ميزة عينية قابلة للخصم من أرباح المؤسسة التي تقدمه. نميز فيما يتعلق بتقدير الميزة العينية بين ما إذا كانت المؤسسة مستأجرة للمسكن لفائدة عمالها، حيث يشكل بدل الإيجار في هذه الحالة ميزة عينية قابلة للخصم وفقا لقيمته المدفوعة، وبين ما إذا كانت المؤسسة مالكة للمسكن الذي تقدمه للعمال للسكن فيه، يتم في هذه الحالة تقدير الميزة العينية بحسب نص المادة 71 من ق.ض.م وفقا لقيمتها الحقيقية أي القيمة الايجارية الحقيقية للمسكن بمعنى تلك التي كان من الممكن أن يدفعها صاحب العمل لو كان مستأجرا للمسكن. أما ما يتعلق بالنفقات الملحقة كالإنارة والتدفئة فتكون قابلة للخصم باعتبارها نفقات عقارية أو مقابلة لخدمات خارجية مقدمة من قبل المؤسسة وتقديرها يتم وفقا لقيمتها الحقيقية.

*تقديم الغذاء:* يأخذ الغذاء وصف المنفعة العينية إذا تم تقديمه في غير حالات تنقل العامل المهنية، حيث نكون أمام حالتين للدراسة، تتمثل الأولى منها في تقديم غذاء للعامل في إقامة تابعة للمؤسسة كمطعم المصنع مثلا وذلك في مقابل مالي يدفع لها. هنا فقط تعد نفقات صيانة وتسيير المطعم قابلة للخصم من أرباح المؤسسة، في حين ينبغي على المؤسسة قيد الإيرادات المتحصل عليها من العمال الأجراء ضمن أرباح المؤسسة وبالتالي إدماجها في الربح الخاضع للضريبة. أما الحالة الثانية أين يقدم الغذاء للعمال مجانا تعتبر الميزة في هذه الحالة مكملا للأجر مدفوعة عينا وقابلة للخصم من الأرباح. تقدير قيمة الغذاء يحدد بمبلغ 50 دينار جزائري لكل وجبة إلا في حالة تبرير مقنع مؤسس قانونا[1].

**الفرع الثاني: نفقات الحماية الاجتماعية**

تظهر الحماية الاجتماعية للعمال وذوي حقوقهم في صورتين، الخدمات الاجتماعية والضمان الاجتماعي (التأمينات).

[1] المادة 71 ق.ض.م.ج : " *...كما أنه يمكن تحديد القيمة الواجب اعتبارها للتغذية، بمبلغ 50 دج عن كل وجبة في حالة عدم وجود الإثباتات*".

**الفقرة الأولى: الخدمات الاجتماعية**

تشمل الخدمات الاجتماعية جميع الأعمال و المساعدات التي تساهم في تحسين وتطوير معيشة العمال ماديا ومعنويا عن طريق تكملة أجر العمل، وتتنوع لتشمل على الخصوص المنح العائلية ومنحة التمدرس، منحة الأجر الوحيد.

**أولا: المنح العائلية.** تتمثل هذه المنح في تقديم مساعدات مالية للعامل على أساس عدد الأبناء الذين هم في كفالته إلى سن الرشد، حيث يستفيد منها العامل ابتداء من الشهر الذي يولد فيه الطفل ويسجل في سجل الحالة المدنية إلى غاية 17 سنة، وقد تمتد هذه المدة إلى غاية 21 سنة في حالة مواصلة الدراسة الجامعية ويبرر ذلك بشهادة مدرسية تقدم سنويا إلى المصالح المختصة في حساب الأجور على مستوى المؤسسة التي يعمل فيها الوالد.

يقدر مبلغ هذه المنحة ب 600 دج عن كل طفل في حالة ما إذا كان أجر العامل الشهري أقل من 15.000 دج[1]، أما إذا تجاوز أجره 15.000 دج يكون له الحق في منحة 300 دج عن كل طفل. إذا تعدى عدد الأطفال خمسة فإنه ابتداء من الطفل السادس فما فوق يأخذ 300 دج عن كل طفل[2]. في السياق ذاته، يقدر المبلغ السنوي لمنحة الدراسة 800 دج عن خمسة أطفال متمدرسين[3] إذا كان أجر العامل أقل من 15.000 دج[4] ، ويساوي هذا المبلغ 400 دج عن الطفل المتمدرس السادس، أو إذا كان دخل العامل الأجير يتجاوز 15.000 دج[5]. نشير إلى أنه حسب قانون المالية لسنة 1999 بدأت الدولة تتخلى تدريجيا عن تحمل تكاليف المنح العائلية وعلاوة الدراسة لتتحملها المؤسسة كليا في سنة 2002[1].

---

[1] نصت المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 96-298 المؤرخ في 8 سبتمبر 1996 يتضمن رفع المنح العائلية، ج. ر. مؤرخة في 11 سبتمبر 1996، العدد 52، ص. 19على رفع مبلغ المنحة العائلية بمقدار 300 دج، ليصبح بذلك 600 دج.

[2] تنص المادة الثالثة من المرسوم التنفيذي رقم 95-289 المؤرخ في 26 سبتمبر 1995 يتضمن رفع مبلغ المنح العائلية، ج. ر. مؤرخة في 1 أكتوبر 1995، العدد 56، ص. 13، على: *"يبقى مبلغ المنحة العائلية محددا بمقدار 300 دج للأطفال الآتي ذكرهم:*
*- الأطفال الذين هم في الرتبة السادسة فما فوق،*
*- أطفال العمال الأجراء أو أطفال المنتفعين بالمنح العائلية الذين يتجاوز أجرهم أو دخلهم الشهري الخاضع للاشتراك في الضمان الاجتماعي 15.000 دج".*

[3] المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 96-298 السالف تقضي برفع المبلغ السنوي لعلاوة الدراسة إلى 400 دج.

[4] المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 96-298 السالف.

[5] تنص المادة السادسة من المرسوم التنفيذي رقم 96-298 السالف على ما يلي: *"يبقى مبلغ علاوة الدراسة السنوية محددا بمبلغ أربعمائة دينار (400) للأطفال الآتي ذكرهم:*
*الأطفال المتمدرسون الذين هم ضمن الأسرة في الرتبة السادسة فما فوق،*

نشير إلى أن مقدار المنح العائلية لم يطرأ عليها أي تغير منذ آخر تعديل لسنة 1996، غير أن ما يثير انتباهنا هو الزيادة التي طالت الأجر الأدنى الوطني المضمون والذي أصبح يقدر ب 18.000 دج، الأمر الذي يؤدي حسب رأينا إلى استحالة تطبيق قاعدة التدرج في قيمة المنح العائلية من 600 إلى 300 دج على اعتبار أن جميع الأجور تفوق 15.000 دج. وبالنتيجة فإن الجميع يفترض أن يتقاضى منحة 300 دج.

**ثانيا: منحة الأجر الوحيد** في حالة ما إذا كان أحد الزوجين لا يعمل أو لا يمارس نشاطا مهنيا خاصا، تمنح المؤسسة للعامل مبلغ 9.600 دينار جزائري سنويا[2] أي بمعدل 800 دينار شهريا.

**الفقرة الثانية: الضمان الاجتماعي**

قد يتعرض العامل أثناء حياته المهنية إلى مجموعة من المخاطر والظروف التي تجعل من استمراره في ممارسة عمله أمرا مستحيلا، وحماية لهذه الفئة الضعيفة وضمانا لأمنها المعيشي أقرت غالبية الدول بما فيها الدولة الجزائرية نظام الضمان الاجتماعي حيث ألزمت بموجبه أصحاب الأعمال بالتأمين على العاملين لديهم ضد الأنواع المختلفة من الحوادث والمخاطر، وذلك عن طريق دفع الاشتراكات المهنية إلى صندوق الضمان الاجتماعي وفقا للنسب التي يحددها القانون[3]. وتعد اشتراكات التأمين من المصاريف العامة القابلة للخصم على اعتبار أنها نشأت بسبب مباشرة المؤسسة لنشاطها، هذا ويشتمل قانون الضمان الاجتماعي الجزائري على أربعة أنواع من التأمينات[4].

---

*المتمدرسون من أطفال العمال الأجراء أو المنتفعين بالمنح الذين يتجاوز أجرهم أو دخلهم الشهري الخاضع لاشتراك الضمان الاجتماعي 15.000دج".*

[1] المادة 160ف 2 من قانون المالية لسنة 1999.

[2] تنص المادة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 07-292 المؤرخ في 26 سبتمبر 2007 المعدل للمرسوم رقم 65-75 المؤرخ في 23 مارس 1965 المتعلق بالتعويضات ذات الصبغة العائلية، ج. ر. مؤرخة في 3 أكتوبر 2007، العدد 62، ص. 13 على ما يلي: *"... يحدد المعدل السنوي لمنحة الأجر الوحيد ب 9600 دج للعمال التابعين لقطاع الوظيفة العمومية الذين يتكفلون بطفل واحد (1) على الأقل ويكون أزواجهم بدون دخل".*

[3] المادة 17 من قانون رقم 83-14 المؤرخ في 02 يوليو 1983 يتعلق بالتزامات المكلفين في مجال الضمان الاجتماعي، المعدل والمتمم، ج. ر. مؤرخة في 5 يوليو 1983، العدد 28، ص. 1818،والتي تنص على مايلي: *" يقع دفع اشتراكات الضمان الاجتماعي على ذمة صاحب العمل".*

[4] المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 2000-50 المؤرخ في 04 مارس 2000، يعدل المرسوم التنفيذي رقم 94-187 المؤرخ في 6 يوليو 1994 يحدد توزيع نسبة الاشتراك في الضمان الاجتماعي، المعدل والمتمم، ج. ر. مؤرخة في 5 مارس 2000، العدد 10، ص. 14.

*التأمين ضد المرض والولادة والعجز والوفاة:* ويدفعها صاحب العمل بنسبة 12.5% من أجور العاملين، على أن يدفع العامل ما يعادل 1.5% من أجره،

*التأمين على حوادث العمل والأمراض المهنية:* وتدفع إلى الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية بواقع 1.25% من أجر العامل،

*التأمين على التقاعد:* وتقدر الحصة التي يلتزم بها صاحب العمل ب 9.5 % من أجور العمال المؤمن عليهم وبالمقابل يدفع العامل 6.5 % من أجره،

*التأمين على البطالة:* ويلتزم صاحب العمل بأداء 1.25% من أجور العمال على أن يدفع العامل 0.5 % من أجره،

*التأمين على التقاعد المسبق:* ويؤدي صاحب العمل أقساط التامين على البطالة بواقع 0.5% من أجور العمال على أن يدفع العامل 0.5% من أجره وصندوق الخدمات الاجتماعية بواقع 0.5 % من أجور العمال المؤمن عليهم،

ألزم القانون صاحب المؤسسة بدفع جميع هذه الاشتراكات والمقدرة نسبتها ب34 % من مجموع أجور العمال، حيث يتعين عليه اقتطاع نسبة الاشتراكات المستحقة على العامل عند تصفية الرواتب والمقدرة ب 9 % وتحويلها مع نسبة الاشتراكات الخاصة به إلى حساب صندوق الضمان الاجتماعي. إلا أن ما يخصم كمصاريف عامة هو حصة المؤسسة في أقساط التأمين الاجتماعي التي تدفعها عن العاملين لديها والمقدرة ب 25% من مجموع أجور العمال، وما يزيد عن ذلك يرد إلى صافي الربح الضريبي.

من جهة أخرى، علينا أن نشير إلى أنه في حالة تكفل المؤسسة بدفع قيمة الاشتراكات الخاصة بالعامل الأجير بدلا عنه تعتبر في هذه الحالة مكملا للأجر قابلا للخصم وبالتالي يكون من حق المؤسسة خصم نسبة 34 % من مجموع أجور العمال.

## المطلب الثاني: الأحكام الخاصة بأجور بعض المستخدمين

أثار التطبيق العملي لبند الأجور وما في حكمها التي تدفع في حالات معينة الكثير من التساؤلات، لمعرفة إمكانية احتسابها ضمن نفقات المستخدمين القابلة للخصم من عدم ذلك. تتعلق في الأساس بصفة الحاصلين والمستفيدين منها، حيث يمكن أن تخفي وراءها بعض محاولات التهرب من دفع الضريبة عن طريق توزيع الأرباح في شكل أجور. تشمل هذه الحالات الأجر الذي يحتسبه صاحب الاستغلال لنفسه لقاء إدارته لمؤسسته، الأجور التي يتقاضاها المدير في الشركات التجارية، وتلك التي تدفعها المؤسسة إلى زوج أو أولاد أو أفراد أسرة صاحب الاستغلال بالنسبة للمؤسسة الفردية أو الشركاء أو المساهمين في الشركات التجارية، وهي إشكاليات سوف نحاول معالجتها ضمن هذا الفرع.

### الفرع الأول: أجور صاحب الاستغلال أو الشريك المتضامن ومسحوباتهما الشخصية

كثيرا ما يلجأ أصحاب المؤسسات الفردية أو الشركاء في شركات التضامن أو الشركاء المتضامنون في شركات التوصية البسيطة إلى سحب من صندوق المؤسسة مبالغ نقدية لصرفها في شؤونهم الخاصة أو سحب بضائع بغرض الاستعمال الخاص أو تعيين أجور لقاء إدارتهم الأعمال في المؤسسة. لقد فصل المشرع الجبائي الجزائري في مسألة قابلية خصم هذه المبالغ من الدخل الإجمالي حيث نص صراحة في الفقرة الثانية من المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على مايلي: *"يتشكل الربح الصافي من الفرق في القيم في الأصول الصافية لدى اختتام وافتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبة المحسومة من الزيادات المالية، وتضاف إليها الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة..."*.

يتبين من خلال هذا النص أنه لا يمكن إدراج ضمن أعباء المؤسسة الاقتطاعات المحسومة سواء من قبل صاحب الاستغلال إذا تعلق الأمر بمؤسسة فردية أو الشركاء فيما يخص الشركات التجارية باعتبارها استعمال للربح وليس تكليفا عليه، حيث ينبغي أن يعاد إدماجها في الربح الخاضع للضريبة، وفي مايلي سوف نحاول شرح أنواع هذه السحوبات والأسباب التي جعلت منها غير قابلة للخصم.

**الفقرة الأولى: نظام الاقتطاعات الخاصة بصاحب الاستغلال أو الشريك المتضامن**

سبق وأن ذكرنا بأن الاقتطاعات قد تكون نقدية أو عبارة عن سحوبات البضائع أو مزايا عينية.

**أولا: السحوبات النقدية:** يجوز لصاحب المؤسسة الفردية القيام بجميع الاقتطاعات النقدية من صندوق المؤسسة واللازمة لتلبية حاجاته الشخصية، وليس لهذه السحوبات أي تأثير على الناتج الخاضع للضريبة مادام أنها تمس حسب النظام المحاسبي المالي فقط حساب المستغل[1]، إلا أن أثرها قد يمتد بطريقة غير مباشرة إلى مصاريف أقر القانون بجواز خصمها. في فرنسا وبالرغم من اعتماد مبدأ عدم تدخل الإدارة الجبائية في عمليات تسيير المؤسسة كضامن لحرية صاحب الاستغلال في القيام بالسحوبات النقدية اللازمة، إلا أن ذلك لا يمنع من اعتبار العملية ذات طابع غير عادي في الحالة التي يصبح فيها رصيد المستغل مدينا بفعل هذه الاقتطاعات إلى درجة تجبر المؤسسة على الاقتراض، حيث قضى مجلس الدولة الفرنسي بعدم جواز خصم المصاريف المالية الناجمة عن هذه القروض على اعتبار أنها لم تتم لمصلحة المؤسسة إنما للمصلحة الوحيدة للمستغل الذي يمول خزينته الخاصة على حساب خزينة المؤسسة[2].

**ثانيا: السحوبات في شكل بضائع:** ليس ثمة ما يمنع صاحب الاستغلال من أن يسحب بعض عناصر مخزون مؤسسته لاستهلاكه الشخصي، ينبغي عليه فقط أن يقيد هذه العملية كما لو كانت بيعا لنفسه[3]. المسألة الوحيدة التي يمكن أن تطرح تتعلق بالطريقة التي من خلالها يتم تقدير قيمة السلع المسحوبة، فإدراج ضمن الربح الخاضع للضريبة لمبلغ يعادل قيمة البضاعة الحالي من شأنه أن يؤدي إلى ظهور أرباح خيالية بحثة إذا ما تجاوزت هذه القيمة سعر تكلفة البضاعة، ذلك أن المؤسسة في هذه الحالة لا تقبض نقدا الفرق بين

---

[1] تدخل جميع مسحوبات صاحب الاستغلال في حساب 108 "حساب المستغل" الوارد في الصنف 1 الخاص بحسابات رؤوس الأموال. بحسب النظام المحاسبي المالي الجديد السالف.

[2] CE 26/07/1978 n°6420 : RJF 11/78 n°454, in, *Mémento pratique* F. LEFEBVRE, Fiscal, éd Francis LEFEBVRE, Levallois, 2007, n° 768, p.141.

[3] *« Quand l'exploitant prélève certains éléments en stock pour sa consommation personnelle, il doit comptabiliser l'opération comme s'il s'agissait d'une vente à lui-même »,* M. COZIAN, *op.cit*, n° 137, p. 60.

القيمة الحالية للبضاعة وسعر تكلفتها[1]. وعليه اعتبرت الإدارة الجبائية في فرنسا بأن هذه السلع ينبغي أن تقوم بسعر التكلفة، بدون هامش ربح فهي بيضاء في النظام الجبائي.

**ثالثا: المزايا العينية.** إن ما يسري على المسحوبات النقدية والبضائع ينطبق أيضا على المزايا العينية التي يستفيد منها صاحب الاستغلال أو الممنوحة للشركاء في شركات الأشخاص كالألبسة والمسكن المجاني حيث تشكل عنصرا من الربح الخاضع للضريبة. تأسيسا على ذلك فإن إدماج المزايا العينية الممنوحة لصاحب الاستغلال في الربح الخاضع للضريبة ينبغي أن يتم وفقا لسعر التكلفة، أما إذا تعلق الأمر باحتفاظه بالانتفاع الشخصي لملكية مدرجة ضمن أصول المؤسسة، فينبغي حسب مجلس الدولة الفرنسي أن يتضمن الربح القيمة المطابقة لهذه الامتيازات من جهة، وجميع الأعباء الخاصة بمصاريف الصيانة والتصليح المرتبطة بها من جهة أخرى[2].

**الفقرة الثانية: أجور صاحب الاستغلال أو الشريك المتضامن**

من الأمور الأكثر انتشارا في المؤسسة الفردية هو قيام صاحبها بتخصيص أجر لنفسه نظير قيامه بإدارة أعمال المؤسسة، والذي يعادل ما يمكن أن يدفع للغير إذا ما أسند إليه نفس العمل. لا يعتبر هذا الراتب من الناحية الضريبية من المصاريف العامة القابلة للخصم، وقد أرجع الفقيه « P.SERLOOTEN » السبب في ذلك إلى أن الربح التجاري والصناعي الذي تفرض عليه ضريبة الدخل ينتج من امتزاج رأس المال والعمل معا[3]، ما يعني أن أي محاولة لفصل تعويض العمل وإخضاعه لنظام جبائي خاص تمهيدا لخصمه يعتبر خروجا بالضريبة عن نطاقها الذي رسمه لها المشرع.

---

[1] B. DELIGNIERES, *« Rémunérations de l'exploitant, des associés, des membres de leurs familles »*, J. cl fiscal, volume 4, LexisNexis SA 2008, Paris, Fascicule 236-25, n° 7, p. 4.

[2] CE, 7e et 9e sous-sect., 2 avr. 1971, req. n° 78688 et 78877 : Dr.fisc. 1971, n° 23, comm. 863, in, B. DELIGNIERES, J. cl fiscal, *précit*, n° 9, p.4.

[3] *« D'autant que le bénéfice commercial est le résultat indissociable du capital et du travail de telle sorte que l'imposition des BIC taxe à la fois le produit du travail et celui du capital »,* P.SERLOOTEN, Droit fiscal des affaires, Dalloz 7e éd 2008, n° 152, p. 127.

يضاف إلى ذلك، أن صاحب الاستغلال لا يعتبر من الناحية القانونية أجيرا، فصفة الأجير تستلزم وجود رابطة تبعية بين المستخدم ورب العمل[1]، وهو ما يستحيل تحققه في المؤسسة الفردية نظرا لعدم تمتعها بشخصية معنوية مستقلة عن شخصية مالكها[2]، فهي جزء من ذمته المالية، وعليه فلا يتصور أن يكون مالك المؤسسة أجيرا عند نفسه. سبب آخر يجعل من راتب صاحب الاستغلال غير قابل للخصم، وهو عدم تمتع المؤسسة الفردية بشخصية جبائية أي ليست لها صفة الخاضع للضريبة قبل الإدارة الجبائية، يعتبر فقط صاحب الاستغلال مكلفا بالضريبة[3].

إن ما يسري على صاحب المؤسسة الفردية ينطبق أيضا على أجور الشركاء في شركات التضامن والشركاء المتضامنين في شركات التوصية البسيطة، فعلى الرغم من تمتع هذا النوع من الشركات التجارية من الوجهة القانونية بشخصية معنوية مستقلة، إلا أنها لا تحوز على شخصية جبائية من الناحية الضريبية، فالأرباح المحققة من طرف هذه الشركات لا تفرض عليها الضريبة على الدخل الإجمالي باسم الشركة، إنما تفرض على كل شريك بصفة شخصية عن حصته في أرباح الشركة والتي تعادل نصيبه فيها[4]، فالشركة في هذه الحالة تعتبر شفافة قبل الإدارة الجبائية، لأنها لا تجسد في الواقع كيانا مستقلا ومتميزا عن الشركاء فيها[5]، وهو ما يسمى ب"الشفافية الجبائية".

نشير هنا إلى أن المشرع الجزائري خص هذا النوع من الشركات باستثناء حيث أعطى لها الحق في اختيار الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، وهو ما يعني إمكانية

---

[1] فوزت فرحات، المالية العامة التشريع الضريبي العام، الطبعة الأولى 1997، مؤسسة بحسون للنشر والتوزيع، ص. 173.

[2] *« L'entreprise individuelle n'à pas la personnalité morale, il ne s'agit pas d'une structure indépendante juridiquement… »*, T. ZITOUNE, F. GOLIARD, *op.cit*, p. 71.

[3] *« L'entreprise individuelle … n'est donc pas, fiscalement, un sujet de droit ; ce n'est pas un contribuable. Le fisc s'adresse directement à l'exploitant, car c'est lui qui est le contribuable, et qui est redevable de l'impôt », ibid.*

[4] المادة 7 من ق.ض.م.م.ج التي تنص على ما يلي: *"يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي بصفة شخصية على حصة الفوائد العائدة لهم من الشركات تناسبيا مع حقوقهم فيها:*
*- الشركاء في شركات الأشخاص..."*.

[5] *« Sur le plan fiscal, ces sociétés sont considérées comme transparentes parce qu'elles n'incarnent pas une entité véritablement autonome et distincte de ses associés,… »*, J.GROSCLAUDE, P. MARCHESSOU, Droit fiscal général, 6e édition, Dalloz, 2007, n° 295, p. 235.

استفادتها من القواعد المنظمة لبند الأجور والتي من خلالها تكون قابلة للخصم، على أنه جعل منه حقا أبديا لا رجعة فيه مدى حياة الشركة، أو الإبقاء على تطبيق الأحكام الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي[1]. وتأسيسا على ما سبق، لا يمكن اعتبار الراتب المدفوع للشريك المتضامن لقاء إدارته للعمل في الشركة من المصاريف العامة الواجبة الخصم. تتم إثابتهم بتوزيع الأرباح الاجتماعية عليهم[2]. يستثنى من تطبيق هذه القاعدة الأجور الممنوحة للمديرين من غير الشركاء التي تكون قابلة للخصم من الناتج الاجتماعي للشركة[3].

ينبغي الإشارة إلى أن الأجور الممنوحة للشركاء تبقى محتفظة بطبيعتها طيلة السنة المالية، حيث اعتبر مجلس الدولة الفرنسي في قرار له أن تحول شركة التضامن في خلال السنة المالية إلى شركة ذات المسؤولية المحدودة وبأثر رجعي يبقى مجرد إجراء داخلي لا يمكن الاحتجاج به على الغير، وعلى ذلك تحتفظ بحسبه المبالغ الممنوحة للشركاء السابقين الذين أصبحوا مديري شركة المسؤولية المحدودة بطبيعتها حتى نهاية السنة المالية، وكنتيجة لذلك ينبغي أن يعاد إدماجها في الأرباح[4].

فيما يتعلق بالشريك الموصي في شركة التوصية البسيطة، لا يجوز له من الوجهة القانونية القيام بأعمال الإدارة[5]، لأنه وعلى خلاف الشريك المتضامن يستثمر نصيبه في رأس المال وتكون مسؤوليته محدودة بهذا القدر، غير أن ذلك لا يمنعه من ممارسة وظيفة عادية في الشركة، بمقتضى عقد عمل يربطه بها، ويعتبر ما يحصل عليه من أجر قابلا للخصم شريطة أن يكون متناسبا مع العمل الفعلي الذي قام به وغير مبالغ فيه.

---

[1] المادة 136 ق.ض.م.ج، والتي تحدد مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات حيث تنص على: *"تخضع للضريبة على أرباح الشركات:*
*1)- الشركات مهما كان شكلها وغرضها باستثناء:*
*ا)- شركات الأشخاص، ... إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات. في هذه الحالة يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151. ولا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة..."*.

[2] CE, 29/01/1993, n◦ 86850 : RJF 3/93, n◦ 393, in, Dossiers pratiques Francis LEFEBVRE, Gestion fiscale de l'entreprise, Guide pratique de gestion et optimisation fiscales, Edition Francis LEFEBVRE, Levallois, 2001, n° 3131, p. 246.

[3] *« Les rémunérations allouées au gérant non associé sont déductibles du résultat social… »*, D.adm.5 H-137, in, Dossiers pratiques Francis LEFEBVRE, *op.cit*, n° 3133, p. 247.

[4] CE, 18 mars 1935 : sem. Jur.1935, p 32, in, B. DELIGNIERES, J. cl fiscal, *op.cit*, n° 62, p.12.

[5] نصت المادة 563 مكرر 5 ق.ت.ج على مايلي: *" لا يمكن للشريك الموصي أن يقوم بأي عمل تسيير خارجي ولو بمقتضى وكالة"*.

من جانب آخر، يعد مشروعا تسديد مصاريف السفر والتنقلات والهدايا، وبصفة عامة كافة النفقات التي يتحملها المستغل أو الشريك المتضامن، غير أن قابلية خصمها تقتضي التأكد من جديتها ومن اتصالها بمصلحة المؤسسة. ولكن ماذا عن اشتراكات التأمين الاجتماعي من مجال الخصم وهل تختلف قابلية خصمها في المؤسسة الفردية عن شركات الأشخاص؟

يستفيد صاحب الاستغلال من الحماية الاجتماعية عن المخاطر التي قد يتعرض لها أثناء حياته المهنية والتي من شأنها التقليل من قدرته على الكسب وأحيانا العجز بصفة نهائية، وبما أنه يمارس نشاطا حرا لحسابه الخاص فهو وعلى خلاف العمال الأجراء يخضع لنظام التأمين الاجتماعي لغير الأجراء[1]، وهو نظام يسمح له بالاستفادة من تغطية اجتماعية على مدى الحياة وحتى بعد الوفاة، وتحدد نسبة الاشتراك فيه ب 15% التي توزع كالأتي، 7.5 % للتأمينات الاجتماعية و 7.5% خاصة بالتقاعد، حيث يعتبر الدخل الخاضع للضريبة الأساس الأول لحساب الاشتراكات المستحقة لهيئة الضمان الاجتماعي لغير الأجراء، ويجب أن لا يتجاوز مبلغ الاشتراكات السقف السنوي المقدر بثماني مرات المبلغ السنوي للأجر الوطني الأدنى المضمون[2].

في مقابل ذلك، يكون لصاحب الاستغلال حق خصم هذه الاشتراكات من الدخل الإجمالي عند تحديد الربح الخاضع للضريبة، وهو إجراء يبرره نص المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري والذي جاء فيه: *"يقرر أساس ضريبة الدخل الإجمالي... بعد خصم التكاليف المذكورة أدناه: ... 3- اشتراكات منح الشيخوخة والضمان الاجتماعي التي يدفعها المكلف بالضريبة بصفة شخصية"*، فالمكلف بحسب هذا النص هو مالك المؤسسة الفردية.

---

[1] المرسوم التنفيذي رقم 96-434 المؤرخ 30 نوفمبر 1996، يعدل ويتمم المرسوم رقم 85-35 المؤرخ في 9 فبراير 1985 والمتعلق بالضمان الاجتماعي للأشخاص غير الأجراء الذين يمارسون عملا مهنيا، ج.ر. مؤرخة في 1 ديسمبر 1996عدد 74، صفحة 18.

[2] المادة 13 من المرسوم التنفيذي رقم 96-434 السالف تنص على ما يلي:" *يتكون الأساس الذي يعتمد في حساب الاشتراكات من الدخل السنوي الخاضع للضريبة بعنوان الضريبة على الدخل وفي حدود السقف السنوي الذي قدره ثماني (8) مرات المبلغ السنوي للأجر الوطني الأدنى المضمون.... تحدد نسبة الاشتراك بمقدار 15 % من الدخل المذكور في الفقرة الأولى من هذه المادة، وتوزع كالآتي:*
*- 7.5 بعنوان التأمينات الاجتماعية.*
*- 7.5 بعنوان التقاعد...".*

على النقيض من ذلك، ورغم استفادة الشركاء في شركات الأشخاص التي لم تختر الخضوع للضريبة على أرباح الشركات من الضمان الاجتماعي لغير الأجراء، إلا أن ما يدفعونه من أقساط لقاء التأمين الاجتماعي لا يمكن بأي حال من الأحوال اعتبارها جزء من المصاريف العامة القابلة للخصم من الربح الإجمالي للشركة، فقط يكون لكل شريك حق خصم مقدارها من حصته في الناتج الخاضع للضريبة باسمه[1]، ويعود السبب في ذلك إلى أن هؤلاء يخضعون للضريبة على الدخل الإجمالي ما يعني أنهم يعتبرون مكلفين بحسب المادة 85 من ق.ض.م المذكورة أعلاه. ويعتبر تكفل الشركة بدفع اشتراكات التأمين بدلا عن الشركاء مكملا للأجر، والذي يستوجب إدماجها ضمن المبالغ التي تمنح للشريك قبل خصمها من الجزء الخاضع للضريبة باسمه[2].

**الفرع الثاني: أجور مديري الشركات التجارية الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات**

يدخل في مفهوم الأشخاص المكلفين بالضريبة على أرباح الشركات، شركات الأموال، التي يقصد بها الشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات التوصية بالأسهم وشركات المساهمة[3]. إن لهذا النوع من الشركات خاصية تميزها عن غيرها من المؤسسات، فهي تتمتع من الناحية الضريبية بشخصية جبائية مستقلة، ومعنى ذلك أن الشركة وشخص المدير يعتبران شخصان منفصلان[4]، وهو ما يفسر إمكانية حصول هذا الأخير على أجر مستقل عن الأرباح الاجتماعية على أن يكون في مقابل إدارته للشركة، التي من جهتها يجوز لها تحميله على حساب النتائج باعتباره مصاريف عامة قابلة للخصم.

---

[1] *« Les cotisations personnelles des associés sont déductibles de la quote-part de résultat imposable à leur nom et non du résultat social »*, Dossiers pratiques Francis LEFEBVRE, *op.cit*, n° 3132, p. 247.

[2] « *La prise en charge par la société du versement des cotisations est assimilée à un complément de rémunération qui doit être ajouté aux sommes attribuées à ce titre à l'associé avant d'être déduit de la quote-part imposable à son nom »*, Rép. Sallé : AN 11/05/1981 p. 2012, in, Dossiers pratiques Francis LEFEBVRE, *ibid.*

[3] حددت المادة 136 ق.ض.م.ج قائمة الأشخاص الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات، حيث جاء فيها: " *تخضع للضريبة على أرباح الشركات:*
*1)- الشركات مهما كان شكلها وغرضها...".*

[4] *« … Pour les sociétés soumises à l'impôt sur les bénéfices des sociétés, la société et la personne du dirigeant sont des personnes distinctes… »*, T. ZITOUNE, F. GOLIARD, *op.cit* , p. 150.

تتنوع المداخيل التي يتحصل عليها المديرون في الشركات التجارية حسب الأشكال التي تأخذها، على أننا سوف نركز فيها على ما يعتبر نفقة قابلة للخصم. من المهم التذكير بأن هذه القاعدة تنطبق أيضا على شركات الأشخاص إذا اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات.

**الفقرة الأولى: الأجور الممنوحة لمديري الشركات فيما عدا شركة المساهمة**

يتعلق الأمر بالشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات التوصية بالأسهم، إضافة إلى شركات الأشخاص إذا اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات (شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة). يستوجب لتحديد عناصر الأجور التي يتحصل عليها المدير في هذه الشركات، إيضاح صفة الأشخاص الذي يحق لهم قانونا إدارة هذه الشركات.

**أولا: الشركة ذات المسؤولية المحدودة:** تؤسس الشركة ذات المسؤولية المحدودة بحسب المادة 564 من القانون التجاري الجزائري[1] إما من عدة أشخاص أو من شخص واحد. بالنسبة للشركة ذات المسؤولية المحدودة المتعددة الشركاء، يتولى إدارتها شخص أو عدة أشخاص طبيعيين من بين الشركاء أو من الغير[2]، وعلى ذلك يمكن أن نميز في هذه الشركة ما بين:

ا- المدير أو المديرون من الغير: لا يملك هؤلاء أي حصة في رأسمال الشركة إنما يرتبطون بعقد عمل معها، ويحصلون مقابل إدارتهم لها على أجور، والتي تخضع للضريبة على الدخل في فئة الرواتب والأجور.

ب- المدير أو المديرون من الشركاء: وفي هذه الحالة ينبغي التفرقة بين الشريك ذي الأقلية والشريك ذي الأغلبية، فالشريك ذو الأقلية هو الشريك الذي يملك نسبة أقل أو تساوي 50 % من الحصص الاجتماعية، ويعتبر من وجهة النظر الضريبية أجيرا[3]، حيث

---

[1] تنص المادة 564 ق.ت.ج على ما يلي: *" تؤسس الشركة ذات المسؤولية المحدودة من شخص واحد، إذا كانت الشركة ذات المسؤولية المحدودة المؤسسة طبقا للفقرة السابقة، لا تضم إلا شخصا واحدا "كشريك وحيد" تسمى هذه الشركة "مؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة..."*.

[2] تنص المادة 576 ف 1 و 2 ق.ت.ج على مايلي: *" يدير الشركة ذات المسؤولية المحدودة شخص أو عدة أشخاص طبيعيين، ويجوز لهم اختيارهم خارجا عن الشركاء"*.

[3] *« Le gérant minoritaire d'une SARL est fiscalement considéré comme un salarié… »*, T. ZITOUNE, F. GOLIARD, *op.cit*, p. 151.

يخضع الأجر الذي يحصل عليه للضريبة على الدخل في فئة الأجور والرواتب[1]. أما الشريك ذو الأغلبية فهو الشريك الذي يملك شخصيا أو مع زوجه وأطفاله أكثر من 50 % من الحصص الاجتماعية، حيث تخضع الأجور التي يتقاضاها للضريبة في صنف أرباح المهن غير التجارية[2]. تشكل هذه الأجور بالنسبة للشركة جزء من المصاريف العامة القابلة للخصم.

أما فيما يخص المؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة، فغالبا ما تسند للشريك الوحيد إدارة الشركة، إلا أن ذلك لا يمنع من أن تسند هذه المهمة إلى الغير. يتقاضى في مقابل ذلك أجرا قابلا للخصم من الناتج الإجمالي للشركة.

**ثانيا: شركة التوصية بالأسهم:** يضم هذا النوع من الشركات نوعين من الشركاء، فهي شركة تؤسس بين شريك متضامن أو أكثر له صفة التاجر، مسؤول بصفة تضامنية عن ديون الشركة، وشركاء موصين مساهمين في رأس المال لا يتحملون الخسائر إلا بما يعادل حصصهم[3]. حيث تنطبق على هذه الشركة القواعد المتعلقة بشركة التوصية البسيطة وشركة المساهمة[4]. ويعهد التسيير فيها إلى الشريك المتضامن أو إلى شخص أجنبي عن الشركة.

إن النظام الجبائي للأجور المدفوعة للشريك المتضامن المدير لقاء إدارته العمل هو نفسه المطبق على الأجور الخاصة بالشريك ذو الأغلبية في شركة المسؤولية المحدودة[5]، أي قابلية خصم قيمتها من الأرباح الاجتماعية للشركة والخضوع للضريبة على الدخل الإجمالي باسم المستفيد في فئة أرباح المهن غير التجارية. أما المدير الغير شريك فيخضع

---

[1] جاء في المادة 32 ف 3 ق.ض.م.ج على مايلي: *" تخضع المبالغ المدفوعة للشركاء المسيرين ذوي الأقلية في الشركات ذات المسؤولية المحدودة للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأجور والمرتبات، وفقا للقواعد الخاصة بهذه الفئة".*

[2] تنص المادة 32 ف 1 ق.ض.م.ج على مايلي: *" يحدد الربح الخاضع للضريبة ... ولمسيري الشركات ذات المسؤولية المحدودة ذوي الأغلبية، وفقا للشروط المنصوص عليها في المواد من 23 إلى 26 و28، و29 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة". وهي مواد منظمة للضريبة على أرباح المهن الغير تجارية.*

[3] تنص المادة 715 ثالثا ف 3 ق.ت.ج على مايلي: *" تؤسس شركة التوصية بالأسهم التي يكون رأسمالها مقسما إلى أسهم، بين شريك متضامنا أو أكثر له صفة التاجر ومسؤول دائما وبصفة تضامنية عن ديون الشركة وشركاء موصين لهم صفة مساهمين ولا يتحملون الخسائر إلا بما يعادل حصصهم".*

[4] تنص المادة 715 ثالثا ف 3 ق.ت.ج.

[5] *« Le régime fiscal des rémunérations des gérants associés commandités est identique à celui des gérants majoritaires de SARL… »*, Bulletin d'information fiscale, *« régime fiscal des dirigeants de sociétés »*, DGI, n◦ 01/2010, Algérie, p. 10, www.mfdgi.gov.dz.

ما يمنح له من أجر للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الرواتب والأجور[1]. يخضع ما يحصل عليه أعضاء مجلس المراقبة الذين يتم تعيينهم من قبل الجمعية العامة العادية من أجر للضريبة على الدخل في فئة أرباح المهن غير تجارية.

ينبغي الإشارة إلى أن عناصر الأجور التي يتحصل عليها المدير لم يتم النص عليها لا في القانون التجاري الجزائري ولا الفرنسي، ما يحتم علينا الرجوع إلى الحياة العملية للوقوف عليها. تبعا لذلك، يتحصل المدير لقاء إدارته للشركة إما على أجر ثابت يحدد مقداره في عقد التعيين أو بموجب قرار صادر عن الجمعية العامة ويدفع له شهريا أو كل ثلاثة أشهر أو حتى سنويا، أو أجرا متغيرا يحسب على أساس الأرباح أو رقم الأعمال، أو أجرا يجمع في جزء منه ثابت و آخر متغير. علينا أن نميز في الحالة التي يتم فيها احتساب الأجر على أساس الأرباح المحققة بين ما إذا تعلق الأمر بالربح الخام أو الربح الصافي. يعني الربح الخام، الربح قبل خصم التكاليف والنفقات والذي يعد الأجر بهذا الشكل جزء منها. أما الربح الصافي يتم تحديده بعد خصم التكاليف، لذا من الضروري لإجلاء أي غموض حول تحديد الأجر بهذه الطريقة وقابلية خصمه تحديد بشكل دقيق في عقد الشركة الفوائد المقصودة[2].

كما للمدير حق الاستفادة من مزايا عينية كالمسكن، التدفئة والسيارة لتسهيل التنقلات، وأن تسدد لهم المصاريف التي تحملوا دفعها من أجل مصلحة المؤسسة كنفقات السفر والتنقلات. يتم ذلك إما في شكل تسديد خاص بالنسبة للمصاريف التي تكبدها المدير فعلا أو على شكل منح جزافية مقابل هذه النفقات، وتعد هذه المصاريف قابلة للخصم ما لم يكن مبالغا فيها[3]. وقد نص القانون العام للضرائب الفرنسي على قاعدة عدم جواز الجمع بين المصاريف الفعلية والجزافية، إذا ما تعلق الأمر بنفس المصاريف و السنة المالية[4].

---

[1] *« Le traitement fiscal des rémunérations des gérants non associés de la société en commandite par actions est identique à celui applicable aux gérants minoritaires de SARL leurs rémunérations relèvent de l'IRG dans la catégorie des traitements et salaires »*, Bulletin d'information fiscale, DGI, n◦ 01/2010, Algérie, p. 10, www.mfdgi.gov.dz, *op.cit.*

[2] انظر من أجل شرح أكثر لهذه الحالة، ميراوي فوزية، أجور مديري الشركات التجارية في القانونين الجزائري والفرنسي، أطروحة دكتوراه، جامعة وهران، 2011-2012، ص. 48 إلى 53.

[3] المادة 145 ف2 ق.ض.م.ج.

[4] Art. 39/3 C.G.I.fr.

للمدير الحق عند انتهاء وظيفته في الحصول على معاش للتقاعد أو معاش تكميلي يدفع له إما مرة واحدة في الشهر أو كل ثلاثة أشهر، إضافة إلى تعويض للخروج. وجميع هذه الأجور تعتبر بالنسبة للشركة مصاريفا عامة يجوز لها خصمها بشرط أن تكون مقابل عمل فعلي و أن لا يكون مبالغا في قيمتها[1].

**الفقرة الثانية: تحديد أجر المدير في شركة المساهمة**

يعرف القانون التجاري الجزائري شكلين لشركة المساهمة، شركة ذات مجلس إدارة وشركة ذات مجلس مديرين، وفي كلا النوعين نفرق بين هيئات المديرية وهيئات الإدارة.

تتمثل هيئات المديرية بالنسبة لشركة المساهمة المزودة بمجلس الإدارة في رئيس مجلس الإدارة والمدير العام، أما بالنسبة لشركة المساهمة المزودة بمجلس المديرين فتتمثل في أعضاء مجلس المديرين. يتحصل هؤلاء على أجور تخضع لضريبة الرواتب والأجور، وتشكل بالنسبة للشركة مصاريف عامة يجوز لها خصمها إذا كانت ناشئة عن عمل فعلي وأن لا يكون مبالغا في قيمتها.

أما هيئات الإدارة فتتمثل في مجلس الإدارة فيما يخص شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة، وفي مجلس المراقبة بالنسبة لشركة المساهمة ذات مجلس مديرين، حيث يتحصل أعضاء كلا المجلسين في مقابل نشاطهم على بدل الحضور[2]، يخضع هذا النوع من الأجور للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف مداخيل رؤوس الأموال بالنسبة للمستفيدين منها[3]. تشكل هذه المبالغ بالنسبة للشركة مصاريف عامة قابلة للخصم من الأرباح الاجتماعية، غير أن المشرع الجزائري لم يحدد النسبة التي يجوز خصمها، على خلاف المشرع الفرنسي الذي وضع حدا لمبلغ بدل الحضور القابل للخصم، فبحسبه تعتبر بدلات الحضور الممنوحة لأعضاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة خلال السنة المالية قابلة للخصم من وعاء

---

[1] انظر من أجل شرح أكثر لهذه الحالة، ميراوي فوزية، أجور مديري الشركات التجارية في القانونين الجزائري والفرنسي، أطروحة دكتوراه، جامعة وهران، 2011-2012، ص. 60 إلى 64.

[2] حيث تنص المادة 632 ق.ت.ج على مايلي: " تمنح الجمعية العامة للقائمين لمجلس الإدارة مكافأة أعضائه عن نشاطات، مبلغا سنويا عن بدل الحضور. ويقيد هذا المبلغ على تكاليف الاستغلال". ونفس الشأن بالنسبة لأعضاء مجلس المراقبة، انظر المادة 668 من القانون التجاري

[3] تنص المادة 46 ف 7 ق.ض.م.ج على مايلي: " تعتبر مداخيل موزعة على وجه الخصوص: - أتعاب مجلس الإدارة والنسب المئوية من الربح الممنوح لمدراء الشركات كمكافأة عن وظيفتهم".

الضريبة في حدود 5 % من المبلغ المحصل عليه، وذلك بضرب هذه النسبة في الناتج المحصل عليه من ضرب متوسط الأجر القابل للخصم خلال هذه السنة الممنوح للأجراء الأحسن أجرا في عدد أعضاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة حسب شكل الشركة[1]. تحديد الأشخاص الأحسن أجرا يختلف بحسب عدد المستخدمين في الشركة، فإذا كانت هذه الأخيرة تشغل أكثر من 200 شخص يعتبر الأجر الممنوح لعشرة أشخاص الأحسن أجرا هو المعتمد في حساب هذه النسبة، أما إذا كانت تشغل أقل من 200 عامل فيكون الأجر الممنوح لخمسة أشخاص الأحسن أجرا هو المعتمد[2].

أما فيما يخص الشركات التي تشغل أقل من خمسة عمال فتعد بدلات الحضور الممنوحة للمديرين قابلة للخصم من أرباح السنة المالية المعنية في حدود 457 اورو[3].

من جهة أخرى أجاز القانون الجزائري لمجلس الإدارة منح أجور استثنائية عن المهام أو الوكالات المعهود بها للقائمين بالإدارة[4]، وهو الحال كذلك بالنسبة لمجلس المراقبة[5]، كلها تكون قابلة للخصم. في ذات السياق يكون بحسب القانون التجاري الجزائري لمجلس الإدارة إمكانية أن يأذن بتسديد جميع مصاريف السفر والتنقلات والمصاريف التي أداها القائمون بالإدارة لمصلحة الشركة[6].

---

[1] Art. 120 sexies/1 C.G.I.fr *« Les jetons de présence alloués au titre d'un exercice aux membres du conseil d'administration ou du conseil de surveillance des sociétés anonymes sont déductibles de l'assiette de l'impôt sur les sociétés dans la limite de 5% du produit obtenu en multipliant la moyenne des rémunérations déductibles attribuées au cours de cet exercice aux salariés les mieux rémunérés de l'entreprise par le nombre des membres composant le conseil ».*

[2] Art. 210 sexies/2 C.G.I.fr a invoqué à l'article 39/5 en disposant que : « *Pour l'application de cette disposition les personnes les mieux rémunérées s'entendent de celles mentionnées au 5 de l'article 39* ». L'art. 39/5-7 C.G.I.fr : *« … Pour l'application de ces dispositions, les personnes les mieux rémunérées s'entendent, suivant que l'effectif du personnel excède ou non 200 salariés, des dix ou des cinq personnes dont les rémunérations directes ou indirectes ont été les plus importantes au cours de l'exercice ».*

[3] Art. 210 sexies/3 C.G.I.fr .

[4] المادة 633 ق.ت.ج التي تنص على مايلي: *" يجوز لمجلس الإدارة منح أجور استثنائية عن المهام أو الوكالات المعهود بها للقائمين بالإدارة، وفي هذه الحالة يجب أن تخضع هذه الأجور المقيدة على تكاليف الاستغلال، لأحكام المواد من 628 و630".*

[5] انظر المادة 669 ق.ت.ج فيما يخص أعضاء مجلس المراقبة.

[6] المادة 634 ق.ت.ج التي تنص على مايلي: *" يجوز لمجلس الإدارة أن يأذن بتسديد مصاريف السفر والتنقلات وكذا المصاريف التي أداها القائمون بالإدارة في مصلحة الشركة".*

كما يحق للقائم بالإدارة ونفس الشأن بالنسبة لأعضاء مجلس المراقبة، أن يمارس مهام ايجارية في الشركة، حيث سمح القانون للقائم بالإدارة أن يجمع بين مهامه كوكيل عن الشركة وكأجير، ويتم ذلك بموجب عقد عمل مع الشركة من أجل ممارسة وظائف تقنية متميزة عن تلك الناتجة عن الوكالة الاجتماعية. وعلى ذلك تنشأ علاقة تبعية مع الشركة التي تمنحه أجرا، غير أنه لتحقق ذلك ينبغي أن يكون عقد العمل مطابقا لمنصب عمل فعلي، وأن يكون سابقا لتعينه كقائم بالإدارة بسنة واحدة على الأقل[1]. وتعتبر الأجور التي يتلقاها عن عمله بصفته هذه خاضعة للضريبة على الدخل في صنف الرواتب والأجور، وبطبيعة الحال قابلة للخصم من الناتج الاجتماعي للشركة.

**الفرع الثالث: أجور الزوجة و الأولاد**

إن صفة المستخدمين في المؤسسة الفردية غير محددة قانونا، ما يعطي للمكلف الحرية الكاملة في استخدام في مؤسسته أو متجره أولاده أو زوجته أو سائر أقربائه، وهو الحال في الشركات التجارية، إلا أن هذا الحق قد يستغله بعض المكلفين بالضريبة كوسيلة للتهرب الضريبي من خلال دفع أجور تشكل في واقعها جزء من الربح الواجب إخضاعه للضريبة. وقد نص المشرع الجزائري على أنه: " *لا يخصم من الربح الخاضع للضريبة، الأجر الممنوح لزوج مستغل مؤسسة فردية أو زوج شريك أو زوج أي حائز على أسهم في شركة لقاء مشاركته الفعلية والفردية في ممارسة المهنة إلا في حدود الأجر الممنوح لعون له نفس التأهيل المهني، أو يشغل نفس منصب العمل، مع مراعاة دفع الاشتراكات الخاصة بالمنح العائلية والاقتطاعات الاجتماعية الأخرى المعمول بها.*

*ولا يمكن بأي حال من الأحوال، أن يقل التخفيض المشار إليه أعلاه، عن الأجر الوطني الأدنى المضمون*"[2].

---

[1] المادة 615 ق.ت.ج الخاصة بالقائم بالإدارة والتي تنص على مايلي: " *لا يجوز للأجير المساهم في الشركة أن يعين قائما بالإدارة إلا إذا كان عقد عمله سابقا بسنة واحدة على الأقل لتعيينه ومطابقا لمنصب العمل الفعلي، دون أن يضيع منفعة عقد العمل...*"، *ونفس الشأن بالنسبة لأعضاء مجلس المراقبة فيما يخص شركة المساهمة ذات مجلس المديرين*".

[2] المادة 168 ق.ض.م.ج.

يتضح من أحكام هذه المادة أن المشرع ربط قابلية خصم أجر زوج صاحب الاستغلال أو زوج الشريك أو المساهم في الشركات التجارية عند تحديد الربح الخاضع للضريبة بضرورة أن يكون قد دفع له لقاء عمل حقيقي قام به فعلا في إطار عقد عمل وأن يكون هذا الأجر متناسبا مع الأجور المدفوعة لأشخاص لهم نفس التأهيل المهني أو يشغلون نفس منصب عمله. كما أشار في الفقرة الثانية إلى ضرورة أن لا يقل هذا الأجر عن الحد الأدنى الوطني المضمون والمحدد في سنة 2011 بمبلغ 18.000 دينار جزائري[1]. ضف إلى ذلك كله ينبغي مراعاة دفع الاشتراكات الخاصة بالمنح العائلية والاقتطاعات الاجتماعية الأخرى المعمول بها. هذه المبالغ التي تتحملها المؤسسة تشكل في حد ذاتها مصاريفا عامة قابلة للخصم.

من جانب آخر يمكن ملاحظة أن المشرع استعمل عبارة "زوج" ما يعني أنه لم يميز بين ما إذا كان الأجير الزوج أو الزوجة، أي أن صفة الأجير يمكن أن تنطبق على الزوج أو الزوجة. وبناء على هذا، يمكن للزوج أن يشغل زوجته في مؤسسته أو في الشركة التي يعتبر شريكا أو مساهما فيها ويدفع لها أجرا والعكس صحيح، بمعنى أنه إذا كانت المؤسسة ملكا للزوجة أو كانت شريكة أو مساهمة في شركة تجارية، ليس هناك ما يمنع من أن تشغل زوجها فيها. وهذا يعود لكون ذمة الزوجة وأموالها منفصلة عن ذمة الزوج وأمواله[2]، وبالتالي فإن عملية الخصم تطال كامل الأجر.

---

[1] ف 1 من المرسوم الرئاسي رقم 11-407 السالف.

[2] المادة 36 ف 1 المعدلة بموجب الأمر 05 – 02 المؤرخ في 27 فبراير 2005 يعدل ويتمم القانون رقم 84-11 المؤرخ في 9 يونيو 1984 المتضمن قانون الأسرة، ج. ر. مؤرخة في 27 فبراير 2005، العدد 15، ص. 18 تنص على ما يلي: *"لكل واحد من الزوجين ذمة مالية مستقلة عن ذمة الآخر"*.

ولو أن الفقرة الثانية من هذه المادة من شأنها خلق صعوبات من الناحية الجبائية، حيث جاء فيها: *"غير أنه يجوز للزوجين أن يتفقا في عقد الزواج أو في عقد رسمي لاحق، حول الأموال المشتركة بينهما، التي يكتسبانها خلال الحياة الزوجية وتحديد النسب التي تؤول إلى كل واحد منهما"*. يكون المشرع بذلك قد اقترب كثيرا من التشريع الفرنسي الذي ميز في النظام المالي للزوجين بين أن يأخذ شكل نظام المشاركة في الأموال أو نظام استقلال ذمة الزوجين. فبحسبه للزوجين الحرية الكاملة في اختيار أحد هذين النظامين عند إبرام عقد زواجهما بما يخدم مصلحتهما بنص المادة 1387 من القانون المدني الفرنسي:

« *La loi ne régit l'association conjugale, quant aux biens, qu'à défaut de conventions spéciales que les époux peuvent faire comme ils le jugent à propos, pourvu qu'elles ne soient pas contraires aux bonnes mœurs ni aux dispositions qui suivent* ».

تأسيسا على هذا الاختيار يتم تحديد مسألة خصم الأجور في الحالة التي يشغل فيها مالك المؤسسة زوجه، وقد كان القانون العام للضرائب الفرنسي يحدد قيمة الأجر القابل للخصم ب 17.000 فرنك فرنسي إذا لم تكن المؤسسة أو الشركة المعنية عضوا في مركز تسيير معتمد. أصبحت هذه القيمة 2.600 اورو، وإذا كانت عضوا في مركز تسيير معتمد فإن الحد السنوي لخصم أجر الزوج يساوي ستة وثلاثين مرة المبلغ الشهري للأجر الأدنى المهني للنمو.

أما مسألة تشغيل الأولاد أو أفراد الأسرة في المؤسسة، فلم ينظمها المشرع الجزائري بنص قانوني خاص، وهو الحال في القانون الفرنسي. غير أن الإدارة الجبائية في فرنسا بدت أكثر حسما في مراقبتها للأجور التي قد يتحصل عليها هؤلاء، بسبب المحاولات الكثيرة والمتكررة الرامية إلى تحويل الأرباح عن طريق إخضاع المبالغ المقتطعة للنظام الجبائي الخاص بالعمال الأجراء، وبالتالي التهرب من دفع الضريبة، وهي العملية التي تتوضح أكثر إذا ما كان هؤلاء شركاء في المؤسسة لا مجرد مستخدمين فيها، وهو ما ذهب إليه مجلس الدولة الفرنسي حين ربط قابلية خصم الأجور بعدم إمكانية إثبات وجود شراكة حقيقية بين المعنيين[1]. يظهر ذلك باستعمال صاحب المؤسسة لعدة أساليب لأجل دفع أجور تعسفية إلى أفراد عائلته الذين يعملون في المؤسسة، من خلال دفع أجور إلى عدد كبير من المستخدمين من أفراد أسرته بالمقارنة مع حاجات المؤسسة، أو أن يدفع لواحد أو أكثر منهم أجور أعلى من تلك الممنوحة للمستخدمين الذين يشغلون نفس منصب العمل في المؤسسة.

في المقابل، ينبغي لإثبات حقيقة الأجور أن نميز بين تلك المدفوعة نقدا وتلك المدفوعة عينا. لا تشكل الأجور المدفوعة نقدا صعوبات كبيرة، فالأجور التي يتحصل عليها أفراد أسرة صاحب الاستغلال أو الشريك في الشركات التجارية نظير المجهود الذي

---

Art. 154 C.G.I.fr, modifié par (l'art. 12 de la loi de finance n◦ 81-1160 du 30 décembre 1981, JORF 31 décembre 1981), qui dispose : *« Pour la détermination des bénéfices industriels et commerciaux et des bénéfices des professions non commerciales, le, le salaire du conjoint participant effectivement à l'exercice de la profession peut, à la demande du contribuable, être déduit du bénéfice imposable dans la limite de 17.000 francs… ».*

وبصدور قانون المالية لسنة 2005، تغير الوضع حيث جاء بتغيير جذري للمادة 154، فبموجب المادة 12 منه تم إلغاء الحد المفروض لقبول خصم أجر الزوج إذا ما كانت المؤسسة أو الشركة المعنية عضوا في مركز تسيير معتمد وبذلك أصبح قابلا للخصم كاملا مهما كان النظام المالي المعتمد، وعند عدم تواجد ذلك فإن مبلغ الأجر القابل للخصم يحدد ب 13.800 اورو. وقد طبقت الإدارة الضريبية هذا الحد فقط على المتزوجين في ظل نظام الاشتراك في الأموال، فيما اعتبر مجلس الدولة الفرنسي أن المشرع الفرنسي لم يميز في أحكام المادة 154 بين مختلف الأنظمة المالية للزوجين ما يعني أن الحد ينطبق مهما كان النظام المالي المتبع. رغم ذلك لازالت الإدارة الضريبية تطبق هذه القاعدة.

Art. 154 C.G.I.fr, modifier par la loi de finances n◦ 2004 – 1484 du 30 décembre 2004, art 12 (v) JORF 30 décembre 2004 : *« pour la détermination des bénéfices industriels et commerciaux, le salaire du conjoint participant effectivement à l'exercice de la profession peut, à la demande du contribuable, être déduit du bénéfice imposable dans la limite de 13.800 € … pour les adhérents des centres et associations de gestion agrées, la déduction prévue au premier alinéa est intégralement admise…* ».

[1] CE 7e et 8e sous-sect., 16 déc. 1970, req. n◦ 75496 : Dr. Fisc. 1972, n◦ 10, comm. 319. Concl. G. Schmeltz, in, Bernard DELIGNIERES, J. cl.fiscal, *op.cit*, n° 45, p. 10.

يقومون به في المؤسسة تكون قابلة للخصم مادام أنها لا تمثل مبالغة. أما ما يخص الأجور المدفوعة عينا فينبغي التمييز بين القصر والراشدين، فلا يجوز طبقا لإجابة وزارية في فرنسا بالنسبة للقصر اعتبار المنافع العينية كالإطعام والمسكن والملبس التي يقدمها المكلف بالضريبة لأبنائه عبئا على الربح، حيث تشكل هذه النفقات من الناحية القانونية التزاما طبيعيا على عاتق الأب اتجاه أبنائه القصر[1]. أما بالنسبة للأبناء البالغين سن الرشد[2]، تعتبر قيم مصاريف الإعالة والغذاء عبئا على الربح، على أن تتوافق مع القيمة الحقيقية[3].

يظهر جليا مما سبق التعرض إليه أهمية الأجور التي تدفعها المؤسسة لعمالها نظير جهدهم إضافة إلى الأعباء الأخرى الملحقة بها كجزء من المصاريف العامة القابلة للخصم، بحيث تشكل نسبة معتبرة من مجموع التكاليف التي تتحملها المؤسسة، إلا أن ممارسة النشاط التجاري أو الصناعي قد يحمل المؤسسة مصاريف أخرى تتعلق بوسائل العمل، ما جعل المشرع الجزائري يعتبر بنصوص صريحة البعض منها من جملة النفقات التي يجوز للمؤسسة خصم قيمتها لتحديد الربح الخاضع للضريبة وهو ما سنوضحه في المبحث الموالي.

## المبحث الثاني: النفقات المرتبطة بوسائل العمل

إن تمويل المؤسسة وتوفير وسائل العمل يعد من أولويات ممارسة النشاط التجاري أو الصناعي، فالعملية الإنتاجية للسلع والخدمات تتطلب جلب وحيازة مختلف الأصول التي تسمح بممارسة النشاط، مادية كانت كالأراضي والمباني والتجهيزات والآلات والمعدات وما يلحقها، أو نقدية توفرها في صورتها السائلة. إن حصول المؤسسة على أدوات العمل لا يتم دائما بطريق الشراء، فقد تضطر المؤسسة عند عدم توفرها على السيولة اللازمة إلى الاقتراض للحصول على حاجاتها المالية، ويمكنها أحيانا استئجار خدمات بعض الأصول كالأبنية والمحلات التجارية والمعدات والآلات لاستعمالها في العملية الإنتاجية. يقابل

---

[1] Rép. Min. fin, n◦ 5241 à M. Becquart : JO déb. Ch. 13 avr. 1938, p 1169, in, B. DELIGNIERES, J. cl fiscal, *op.cit*, n° 48, p. 10.

[2] المادة 40 ف 2 ق.م.ج التي تنص على مايلي: " وسن الرشد تسعة عشرة (19) سنة كاملة".

[3] CE, 3 fevr. 1936 : Gaz. Pal. 1936, 1, p. 761 et 20 mars 1939, n◦ 62387, in, B. DELIGNIERES, J. cl fiscal, *op.cit*, n° 48, p. 10.

حصول المؤسسة على وسائل العمل واستعمالها في نشاطها تحملها لنفقات، تختلف طبيعتها بحسب المنفعة التي تحققها. نميز في النفقات المرتبطة بوسائل العمل بين تلك المرتبطة بحصول المؤسسة على وسائل العمل والنفقات المرتبطة باستعمالها لهذه الوسائل.

## المطلب الأول: النفقات المرتبطة باقتناء وسائل العمل

قد يحصل أن لا تتمكن المؤسسة من تمويل استثماراتها بوسائلها الخاصة، ما يجعلها تلجأ إلى مصادر أخرى تكفل لها ذلك. يتعلق الأمر بالقروض التي توقعها لأجل توفير الموارد المالية اللازمة، والتي على اختلاف أنواعها تثقل أرباح المؤسسة بنفقات مالية. كما يعد الاستئجار أحد الوسائل التي تمكن المؤسسات من الحصول على منافع أصل من الأصول دون امتلاكه، خصوصا مع تطور أنواعه وظهور تقنيات جديدة أكثر سلاسة وبساطة كتقنية الاعتماد الايجاري الذي أصبح يشمل تقريبا جميع الأصول الثابتة. سنحاول في هذا المطلب التركيز على النفقات التي تنجم عن إتباع إحدى هاتين الوسيلتين أو كلاهما في التمويل وتحليل إمكانية اعتبارها جزء من المصاريف العامة القابلة للخصم.

### الفرع الأول: النفقات المالية

عادة ما تلجأ المؤسسات الفردية عند عدم كفاية رؤوس أموالها إلى الاقتراض لضمان استمرار أعمالها ونشاطها وهو الحال في الشركات التجارية، وتتحمل في نظير ذلك مصاريف مالية على هذه الأموال المقترضة تشمل الفوائد وأنواعا أخرى من عوائد هذه القروض تفرض مقابل الخدمات المقدمة كالعمولات، حقوق الحراسة، مصاريف التحصيل وغيرها. وخلافا لبعض التشريعات العربية التي أجازت بالنص الصريح لهذه المؤسسات خصم قيمة الفوائد من ناتجها الإجمالي[1]، لم يتناول المشرع الجزائري ذلك صراحة حيث اكتفى في المادة 141 بوضع معيار عام لما يعتبر مصاريفا عامة قابلة للخصم، إذ تدخل الفوائد في نطاقها طالما أن الغرض من دفعها هو الحصول على أموال لاستخدامها في نشاط له علاقة بمصلحة المؤسسة.

---

[1] على سبيل المثال التشريع اللبناني من خلال الفقرة الثالثة من المادة السابعة من قانون ضريبة الدخل،الصادر بموجب المرسوم الاشتراكي رقم 144 الصادر في 1959/06/12 التي تنص على: *" فوائد القروض المعقودة مع الغير في سبيل العمل ".*

إن دراسة النظام الجبائي للفوائد من حيث مدى اعتبارها من تكاليف الربح يتم بالتمييز بين الفوائد المدفوعة عن الأموال المقترضة من الغير ومداخيل الأموال المقدمة من قبل مالكي المؤسسة إذا كانت فردية ومن الشركاء فيها إذا كانت شركة تجارية.

**الفقرة الأولى: الفوائد المدفوعة عن الأموال المقترضة من الغير**

تعتبر جزء من المصاريف العامة القابلة للخصم قيمة الفوائد المدفوعة للغير لقاء الأموال المقترضة منه، والذي يتمثل في غالب الأحيان في بنوك أو مؤسسات مالية متخصصة، مادام أنها تتوفر على القواعد العامة التي تحكم عملية الخصم. يقودنا هذا إلى التساؤل حول إمكانية إبرام قروض مع أشخاص عاديين و الاتفاق على نسبة فائدة، وهل يمكن أن تكون هذه الفائدة موضوع خصم؟

لا يعترف المشرع الجزائري بالفوائد في القروض المبرمة بين الأفراد، وذلك تأثرا بمبادئ الشريعة الإسلامية التي تنظر إلى تلك الفوائد على أنها ربا محرمة شرعا، وهذا بنص المادة 454 من القانون المدني: *"القرض بين الأفراد يكون دائما بدون أجر ويقع باطلا كل نص يخالف ذلك"*.

عكس ذلك، لا نجد في فرنسا ما يمنع المستغل الفردي من الاقتراض من الأصدقاء أو الأقارب أو غيرهم لقاء فائدة متفق عليها، والتي تكون قابلة للخصم شريطة أن تتوافق مع النسبة المطبقة في السوق، و أن يكون الغرض من القرض تلبية حاجات المؤسسة[1].

إن جواز خصم قيمة الفوائد ( المقترضة من البنوك أو الهيئات المالية المتخصصة) يتطلب أن يكون الغرض من إبرام القروض استخدام مبلغها في استثمارات تحقق بها المؤسسة مصلحتها[2]. ينطبق هذا الشرط على الفوائد المترتبة عن القروض سواء كانت قصيرة، متوسطة أو طويلة الأجل وكيفما كان شكلها القانوني ومهما كان موضوع القرض. كما هو الحال بالنسبة لفوائد القروض المبرمة لغرض شراء مختلف عناصر الأصول (محل

[1] M. COZIAN, *op.cit.*, n° 145, p. 63.
[2] M. KOSSENTINI, *« Fiscalité des revenus et charges financières de l'entreprise »*, Revue Tunisienne de fiscalité, n° 15, p. 52.

تجاري، عقارات، آلات ومعدات وغيرها)[1]. في هذا الإطار لا نجد أي تدخل من جانب القاضي الجزائري ربما لانعدام النشر عكس مجلس الدولة الفرنسي الذي كان له تدخلات عديدة حيث رفض في عدة حالات خصم فوائد الأموال المقترضة لانتفاء مصلحة المؤسسة، نذكر منها:

- فوائد القروض التي تدفعها الشركة لقاء كفالة أحد الشركاء المديرين فيها، إن لم تكن الكفالة قد جرت للمصلحة التجارية للمؤسسة وإنما لمصلحة الكفيل المضمون الشخصية الذي أبرم القرض لغرض إنشاء مؤسسة جديدة متميزة عن الشركة[2].

- فوائد الأموال المقترضة والمستعملة لتأمين أغراض صاحب الاستغلال الشخصية أو لمصلحة عائلته[3]، على أن مجلس الدولة الفرنسي قبل خصم جزء من قيمة هذه الفوائد إذا ما خصص الجزء الذي يقابلها من مبلغ القرض لأغراض المؤسسة[4].

- فوائد القرض الذي تبرمه الشركة، فيما إذا وضعت الأموال تحت تصرف أحد الشركاء لاستثمارها في نشاطه الخاص[5].

في السياق ذاته، قضى مجلس الدولة الفرنسي برفض خصم الأعباء المالية المترتبة عن قرض عقدته المؤسسة في الوقت الذي أدت اقتطاعات شخصية قام بها صاحب الاستغلال أو الشركاء من الخزينة إلى وضع هؤلاء في حالة دين في مواجهة المؤسسة. على الرغم من حرية المؤسسة في اختيار الطريقة التي تمول بها نفسها دونما تدخل من الإدارة الجبائية أو القضاء، إلا أن تطبيق ذلك بالنسبة للمؤسسة الفردية وشركات

---

[1] Dossiers pratiques Francis LEFEBVRE, *op.cit.*, n° 3755, p. 308.

[2] CE, 10 juill. 1939, req. n°69589 : RO, p. 403 ; Rec. Lebon, p. 615, 4e esp, in, B. DELEGNIERES, Frais financiers *« Intérêts des capitaux appartenant à des tiers »*, J. cl fiscal, Fasc 236-70, n° 21, p. 6.

[3] CE, 28 nov. 1973, req. n° 87-191 : Dr. Fisc 1974, n° 5. Comm. 131, in, B. DELEGNIERES, J.cl fiscal, *op.cit*, n° 20, p. 5.

[4] CE, 7e et 8e sous-sect., 28 sept. 1988, req. n 45546 : Dr. Fisc. 1989, n° 8, comm. 317 et n° 13, comm.640, in, B. DELIGNERES, *ibid.*

بموجب هذا القرار قبل مجلس الدولة الفرنسي خصم جزء من فوائد قرض أبرمه تاجر لغرض شراء عمارة أين تتمركز تجارته والتي تحتوي على عدة شقق غير مقيدة في ميزانية المؤسسة، في حين أن الجزء من الفوائد الغير قابلة للخصم يساوي الفرق بين قيمة الشقق وسعر شراء العمارة.

[5] CE, 3 juin 1947, req. n° 79189 : RO p 233, Doc. Adm.DGI 4C-51§ 6, 1er oct 1992, in, B. DELIGNIERES, *Ibid.*

الأشخاص يرد عليه قيود. اعتبر مجلس الدولة أنه إذا ما أدت اقتطاعات صاحب الاستغلال من خزينة المؤسسة إلى جعل رصيد حسابه الشخصي مدينا واضطرت المؤسسة بسبب ذلك إلى الاقتراض، فإن ما تتحمله من فوائد لا يجوز خصمها على اعتبار أن عملية الاقتراض تمت لمصلحة المستغل الفردي وليس لمصلحة المؤسسة. ينمي هذا الأخير بذلك خزينته على حساب خزينة المؤسسة[1]. هذا معناه طالما أن حساب صاحب الاستغلال الشخصي في المؤسسة يمثل رصيدا دائنا، فإن جميع السحوبات التي يقوم بها تعتبر طبيعية ولا تؤثر في قابلية خصم الأعباء المالية للمؤسسة إذا ما لجأت إلى الاقتراض.

من جانبه، اعتبر قضاء الموضوع أن إعادة إدماج قيمة الفوائد في الربح الخاضع للضريبة يتطلب أن يكون الرصيد السلبي سابقا لإبرام العقد، ففي الحالة التي يكون فيها رصيد حساب المستغل الشخصي دائنا وقت إبرام القرض، تكون المصاريف المالية المترتبة على ذلك قابلة للخصم من نتاج السنوات المالية اللاحقة حتى وإن أدت الزيادة في مسحوبات صاحب الاستغلال خلال هذه السنوات إلى جعل رصيد حسابه مدينا[2].

وقد تلا هذا القرار صدور عدة أحكام وقرارات قضائية في فرنسا كان آخرها وأهمها ما جاء في قرار مجلس الدولة الفرنسي الذي اعتبر فيه أن عدم قابلية خصم المصاريف المالية الناشئة عن قرض أبرمه صاحب المؤسسة الفردية في وقت أصبح فيه رصيد حسابه مدينا أثناء فترة مديونية المؤسسة ينطبق سواء في الوقت الذي تم فيه التفاوض عن القرض أو خلال السنوات التي تدفع فيها المؤسسة الأعباء المالية[3]. تنطبق القاعدة نفسها على السحوبات التي يقوم بها الشركاء في شركات الأشخاص من حساباتهم الجارية فيها، وعلى ذلك إذا أدت الزيادة في مسحوباتهم على الأرباح إلى جعل رصيد الحساب الجاري مدينا

---

[1] *« Si le solde du compte de l'exploitant individuel devient débiteur à la suite de ses prélèvements, les frais et charges correspondant aux emprunts et découverts bancaires figurant au bilan sont considérés comme supportés à due concurrence dans l'intérêt de l'exploitant et non dans celui de l'entreprise »,* CE 26/07/1978 n°6420 : RJF 11/78 n°454, in, Mémento pratique, Francis LEFEBVRE, *op.cit*, n° 768, p .141.

[2] CAA Nancy, 2e ch. 10 fevr. 1994, req. n°92-547, Dr.fisc. 1994, n°40, comm. 1684, in, P.SERLOOTEN, *op.cit*, n° 150, p. 120.

[3] CE 9e et 10e s. sec. 28 juill. 2000, n°186415, Dr. Fisc.2001, n°12, comm. 253, in, P.SERLOOTEN, *ibid.*

واضطرت الشركة بسبب ذلك إلى الاقتراض فلا تكون المصاريف المالية الناشئة عن عملية الاقتراض قابلة للخصم.

هناك حالة خاصة لا يكفي فيها توفر شرط مصلحة المؤسسة لاعتبار الفوائد من المصاريف العامة القابلة للخصم، يتعلق الأمر بحالة المؤسسة الفردية. ففي هذا النوع من المؤسسات ينبغي على صاحب الاستغلال إضافة إلى مراعاة استعمال مبلغ القرض في نشاط متصل بالمؤسسة أن يلتزم بقيد قيمة المبلغ المقترض ضمن خصوم ميزانية مؤسسته[1].

بشكل عام، لا يعتبر قيد الدين عملية واجبة فلمالك المؤسسة الفردية كامل الحرية في اتخاذ قرار القيد من عدمه، غير أن عليه تحمل جميع النتائج التي تتولد عن هذا الاختيار والتي تتمثل في حالتنا هذه في حرمانه من خصم الفوائد إذا تمثل الدين في قرض. حيث قضى مجلس الدولة الفرنسي بعدم قابلية خصم الفوائد المرتبطة بقرض أبرمه صاحب الاستغلال بغرض شراء محل تجاري إذا لم يكن هذا الأخير يمسك أية محاسبة وهذا لعدم قدرته على قيد قيمة القرض ضمن خصوم ميزانية المؤسسة[2].

إضافة إلى التزام صاحب الاستغلال قيد مبلغ القرض ضمن خصوم ميزانية مؤسسته، يتعين عليه للاستفادة من حق الخصم، مراعاة قيد العناصر التي يتم شرائها بمبلغ القرض ضمن أصول الميزانية[3]. وتعد بذلك قابلة للخصم جميع الأعباء المالية حتى وإن لم يخصص الأصل بالكامل في نشاط المؤسسة، وهو ما أخذ به مجلس الدولة الفرنسي حيث أجاز للمستغل الفردي خصم الأعباء المالية الناشئة عن إبرام قرض لغرض شراء عقار مقيد ضمن أصول الميزانية، حتى وإن شغلت والدته جزء من العقار[4].

---

[1] Dossiers pratiques Francis LEFEBVRE, *op.cit*, n° 3761, p. 309.

[2] CE 10/12/1999, n°164982 : RJF 2/00 n°167, in, Dossiers pratiques Francis LEFEBVRE, *ibid.*

[3] *Ibid.*

[4] CE 6/07/1990, n$^{os}$ 59361et 59362 : RJF 10/90 n°1163, in, Dossiers pratiques Francis LEFEBVRE, *ibid.*

**الفقرة الثانية: مداخيل رؤوس الأموال المقدمة من مالك المؤسسة**

ليس ثمة ما يمنع المؤسسات إذا ما استدعت الضرورة تأمين حاجاتها المالية من اللجوء إلى التمويل الذاتي، فعوضا عن الاقتراض من الغير يمكنها الحصول على الأموال اللازمة من داخلها. قد يتم هذا التمويل من قبل صاحب الاستغلال إذا كنا بصدد مؤسسة فردية أو من الشركاء أو المساهمين فيما يخص الشركات التجارية. وسوف نحاول دراسة مدى قابلية خصم الفائدة المترتبة عن هذه الأموال المقدمة، بالتمييز بين فائدة رأس المال المستثمر من قبل المكلف الفردي أو الشركاء حسب الحالة، وبين المبالغ المقرضة للمؤسسة زيادة على ما يقدمه هؤلاء.

**أولا: إقصاء فوائد رؤوس الأموال المستثمرة من الخصم.** ليس لرأسمال الشركة الذي يمثل حصص الشركاء أو المساهمين والاحتياطات التي تضاف له عند الاقتضاء طابع دين اجتماعي، إنما هو عبارة عن أموال مشتركة موظفة بهدف اقتسام ربح أو تحقيق اقتصاد أو بلوغ هدف اقتصادي[1]، وتجد هذه المبالغ مكافأتها في ربح الاستغلال الصافي. وهو الأمر نفسه بالنسبة للأموال التي يقدمها المستغل الفردي كرأسمال لمؤسسته. سوف نتطرق فيما يلي للأسباب التي تجعل من قيمة الأرباح غير قابلة للخصم.

إن ما يحتسبه مالك المؤسسة الفردية من فوائد على رأسماله المستثمر في مؤسسته تكون غير قابلة للخصم لأن مثل هذه الفوائد تعتبر توزيعا للربح وليس عبئا عليه، فالأرباح التي يحققها المكلف خلال السنة المالية تتضمن من جهة مكافأة عن الأموال المستثمرة ومن جهة أخرى ناتج مجهوده الشخصي[2]، ولأن الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية تفرض على الناتج المشترك من العمل ورأس المال معا فإن خصم الفوائد من الأرباح يجعل الضريبة مقتصرة على نتاج العمل فقط. أما بالنسبة للشريك المتضامن سواء في شركة التضامن أو التوصية فلا وجود لنص صريح في القانون الجزائري يحكم هذه المسألة، وهو الحال نفسه في القانون الفرنسي، على أن الفقه الإداري الفرنسي حاول سد هذه الثغرة

[1] حيث تنص المادة 416 ق.م.ج فيما يخص عقد الشركة على مايلي: *" الشركة عقد بمقتضاه يلتزم شخصان طبيعيات أو اعتباريان أو أكثر على المساهمة في نشاط مشترك بتقديم حصة من عمل أو مال أو نقد، بهدف اقتسام الربح الذي قد ينتج أو تحقيق اقتصاد أو بلوغ هدف اقتصادي ذي منفعة مشتركة، كما يتحملون الخسائر التي قد تنجر عن ذلك".*

[2] فوزت فرحات، المرجع السالف، ص. 221.

التشريعية من خلال إقراره بعدم السماح للشريك المتضامن احتساب أية فائدة على رأس المال الذي يقدمه للشركة لنفس الأسباب المتعلقة بصاحب المؤسسة الفردية. يطبق الحكم نفسه على الشريك الموصي في شركة التوصية[1].

أما بالنسبة لشركات الأموال فلا يجوز احتساب أية فائدة على رأس المال في شركات الأموال ذلك أن ما يقدمه المساهمون في شركة المساهمة والشركاء في الشركة ذات المسؤولية المحدودة يستمد مكافأته من ربح الاستغلال الصافي، حيث يعتبر ما يدفع للحائزين على رأس المال من فوائد توزيعا للربح الصافي يضاف إلى حصة المساهم أو الشريك، وعليه فلا تشكل أعباء مالية قابلة للخصم.[2]

**ثانيا: الفائدة عن القروض المقدمة من المكلف الفرد لمؤسسته أو من الشركاء.** قد يكون القرض مقدما من المكلف الفرد إذا كنا بصدد مؤسسة فردية، أو من قبل أحد الشركاء أو المساهمين بالنسبة إلى الشركات التجارية.

**ا- الفائدة المدفوعة عن القرض المقدم من المكلف الفرد لمؤسسته:** لا يجوز لصاحب المؤسسة الفردية الذي يقدم أموالا إضافية لمؤسسته على سبيل القرض خصم أية فائدة تترتب عن ذلك، ويعود السبب في ذلك إلى أن القرض يفترض فيه أن يتم بين شخصين منفصلين أي مقرض ومقترض، ومعنى ذلك أن يكون لكل منهما شخصية منفصلة على الآخر وذمة مالية مستقلة وهو أمر مستحيل التحقق في حالتنا هذه نظرا لاتحاد ذمة الدائن صاحب المؤسسة مع المؤسسة ذاتها، فليس للمؤسسة ذمة مالية مستقلة عن ذمة مالكها فهو يعتبر مستثمرا لقيمة القرض في المؤسسة[3].

**ب- الفائدة على الحسابات الجارية للشركاء:** يعرف الحساب الجاري للشريك على أنه حساب مفتوح باسم الشريك في دفاتر محاسبة الشركة ومقيد ضمن خصوم ميزانيتها، وفيه توضع جميع الأموال التي يتحصل عليها من الشركة كالأجور والأرباح وبدلات

---

[1] Art 36, Instruction, 31 janv 1928, in, B. DELIGNIERES, *« Frais financiers, Intérêts servis au capital- intérêts versés aux associés et actionnaires »*, J. cl fiscal, Fasc 236-75, n° 9, p.3.

[2] *Ibid.*

[3] M. KOSSENTINI, *« Fiscalité des revenus et charges financières de l'entreprise »*, Revue Tunisienne de fiscalité, *op.cit*, pp. 53 et 54.

الحضور وتسديد المصاريف وغيرها، التي يجوز له في المقابل التنازل عنها لفائدة الشركة على سبيل القرض لأجل تحسين سيولتها، فيضعها تحت تصرف الشركة أو يقوم بدفعها مباشرة في الصندوق الاجتماعي[1].

من الناحية القانونية يتم فتح حساب جاري للشريك في القانون الأساسي للشركة وعند عدم ذلك يكون عن طريق اتفاق (عقد) يتم بين الشريك المقرض والشركة[2]، ويعد بذلك واحدا من أهم المصادر التي يمكن للشركة أن تعتمد عليها في تمويل مشاريعها تلبية لحاجات خزينتها وهذا بالنظر إلى المرونة التي يتميز بها. خلافا للتمويل عن طريق الزيادة في رأس المال لا يتطلب اللجوء إلى الحساب الجاري للشريك تعديلا للقانون الأساسي للشركة[3]. كما أنه وخلافا للمقدمات الحقيقية تسجل هذه المبالغ من الناحية المحاسبية في حساب الخصوم المسمى عادة ب *"الشركاء- الحسابات الجارية"*[4]. يرتب الحساب الجاري للشريك من الناحية الضريبية نتائج سواء بالنسبة للشركة أو الشريك، حيث تشكل هذه العملية بالنسبة للشريك قرضا يحصل في مقابله على فائدة، أما بالنسبة للشركة فيكون لها الحق في خصم الفوائد المقدمة للشريك من الربح الإجمالي محققة بذلك اقتصادا في الضريبة.

نظم المشرع الجزائري فوائد الحسابات الجارية في المادة 55 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة[5] ضمن إيرادات الديون والودائع والكفالات، حيث أخضعها للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف ريوع رؤوس الأموال المنقولة من دون تقديم أية تفاصيل أخرى متعلقة بمقدار هذه الفوائد. في حين عرف التشريع الفرنسي تطورا تشريعيا كبيرا في هذا الشأن، بسبب أن لجوء الشركات التجارية إلى الاقتراض بطريق الحسابات الجارية للشركاء أو المساهمين وتطبيق معدل فائدة أعلى، يؤدي من جهة إلى تقليص الربح

---

[1] Me pierre GOUBET, Les échos judiciaires, Girondins-journal, n◦ 5623 du 27/11/2009, www.echos-judiciaires.com.

[2] www. Strasbourg.cci.fr, Aout 2006.

[3] M. COZIAN, *op.cit*, n° 627, p. 253.

[4] بحسب المخطط المحاسبي المالي يدخل ضمن الصنف 4 حسابات الغير، الحساب 45 المجمع والشركاء، حيث يسجل في الجانب الدائن للحساب الفرعي 455 "الشركاء-الحسابات الجارية"، مبلغ الأموال التي يضعها أو يتركها الشركاء مؤقتا تحت تصرف الكيان.

[5] تنص المادة 55 ق.ض.م.ج على ما يلي: *"تعد كمداخيل من الديون والودائع والكفالات، الفوائد والمبالغ المستحقة من الدخل وكافة الحواصل الأخرى: ... 4)- الحسابات الجارية،"*

الخاضع للضريبة عن طريق خصم قيمة هذه الفوائد من الربح الإجمالي، ومن جهة أخرى زيادة مداخيل الشركاء أو المساهمين، بل الأكثر من ذلك أنه قد يستعمل في إطار تجمعات الشركات كوسيلة للتهرب الجبائي عن طريق إخفاء تحويلات للأرباح إلى الخارج. وعلى ذلك سوف نعتمد لمناقشة موضوع خصم الفائدة على الحسابات الجارية للشركاء ما جاء في التشريع الفرنسي وما يرافقه من اجتهاد قضائي وفقه إداري فرنسيين.

في فرنسا وتفاديا للجوء التعسفي لهذا النوع من التمويل وما ينجم عنه من نقص في رؤوس أموال الشركة، أخضع المشرع الجبائي خصم الفوائد المقدمة للشركاء بسبب المبالغ التي يتركها أو يضعها تحت تصرف الشركة لقيدين اثنين تضمنتها كل من المادة 39 من خلال المقطع الثالث من الفقرة الأولى والخاصة بتسقيف قيمة الفائدة القابلة للخصم وهذه القاعدة تنطبق على جميع أنواع الشركات التجارية، والمادة 212 التي حددت مبلغ الحسابات الجارية الذي على أساسه تتم عملية الخصم.

لقد طرحت المادة 212 من القانون العام للضرائب الفرنسي في السنوات الماضية إشكالية تتعلق بالتطبيق، ما جعلها موضوع تعديلات بسبب أن مضمونها في ذلك الوقت[1] استثنى من التطبيق الشريك الذي يكون له صفة شركة أم بحسب المادة 145 من نفس القانون[2].

من هذا المنطلق اعتبرت الإدارة الجبائية أن الاستثناء المذكور يتعلق فقط بالشركة الأم الفرنسية ما معناه أن الفوائد المدفوعة من قبل فرع فرنسي لشركة أم في الخارج

---

[1] نص المادة 212 من القانون العام للضرائب الفرنسي قبل التعديل كان ينطبق فقط على الأموال التي يتم تقديمها للشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات من قبل الشركاء أو المساهمين المسيرين أو الشركاء من ذوي الأغلبية سواء تعلق الأمر بأشخاص طبيعيين أو معنويين. والذي بموجبه لا يمكن قبول خصم الفوائد المترتبة عن هذه المقدمات إلا إذا لم تتجاوز المبالغ المقدمة بالنسبة لمجموع الشركاء أو المساهمين مرة ونصف قيمة رأس المال الاجتماعي. ما يعني أن قيمة الفوائد المترتبة عن المبالغ المتجاوزة لهذا الحد ينبغي إعادة إدماجها في الربح الخاضع للضريبة.

لكن هذه المادة استثنت من التطبيق الشريك الذي له صفة شركة آم حسب المادة 145 من نفس القانون.

[2] Art. 212/1/b C.G.I.fr *« Cette limite n'est pas applicable : « … b. Aux intérêts afférents aux avances consenties par une société ou à une autre société lorsque la première possède, au regard de la seconde, la qualité de société mère au sens de l'article 145 ».*

يخضع بحسبها للقيد الوارد في المادة 212[1]، موقف الإدارة الجبائية من شأنه أن يجعل الفرع الفرنسي المملوك لشركة أم فرنسية في حالة أفضل من نظيرتها المملوكة لشركة أم أجنبية، وهو ما أثار سيلا من الانتقادات حيث اعتبر مجلس الدولة في قرارين أن المادة 212 بهذه الصفة تتناقض مع شرط عدم التمييز الوارد في الاتفاقيات الجبائية[2] ومع مبدأ حرية الإقامة المنصوص عليها في المادة 43 من معاهدة روما[3].

انضمت الإدارة الجبائية إلى موقف مجلس الدولة الفرنسي حيث اعتبرت في تعليمتها رقم 13-0-2-05 المؤرخة في 2005/01/12 بأن أحكام المادة 212 من القانون العام للضرائب الفرنسي تنطبق فقط عندما تكون الشركة الأم مقيمة في دولة خارج الاتحاد الأوربي وأن لا تكون هذه الدولة مرتبطة مع فرنسا بمعاهدة جبائية، أو حتى وإن وجدت مثل هذه المعاهدة أن لا تتضمن شرط عدم التمييز كتلك المبرمة مع سويسرا أو استراليا أو أخيرا أن تتحفظ فرنسا صراحة في المعاهدة عن حقها في تطبيق المادة 212 السالفة الذكر[4].

وبصدور قانون المالية لسنة 2006 قام المشرع الجبائي الفرنسي بإعادة صياغة المادة 212[5] ، بحيث استعمل لغرض تخليصها من هذا العيب مصطلح *" المؤسسات المرتبطة"*، للسماح لتجمعات الشركات بتنظيم مديونيتها وذلك ابتداء من الفاتح من جانفي 2007، ثم جاء قانون المالية لسنة 2011 أضاف من خلاله المشرع الفرنسي مقطعا ثالثا

---

[1] Betty TOULEMONT, Léa Heidi FAULCON, option finance n◦ 884 du 22 mai 2006, *« Dossier entreprise et expertise, refonte du dispositif sous-capitalisation : quelles conséquences pour l'avenir ? »*, p 36, www. Pdgb.com/ uploads/ tx_pdgbbdd/A55.

[2] CE 30 décembre 2003 n° 233894 sect., *SA Andritz* - Conclusions de Gilles Bachelier, commissaire du gouvernement - RJF 2004, in, Annick POUMELLEC, *« La sous-capitalisation : évolution des enjeux et actualité »*, janvier 2011, p. 3, www. Univ-Paris1.fr.

[3] CE 30 décembre 2003 n° 249047 sect., *min. c/ SARL Coréal Gestion* - conclusions de Guillaume GOULARD, Commissaire du gouvernement, in, Annick POUMELLEC, Univ-Paris1.fr, *op.cit,* p. 2.

[4] Instr. 12 janv 2005 : BOI 13-0-2-05 ; Dr fisc. 2005, n◦ 4, instr. 13263,in, Betty TOULEMONT, Léa Heidi FAULCON, p 36, www. Pdgb.com/ uploads/ tx_pdgbbdd/A55.

[5] Loi de finance Français pour 2006 n◦ 2005-1719, 30 déc 2005 : Dr. Fisc. 2006, n◦ 1, comm. 29 ; D. n◦ 2007-282, 1er mars 2007 : JO 3 mars 2007, p. 4060.

للفقرة الثانية من المادة المعنية[1]، بموجبه أخضع لأحكام المادة 212 الفوائد الناجمة عن قروض خارج التجمع مبرمة مع مؤسسات من الغير ولكن مضمونة من قبل شركة من التجمع[2]. وحتى نحدد أكثر مجال تطبيق كلا من المادتين المتضمنتين لهذه القيود نميز بين حالتين نتناول في الأولى الشركات المستقلة الغير منتمية إلى تجمع والثانية الشركات المنتمية إلى نفس التجمع.

**1- النظام المطبق على الشركات غير المنتمية إلى تجمع.** يبقى خصم فوائد الحساب الجاري للشريك إذا كان شخصا طبيعيا أو شركات تجارية ليست في موضع مراقبة، خاضعا للأحكام المنصوص عليها في المقطع الثالث من الفقرة الأولى من المادة 39 من القانون العام للضرائب الفرنسي. لم تعد الصياغة الجديدة للمادة 212 تشمل الشريك بصفته هذه بالتطبيق، وعلى ذلك ينبغي لقبول خصم فوائد الحسابات الجارية أن يساوي الحد الأقصى لقيمة الفوائد المتوسط السنوي لمتوسط المعدلات الفعلية المستعملة من قبل مؤسسات القرض بالنسبة للقروض ذات معدل متغير لمدة أصلية أكثر من سنتين. مع الإشارة إلى أن ذلك يجب أن يتم بعد تسديد جميع رأس المال[3]، وإلا فمن الأجدر للشركة بدلا من الاقتراض، الحصول على الأموال عن طريق مطالبة الشركاء إتمام تحرير باقي المبالغ التي لم تدفع بعد. هذا الشرط يعد واجب التطبيق سواء في مرحلة تكوين الشركة أو في مرحلة زيادة رأسمالها[4].

---

[1] Art. 212- II- 3 C.G.I.fr, (L. fin. 2011, n°2010-1657, art. 12, al.1: JO 30 déc. 2010):*« 3. Pour l'application du 1, sont assimilés à des intérêts servis à une entreprise liée directement ou indirectement au sens du 12 de l'article 39 et admis en déduction en vertu du I du présent article, les intérêts qui rémunèrent des sommes laissées ou mises à disposition dont le remboursement est garanti par une sûreté accordée par une entreprise liée au débiteur, ou par une entreprise dont l'engagement est garanti par une sûreté accordée par une entreprise liée au débiteur, à proportion de la part de ces sommes dont le remboursement est ainsi garanti…».*

[2] Annick POUMELLEC, www.univ-paris1.fr, *op.cit,* p.1.

[3] Art. 39-1-3° C.G.I.fr : « *Les intérêts servis aux associés à raison des sommes qu'ils laissent ou mettent à la disposition de la société, en sus de leur part du capital, quelle que soit la forme de la société, dans la limite de ceux calculés à un taux égal à la moyenne annuelle des taux effectifs pratiqués par les établissements de crédit pour des prêts à taux variable aux entreprises, d'une durée initiale supérieure à deux ans.*

*Cette déduction est subordonnée à la condition que le capital ait été entièrement libéré… ».*

[4] Dossiers pratiques Francis LEFEBVRE, *op.cit,* n° 10550, p.795.

**2-النظام المطبق على الشركات المنتمية إلى تجمع.** يتعلق النظام الجديد المنظم في الفقرة الثانية من المادة 212 من القانون العام للضرائب الفرنسي بجميع القروض المقدمة في إطار التجمع من قبل الشركات المنتمية، والمحددة بحسب الفقرة 12 من المادة 39 من نفس القانون، والتي بموجبها تعتبر علاقة التبعية قائمة بين شركتين إذا كانت إحداهما تملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة أغلبية رأس المال الاجتماعي للأخرى ( حالة الشركة الأم وفروعها)، أو علاقة هيمنة تسمح للمقرض تملك سلطة اتخاذ القرار أو إذا كانتا تحت رقابة ممارسة من طرف شخص ثالث (علاقة بين الشركات الأخوات)[1]. في حين يستبعد من تطبيق هذه الأحكام الشركات الممارسة لنشاط مالي: مؤسسة القرض، الخزينة المركزية، شركات الاعتماد الايجاري. كما تضمنت نفس المادة أحكام مقيدة لقابلية الخصم من حيث معدل الفائدة أو قيمة الدين.

بالنسبة لمعدل الفائدة القابلة للخصم نصت الفقرة الأولى من المادة 212 بصيغتها الجديدة على أن تكون في حدود " *المعدل الضريبي"* الوارد في المادة 39 (أن تساوي الحد الأقصى لقيمة الفوائد المتوسط السنوي لمتوسط المعدلات الفعلية المستعملة من قبل مؤسسات القرض بالنسبة للقروض ذات معدل متغير لمدة أصلية أكثر من سنتين). إذا ما تجاوز هذا المقدار يكون الخصم جائزا إذا ما أثبتت الشركة المقترضة أن معدل الفائدة الذي طبق عليها يعادل ما كان يمكن أن تحصل عليه من المؤسسة أو الوكالة المالية المستقلة في ظروف مماثلة[2]، وهو ما يسمى *"بمعدل السوق"*.

إن التأكد من مطابقة قيمة الفائدة *"للمعدل الضريبي"* أو *"معدل السوق"* لا يمنع من إعادة إدماج قيمة الفائدة في أرباح الشركة المقترضة إذا تأكدت حالة نقص رؤوس الأموال،

---

[1] Art. 39-12 C.G.I.fr *« Des liens de dépendance sont réputés exister entre deux entreprises :*
*a-lorsque l'une détient directement ou par personne interposée la majorité du capital social de l'autre ou y exerce en fait le pouvoir de décision ;*
*b- lorsqu'elles sont placées l'une et l'autre, dans les conditions définies au a, sous le contrôle d'une même tierce entreprise… ».*

[2] Art. 212- I C.G.I.fr *« Les intérêts afférents aux sommes laissées ou mises à disposition d'une entreprise par une entreprise liée directement ou indirectement au sens du 12 de l'article 39 sont déductibles dans la limite de ceux calculés d'après le taux prévu au premier alinéa du 3° du 1 de l'article 39 ou, s'ils sont supérieurs, d'après le taux que cette entreprise emprunteuse aurait pu obtenir d'établissements ou d'organismes financiers indépendants dans des conditions analogues ».*

وهو أهم تعديل طرأ على المادة 212[1] والذي بموجبه تكون الشركة في هذه الحالة إذا ما تجاوزت الفوائد المدفوعة ثلاثة قيود:

- القيد خاص بإجمالي المديونية بمقتضاه ينبغي لقبول خصم الفوائد المدفوعة للمؤسسات المرتبطة أن لا تتجاوز المبالغ الموضوعة تحت تصرف الشركة مرة ونصف مبلغ رؤوس الأموال الخاصة، على أن حساب ذلك يمكن أن يتم عند افتتاح السنة المالية أو عند إغلاقها.

- القيد الخاص بإجمالي التغطية بموجبه تقبل الفوائد المدفوعة للشركات المرتبطة الخصم إذا لم يتجاوز مقدارها 25 % من الناتج الجاري للشركة قبل الضريبة.

- قيد خاص بمبلغ الفوائد المحصل عليها من قبل المؤسسات المرتبطة بمقتضاه ينبغي لخصم الفوائد المدفوعة للشركات المرتبطة، أن لا تتجاوز هذه الفوائد تلك التي تدفعها هذه الأخيرة إلى الشركة المعنية عن قروض منحتها إياها.

إذا ما تجاوزت الفوائد القيود الثلاثة تعتبر الشركة في حالة نقص رؤوس أموال، وعلى ذلك فإن الجزء من الفوائد المتجاوز لهذه القيود لا يكون قابلا للخصم إلا إذا كان أقل من 150.000€[2]. من ناحية أخرى يمكن أن يكون الجزء الغير مخصوم من الفائدة بسبب

---

[1] Art. 212 II/1 C.G.I.fr *« lorsque le montant des intérêts servis par une entreprise à l'ensemble des entreprises liées directement ou indirectement au sens de l'article 39 et déductibles conformément au I excède simultanément au titre d'un même exercice les trois limites suivantes :*

*a) Le produit correspondant au montant desdits intérêts multiplié par le rapport existant entre une fois et demie le montant des capitaux propres, apprécié au choix de l'entreprise à l'ouverture ou à la clôture de l'exercice et le montant moyen des sommes laissées ou mises à disposition par l'ensemble des entreprises liées directement ou indirectement au sens du 12 de l'article 39 au cours de l'exercice,*

*b) 25 % du résultat courant avant impôts préalablement majoré desdits intérêts, des amortissements pris en compte pour la détermination de ce même résultat et de la quote-part de loyers de crédit-bail prise en compte pour la détermination du prix de cession du bien à l'issue du contrat,*

*c) Le montant des intérêts servis à cette entreprise par des entreprises liées directement ou indirectement au sens du 12 de l'article 39 ».*

[2] Art. 212 II/1 C.G.I.fr *« La fraction des intérêts excédant la plus élevée de ces limites ne peut être déduite au titre de cet exercice, sauf si cette fraction est inférieure à 150 000 Euros ».*

نقص رؤوس الأموال موضوع خصم من نواتج السنوات المالية اللاحقة إذا ما توفرت فيها الشروط القانونية، باستثناء التخفيض السنوي المقدرة ب 5 % ابتداء من السنة الثانية[1].

إن هذه الأحكام تنطبق على جميع الديون التي على الشركة بمعنى أنها لا تخص فقط المدفوعات في الحساب الجاري للشريك إنما تتعداها لتشمل القروض والودائع من أي نوع: الاكتتاب في السندات، سندات الصندوق وغيرها. كذلك القروض المبرمة من قبل الشركاء المديرين إذا تم ذلك في مصلحة الشركة وتكفلت الشركة بدفع الفوائد.

نشير في الأخير إلى أن الحدود الواردة في المادتين 39 و212 من القانون العام للضرائب الفرنسي لا تنطبق إلا بالنسبة للفوائد الناشئة عن المبالغ التي يتركها أو يضعها الشريك تحت تصرف الشركة بصفته هذه. وليس بصفة أخرى كحال الديون التجارية عندما يتصرف الشركاء بصفتهم عملاء أو موردين عادين[2].

يظهر من استقراء جميع هذه الأحكام أن مواد القانون الفرنسي اتسمت بالتطور فيما يتعلق بالفوائد عن الحسابات الجارية للشركاء، خصوصا للحد من التعسف الذي قد يظهر في إطار العلاقات داخل تجمع الشركات ما من شأنه أن يجعل من الفوائد التي يتم احتسابها على الحسابات الجارية للشركاء وسيلة للتهرب الجبائي عن طريق إخفاء تحويلات للأرباح إلى الخارج الأمر الذي يضر بموارد خزينة الدولة. كما كان للقضاء الفرنسي والفقه الإداري دور في توجيه المشرع لاستصدار هذه النصوص القانونية، لذا من المستحسن أن يحذو المشرع الجزائري حذو المشرع الفرنسي بتنظيم نصوص صريحة ومفصلة للفوائد على الحسابات الجارية للشركاء في الشركات التجارية حتى يمكن حماية اقتصاد الدولة الجزائرية بحماية موارد خزينتها خصوصا مع الانفتاح الاقتصادي الذي انتهجته الجزائر في السنوات الأخيرة وتعدد الشركات الأجنبية، وكذا لتسهيل عمل الإدارة الجبائية عند القيام بالتحقيق في محاسبة هذه الشركات.

يستخلص مما سبق أن الغرض الأساسي بالنسبة للمؤسسة من إبرام القروض بجميع أنواعها ليس فقط الحصول على احتياجاتها المالية بقدر ما هو الإمكانية التي تتاح لها في

[1] Art. 212 II/1 C.G.I.fr.
[2] P. SERLOOTEN, *op.cit.*, n° 151, pp. 122 et 123.

خصم الأعباء المالية، حيث تحقق المؤسسة هدفين أولهما الحصول على أموال وثانيهما تحقيق اقتصاد في الضريبة من خلال خصم هذه النفقات، غير أن هناك مصدر آخر للتمويل يمكن المؤسسات من الحصول على منافع أصل من الأصول دون امتلاكه. يتعلق الأمر بالاستئجار الذي سوف نخصص الفرع الثاني لدراسة النفقات الناجمة عن مختلف أنواعه ومدى إمكانية خصم قيمتها لأجل تحديد الدخل أو الربح الخاضع للضريبة.

**الفرع الثاني: نفقات الإيجار**

نصت الفقرة الأولى من المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري على خصم: *"...أجور كراء العقارات التي تستأجرها المؤسسة..."*. ويتضح من هذا النص أن المشرع الجزائري اعتبر بدلات الإيجار نفقة ضرورية لتحقيق الدخل، ومن ثم أباح للمؤسسة خصم من وعاء ضريبتها إيجار كافة الأماكن التي تشغلها من مكاتب الإدارة والمخازن ومعارض للبيع وغيرها من الأماكن التي تزاول فيها نشاطها. يضاف إلى ذلك أن الحياة العملية أوجدت لنا أنواعا أخرى من الإيجارات التي يمكن للمؤسسة إبرامها، يتعلق الأمر باستئجار الآلات والمعدات، المحل التجاري، بالإضافة إلى تقنية الاعتماد الايجاري. سوف نتناول بشيء من التحليل بدلات الإيجار القابلة للخصم الخاصة بكل نوع من عقود الإيجار التجاري.

**الفقرة الأولى: تكاليف استئجار العقار**

يعد بدل إيجار العقارات التي تستأجرها المؤسسة لأغراض تجارية أو صناعية من عناصر المصاريف العامة الواجب تحميلها على الأرباح، ولا فرق فيما يخص الشركات التجارية[1] بين أن تكون تلك العقارات مستأجرة من أجنبي عن الشركة أو من أحد الشركاء[2]، طالما أنها تتعلق بمبلغ إيجار فعلي متفق عليه وفقا لعقد إيجار بين المؤسسة ومالك العقار، بدون عقد الإيجار الموثق لا يمكن خصمه كنفقة إنتاجية. ويدخل في مفهوم

[1] المادة 544 ف.2 ق.ت.ج التي تنص على: *"تعد شركات التضامن وشركات التوصية والشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات المساهمة، تجارية بحكم شكلها ومهما كان موضوعها"*.

[2] إن الحصة العينية التي يقدمها الشريك تكون إما على سبيل التمليك أو على سبيل الانتفاع، وتعني الحالة الثانية بقاء المال في ملكية الشريك حيث يكون للشركة فقط حق الانتفاع به، وبذلك تطبق أحكام الإيجار الواردة في المواد من 467 إلى 537 من القانون المدني الجزائري.

العقار كافة الأماكن التي تشغلها المؤسسة كالأبنية والأراضي مادام أن الغرض من استئجارها هو ممارسة نشاط مهني.

ورغم أن تحديد مبلغ الإيجار يتم بكل حرية وفقا لإرادة طرفي العقد[1]، تبقى قابليته للخصم مشروطة بعدم وجود مغالاة في قيمته، حيث يعود لمصلحة الضرائب وحدها في إطار وظيفتها الرقابية صلاحية تقدير ملاءمة بدل الإيجار والذي يتم عن طريق مقارنته مع قيمة الإيجار الفعلي للعقار المستأجر[2]، هذا الأخير يتم تحديده استنادا إلى عناصر عدة منها السعر المطبق في المنطقة نفسها والخاصة بمبان لها نفس الخصائص، القيمة التجارية للملك بالإضافة إلى سعر السوق، وعليه إذا تبين للإدارة الجبائية من خلال إجراء هذه المقارنة أن بدل الإيجار يتجاوز القيمة الفعلية للمباني المستأجرة يتوجب عليها إعادة إدماج فائض مبلغ الإيجار في الربح الخاضع للضريبة[3]. إلا أن التساؤل الذي يطرح يتعلق بالمبالغ التي يشملها الخصم، فهل يقتصر الأمر على مبلغ الإيجار فقط أم يتعداه إلى مصاريف أخرى؟

إن حيازة المؤسسة لعقار لحاجات نشاطها عن طريق عقد الإيجار ينتج عنه بالإضافة إلى مبلغ الإيجار المدفوع خلال مدة الإيجار، مصاريف أخرى ذات صلة والتي سوف نحاول تعريفها مع تحديد مدى إمكانية خصمها:

**1- ثمن العتبة:** قد يتفق المتعاقدان في عقد الإيجار على أن يدفع المستأجر بالإضافة إلى بدل الإيجار تعويضا عن الدخول في الانتفاع بالأماكن المستأجرة، وهو ما يطلق عليه *"ثمن العتبة"* أو *"حق الدخول"*. حول مشروعية هذا المبلغ في عقود الإيجار التجاري في الجزائر، يرى جانب من الفقه الجزائري إمكانية تطبيقه رغم عدم إقراره بنص قانوني وهذا استنادا إلى الواقع العملي حيث ثبت ممارسة المتعاملين لمثل هذا الإجراء[4].

---

[1] حيث تنص المادة 106 ق.م.ج على مايلي: *"العقد شريعة المتعاقدين..."*، والتي لها ما يقابلها في القانون المدني الفرنسي المادة 1134 الفقرة الأولى والتي تنص:

*« Les conventions légalement formées tiennent lieu de loi à ceux qui ont faites ».*

فغالبا ما يتم تحديده وفقا لقانون العرض والطلب.

[2] Dossiers pratiques Francis LEFEBVRE, *op.cit*, n° 6525, p. 531.

[3] B. DELIGNIERES, *« Dépenses de nature immobilière ou mobilière »*, J. cl fiscal, Fasc 236-50, n° 7, p. 4.

[4] ا. د/ فرحة زراوي صالح، الكامل في القانون التجاري الجزائري، القسم الأول، المحل التجاري والحقوق الفكرية، ابن خلدون للنشر والتوزيع، الجزائر 2001، فقرة 42، ص. 40.

ويشكل ثمن العتبة من الناحية الضريبية حسب الحالات إما عبئا قابلا للخصم باعتباره متمما لبدل الإيجار أو مقابل شراء عنصر من الأصل. تتم هذه التفرقة من الناحية العملية عن طريق مقارنة بدل الإيجار المتفق عليه في عقد الإيجار مع القيمة الايجارية للعقار، مع الأخذ بعين الاعتبار الامتيازات المقدمة من قبل المالك زيادة على حق الانتفاع[1]. تقدير القيمة الايجارية للعقار يتم تبعا لعدة عناصر أهمها: طبيعة المحل التجاري، مساحة المبنى المستأجر وموقعه وعند الاقتضاء وجود ضرورة من عدمها التي قد تحتم على المستأجر انجاز أشغال مهمة في المبنى المستأجر[2].

فإذا كيف مبلغ الإيجار المحدد بموجب العقد بأقل من القيمة الايجارية للمباني المستأجرة، اعتبر التعويض الذي يدفعه المستأجر للمؤجر عند الدخول في الانتفاع متمما لبدل الإيجار قابلا لإدراجه ضمن أعباء المؤسسة، شريطة أن يتم توزيعه على مدة عقد الإيجار وفي حدود الفرق بين القيمة الايجارية للمباني ومبلغ الإيجار الفعلي المدفوع. أما إذا ما اعتبر بدل الإيجار عاديا مقارنة مع القيمة الايجارية للمباني يشكل ثمن العتبة في هذه الحالة مقابل اقتناء عنصر معنوي للمحل التجاري بالنسبة للمؤسسة المستأجرة والتي لا يمكنها لا خصمه ولا استهلاك مبلغه[3].

**2- الكفالة (الضمان):** عادة ما يطالب المؤجر مالك العقار من المستأجر أن يدفع له مبلغا من المال عند الدخول للأماكن يكفل به وفاء هذا الأخير بالتزاماته التعاقدية (خاصة دفع بدل الإيجار وتغطية الأضرار التي تلحق بالسكن المستأجر)، ويعد هذا الشرط حسب المشرع الجزائري[4] اختياريا بالنسبة لطرفي العقد وعليه يتوجب لنفاذه أن يتم تحديد مقداره في عقد الإيجار، مع الإشارة في هذا الصدد إلى أن المشرع لم يضع سقفا لمبلغ الضمان ما يعطي للمتعاقدين الحرية الكاملة في تحديده.

---

[1] Dossiers pratiques Francis LEFEBVRE, *op.cit*, n° 6515, p. 529.

[2] *« La valeur locative de l'immeuble est appréciée en fonction d'éléments tels que la nature du fonds de commerce, la superficie des locaux, leur emplacement, la nécessité ou non d'y effectuer des travaux », ibid.*

[3] B. DELIGNIERES, *« Dépenses de nature immobilière ou mobilière »*, J. cl fiscal, *op.cit*, n° 20, p. 7.

[4] المادة 500 ق.م.ج والمعدلة بموجب القانون رقم 07-05 السالف، والتي تنص على مايلي: *"يمكن للأطراف الاتفاق على كفالة لضمان الوفاء ببدل الإيجار والتكاليف"*.

ولا تكون لهذه المصاريف خلال مدة الإيجار أي تأثير على الدخل الخاضع للضريبة للمؤسسة المستأجرة فهي تمثل مقابل اكتساب دين على المؤجر مقيد في أصل الميزانية[1]، يرافق ذلك عدم قابلية خصم قيمته من الدخل أو الربح الإجمالي للمؤسسة. عند نهاية العقد يحدث أحد الأمرين إما يرد المؤجر مبلغ الضمان إلى المستأجر إذا امتثل هذا الأخير لالتزاماته التعاقدية أو يحتفظ به إذا لم يمتثل، وعلى ذلك ففي الحالة التي تفقد فيها المؤسسة المستأجرة حق استرداد مبلغ الضمان يكون لها حق خصم قيمته من نتائج السنة المالية المعنية[2].

**3- الأعباء الإضافية عن بدل الإيجار:** تشكل نفقات الصيانة والتصليح الدورية التي تتحملها المؤسسة للأماكن المستأجرة خلال فترة العقد مصاريفا عامة قابلة للخصم مادام أن الغرض من إنفاقها تحقيق مصلحة المؤسسة. إلا أن إمكانية خصم قيمتها لا تتم بصفتها متمما لبدل الإيجار إنما باعتبارها مصاريف صيانة وتصليح. هذا يدعونا إلى التساؤل حول إمكانية تحمل المؤسسة المستأجرة لمصاريف تقع بالأساس على المؤجر؟

كما هو الحال بالنسبة للضريبة العقارية، مصاريف صيانة العقار والتأمين عليه، جميعها نفقات لا يسمح للمؤسسة المستأجرة خصمها من نتاج أعمالها لأنها تقع بالأصل على عاتق المؤجر مالك العقار. بخلاف ما كان عليه النص القانوني في السابق، حيث كان يسمح لطرفي العقد الاتفاق بما يخالف ذلك أي وضع بند في العقد ينص على أن تتحمل المؤسسة المستأجرة هذه المصاريف[3]، ما يعني إمكانية إدراجها من الناحية الجبائية ضمن

---

[1] B. DELIGNIERES, J. cl fiscal, *op.cit*, n° 11, p. 7.

[2] Dossiers pratiques Francis LEFEBVRE, *op.cit*, n◦ 6531, p. 532.

[3] حيث كان نص المادة 479 من القانون المدني الجزائري في ظل الأمر رقم 75-58 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون المدني، ج. ر. مؤرخة في 30 سبتمبر 1975، العدد 78، ص. 990، كما يلي: *"على المؤجر أن يتعهد بصيانة العين لتبقى على الحالة التي كانت عليها وقت التسليم ويجب عليه أن يقوم بجميع الترميمات الضرورية دون الترميمات الخاصة بالمستأجر"*.

ونصت في فقرتيها الثالثة والرابعة على مايلي: *"ويتحمل المؤجر الضرائب والرسوم والتكاليف الأخرى التي تترتب على العين المؤجرة ... كل هذا ما لم يوجد اتفاق يقضي بخلاف ذلك"*.

عدلت هذه المادة بموجب القانون رقم 07-05 المؤرخ في 13 مايو 2007 يعدل ويتمم الأمر رقم 75-58 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 والمتضمن القانون المدني، ج. ر. مؤرخة في 13 مايو 2007، العدد 31، ص. 3، حيث أصبحت كما يلي: *"يلتزم المؤجر بصيانة العين المؤجرة... ويجب عليه أن يقوم بجميع الترميمات الضرورية دون الترميمات الخاصة بالمستأجر"*.

حذفت الفقرة الرابعة، فيما عدلت الفقرة الثالثة وأصبحت كالأتي: *"يتحمل المؤجر الرسوم والضرائب وغيرها من التكاليف المثقلة للعين المؤجرة"*.

المصاريف العامة باعتبارها جزء متمما لبدل الإيجار. ففي النص المدني المعدل تم حذف الفقرة الرابعة من المادة 479، وبذلك أصبح من غير الممكن أن تحل المؤسسة المستأجرة محل مالك العقار في تحمل المصاريف عن طريق الاتفاق، على العكس من ذلك أبقت بعض التشريعات العربية على هذه الإمكانية[1].

أما في فرنسا، فبوجه عام ليس ثم ما يمنع من الاتفاق على تحويل جزء أو كل الأعباء التي تتعلق أساسا بالمؤجر إلى المستأجر[2]، حيث قضى مجلس الدولة الفرنسي بإمكانية أن تتحمل المؤسسة المستأجرة للضريبة العقارية الواجبة على المؤجر إذا وجد بينهما ما يقضي بذلك في عقد الإيجار، ومن ثم يحق لها خصم قيمتها باعتبارها متمما لبدل الإيجار[3]. بل الأكثر من ذلك اعتبر القضاء الفرنسي بأن تكفل المستأجر بمصاريف تتعلق أساسا بالمؤجر المالك لا يستلزم أن ينجم دائما من اتفاق مكتوب، على اعتبار أنه لا توجد مادة تشريعية تفرض ذلك، وهو بذلك يرى بأن تكفل المؤسسة المستأجرة بمصاريف إضافية كمصاريف التصليحات الكبرى يمكن إدراجها ضمن الأعباء من دون الحاجة إلى اتفاق مكتوب، ما دام أن المبلغ الإجمالي للمصاريف المخصومة غير مبالغ فيه بالنظر إلى القيمة الحقيقية للمبنى المستأجر[4].

**4- تكلفة المنشآت والتهيئات على أراض مملوكة للغير:** يمكن توصيف هذه الحالة في قيام مؤسسة مستأجرة لأراض أو مبنى بإقامة منشآت على هذه الأرض أو إجراء تهيئات قصد توسيع المبنى المستأجر، وهذا معناه بقاء هذه العين المؤجرة ملكا للمؤجر، وبذلك لا يبقى للمؤسسة المستأجرة إلا حق الانتفاع الذي يتمثل في استعمالها واستغلالها

---

[1] ومن ذلك نص المادة 535 من القانون المدني السوري : *"1- على المؤجر أن يتعهد العين المؤجرة بالصيانة لتبقى على الحالة التي سلمت بها"*. ونصت في فقرتيها الثالثة والرابعة على ما يلي: *"ويتحمل المؤجر التكاليف والضرائب المستحقة على العين المؤجرة...، 4-كل هذا ما لم يقض الاتفاق بغيره"*.
وهو نفس الشيء في القانون المدني المصري حيث تنص الفقرة الثالثة والرابعة من المادة 567 على ما يلي: *"ويتحمل المؤجر التكاليف والضرائب المستحقة على العين المؤجرة...، 4- كل هذا ما لم يقض الاتفاق بغيره"*.

[2] Jean-Pierre BLATTER, Droit des baux commerciaux, troisième édition, Dalloz Paris 2000, p.176.

[3] CE, 25 juin 1951, req. n° 5023 : RO, p. 206 : Doc. adm, DGI 4 C- 421, § 4, 30 oct. 1997, in, B. DELIGNIRES, J. cl fiscl, *op.cit*, n° 9, p. 5.

[4] CE, 8e et 9e. ss-sect., 13 mai 1991, req. n◦74729, in, B. DELIGNIERES, J. cl fiscal, *ibid.*

دون حق التصرف فيها[1]. وهنا يطرح التساؤل حول الطريقة التي يتم بها معالجة هذه التكاليف من الناحية الجبائية؟

لا يجوز للمؤسسة المستأجرة إدراج هذا النوع من التكاليف ضمن المصاريف العامة على اعتبار أنها تتجاوز كونها نفقات صيانة أو تصليح بسيطة والتي يكون الغرض منها فقط الحفاظ على العناصر الموجودة في حالة تشغيل حتى نهاية فترة استخدامها العادي، فهي تؤدي إما إلى ظهور عنصر جديد من الأصل أو زيادة قيمة العناصر القائمة أو تمديد فترة صلاحيتها الاحتمالية[2]، وتبعا لذلك يحق للمستأجر (صاحب حق الانتفاع) اهتلاك قيمة المباني على مدة التعاقد[3]. مع الإشارة في هذا الصدد إلى أنه وطبقا للمبادئ العامة، فإن عملية الخصم بطريق الاهتلاك تستلزم أن تكون نفقات البناء أو التهيئات قد تمت في مصلحة المؤسسة. لكن ماذا يحدث عند نهاية عقد الإيجار؟

عند نهاية عقد الإيجار، تنتقل جميع المنشآت المنجزة إلى المؤجر وبذلك يتوقف إدراجها ضمن أصول المؤسسة المستأجرة ولا يمكن اهتلاكها. بالرجوع إلى التطبيقات المحلية فإن المشرع الجزائري لم ينظم هذه المسألة بصراحة، كما أنه لم يسبق للقاضي التعرض لها، وهو الحال في القانون الفرنسي مما يحتم علينا الرجوع إلى الحياة العملية للوقوف عليها. تبعا لذلك، يتم التمييز بين حالتين، إذا نص عقد الإيجار على أن تؤول هذه المباني في نهاية العقد إلى المؤجر صاحب الأرض بدون دفع أي تعويض، يسمح للمؤسسة المستأجرة خصم الخسارة الناتجة عن ذلك من ناتجها على أن لا يشكل شرط الرد المجاني تصرف غير عادي للتسيير. في المقابل، إذا تم الاتفاق على أن تؤول للمؤجر الذي يدفع تعويض لمن أقامها، ففي هذه الحالة تعتبر العملية بمثابة تنازل عن عنصر من الأصل[4].

---

[1] د/ محمد عباس بدوي، د/ حسين أحمد عبيد، المحاسبة الضريبية، الجزء الثاني، 1998 ص. 272.

[2] Dossiers pratiques Francis LEFEBVRE, *op.cit*, n° 6546, p. 533.

[3] B.N.A, *Fiscalité de l'entreprise*, tome1, collection Juris groupe, Algérie, Alger, 1992, p. 217.

من جهته أقر المشرع الفرنسي ذلك صراحة في المادة 39 D/1 من القانون العام للضرائب والتي نصت على ما يلي:

*« L'amortissement des constructions et aménagements édifiés sur sol d'autrui doit être réparti sur la durée normale d'utilisation de chaque élément ».*

[4] *« Si les aménagements reviennent au bailleur gratuitement, l'entreprise locataire déduit de ses résultats la perte correspondant à leur valeur résiduelle, à condition toutefois que l'exécution de la clause de retour gratuit ne constitue pas un acte anormal de gestion. En*

وحسب رأينا الخاص، لا يوجد مانع من اعتماد نفس الحل المطبق في فرنسا خصوصا و أن المشرع الجزائري وضع من خلال الفقرة الثالثة من المادة 492 من القانون المدني[1]، بالنسبة للحالة التي تتم فيها التغييرات بإذن من المؤجر التزام على هذا الأخير عند انتهاء عقد الإيجار إعادة المصاريف التي أنفقها إلى المستأجر أو قيمة ما زاد في العين المؤجرة، إلا أنه أجاز في المقابل لطرفي العقد الاتفاق على غير ذلك أي أنه ينبغي الرجوع دائما إلى عقد الإيجار الذي يحكم الطرفين.

أحيانا يصعب التمييز في قيمة بدل الإيجار بين ما يعد نفقة عامة وما يدخل ضمن المصاريف الشخصية لمالك المؤسسة أو الشريك في الشركة التجارية وهي حالات نصادفها في الواقع العملي، ارتأينا التطرق إليها فيما يلي.

**الحالة الأولى: إيجار المسكن الخاص بصاحب المؤسسة وعمالها.** يشكل بدل إيجار الأماكن المعدة لسكن عمال المؤسسة ومستخدميها أو المستعملة في أغراض اجتماعية كالملاعب الرياضية والنوادي والمستشفى... الخ، من المصاريف العامة التي يجوز تحميلها على الأرباح، إلا أن عملية خصم هذا المبلغ لا تتم بصفته بدل إيجار عقار إنما بصفته جزء من مصاريف المستخدمين والتي تأخذ شكل مزايا عينية مقدمة إلى العمال أو المستخدمين من المؤسسة[2].

وعن الإيجار الخاص بسكن صاحب الاستغلال وسكن أولاده أو سكن الشريك في الشركة التجارية وسكن عياله فلا تشكل من حيث المبدأ مصاريف عامة قابلة للخصم، على اعتبار أنها استعمال للربح وليس تكليفا عليه، غير أن هذا المبدأ غير مطلق، حيث يجوز استثناء اعتبار بدل الإيجار من تكاليف الربح إذا ما اقتضت ضرورات العمل إقامة المكلف

---

*revanche, lorsque les aménagements sont transférés au bailleur moyennant une indemnité, l'opération s'analyse comme d'élément d'actif »*, Dossiers pratiques Francis LEFEBVRE, *op.cit*, n° 6551, p. 534.

[1] تنص المادة 492 ق.م.ج والمعدلة بموجب القانون رقم 07-05 السالف على ما يلي: *"لا يجوز للمستأجر أن يحدث بالعين المؤجرة أي تغيير بدون إذن مكتوب من المؤجر...،*
*وإذا أحدث المستأجر، بإذن المؤجر، تغييرات في العين المؤجرة زادت في قيمتها، وجب على المؤجر عند انتهاء الإيجار، أن يرد للمستأجر المصاريف التي أنفقها أو قيمة ما زاد في العين المؤجرة، ما لم يوجد اتفاق يقضي بخلاف ذلك".*

[2] عبد الحميد الرفاعي، المرجع السالف، ص. 1142.

في معمله، حتى يتسنى له الإشراف الدائم على عمل المؤسسة ومراقبتها[1]. أما إذا شغل المكلف جزء من العقار الذي استأجره لعمله الخاضع للضريبة لغرض الاستخدام الشخصي من دون وجود ضرورة تستدعي ذلك، فإن ما يحسب من بدل إيجار ضمن المصاريف العامة القابلة الخصم يتعلق فقط بالجزء من العقار الذي تشغله المؤسسة لنشاطها المهني، أما بدل إيجار الجزء الذي يشغله المكلف لأغراضه الخاصة فلا يسمح خصمه باعتبار أنه استعمال للربح وليس عبئا عليه[2].

**الحالة الثانية: المؤسسة التي تستأجر عقارا ثم تؤجر جزء منه للغير.** إذا قامت المؤسسة باستئجار عقار لغرض الاستعمال الصناعي أو التجاري ثم قامت بتأجير جزء منه للغير، فلا يتحمل في هذه الحالة ربح المؤسسة سوى بدل إيجار الجزء الذي تشغله المؤسسة لممارسة نشاطها المهني[3].

**الحالة الثالثة: حالة وجود مصلحة مشتركة بين المؤجر والمستأجر وهو ما يسمى إيجار المجاملة.** يمكن اعتبار بدلات الإيجار في هذه الحالة مدفوعة من المؤسسة لنفسها، بسبب المصالح المشتركة الموجودة بين المستأجر والمؤجر، وغالبا ما تظهر هذه الحالة عندما يكون هذا الأخير قريب من مدير المؤسسة أو شريك في الشركة. هذا ما جعل القضاء الفرنسي يعتبر أن تحميل مبلغ الإيجار على الأرباح يستلزم وجوبا وجود تمييز قانوني بين شخص المؤجر والمستأجر رغم توحد المصالح وأن لا يكون مبالغا فيه[4]، وتقدير ذلك يعود لمصلحة الضرائب في إطار وظيفتها الرقابية حسب كل حالة على حدة.

أما من الناحية العملية، فإن العمليات غير القانونية بسبب وجود تواطؤ تتعلق بالخصوص بأشغال التحسين أو البناء التي ترمي إلى أن تصبح ملكا للمؤجر في نهاية عقد الإيجار[5].

---

[1] د/ خيرت ضيف، المحاسبة الضريبية دراسة مقارنة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر 1982، بيروت، ص. 154.

[2] Dossiers pratiques Francis LEFEBVRE, *op.cit*, n◦ 6523, p. 530.

[3] د/ خيرت ضيف، المرجع السالف، ص. 150.

[4] CE, 5 sept 1944, req. n◦ 70177 : RO, p.185 ; doc adm. DGI 4C-451, § 4, 30 oct 1997, in, B.DELIGNIERES, J. cl fiscal, *op.cit*, n° 38, p.10.

[5] B. DELIGNIERES, J. cl fiscal, pré.cit, n◦ 40, p.10.

**الحالة الرابعة: المؤسسة التي تملك عقارا وتشغله بنفسها:** لم يتعرض المشرع الجزائري في نصه إلى خصم القيمة التأجيرية في حالة كون العقار ملكا لصاحب المؤسسة[1]، وهذا معناه أنه لا يجوز لصاحب الاستغلال خصم القيمة التأجيرية لعقاراته التي يشغلها في إنتاج دخله، بخلاف ذلك تبنت بعض التشريعات العربية هذا الإجراء[2]، وبرر الفقه ذلك برغبتها في تحقيق المساواة بين المكلف الذي يستأجر العقار والمكلف الذي يستغل عقارا ملكا له[3].

أما في فرنسا، فبالرغم من أن النص الضريبي لم يعتمد القيمة التأجيرية للعقار كأحد عناصر المصاريف العامة القابلة للخصم في الحالة التي يكون فيها ملكا لصاحب الاستغلال[4]، إلا أن حرية هذا الأخير في إدراج العقار في ميزانية مؤسسته أو الإبقاء عليه في ماله الخاص، نجم عنه نتائج جبائية مختلفة حيث أوجد جدلا بين القضاء و الفقه الإداري الفرنسيين خصوصا في الحالة الأخيرة، وهو ما سوف نحاول توضيحه فيما يلي:

1)- عقارات مقيدة ضمن أصول المؤسسة: لا مجال في هذه الحالة لخصم القيمة التأجيرية للعقار، وهذا تطبيقا لنص المادة 39 من القانون العام للضرائب الفرنسي، وعلى العكس من ذلك، فإن جميع الأعباء المرتبطة بملكية العقار زيادة على الاهتلاكات تكون قابلة للخصم بما في ذلك الضريبة العقارية، مصاريف التأمين ومصاريف الصيانة والتصليح[5].

2)- عقارات غير مدرجة ضمن أصول المؤسسة: تعتبر العقارات المملوكة لصاحب الاستغلال وغير المقيدة في ميزانية المؤسسة جزء من المال المدني لهذا الأخير، مهما كان تخصيصها في المؤسسة. وعلى ذلك اعتبر الفقه الإداري الفرنسي بأن دخل العقارات المملوكة للمستغل والتي يخصصها للاستغلال دون قيدها في الميزانية لابد من إدماجه في الربح الخاضع للضريبة، فلا يجوز بحسبه قبول خصم بدل إيجار صوري متمثل في

---

[1] تنص الفقرة الأولى من المادة 141 ق.ض.م.ج على خصم: *"... أجور كراء العقارات التي تستأجرها المؤسسة..."*.

[2] من بينها التشريع الضريبي اللبناني حيث تنص الفقرة الثانية من المادة 7 على خصم: *"بدل إيجار المحل الذي تمارس فيه المهنة، أو قيمته التاجيرية إذا كان يخص المكلف"*.

[3] د/ خيرت ضيف، المرجع السالف، ص. 148.

[4] Art. 39/1/1◦ C.G.I. fr .

[5] B. DELIGNIERES, J. cl fiscal, *op.cit*, n° 43, p.11.

تعويض من قبل المؤسسة عن تقديم عقار يعد جزء من المال الخاص لصاحب الاستغلال، ففي مثل هذه الحالة يجوز بحسب الفقه للمعني بالأمر إدراج ضمن مصاريف الاستغلال القابلة للخصم فقط الأعباء الايجارية المتعلقة بهذه العقارات خصوصا مصاريف الصيانة والتصليح عدا أعباء الملكية، كمصاريف الشراء، الرسوم العقارية، الاهتلاكات والتصليحات الكبرى[1].

يتناقض هذا الموقف مع اجتهاد قضائي سابق لمجلس الدولة الفرنسي أين قرر أنه من حق التاجر الذي لم يقم بإدراج عقار ضمن أصول مؤسسته رغم استغلاله في إطار خاص حتى وإن خصص جزء منها لنشاطه إدراج في أعباء المؤسسة مبلغ يوافق بدل إيجار عادي للمبنى المخصص للاستغلال[2]. وقد تم إعادة إثبات هذا الاجتهاد القضائي لمجلس الدولة في قرار مؤرخ في 8 جويلية 1998، وبهذا القرار أصبح من حق المكلف بالضريبة الذي يحتفظ بالعقار في ماله الخاص ويمتنع في المقابل عن قيده في أصل المؤسسة مع تخصيصه للاستغلال إدراج ضمن المصاريف العامة مبلغ يعادل بدل إيجار عادي لهذا العقار[3].

**الفقرة الثانية: استئجار الآلات والمعدات أو المحلات التجارية**

في بادئ الأمر، كان استخدام المعدات من طرف المؤسسات يتم فقط بطريق الامتلاك، غير أن الاتجاه بدء في السنين الأخيرة نحو استئجار هذه التجهيزات بدلا من شراءها وهذا لما توفره من سرعة في إتمام الأشغال وتقليل التكاليف، فهي طريقة لا تحتاج إلى رأسمال كبير مثل امتلاك الآلات، ويعد بهذا الوصف أحد أشكال عقود الإيجار[4]، غير أن هذه العملية تبقى محدودة ومقتصرة على بعض الأنواع من المعدات كالرافعات التي تستأجرها المؤسسات المتخصصة في البناء والتعمير.

---

[1] Doc adm. DGI 4C-421, § 9, 30 oct 1997, in, B. DELIGNIERES, J. cl fiscal, *op.cit*, n° 43, p.11.

[2] CE, 7e et 8e ss-sect ; 13 juill. 1955, n◦ 17908, Dr. Fisc. 1955, n◦ 21, comm, 794, concl. M. Poussière, in, B. DELIGNIERES, J. cl fiscal, *ibid.*

[3] CE, 8e et 9e ss-sect ; 8 juill 1998, req. n◦164657, M. Meissonnier : 1998, Dr. Fisc. 1955, n◦ 39, p. 1154, in, B. DELIGNIERES, J. cl fiscal, *ibid.*

[4] يمكن أن يكون موضوع عقد الإيجار عقارا أو منقولا، وبذلك تطبق أحكام الإيجار الواردة في المواد من 467 إلى 537 من القانون المدني الجزائري.

وبالرغم من أن محتوى نص المادة 141 فقرة الأولى اقتصر على بدلات إيجار العقارات[1]، إلا أن خصم النفقات الناجمة عن استئجار عناصر منقولة مستعملة من المؤسسة والغير مملوكة لها يجوز باعتباره جملة النفقات التي تتكبدها المؤسسة للحصول على الدخل. وبخصوص نفقات صيانتها وترميمها فتطبق نفس القواعد الخاصة باستئجار العقار[2]، هذا النوع من العقود عرف تطورا كبيرا مع ظهور تقنية الاعتماد الايجاري.

من جانب آخر، ليس هناك ما يمنع مؤسسة ما إذا ما استدعت ضرورة ممارسة نشاطها الخاضع للضريبة من استئجار محل تجاري بدلا من شرائه، ويتم ذلك وفقا لعقد تأجير تسيير[3] الذي يجمعها مع مالك المحل التجاري، وفيه يتم الاتفاق على بنود العقد بكل حرية بين المتعاقدين بما في ذلك بدل الإيجار الذي تلتزم المؤسسة المستأجرة بدفعه والتي يمكنها إدراج قيمته ضمن المصاريف العامة القابلة للخصم.

**الفقرة الثالثة: الاعتماد الايجاري**

إن قدرة المؤسسات على تمويل مشاريعها يمثل تحديا كبيرا لها، فحاجتها المتواصلة إلى أموال لتغطية احتياجاتها من آلات ومعدات وعقارات وغيرها من الأصول الثابتة عادة ما تكون مرتفعة مقارنة مع أموالها الخاصة والذاتية التي تعتمد عليها والتي غالبا ما تكون غير كافية. وعلى ذلك ابتدع الفكر المالي مصدرا جديدا للتمويل يتمثل في *"الاعتماد الايجاري"*، وهي تقنية يقوم بموجبها بنك أو مؤسسة مالية مؤهلة قانونا بشراء أصل منقول أو عقار أو حتى محلات تجارية من أجل تأجيرها لمؤسسة أخرى في إطار الاستخدام المهني لمدة محددة مقابل تسديد هذه الأخيرة لأقساط تسمى *"ثمن الإيجار"*، وفي نهاية مدة العقد يكون المستأجر أمام ثلاث خيارات إما شراء الأصل مقابل دفع القيمة المتبقية والمحددة في العقد أو إعادة استئجار الأصل مرة ثانية أو إعادة الأصل محل التأجير لمؤسسة الاعتماد الايجاري[4].

---

[1] تنص الفقرة الأولى من المادة 141 ق.ض.م.ج على خصم: *"... أجور كراء العقارات التي تستأجرها المؤسسة"*.

[2] انظر الفقرة الخاصة بالأعباء الإضافية عن بدل الإيجار.

[3] عرفه المشرع الجزائري من خلال المادة 203 من ق.ت.ج.

[4] تنص المادة الأولى من الأمر رقم 96-09 المؤرخ في 10 يناير 1996 يتعلق بالاعتماد الايجاري، ج. ر. مؤرخة في 14 يناير 1996، العدد 3، ص. 25، على ما يلي: *"يعتبر الاعتماد الايجاري، موضوع هذا الأمر، عملية تجارية ومالية:*

هذا معناه أن عملية الاعتماد الايجاري تتم بين ثلاثة أطراف، المؤجر ويتمثل في مؤسسة القرض الايجاري أو ما يصطلح على تسميتها بمؤسسة الاعتماد الايجاري، التي تعتبر المالكة القانونية للأصل موضوع العقد، المستأجر وهو الطرف الذي تتم عملية التأجير لصالحه، أما المورد فهو الطرف الذي يقوم بتوريد الأصل بحسب الطلب الذي يتلقاه من المؤجر، وقد تتضمن عملية الاعتماد الايجاري طرفا رابعا وهو المقرض الذي يوفر للمؤسسة المالية أو المستأجر قروضا[1].

إن تحديد المصاريف التي يجوز للمؤسسة المستأجرة خصمها من أجل تحديد الدخل أو الربح الخاضع للضريبة تتبع نوع العلاقة القانونية القائمة. نميز في هذه الحالة بين فترتين، الفترة التي يكون للمؤسسة المستأجر فيها حقوقا ايجارية والوقت الذي تصبح فيه مالكة للشيء محل العقد.

1- الوضع خلال مدة الإيجار: بما أن الاعتماد الايجاري (للمنقولات أو للعقارات) هو في حقيقته عقد إيجار مع وعد بالبيع من جانب واحد، فإن بدل الإيجار الذي تدفعه المؤسسة المستأجرة يشكل من حيث المبدأ مصاريف عامة قابلة للخصم لتحديد الدخل أو الربح الخاضع للضريبة. ينبغي فقط مراعاة أن لا يؤدي ذلك إلى خصم سريع لعناصر قابلة للاهتلاك ولا إلى خصم عناصر غير قابلة للاهتلاك[2]. كثيرا ما تلجأ المؤسسات إلى إتمام عقد الاعتماد الايجاري بمدة قصيرة مع الاتفاق على بدل إيجار تصاعدي وسعر شراء رمزي، وبما أن حساب بدل الإيجار يتم بتوزيع قيمته على مدة العقد التي تكون في هذه الحالة قصيرة مقارنة مع مدة الاهتلاك التقني للأصل المستأجر، فإن ذلك يؤدي إلى اهتلاك سريع للأصل. لذلك أبقت الإدارة الجبائية في فرنسا على حقها في إعادة تكييف هذا العقد

---

*- يتم تحقيقها من قبل البنوك والمؤسسات المالية أو شركة تأجير مؤهلة قانونا ومعتمدة صراحة بهذه الصفة مع المتعاملين الاقتصاديين الجزائريين أو الأجانب، أشخاصا طبيعيين كانوا أو معنويين تابعين للقانون العام أو الخاص،*
*- تكون قائمة على عقد إيجار يمكن أن يتضمن أو لا يتضمن حق الخيار بالشراء لصالح المستأجر،*
*- ويتعلق فقط بأصول منقولة أو غير منقولة ذات الاستعمال المهني أو بالمحلات التجارية أو بمؤسسات حرفية".*

[1] انظر الأمر 09/96 المؤرخ في 1996/01/10، السالف.

[2] J. SCHMIDT, E. KORNPROBST, Fiscalité immobilière, 9e édition, LITEC 2006, n◦ 976-977, p. 448.

إلى عقد بيع بالتقسيط[1]، بإثبات أن طرفي العقد اتفقا منذ البداية على تحويل ملكية الشيء، وبالتالي فإن مبلغ الإيجار يشكل أقساطا على سعر البيع. أما بالنسبة للأصول غير المنقولة، ينبغي أن لا تتضمن بدلات الإيجار المراد خصمها مبالغ غير قابلة للخصم بطريق الاهتلاك، فإذا كان موضوع الاعتماد الايجاري عقار أو محل تجاري فلا يعتبر قابلا للخصم الجزء من بدل الإيجار المتعلق بالعنصر الغير قابل للاهتلاك[2].

2- عند انقضاء عقد الاعتماد الايجاري: يكون للمؤسسة حق الاختيار بين حلين، إما الاحتفاظ بالأصل، حيث يستوجب عليها دفع مبلغ الاستحقاق الموافق لرفع خيار الشراء المنصوص عليه في عقد الاعتماد الايجاري وإدراجه ضمن أصول المؤسسة، أو عدم رفع خيار الشراء وبذلك يعود الأصل إلى مؤسسة الاعتماد الايجاري، وهو عبارة عن توقف الإيجار والذي لا تكون له أثار جبائية، وعليه فبما أن المستأجر لم يفصح عن رغبته في الشراء فلا يصبح مالكا للشيء المستأجر ما يعني أن خطر إخفاء اهتلاك سريع لا وجود له.

يستخلص إذن أن اعتماد المؤسسة على إحدى هاتين الوسيلتين أو كلاهما في التمويل يحقق لها هدفين، فبالإضافة إلى توفير أدوات العمل لممارسة النشاط يحق للمؤسسة خصم النفقات التي تنشأ عن عملية التمويل، إلا أن وجود نوع آخر من المصاريف القابلة للخصم يستدعي التطرق إليه لارتباطها باستعمال وسائل العمل.

## المطلب الثاني: النفقات المرتبطة باستعمال وسائل العمل

ينشأ عن استعمال المؤسسة لوسائل العمل خلال دورة الاستغلال مجموعة أخرى من النفقات التي يستوجب خصم قيمها. منها ما يصرف لغرض الاحتفاظ بأدوات العمل، من خلال صيانتها بطريقة سليمة لئلا تتعرض للتلف السريع وانتهاء عمرها الافتراضي مبكرا، أو توفير التغطية التأمينية للمؤسسات من الأخطار التي تواجهها، ما يسهم في توفير الاستقرار الكامل للمشروعات والعمل على زيادة الإنتاج. والبعض الآخر يصرف لضمان تشغيل هذه الوسائل كنفقات الإنارة والكهرباء وغيرها، فيما تتخذ أخرى شكل ضرائب

[1] Rép. min. JO Déb. AN 1979, p. 4829, n° 4223. - Instr. 4 A- 6- 95, n° 20, BOI 26 déc. 1995, in, P. SERLOOTEN, *op.cit*, n° 1029, p. 642.
[2] *Ibid.*

ورسوم يستوجب تأديتها إلى مصلحة الضرائب، إما بسبب العمليات التي تقوم بها المؤسسة أو بسبب أملاكها العقارية المخصصة لنشاطها، وهي الأنواع التي سوف نوضحها من خلال الفروع التالية.

**الفرع الأول: مصاريف الصيانة والتصليح**

يستعمل تعبير الصيانة والتصليح للدلالة على المبالغ التي تتحملها المؤسسة بغرض المحافظة على العناصر المسجلة في الأصول بحالة جيدة للاستثمار المخصص لها حتى نهاية المدة العادية لاستعمالها دونما زيادة في قيمتها أو إدخال عنصر جديد ضمن الموجودات الثابتة أو الزيادة في مدة استعمال هذه العناصر[1]. عادة ما تكون هذه المصاريف ضئيلة القيمة ما يجعل الاستفادة منها مقتصرة على سنة مالية واحدة أو أقل، وبذلك تعتبر جزء من المصاريف العامة القابلة للخصم، مادام أنها تمت لمصلحة المؤسسة. في المقابل إذا ما أدت الأشغال إلى زيادة قيمة العناصر المسجلة في الأصول أو تمديد عمر استعمالها يكون لزاما على المؤسسة تثبيت قيمتها وخصمها بطريق الاهتلاك[2].

إن عملية خصم نفقات الصيانة والتصليح يمكن أن تتعلق بالتثبيتات المملوكة للمؤسسة والمدرجة ضمن أصول ميزانيتها، كما يمكن أن تخص التثبيتات المستأجرة من قبلها[3].

أحيانا يكون من الصعب التمييز بين هذا النوع من النفقات وبين ما يعتبر نفقة إنتاجية ما يؤدي إلى نزاع بين الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة، وعليه سوف نحاول ترسيم الحدود بين هذين النوعين من النفقات بالتطرق إلى أهم الأشغال التي تتحمل المؤسسة نفقاتها مستندين على ما خلص إليه القضاء والفقه الإداري الفرنسيين في إطار تكييفهما لهذه النفقات على اعتبار أن التطبيقات القضائية في الجزائر خالية في هذا المجال.

*<u>الأشغال المنجزة على المباني.</u>* بصفة عامة، تشكل الأشغال الدورية أو الصيانة الجارية للعقارات كعمليات الترميم، التدهين، إعادة التسقيف، أشغال إصلاح الأرضية أو

---

[1] خالد خطيب الجشي، المرجع السالف، ص. 292.

[2] *« … En revanche, si les travaux entrainent une augmentation de la valeur ou de la durée d'utilisation des immobilisations, les dépenses correspondantes doivent être immobilisées et ne pourront être déduites que par voie de l'amortissement… »,* M. COZIAN, *op.cit.* n° 153, p.66.

[3] Dossiers pratiques Francis LEFEBVRE, *op.cit.*, n° 5005, p. 407.

تبديل البلاط وغيرها من النفقات مصاريفا عامة قابلة للخصم، على أن نفقات التركيب الابتدائي لتكسية أو استبدال تكسية مستعملة بأخرى ذات جودة أفضل ( استبدال زربية ذات جودة متوسطة ببلاط رخامي ) لا تكون قابلة للخصم، ذلك أن هذا التغيير النوعي يلزم المؤسسة تثبيت قيمتها[1].

أما ما يخص أشغال النجارة والسباكة والكهرباء فيكون من حق المؤسسة خصم مبلغها مادام أنها تؤدي فقط إلى الحفاظ على المبنى في حالة تسمح بمواصلة استعماله حتى نهاية الفترة العادية[2]. في حين أن النفقات الخاصة بالتركيبات العامة (الكهرباء، التدفئة، الهاتف) والتي لا تهدف إلى ضمان صيانة روتينية تعتبر مولدة لموجودات قابلة للاهتلاك[3]، حيث قضى مجلس الدولة الفرنسي بتثبيت نفقات تركيب الهواتف[4]، وهو حال النفقات الخاصة بتركيب أو تعديل أو تحويل المنشآت الكهربائية أو التدفئة إذا ما أدت إلى ظهور عنصر جديد ضمن الأصول[5]. في المقابل، يمكن للمؤسسة خصم أشغال التجديد الجزئي للشبكات الكهربائية مادام أن هذه النفقات لا تطيل المدة المحتملة لاستخدامها، وهو الحال فيما يتعلق بالأشغال الضرورية على العقار بسبب العيوب التي توجد به بصفتها مصاريف عامة[6].

ينبغي اهتلاك مصاريف التهيئة والتطوير الخاصة بالبناءات باعتبار أنها تؤدي إلى زيادة في قيمة الأصل الثابت كما هو الحال بالنسبة لأشغال انجاز منشأة جديدة ( مبنى أو رصيف) أو تعلية ارتفاع عقار حيث يؤدي إلى إدخال أصل جديد إلى موجودات المؤسسة[7]. المؤسسة[7]. وهو حال الأشغال التي تؤدي إلى تحويل كلي للمحلات، فهي تؤدي إلى زيادة الطاقة الإنتاجية للمؤسسة.

---

[1] Dossiers pratiques Francis LEFEBVRE, *op.cit.*, n° 5037, p. 411.

[2] *Ibid*.

[3] *« Les dépenses qui se rapportent aux installations générales (électricité, chauffage, téléphone…) et n'ont pas pour objet d'assurer leur simple entretien courant sont le plus souvent analysées comme génératrices d'immobilisations amortissables »*, Dossiers pratiques Francis LEFEBVRE, *op.cit.*, n° 5045, p. 412.

[4] CE 31/03/1971, n◦ 73813 ; Dupont 1971, p. 223, in, Dossiers praiques Francis LEFEBVRE, *ibid.*

[5] CE 3/12/1975, n◦ 89412 ; RJF 2/76 n◦ 56, in, Dossiers pratiques Francis LEFEBVRE, *ibid.*

[6] *Ibid.*

[7] *« Les dépenses d'agencement et aménagements importants des constructions sont généralement considérées comme ayant pour contrepartie un accroissement des éléments*

*الأشغال المنجزة على الآلات وغيرها من التثبيتات*. تتضمن الصيانة الدورية للآلات على الخصوص في عمليات التنظيف والتشحيم والتزييت بهدف الحفاظ على الطاقة الإنتاجية لها. تعد هذه النفقات مصاريف عامة قابلة للخصم بالنظر إلى ضالة قيمتها.

إن الاستبدال الكلي لآلة بأخرى يؤدي إلى إدخال أصل جديد إلى موجودات المؤسسة ما يجعل قيمتها قابلة للاهتلاك[1]، غير أن استبدال القطع التالفة في الآلات والمعدات والتي لا يمكنها العمل دونها يمكن إدراجها ضمن المصاريف العامة، طالما أنه لا ينشأ عن هذه المصاريف زيادة حقيقية في قيمة الآلة[2]. في حين أن استبدال قطعة قديمة بأخرى ذات تكنولوجيا متقدمة ينبغي تثبيت قيمتها لأنها بذلك تمدد من فترة استعمال الآلة وتزيد في قيمتها الحقيقية[3]. من جانب آخر، لا يمكن بأي حال من الأحوال قبول إدراج ضمن مصاريف الصيانة والتصليح نفقات استبدال قطعة رئيسية لعنصر من الأصل، كنفقات استبدال محرك سيارة الذي يكون له أثر منفعي على السنوات المقبلة، وهو ما يستدعي ضرورة تثبيت قيمتها وبالتالي إخضاعها للاهتلاك.

**الفرع الثاني: نفقات التأمين**

يوفر التأمين للمؤسسات الحماية من المخاطر التي يؤدي حدوثها إلى احتمال تخفيض قيمة أصولها، وقد عرف المشرع الجزائري عقد التأمين من خلال المادة 619 من القانون المدني بأنه " *عقد يلتزم المؤمن بمقتضاه أن يؤدي إلى المؤمن له أو إلى المستفيد الذي اشترط التأمين لصالحه مبلغا من المال أو إيرادا أو أي عوض مالي آخر في حالة وقوع*

---

*de l'actif immobilisé. Tel est le cas bien entendu des travaux engagés pour la réalisation d'une nouvelle construction (local, quai de déchargement…) ou pour la surévaluation d'un immeuble qui entrainent l'apparition d'un nouvel élément à l'actif immobilisé »*, Dossiers pratiques Francis LEFEBVRE, *précit*, n° 5055, p. 412.

[1] *« Lorsque l'entreprise remplace totalement un matériel par un autre, l'opération se traduit, quels que soient les motifs … par l'acquisition d'une nouvelle immobilisation dont le coût n'est pas immédiatement déductible mais peut seulement faire l'objet d'un amortissement »*, Dossiers pratiques Francis LEFEBVRE, *op.cit.*, n° 5065, p. 414.

[2] Dossiers pratiques Francis LEFEBVRE, *op.cit*, n° 5068, p. 415.

[3] CAA paris 12/10/1999, n◦ 97-2808 ; *RJF* 3/00 n◦ 338, in, Dossiers pratiques Francis LEFEBVRE, *pré.cit*, n° 5067, p.414.

*الحادث أو تحقق الخطر المبين بالعقد وذلك مقابل قسط أو أية دفعة مالية أخرى يؤديها المؤمن له للمؤمن".*

ينشأ عن عملية التأمين بحسب هذه المادة علاقة قانونية تعاقدية بين طرفين هما المؤمن الذي يتجسد في شركة التأمين، والمؤمن له وهو الشخص الصادر باسمه عقد التأمين والذي يلتزم بدفع سنويا أقساط مالية في مقابل تكفل شركة التأمين بتقديم له مبلغ من المال في حالة وقوع الخطر المؤمن منه، كما يمكن أن يترتب على هذه العلاقة طرف ثالث وهو المستفيد الذي يكون من الغير يلتزم عقد التأمين لصالحه. يقودنا هذا إلى التساؤل حول إمكانية خصم أقساط التأمين باعتبارها مصاريف عامة قابلة للخصم؟

لم يتناول المشرع الجزائري صراحة أقساط التأمين كجزء من المصاريف العامة القابلة للخصم متخذا بذلك نفس موقف نظيره الفرنسي، إلا أنه وضع معيارا عاما أجاز من خلاله خصم المصاريف العامة من أية طبيعة كانت حيث تدخل أقساط التأمين ضمنها ما دام أن الغرض من تحمل تكلفتها تحقيق مصلحة المؤسسة. وتعتمد مسألة تحديد مدى اعتبار أقساط التأمين المدفوعة سنويا مقابل هذه التغطية من المصاريف العامة المسموح بخصمها من الناتج الإجمالي بالأساس على طبيعة الخطر المؤمن منه وهو ما سوف نحاول التطرق إليه بشيء من التفصيل على ضوء نوعين من عقود التأمين وهما التأمين على الأخطار والتأمين على الحياة.

**الفقرة الأولى: التأمين من الأخطار**

إن الغرض من اكتتاب هذا النوع من التأمين هو إصلاح الخسائر التي تصيب مال المؤمن له مباشرة وليس شخصه كما هو الحال في تأمين الأشخاص. وهو بذلك يتناول المخاطر التي تؤثر في ذمته المالية والتي إذا تحققت دفع له تعويض على الأضرار التي نتجت عن هذه الأخطار[1]. ومن ثم فإن هذا النوع من التأمين يخضع لمبدأ أساسي تبناه المشرع الجزائري[2] وهو مبدأ التعويض الذي بموجبه لا يجوز للمؤمن له أن يتقاضى من

[1] د/ عبد القادر العطير، التأمين البري في التشريع دراسة مقارنة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2004، ص. 46.

[2] تنص المادة 30 ف1 ق.ت.ج الصادر بموجب الأمر رقم 95-07 المؤرخ في 25 يناير 1995 يتعلق بالتأمينات، ج. ر. مؤرخة في 8 مارس 1995، العدد 13، ص. 3 المعدل والمتمم بالقانون رقم 06-04 المؤرخ في 20 فبراير

المؤمن مبلغا يفوق ما لحقه من ضرر، حيث توجد حدود لمبلغ التأمين. تقدر قيمته بناء على اتفاق وذلك بحسب مقدار الضرر الذي لحق المؤمن له وقيمة الشيء المؤمن عليه. ويمكن تقسيم هذا النوع من التأمين إلى قسمين أساسيين: التأمين على أصول المؤسسة والتأمين من المسؤولية.

**أولا: التأمين على أصول المؤسسة:** تشكل أقساط التأمين التي تتحملها المؤسسة لضمان موجوداتها الثابتة أو المتداولة من الأخطار التي قد تتعرض لها نفقات قابلة الخصم من الدخل أو الربح الإجمالي طالما أنها متصلة بنشاطها، حيث يضم طائفة كبيرة من أنواع التأمين لا حصر لها كالتأمين على العقارات أو الآلات أو التأمين البري أو البحري على البضائع[1]. وقد ثبت في فرنسا[2] قبول الإدارة الجبائية صراحة خصم الأقساط المدفوعة لتغطية مخاطر احتراق مباني المؤسسة أو ما تملكه من آلات أو سرقة أموالها أو الفيضان وكسر الزجاج إضافة إلى الأضرار التي تلحق سيارة المؤسسة ومخاطر الإضراب وأعمال الشغب. يعتبر تأمين الائتمان نوعا شائعا من عقود التأمين من المهم الإشارة إلى مفهومه بالنظر إلى أهميته.

*تأمين الائتمان*: إن الإمكانية المتاحة للمؤسسات في ضمان منتجاتها والممتلكات المستخدمة في عملياتها يمكن أن تمتد إلى تأمين ديونها لدى العملاء. لقد أصبح من الشائع في خضم توسع المنافسة بين المؤسسات لجوئها لبيع ما تنتجه سواء كانت خدمات أو سلع مصنعة بالائتمان كنوع من التساهل مع عملائها وضمانا لاستمراريتها وتحسينا لسياستها التجارية[3]. قد تقدم المؤسسة بضائع لعميل لديها دون إلزامه بالدفع الفوري بحيث تمنحه مدة معينة يتم الاتفاق عليها للوفاء بالتزاماته، هذه المدة عادة ما تكون قصيرة، غير أن هذا الأخير قد يتخلف عن السداد في الأجل المتفق عليه أو يكون في حالة إعسار.

---

2006، ج. ر. مؤرخة في 12 مارس 2006، العدد 15، ص. 3، على ما يلي :*" يخول تامين الأموال للمؤمن له، في حالة وقوع حادث منصوص عليه في العقد الحق في التعويض حسب شروط عقد التامين، ولا يمكن أن يزيد هذا التعويض على مقدار استبدال المال المؤمن عليه وقت وقوع الحادث".*

[1] خالد خطيب الجشي، المرجع السالف، ص. 362.

[2] D.adm. 4C-4231 n$^{os}$ 3 et 13, in, Dossiers pratiques Francis LEFEBVRE, n° 8506, p. 683.

[3] www.sauver-mon-argent.fr.

يظهر هذا الأمر أكثر شيوعا عند مؤسسات التصدير التي يمكن أن تواجه طائفة من المخاطر ذات صبغة سياسية التي قد تكون سببا في منع أو تأخر العميل المستورد عن الدفع كنشوب حرب في بلد العميل أو اعتماد بلده لتشريع يحظر من خلاله استراد بعض المنتجات أو فرض قيود على تحويل العملة، عوامل من شأنها أن تجعل من الصعب على المؤسسة المصدرة استفاء ديونها[1]. باستمرار الأمر على هذه الوتيرة قد تتأثر المؤسسات المتعاملة نفسها من عدم الدفع وتجد بذلك نفسها أمام مخاطر مالية حقيقية قد تؤدي إلى إفلاسها بالنظر إلى عدم قدرتها هي الأخرى على الوفاء بديونها لعدم تحصلها على أموال ما يسبب إضعافها أو تقليص استثماراتها المحتملة، وعلى ذلك لضمان تغطية لهذه المخاطر تقوم المؤسسات باكتتاب تأمين ائتمان الذي بموجبه تقوم شركة التأمين بتعويضها في حال تحقق الخطر المؤمن منه في مقابل أقساط تلتزم المؤسسة بدفعها سنويا تدخل ضمن المصاريف العامة القابلة الخصم.

**ثانيا: تأمين المسؤولية المدنية:** يغطي هذا النوع من التأمين مسؤولية المؤمن له المدنية اتجاه الغير والمتمثلة في بحثنا هذا في المسؤولية المدنية للمؤسسة في مواجهة الغير والتي يمكن أن تكون بحسب ما جاء في القانون المدني إما تعاقدية أو تقصيرية، حيث تنشأ مسؤولية المؤسسة التعاقدية عند إخلالها بالتزاماتها التعاقدية ما يلحق ضررا بالأطراف المتعاقدة معها خصوصا العملاء، أما إذا كانت الأضرار تمس الغير خارج إطار التعاقد تقوم بذلك مسؤولية المؤسسة التقصيرية.

إن ما يربط هذين النوعين من المسؤولية المدنية هو التزام شركة التأمين بجبر الضرر الذي يلحق بذمة المؤسسة بسبب تعويضها للغير عما أصابه من ضرر جراء فعل صاحب الاستغلال نفسه أو فعل الأشخاص أو الأشياء المسؤول عنها. يتضح من ذلك أن الخطر المؤمن منه في هذه الحالة لا يتمثل في الضرر الذي يصيب المضرور إنما الضرر الذي يلحق المؤمن له (المؤسسة) بسبب رجوع المضرور عليه ومطالبته له بالتعويض، ومن ذلك المسؤولية المدنية المهنية لصاحب الاستغلال، المسؤولية المدنية عن أفعال

[1] www.eulerhermes.com.

المستخدمين، المسؤولية المدنية عن الحوادث التي تسببها المركبات التابعة للمؤسسة أو المستخدمة في نشاطها[1].

ينبغي الإشارة إلى أنه فيما يتعلق بالمركبات فإن خصم أقساط التأمين يكون مقبولا إذا أثبتت المؤسسة بأن استعمالها لهذه المركبات تم لأغراض مهنية[2]، حيث تشكل أقساط التأمين المدفوعة في هذه الحالة نفقات قابلة للخصم من الناتج الإجمالي للسنة التي استحقت خلالها.

يضاف إلى هذه المجموعة نوع آخر من التأمين يعد مهما التطرق إليه، يسمى بالتأمين العشري وهو ناجم أساسا عن المسؤولية المدنية العشرية الواقعة على عاتق كل شخص يمارس نشاط البناء والتشييد، من خلالها يلتزم هذا الأخير قانونا بضمان العيوب التي قد تظهر على المنشات أو البنايات التي يشيدها وذلك لمدة عشر سنوات. يتضح من ذلك أن محاولة فهم هذا النوع من التأمين يتطلب التمييز بين المسؤولية والتأمين.

تعد المسؤولية العشرية أو الضمان العشري بحسب ما ذكرنا سالفا نوعا من المسؤولية المدنية المفروضة قانونا، حيث رتب المشرع الجزائري في المادة 554 من القانون المدني على عاتق كل من المقاول والمهندس المعماري الذين يقومان بتشييد الأبنية والمنشات الثابتة التزاما بضمانها لمدة عشر سنوات من وقت تسلمها النهائي من طرف رب العمل عن حدوث أي تهدم كلي أو جزئي أو ظهور عيب مؤثر فيه[3]. وبذلك حاول توفير أكبر قدر من الحماية لصاحب العمل أو من سوف تؤول إليه ملكية العمل من الأضرار التي قد تظهر على البناء بعد تسلمه، ودليل ذلك يكمن في المدة المعتمدة للحماية المقدرة بعشر سنوات، ولعل السبب في ذلك يعود إلى أن العيوب لا تظهر لصاحب العمل حال تسلمه البناء إنما تتبدى بعد مدة من استخدام البناء قد تصل إلى عدة سنوات.

---

[1] Dossiers pratiques Francis LEFEBVRE, *op.cit*, n° 8540, p. 689.

[2] CE 4-03-1992, n° 80797, in, Dossiers pratiques Francis LEFEBVRE, *Ibid*.

[3] تنص المادة 554 ق.م.ج في فقرتيها الأولى والثانية على مايلي: *" يضمن المهندس المعماري والمقاول متضامنين ما يحدث خلال عشر سنوات من تهدم كلي أو جزئي فيما شيداه من مبان أو أقاماه من منشات ثابتة أخرى، ولو كان التهدم ناشئا عن عيب في الأرض، ويشمل الضمان المنصوص عليه في الفقرة السابقة ما يوجد في المباني والمنشات من عيوب يترتب عليها تهديد متانة البناء وسلامته وتبدأ مدة السنوات (10) العشر من وقت تسلم العمل نهائيا".*

التأمين العشري أو كما يسمى بالتأمين من مخاطر المسؤولية المدنية العشرية، هو تأمين يقوم مشيد البناء باكتتابه قصد تغطية التبعات المالية الناتجة عن تحقق مسؤوليته المدنية في حالة حدوث انهيار أو وجود خطر انهيار جزئي أو كامل للبناية حيث تصل مدة التأمين إلى 10 سنوات من يوم التسلم المؤقت للأشغال. وقد ألزم المشرع الجزائري في المادة 178 من قانون التأمينات، المهندسين المعماريين والمقاولين وكذا المراقبين التقنيين باكتتاب عقد لتأمين مسؤوليتهم العشرية المنصوص عليها في المادة 554 من القانون المدني حيث يبدأ سريان هذا العقد من الاستلام النهائي للمشروع[1]. نستخلص مما سبق أن أقساط التأمين التي تتحملها المؤسسة لضمان مسؤولياتها العشرية تكون قابلة للخصم لكونها ذات صلة مباشرة بنشاطها.

قد يحصل أن تقوم الشركات التجارية الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات بالتكفل بأقساط التأمين الخاصة بالتأمين من المسؤولية المدنية لمسيريها الاجتماعيين. في هذه الحالة ما حكم هذه الأقساط من عملية الخصم؟

إن حلول الشركات التجارية محل المديرين فيها في دفع أقساط التأمين التي تهدف إلى تغطية الأخطار التي تهدد المديرين بصفة شخصية، أي تعويض الضرر الذي يلحق بذمتهم المالية، يعطي لهذه الأقساط طابع مزايا عينية، فتعتبر بذلك مكملا لما يتحصل عليه المديرون من أجر، ومن ثم يكون للشركات التجارية الحق في خصم قيمتها من ناتجها الإجمالي إذا ما توفرت على الشروط المطلوبة لإمكانية خصم الأجور والتي تتمثل في ضرورة أن يتعلق الأجر في مجمله بعمل حقيقي وأن لا يكون مبالغا فيه بالنظر إلى أهمية الخدمة المقدمة، عند عدم ذلك يتعين إعادة إدماج الجزء المبالغ فيه من الأجر في الربح الخاضع للضريبة[2].

---

[1] تنص المادة 178 فـ1 ق.ت.ج على مايلي " *يجب على المهندسين المعماريين والمقاولين وكذا المراقبين التقنيين اكتتاب عقد لتأمين مسؤوليتهم العشرية المنصوص عليها في المادة 554 من القانون المدني، على أن يبدأ سريان هذا العقد من الاستلام النهائي للمشروع* ".

[2] Dossiers pratiques Francis LEFEBVRE, *op.cit*, n° 8543, p. 689.

**الفقرة الثانية: التأمين على الحياة**

يعد التأمين على الحياة صورة من صور التأمين على الأشخاص، وهو عبارة عن عقد تتعهد بموجبه شركة التأمين بدفع قيمة التأمين إلى المؤمن له أو إلى المستفيد عند تحقق الخطر المذكور في العقد نظير أقساط متفق عليها يلتزم المؤمن له بتأديتها إلى المؤمن، ويكون مقدار التأمين إما رأسمال يدفع مرة واحدة أو إيرادا مرتبا مدى الحياة.

تتعدد وثائق التأمين على الحياة لتشمل التأمين لحال البقاء أو الحياة، يتمثل الخطر المؤمن منه في حياة المؤمن له، بحيث يلزم المؤمن بدفع مبلغ التأمين إذا بقي المؤمن له على قيد الحياة حتى تاريخ معين[1]، والتأمين لحال الوفاة، يتحقق الخطر المؤمن منه في هذه الحالة بوفاة المؤمن له قبل آجال استحقاق العقد، حيث تدفع قيمة التأمين للمستفيد المعين في وثيقة التأمين[2]، والتأمين المختلط وهو عقد يجمع بين التأمين لحال الوفاة والتأمين لحال الحياة، بحيث يستحق مبلغ التأمين إذا بقي المؤمن له حيا حتى تاريخ معين و إلى المستفيد إذا مات قبل ذلك.

هذا عموما ملخص حاولنا من خلاله توضيح معنى التأمين على الحياة بصفة عامة، ويقتضي توظيف هذا المفهوم من المنظور الجبائي الإشارة في البداية إلى أن الأصل في التأمين على الحياة أنها مسألة شخصية يجب أن يحمل بها من قام بإبرام عقد التأمين على حياته. وعلى ذلك إذا أمن صاحب مؤسسة فردية على حياته وحياة أسرته لدى إحدى شركات التأمين فلا يجوز له خصم أقساط التأمين التي يدفعها من الناتج الإجمالي لمؤسسته[3]، وهو الحال نفسه بالنسبة للشركات التجارية حيث اعتبرها الفقه الإداري الفرنسي نفقات شخصية، الأقساط التي تدفعها شركة التضامن عند إبرام لفائدة الشركاء

---

[1] تقضي المادة 64 ف 1 ق.ت.ج بما يلي: *" التأمين في حالة الحياة، عقد يلتزم بموجبه المؤمن بدفع مبلغ محدد للمؤمن له، عند تاريخ معين، مقابل قسط، إذا بقي المؤمن له على قيد الحياة عند هذا التاريخ".*

[2] المادة 65 ق.ت.ج تنص على مايلي: *" التامين في حالة الوفاة، عقد يتعهد بموجبه المؤمن بدفع مبلغ معين للمستفيد أو المستفيدين عند وفاة المؤمن له مقابل قسط وحيد أو دوري".*

[3] خالد خطيب الجشي، المرجع السالف، ص. 363.

الأحياء عقد تأمين على الحياة على رأس أحد أعضائها[1]، فإنتاج الربح لا يستوجب القيام بعملية التأمين على الحياة.

ضف إلى ذلك أن التأمين على الحياة ليس بعقد تعويض، فلا يشترط أن يلحق المؤمن له ضرر حتى يستحق مبلغ التأمين، ذلك أن مقدار التأمين يتحدد سلفا باتفاق الطرفين فإذا ما تحقق الخطر المؤمن منه المتمثل في وفاة المؤمن له أو بقائه حيا عند حلول الأجل المذكور في العقد التزم المؤمن بدفع المبلغ المتفق عليه كاملا دون اشتراط وقوع الضرر[2]. هذا معناه أن حدوث الخطر المؤمن منه هو الذي يعطي الحق في الحصول على تعويض دون النظر في مدى تضرر المؤسسة من ذلك، فلا علاقة إذن لدفع الأموال في عقد التأمين على الحياة بالضرر الذي قد يلحق المؤسسة فهو بذلك لا يتعدى كونه توظيف أموال[3]. غير أن ذلك لا يعد أمرا مطلقا فقد يدفع مبلغ التأمين المتفق عليه إلى المؤسسة بذاتها ما يؤدي إلى زيادة في أصلها الصافي وهو ما يولد ربحا خاضعا للضريبة، الأمر الذي دفع بالإدارة الجبائية في فرنسا إلى قبول خصم أقساط التأمين المدفوعة مسبقا وذلك تطبيقا للمبدأ العام القاضي بأن الدخل لا يخضع للضريبة إلا بعد خصم المصاريف المدفوعة بغرض الحصول عليه[4].

لقد أوجد الواقع العملي في فرنسا حالتين طبق عليهما هذا الاستثناء عكس ذلك لم نجد ما يشير إليها في الجزائر ربما لأن التأمين على الحياة بشكل عام لم يلق رواجا كبيرا محليا. يتعلق الأمر بحالة ما إذا أبرم عقد التأمين على الحياة لضمان تسديد قرض، وحالة التأمين المبرم من قبل المؤسسة على رأس واحد من مسيريها أو موظفيها الرئيسيين أو ما يطلق

---

[1] Doc.adm. 4C, 4524, § 4, 1er oct. 1992, in, B. DELIGNIERES, *« Rémunérations de services extérieurs (suite), Frais divers de gestion générale », « Prime d'assurance »*, Fasc 236-65, n°39, p. 9.

[2] د/ عبد القادر العطير، المرجع السالف، ص. 62.

[3] « *… L'assurance-vie ne présente aucun caractère indemnitaire puisque le versement du capital n'est aucunement lié à un préjudice que subirait l'entreprise… car elles ne sont qu'un emploi de fonds comme un autre* », M. COZIAN, *op.cit*, n° 1453, p. 568.

من ناحية أخرى فكون التامين على الحياة توظيف للأموال معناه أن المؤمن له أو المستفيد يحصل ليس فقط مقدار ما يدفعه من أموال تمثل أقساط التامين المدفوع ولكن الفوائد الناجمة عنها، حيث تتجمع الأموال المدفوعة مشكلة رأسمال ضخم يكون لشركة التامين حق استثماره في شتى أنواع القطاعات الصناعة والسياحة وغيرها من المجالات التي تعود بالفائدة على الاقتصاد الوطني، ما يعني أن المؤمن له أو المستفيد يكون له حصة في هذه الفوائد ما دام أنها نتجت من استعمال أمواله ( أي أقساط التامين المتراكمة).

[4] *Ibid*.

عليه بالتأمين الرجل الأساسي أو الرجل المفتاح. سوف نحاول فيما يلي دراسة هذين الحالتين بالاعتماد على الحلول التي وضعها القضاء والفقه الإداري الفرنسيين.

*1)- التأمين المكتتب لضمان قرض أو مساعدة مالية*. ليس ثمة ما يمنع مؤسسة ما من الاقتراض من البنوك أو أية مؤسسة مالية أخرى إذا استدعت ضرورة ممارسة نشاطها ذلك. قد تشترط هذه الأخيرة عليها لإتمام القرض إبرام لفائدتها عقد تأمين على حياة صاحبها إذا ما كنا بصدد مؤسسة فردية أو المديرين فيها إذا ما تعلق الأمر بشركة تجارية، حيث يتم ذلك في الغالب بوثيقة التأمين لحال الوفاة وهذا لضمان تسديد مبلغ القرض. كما يمكن للمؤسسة إتمام مثل هذا العقد من تلقاء نفسها[1].

تعتبر أقساط التأمين قابلة للخصم في كلتا الحالتين إلا أن طريقة الخصم هي التي تختلف. إذا تم اكتتاب وثيقة التأمين بصفة إرادية من قبل المؤسسة فلا تشكل الأقساط أعباء قابلة للخصم للسنوات التي تم فيها دفعها، إنما يتم اقتطاعها كاملة من الربح الخاضع للضريبة عند تحقق الخطر المؤمن منه أي وفاة المؤمن له أو بقائه حيا بانتهاء عقد التأمين[2].

أما إذا كان الاكتتاب بوثيقة التأمين مفروضا من قبل المقرض بمقتضى شرط صريح في عقد القرض فإن خصم أقساط التأمين من الناتج الإجمالي يتم بالتناسب مع أجل استحقاقها الذي يكون في العادة كل سنة[3]. يعد البنك في هذه الحالة المستفيد من التأمين لحال الوفاة، وهو ما يعني أن مخالفة ذلك يجعل التأمين شخصيا ما يؤدي إلى عدم إمكانية خصم الأقساط الناتجة عنه. غير أن هذه القاعدة ليست عامة التطبيق فكون البنك هو المستفيد من

---

[1] G. Morel, Fiscalité des entreprises, 12e éditions RB revue banque, 2005, p. 167.

[2] *« Lorsqu'une entreprise emprunteuse souscrit librement une assurance-vie sur la tête d'un de ses dirigeants sans que le préteur l'ait exigé, les primes d'assurances ne constituent pas une charge déductible des exercices au cours desquels elles sont dues. Elles peuvent seulement être retranchées globalement du bénéfice de l'exercice en cours lors du décès de l'assuré (ou, en cas de survie de ce dernier, lors de l'expiration du contrat… »,* Dossiers pratiques Francis LEFEBVRE, *op.cit.*, n° 8560, p. 692.

[3] *« Lorsque la souscription du contrat est imposée par le préteur en vertu d'une stipulation expresse du contrat de prêt (cas le plus fréquent), les primes sont déductibles du résultat au fur et à mesure des échéances »,* Mémento pratique Francis LEFEBVRE, *op.cit,* n° 706, p. 130.

عملية التأمين لا يعني أنه المستفيد الوحيد. وهنا أثير التساؤل حول إمكانية استفادة أشخاص آخرين من عقد التأمين إلى جانب البنك، وهل لذلك تأثير على قابلية خصم الأقساط؟

إن حل هذه الإشكالية تم من خلال اجتهاد قضائي لمجلس الدولة الفرنسي أجاز من خلاله تعيين أفراد عائلة المدير أو المستغل الفردي كمستفيدين من التعويض عن الوفاة دون أن تفقد الأقساط طابع المصاريف العامة القابلة للخصم. وتعود حيثيات هذه القضية إلى أنه تم إبرام عقد تأمين على الحياة لفائدة البنك الغرض منه تمكين الشركة من فتح حساب سحب على المكشوف باسمها، حيث عين المدير المكتتب ورثته كمستفيدين من هذا العقد إضافة إلى تعيين موثق بصفته مستلم لتعويض الوفاة مع توكيله مهمة المحافظة على هذه الأموال حتى السداد الكامل لباقي مبلغ القرض للبنك. يمكن لورثة المدير في هذه الحالة إذا ما تحقق الخطر المؤمن منه المتمثل في وفاة المدير الحصول على مبلغ من المال يقدر حسب القيمة المسددة من القرض للبنك من قبل الشركة، الذي يكون في حدود الفرق بين المبالغ المستحقة ورأس المال المدفوع، ومن ثم أجاز مجلس الدولة الفرنسي خصم أقساط التأمين المدفوعة في عقد التأمين معتبرا أن إمكانية حصول الورثة على فائدة من كونهم مستفيدين من عقد التأمين على الحياة لا ينزع عن أقساط التأمين صفة أعباء طبيعية[1].

وفي تحليله لهذا الطرح اعتبر الفقيه « F. LEFEBVRE » أن البنك في هذه القضية لم يتم تعيينه كمستفيد من التأمين حيث تضمن العقد بحسبه العبارة التالية: *" في حالة الوفاة/ زوجة المؤمن عليه، عند عدم ذلك ورثة المؤمن عليه، عند عدم ذلك أصحاب الحقوق"*، غير أنه ظهر جليا وجود التزام تسليم المبالغ المستحقة للموثق وتوليه مهمة تسديدها للبنك لإبراء ذمة شركة التأمين، فهو يرى أنه مادام أن الغرض الرئيسي من إبرام التأمين على الوفاة هو تلبية متطلبات البنك بصفة رئيسية فإن مجرد تضمن العملية ميزة لمصلحة الورثة ليس كافيا لجعل العملية غير عادية[2]. وهو الطرح الذي تم تأكيده في وقت سابق بقرار من مجلس الدولة الفرنسي اعترف فيه أن إبرام عقد التأمين مع تعيين ورثة المسير كمستفيدين

[1] CE 10/07/1992, n° 110213 : RJF 8-9/92, in, Dossiers pratiques Francis LEFEBVRE, *op.cit.*, n° 8556, p. 691.
[2] *Ibid.*

دون أن يتضمن أي التزام في مواجهة البنك يجعل من أقساط التأمين غير قابلة للخصم حتى وإن استعمل الورثة رأس المال المدفوع في تسديد للبنك[1].

*2)- التأمين المبرم من قبل المؤسسة على رأس واحد من مسيريها أو موظفيها الرئيسيين أو ما يطلق عليه بالتأمين (الرجل الأساسي أو الرجل المفتاح).* هو عقد تأمين الغرض منه تعويض المؤسسة عن الأضرار التي قد تلحق بها نتيجة عجز أو فقدان شخص يقوم بدور مهم في تسيير المؤسسة[2]، فقد يكون لأحد الشركاء أو المديرين أو المساعدين أو غيرهم مميزات شخصية تسهم بقسط كبير في نجاح المؤسسة و بوفاته أو عجزه أو تركه العمل يمكن أن يعرضها لخسارة مالية أو ضرر بالنظر إلى المركز الاستراتيجي والمهم الذي يشغله. يضمن هذا النوع من التأمين للمؤسسة استمرارية نشاطها من خلال الحصول على تعويض الخسائر التي قد تتعرض لها كانخفاض رقم أعمالها على سبيل المثال أو تغطية تكاليف توظيف وتكوين شخص آخر ليحل محله، نفقات إعادة هيكلة أو انخفاض في الإنتاجية.[3]

تطبيقا لما سبق ذكره تلجأ المؤسسة لاكتتاب التأمين لصالحها حيث يبقى المستفيد من عملية التأمين هي الشركة وليس الشريك أو المدير أو ورثته وتعين لذلك على نحو لا رجعة فيه،[4] وهو ما يستدعي ضرورة استبعاد إمكانية القيام بهذا النوع من التأمين في حالة المؤسسة الفردية أي المملوكة لشخص واحد إذا ما تم التأمين على حياة صاحبها بصفته الرجل المفتاح بالنظر إلى عدم إمكانية الفصل بين الشخص الذي تم التأمين على حياته

---

[1] CE 25/07/1975, n$^{os}$ 94844 et 96449 : *RJF* 10/75 n° 460, in, Dossiers pratiques Francis LEFEBVRE, *op.cit*, n° 8556, p. 691.

[2] *« La garantie « homme clé » est destinée à compenser les préjudices subis par l'entreprise en cas d'indisponibilité ou de disparition d'une personne jouant un rôle déterminant dans le fonctionnement de l'entreprise… »*, Dossiers pratiques Francis LEFEBVRE, *op.cit.*, n° 8600, p. 696.

[3] www.exonérationfiscale.com, L'ASSURANCE HOMME CLE, assurance-vie pour les entreprises.

[4] *« Le bénéficiaire du contrat doit être l'entreprise, désignée en tant que telle de façon irrévocable »*, Dossiers pratiques Francis LEFEBVRE, *op.cit.*, n◦ 8604, p. 697.

والمؤسسة حيث لا يمكن أن يكون المستفيد هو نفسه صاحب الاستغلال، إذا حدث ذلك فتكيف أقساط التأمين التي يدفعها على أنها نفقات شخصية[1].

يرى الفقيه « F.LEFEBVRE » أن لهذا النوع من عقود التأمين من الناحية القانونية شكلين أثنين[2]: إما شكل تأمين على الأشخاص إذا كان الغرض منه دفع مبلغ جزافي محدد مسبقا عند تحقق الخطر المؤمن منه (وفاة الرجل المفتاح أو عجزه عن العمل) أو شكل تأمين على الأخطار إذا ما كان الغرض منه تعويض المؤسسة عن الأضرار التي تلحق بها. يختلف تحديد ما إذا كان يستوجب الخصم الفوري لأقساط التأمين بالنسبة لهذين النوعين من عقود التأمين بين ما جاء في قرارات مجلس الدولة الفرنسي وما ورد عن الفقه الإداري في ذات البلد وهو تكييف يظل متباينا بينهما، فالفقه الإداري الفرنسي في تكييفه لمدى اعتبار أقساط التأمين من المصاريف العامة فرق بين حالتين:

الحالة الأولى يعتبر فيها أنه إذا نص عقد التأمين على دفع تعويض محدد حسب الخسارة المالية التي قد تلحق المؤسسة من جراء تحقق الخطر المؤمن منه (وفاة الرجل الأساسي أو عجزه عن العمل) فإن خصم أقساط التأمين يتم فوريا في كل سنة مالية في تاريخ الاستحقاق[3]. أما في الحالة الثانية إذا تم الاتفاق على أن يكون مبلغ التأمين في شكل دفع جزافي لرأس المال محدد مسبقا في عقد التأمين فلا تشكل أقساط التأمين في هذه الحالة مصارف عامة قابلة للخصم من الناتج الجبائي للسنوات التي تم دفعها في خلالها إنما يتم طرحها مجتمعة من الربح الخاضع للضريبة عند تحقق الخطر المؤمن منه المتمثل في وفاة المؤمن له أو عجزه عن العمل[4].

أما مجلس الدولة الفرنسي فقد ظهر أكثر لينا حيث لم يفرق في قبوله للخصم الفوري لأقساط التأمين بين ما إذا تم الاتفاق المسبق على قيمتها جزافا في العقد[5]، وبين ما إذا تم ذلك لاحقا عند تحقق الخطر المؤمن منه[1].

---

[1] B. DELIGNIERES, J. cl fiscal, *op.cit.*, n° 41, p. 9.
[2] Dossiers pratiques Francis LEFEBVRE, *op.cit*, n° 8600, p. 696.
[3] Dossiers pratiques Francis LEFEBVRE, *op.cit.*, n° 8606, p. 697.
[4] D. adm. 4C-4231 n◦ 9, in, Dossiers pratiques Francis LEFEBVRE, *ibid.*
[5] CE 29/07/1998, n◦ 108244 : RJF 8-9/98 n◦ 908, in, Dossiers pratiques Francis LEFEBVRE, *op.cit.*, n° 8607, p. 698.

**الفرع الثالث: نفقات الإدارة العامة**

توجد مجموعة أخرى من النفقات التي تتحملها المؤسسة للحصول على خدمات مرتبطة بنشاطها الخاضع للضريبة، تشتمل على وجه الخصوص على العمولات ومكافآت السمسرة والانقاصات والأتعاب وجميع النفقات التي تماثلها مهما كانت تسميتها والتي تقوم المؤسسة بدفعها مقابل الخدمات التي يؤديها لها الغير، حيث تعتبر مصاريفا عامة قابلة للخصم. يضاف إليها نفقات تتعلق بالإدارة العامة، تشمل نفقات التدفئة والكهرباء والماء والبريد والهاتف شريطة أن تكون مبررة بوثائق رسمية ومتصلة بنشاط المكلف.

في الحالة التي يستفيد فيها صاحب الاستغلال من التدفئة والكهرباء في وقت واحد في إطار نشاط التجاري والصناعي وسكنه الشخصي يكون لزاما عليه توزيع قيمة هذه المبالغ بين الجزء الذي يستعمله لنشاطه والجزء الخاص بسكنه، حيث أن ما يعتبر عبئا على الربح يتعلق فقط بالجزء المتعلق بنشاطه. من ناحية أخرى إذا كان المستفيد من هذه الخدمات وبصفة مجانية المستخدمين فتكون قابلة للخصم باعتبارها مكملا للأجر[2].

نشير فقط إلى أنه بالنسبة لنفقات البريد يمكن خصم قيمتها حتى ولو لم توجد وثائق مؤيدة لها، ولكن من الواجب مراعاة أن تكون متناسبة مع أهمية المؤسسة ونشاطها. أما بالنسبة لنفقات الهاتف والبرق، فلا يقبل خصم إلا إذا كانت مدعمة بالوثائق اللازمة التي تثبت قيمتها[3]. وكذلك تعد من المصاريف العامة القابلة للخصم نفقات الوثائق والاشتراك في الجرائد والمجلات والنشرات المهنية شريطة أن تكون المبالغ المدفوعة لقاء هذه الاشتراكات متصلة بنشاط المؤسسة. غير أن مجلس الدولة الفرنسي اعتبرها عنصر من الأصل الثابت للمؤسسة وبالتالي خاضعة لنظام الاهتلاك قيمة شراء كتب ووثائق دائمة التي يتم إستحداثها بشكل دوري[4].

---

[1] Mémento pratique Francis LEFEBVRE, *op.cit.*, n° 706, p. 130.

[2] B. DELIGNIERES, « *Frais et charges, dépenses de nature immobilière ou mobilière* », J. cl fiscal, Fasc 236-50, n◦ 103, p. 21.

[3] CE, 7e sous-sect. 26 sept. 1960, req, n◦ 45035 : Dr. Fisc. 1960, n◦ 45-46, comm.504, in, B. DELIGNIERES, *« Rémunérations de services exterieurs (suite), Frais divers de gestion générale »*, J.cl fiscal, *op.cit*, Fasc 236-65, n° 59, p. 12.

[4] CE, 9e et 8e sous-sect, 13 janv, 1995, req n◦ 100127, SARL Dussourd : Dr. Fisc. 1995, n◦ 23-24, comm.1254, in, B. DELIGNIERES, J. cl fiscal, n° 62, p. 13.

**الفرع الرابع: النفقات الضريبية**

تقضي الفقرة الرابعة من المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري بخصم جميع الضرائب التي تستحق على المؤسسة بسبب نشاطها التجاري أو الصناعي أو بمناسبته ماعدا ضريبة أرباح الشركات التي تؤديها طبقا لهذا القانون. ولهذا نصت على خصم *"الضرائب الواقعة على كاهل المؤسسة، والمحصلة خلال السنة المالية باستثناء الضريبة على أرباح الشركات"*.

انطلاقا من هذا النص يمكن طرح ملاحظتين هامتين، تتمثل الأولى في أن النص جاء عاما حيث لم يحصر المشرع الجبائي عملية الخصم على أنواع معينة من الضرائب دون سواها، وبذلك يمكن القول بأن جميع ما تتحمله المؤسسة من ضرائب في سبيل إنتاج الدخل يعتبر نفقة يجوز لها خصم قيمتها من الناحية القانونية. أما الملاحظة الثانية فتتمثل في أن المشرع الجبائي نص على خصم الضرائب دون الرسوم، إلا أن هذا لا يعني أنها ليست واجبة الخصم وعليه فللمؤسسة حق خصم جميع ما تتحمله من ضرائب سواء مباشرة أو غير مباشرة طالما أنها استحقت بسبب مباشرتها لنشاط تجاري أو صناعي. من هذا المنطلق سوف نحاول معالجة مسألتين هامتين تتعلق الأولى بالشروط الواجب توفرها لاعتبار الضريبة عبئا على الربح والمسألة الثانية نخصصها لشرح أهم الضرائب التي يجوز خصمها.

**الفقرة الأولى: الشروط الواجب توفرها لاعتبار الضريبة تكليفا على الربح**

يستفاد من نص المادة 141 محل دراستنا أن خصم الضرائب التي تستحق على المؤسسة متوقف على توفر ثلاثة شروط، أن يكون عبء هذه الضريبة واقعا على كاهل المؤسسة، أن لا يكون خصم هذه الضريبة محظورا صراحة بموجب القانون، أن تكون الضرائب الجائزة الخصم مدفوعة فعلا من قبل المؤسسة.

**أولا: أن يكون عبء هذه الضريبة واقعا على كاهل المؤسسة:** ينبغي لقبول خصم الضرائب أو الرسوم أو كليهما من وعاء الضريبة أن يكون عبئها واقعا على كاهل المؤسسة نفسها، أي أن تكون مقيدة ضمن أعباءها ومتصلة بنشاطها أما إذا كان واقعا على

مكلف آخر وتحملته المؤسسة نيابة عنه فلا يمكن اعتبارها نفقة قابلة للخصم[1]، ويدخل في هذا النطاق الحالات التي ألزم فيها القانون المؤسسة باقتطاع مبلغ الضريبة من استحقاقات المكلف بها وحجزها لديها تمهيدا لتوريدها إلى الخزينة العامة وهو ما يطلق عليه *"بطريقة الحجز من المنبع"* وهو الحال بالنسبة لضريبة الرواتب والأجور المستحقة على أجور ومرتبات عمال المؤسسة أو مستخدميها[2]، إضافة إلى ضريبة ريوع رؤوس الأموال المنقولة على إيرادات السندات وتوزيعات الأرباح[3] حيث تقوم المؤسسة بتسديد صافي المستحق للدائنين بعد خصم الضريبة المذكورة. وبذلك يبقى عبء هذه الضرائب واقعا على عاتق المكلف بها أصلا وليس على عاتق المؤسسة الدافعة التي يقتصر دورها على مجرد التحصيل فقط.

من جانب آخر ينبغي استبعاد الضرائب أو الرسوم المستحقة على المكلف بصفة شخصية أو على أمواله أو عقاراته المملوكة له والغير مستثمرة في نشاط المؤسسة، ومثال ذلك عدم جواز خصم الضريبة المستحقة على المرتب الذي يتقاضاه مالك المؤسسة عن عمله كأجير لدى الغير، وكذا الضريبة العقارية المستحقة على مبان تعود لصاحب المؤسسة والتي لا تدخل ضمن أصولها[4].

**ثانيا: أن لا يكون خصم هذه الضرائب محضورا بموجب القانون:** لقد استثنى المشرع الجزائري من الضرائب الجائزة الخصم، الضريبة على أرباح الشركات التجارية، ويعود السبب في هذا المنع إلى أن القصد من نص المادة 141 هو خصم الضرائب التي تشكل عبئا على المؤسسة باعتبارها نفقات منتجة للدخل، أما ضريبة أرباح الشركات فالمفروض أنها تؤدى بعد تحقق الربح وخصم جميع الأعباء والتكاليف أي أنها جزء من الربح لا تكليف عليه، فهي تمثل نصيب الدولة في الربح المحقق[5].

---

[1] عبد الحميد الرفاعي، المرجع السالف، ص. 1189.

[2] تنص المادة 128 ف1 ق.ض.م.ج على مايلي: *"يخضع للاقتطاع من المصدر، الأجراء وأصحاب المعاشات والريوع العمرية الذين يزيد أجرهم الإجمالي المحسوب عند الاقتضاء بالشهر، عن حد يحدد مبلغه بموجب قانون المالية".*
وتكون واجبة الدفع كأصل عام حسب الفقرة الأولى من المادة 129 من نفس القانون خلال العشرين يوما التي تلي الشهر أو الثلاثي إلى صندوق قابض الضرائب المختلفة.

[3] المادة 46 ق.ض.م.ج.

[4] خيرت ضيف، المرجع السالف، ص. 165.

[5] خالد الخطيب الجشي، المرجع السالف، ص. 340.

يضاف إلى الضريبة المذكورة ضريبة أخرى اعتبرها المشرع غير قابلة للخصم والمتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي[1]. الأمر ذاته ينطبق على الرسم على القيمة المضافة TVA وهي ضريبة تفرض على القيمة المضافة عن كل عملية تجارية أي على الإضافات المتتالية لقيمة السلعة أو الخدمة وليس على قيمتها الكلية فلا يمكن بأي حال من الأحوال اعتبارها قابلة للخصم كون أن من يتحمل عبئها هو المستهلك النهائي، حيث يقتصر دور المؤسسة التجارية أو الصناعية أو الخدمية على دفع الضريبة بصفة نهائية لمصلحة الضرائب في حدود الفرق بين *"الرسم على القيمة المضافة"* عند الشراء و *"الرسم على القيمة المضافة"* عند البيع ثم يسترجعها من المستهلك ضمن سعر السلعة أو الخدمة المسلمة إليه[2].

**ثالثا: أن تكون الضرائب مدفوعة فعلا** إن تحديد هذا الشرط يفرض علينا في البداية مقارنة محتوى الفقرة الرابعة من المادة 141 السابق ذكرها باللغة العربية واللغة الفرنسية، ففي النص باللغة العربية استعمل المشرع عبارة "*الضرائب الواقعة على كاهل المؤسسة، والمحصلة خلال السنة المالية*..."، يفهم من ذلك أن تسديد مبلغ الضريبة وتحصيلها من قبل الخزينة العامة يعتبر شرطا ضروريا لاعتبارها مصاريفا عامة قابلة للخصم، بمعنى آخر أن المشرع بموجب هذا النص لا يعتبر الضريبة دينا على المكلف واجب الأداء بمجرد تحقيقها، في حين أن العبارة باللغة الفرنسية هي كالآتي:

*« Les impôts à la charge de l'entreprise mis en recouvrement au cours de l'exercice »*

والأصل أن ترجمة عبارة *« mis en recouvrement »* إلى اللغة العربية كالآتي *"والتي هي قيد التحصيل"* أو *"الموضوعة في التحصيل"*، وبذلك يصبح المقصود من

---

[1] تنص المادة 82 ق.ض.م.ج على مايلي: *"لتحديد الإيرادات الصافية المنصوص عليها في المواد من 11 إلى 77 من هذا القسم الفرعي، تكون الضريبة على الدخل الإجمالي غير قابلة للخصم".*
*وتتمثل الفئات الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي في: الأرباح التجارية والصناعية المنظمة في المواد من 11 إلى 20 مكرر 2، أرباح المهن الغير تجارية من المواد 22 إلى 33، الإيرادات الفلاحية من المواد 35 إلى 36، المداخيل العقارية الناتجة عن إيجار الأملاك المبنية وغير المبنية من المواد 42 إلى 44، ريوع رؤوس الأموال المنقولة من المواد 45 إلى 65، المرتبات والأجور والمنح والريوع العمرية من المواد 66الى 76.*

[2] مقارنة بين النظام الجبائي الجزائري والنظام الجبائي الكندي، صفحة 9، www.scribd.com.

محتوى المادة بهذه العبارة أن تحقق واقعة الدفع الفعلي ليس شرطا أساسيا لاعتبار الضرائب عبئا على الربح إنما يكفي مجرد الاستحقاق وهذا تطبيقا لمبدأ الاستحقاق المحاسبي. فلا يشترط أن تسدد الضريبة خلال السنة نفسها إنما يكفي أن تكون مفروضة على المؤسسة وموضوعة قيد التحصيل خلال السنة المالية وذلك تجنبا لتحميل سنة مالية أعباء تعود لسنة أخرى أخذا بالقاعدة العامة المتعلقة بخصم التكاليف والتي تقضي بأن يتم هذا الخصم من حساب السنة التي تستحق تلك المبالغ خلالها وهو تطبيق لمبدأ سنوية الضريبة. يلاحظ من خلال تحليل نص الفقرة الرابعة باللغة العربية واللغة الفرنسية أن لكل من هاتين الصياغتين نتائج جبائية مختلفة إلا أن النص باللغة العربية هو الواجب التطبيق باعتباره النص الأصلي. وهذا رغم أنه في الواقع العملي تحرر غالبية المواد باللغة الفرنسية ثم تتم ترجمتها إلى اللغة العربية.

تحديد السنة المالية التي تخصم منها الضريبة تطرح بالنسبة للحالة التي يتم فيها تخفيض مبلغ الضريبة المستحقة. التخفيض هو مصطلح مستعمل من الإدارة الجبائية الغرض منه تحديد الجزء الزائد من الضرائب، حيث تقوم بإرجاع كل أو جزء من الضريبة إلى المكلف بها، على أن ذلك يتم إما عن طريق وسائل قانونية أو لإصلاح خطأ من مصلحة الضرائب[1]. ولقد اعتبر المشرع الجزائري في المقطع الثاني من الفقرة الرابعة من المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بأن مبلغ التخفيضات على الضرائب التي تم خصمها من الناتج الإجمالي في وقت سابق يندرج ضمن إيرادات السنة المالية التي يتم خلالها إخطار المؤسسة بدفعها[2]. ومعنى ذلك أنه إذا قامت مؤسسة ما بخصم من ناتجها ضريبة معينة وحصلت في وقت لاحق على تخفيض إما كلي أو جزئي على هذه الضريبة المخصومة وجب عليها إدماج الجزء المخفض من الضريبة في الدخل الخاضع

[1] هذه الحالة ممكنة الوقوع حيث انه بإمكان مفتشي الضرائب اكتشاف أخطاء وقعوا فيها وبالتالي يقومون بتقديم تقارير إلى مدير الضرائب للولاية يخبرونه فيها عن الخطأ المرتكب الأمر الذي يجعل مدير الضرائب يسارع باتخاذ قرار بالتخفيض الكلي، وهذا كثيرا ما يوجد في الواقع العملي. أو يمكن لمدير الضرائب قبول الشكاية في جزء منها ورفضها في جزء آخر.

[2] تنص الفقرة الرابعة في مقطعها الثاني من المادة 141 ق.ض.م.ج على مايلي: *"إذا منحت فيما بعد تخفيضات في هذه الضرائب فإن مبلغها يدخل ضمن إيرادات السنة المالية التي تم خلالها إشعار المؤسسة بدفعها"*.

للضريبة، ما يؤدي في المقابل إلى استحالة القيام بذلك إذا كانت الضريبة مستبعدة من الأصل من الخصم[1].

إن تحديد السنة المالية التي تربط عليها هذه المبالغ تخص بحسب ما تضمنته المادة السالفة الذكر تلك التي يتم خلالها تبليغ الأمر بالصرف إلى الخاضع للضريبة أي أن تاريخ استلام الإشعار الرسمي هو الذي يؤخذ بعين الاعتبار، ما يعني أن المشرع الجزائري لم يأخذ بالقاعدة العامة المتعلقة بربط الإيرادات والتي تقضي بأن تتعلق بالسنة المالية التي تصبح فيها ديونا مكتسبة[2].

**الفقرة الثانية: الضرائب القابلة للخصم**

إن جميع ما تتحمله المؤسسة من ضرائب ورسوم في سبيل الحصول على الدخل أو الربح تعد قابلة للخصم إلا ما استثناه المشرع صراحة بنص قانوني. وتتنوع الضرائب والرسوم الجائزة الخصم والتي سوف نحلل أهمها بالتمييز بين الضرائب العادية والضرائب البيئية.

**أولا: الجباية العادية** تشتمل على مجموعة من الضرائب والرسوم التي سوف نحاول توضيح بعضها فيما يلي.

**أ-الرسم على النشاط المهني « La taxe sur l'activité professionnelle »**

أنشئ هذا الرسم بموجب قانون المالية لسنة 1996، وذلك بإدماج كل من الرسم على النشاط الصناعي والتجاري والرسم على النشاط غير التجاري، ويستحق هذا الرسم سنويا

[1] Dossiers pratiques Francis LEFEBVRE, *op.cit*, n° 3890, p .321.

[2] بخلاف المشرع الفرنسي الذي و إن اعتمد في بادئ الأمر أحكاما خاصة بمبلغ التخفيض الضريبي والتي تقضي بإدماج مبلغ التخفيضات الضريبية ضمن إيرادات السنة المالية التي تم خلالها إخطار صاحب الاستغلال بدفعها، إلا أنه عدل عن ذلك، فبعد صدور قانون المالية رقم 2008-1443 المؤرخ في 30 ديسمبر 2008 عدلت المادة 23 منه أحكام ربط الإيرادات الخاصة بالتخفيضات الضريبية والرسوم القابلة للخصم، حيث تم حذف البند الرابع من المقطع الأول من الفقرة الأولى من المادة 39 من القانون العام للضرائب الفرنسي، وأصبح بذلك مبلغ التخفيض الضريبي خاضعا للضريبة خلال السنة المالية التي تشكل فيها حقوقا مكتسبة لمصلحة المؤسسة، وهو أمر يتم وفقا لطريقة حصول التخفيض، وعلى ذلك إذا تم تخفيض مبلغ الضريبة بحكم القانون، فينبغي أن يربط التخفيض بالدخل الخاضع للضريبة عند إيداع طلب التسديد من المؤسسة، غير أن الأمر يزداد صعوبة في الحالة التي تقرر فيها إقامة دعوى قضائية ضد الإدارة الجبائية، ففي هذه الحالة إذا تم إدانة الإدارة الجبائية من قبل القاضي الإداري بسداد مبلغ الضريبة المتنازع عليه، وإذا قامت هذه الأخيرة باستئناف هذا القرار فلا تنتظر المؤسسة نتيجة هذا الإجراء لربط مبلغ التخفيض بالناتج الخاضع للضريبة، حيث تستفيد المؤسسة بحسب مجلس الدولة الفرنسي من هذا الحق المكسب (التخفيض) من يوم النطق بالحكم، وعلى ذلك تكون الإدارة الجبائية ملزمة بدفع مبلغ التخفيض للمؤسسة رغم الاستئناف.
CE, 9e et 10esous-sect, 02 juin2010,req, n◦ 322663, in, www.entrepreneur.lesechos.fr.

على رقم الأعمال الذي يحققه في الجزائر الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون، الذين يمارسون نشاطا مهنيا خاضعا للضريبة على الدخل في فئة الأرباح الصناعية أو التجارية أو للضريبة على أرباح الشركات[1]. يتمثل الأساس الخاضع للرسم على النشاط المهني في رقم الأعمال خارج الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للخاضعين لهذا الرسم، وعلى رقم الأعمال متضمن الرسم على القيمة المضافة بالنسبة لغير الخاضعين لهذا الرسم. و تبلغ النسبة العامة المعمول بها 2 % توزع كالأتي: حصة الولاية بنسبة 0.59 %، حصة البلدية بنسبة 1.30% أما الصندوق المشترك للجماعات المحلية بنسبة 0.11 %[2]. يعتبر الرسم على النشاط المهني من جملة النفقات التي تكبدتها المؤسسة للحصول على الربح الصافي شأنه في ذلك شأن بقية المصاريف فيكون قابلا للخصم طالما أنه ترتب على المؤسسة خلال دورة الاستغلال.

**ب-الرسوم العقارية « Les taxes foncières »**

يعد الرسم العقاري ضريبة مباشرة على الملكيات العقارية، فهو عبارة عن رسم سنوي مفروض على جميع الملكيات المبنية والغير مبنية الموجودة فوق التراب الجزائري، حيث يلتزم المكلف بالضريبة بتأديته مباشرة لإدارة الضرائب قصد تمويل ميزانية البلديات[3]. تطبيقا لذلك، تخضع بوجه عام جميع ما تملكه المؤسسات من عقارات مبنية كانت أو غير مبنية لهذه الضريبة دون تمييز فيما يخص المؤسسة الفردية[4] بين ما إذا كانت مدرجة ضمن أصولها أو مقيدة في مال صاحب المؤسسة الخاص[5]، على أن ما يعتبر منها في هذه الحالة عبئا على الربح الإجمالي للمؤسسة ينحصر في الرسوم العقارية المتعلقة بالعقارات المدرجة في أصل المؤسسة حتى وإن خصص جزء منها لإقامة المستغل الفردي، فهي تشكل عبئا خاصا بالمؤسسة[6].

---

[1] المادة 217 ق.ض.م.ج.

[2] المادة 222 ق.ض.م.ج.

[3] د/ برحماني محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري دراسة مقارنة 2009، دار الجامعة الجزائرية، ص. 63.

[4] بالنسبة للمؤسسة الفردية لا تخضع للضريبة العقارية باسم المؤسسة إنما باسم مالكها.

[5] P. SERLOOTEN, *op.cit*, n° 1074, p. 665.

[6] *« La taxe foncière correspondant aux immeubles figurant à l'actif de l'entreprise est déductible en totalité des bénéfices de celle-ci même ci l'un de ces immeubles est affecté à*

**1- الرسم العقاري على الممتلكات المبنية** تنص المادة 248 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري على أنه: *"يؤسس رسم عقاري سنوي على الملكيات الموجودة فوق التراب الوطني باستثناء تلك المعفية من الضرائب صراحة"*. وقد عرف الفقه الملكيات المبنية بأنها تلك المنشآت المثبتة في الأرض بصفة دائمة، والتي تمثل بناء حقيقي كالمنازل، المصانع وغيرها من المنشآت المشابهة وأن تكون منتهية[1].

عددت المادة 249 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري العقارات المشمولة بالرسم العقاري والتي يمكن استغلالها لغايات تجارية أو صناعية كالآتي:

- المنشآت المخصصة لإيواء الأشخاص والمواد كالورشات أي جميع البنايات الصناعية مهما كانت طبيعتها، أو تلك الخاصة بتخزين المنتوجات كالمستودعات، الأحواض، خزانات الغاز والمياه وغيرها.

- المنشآت التجارية الكائنة في محيط المطارات الجوية والموانئ ومحطات السكك الحديدية ومحطات الطرقات، بما فيها ملحقاتها المتكونة من مستودعات وورشات الصيانة.

إضافة إلى ذلك، وسع المشرع الجزائري مجال تطبيق هذا الرسم ليشمل الأراضي غير المبنية، وعلى ذلك تأخذ حكم رسم المباني الأراضي الملحقة بالمباني حيث اعتبرها المشرع عقارات مبنية حكما، ويتعلق الأمر بالمساحة الأرضية التي يقوم عليها البناء وهو الحال نفسه بالنسبة لملحقات البناية كالفناء والحديقة على سبيل المثال، أما فيما يخص النشاطات التجارية والصناعية فقد أخضع المشرع الأراضي غير المستغلة في الزراعة والمستعملة في نشاط تجاري أو صناعي لحكم العقار المبني كالورشات وأماكن إيداع البضائع وغيرها من الأماكن من نفس النوع[2].

---

*l'habitation de l'exploitant »*, Dossiers pratiques Francis LEFEBVRE, *op.cit*, n° 3855, p. 317.

[1] *« … Les propriétés bâties s'entendent de toutes constructions fixées au sol à perpétuelle demeure et présentant le caractère de véritable bâtiment »*, P. SERLOOTEN, *op.cit*., n° 1075, p. 665.

[2] المادة 249 ف 3 و 4 من ق.ض.م.ج.

يتكون الأساس الخاضع للرسم العقاري من ناتج ضرب القيمة الايجارية الجبائية لكل متر مربع للملكية المبنية في المساحة الخاضعة للضريبة وهذا بعد تطبيق تخفيض سنوي يساوي 2% كتعويض عن قدم البناية على أن لا يتجاوز هذا التخفيض نسبة 40 % و50 % بالنسبة للمصانع[1]. وتحسب القيمة الايجارية الجبائية للعقار المبني وما يدخل في حكمه وفقا للتقدير الذي يضعه المشرع والذي يختلف باختلاف العقار وموقعه، حيث قسم المشرع التراب الجزائري إلى أربعة مناطق وكل منطقة مقسمة إلى ثلاثة مناطق فرعية[2]. أما مساحة العقار المبني فتحدد حسب طبيعة العقار، فيما يخص المؤسسات فإن مساحة المحلات التجارية تحدد فيها بنفس الطريقة التي تحدد بها المباني الفردية أو المنازل الواقعة في المباني الجماعية، أما فيما يتعلق بالمحلات الصناعية يتم تحديد المساحة الضريبية بحدود المساحة التي تمتد على رقعتها فعلا[3].

أوضح المشرع الجبائي الجزائري في المادة 261 ب من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة النسب المطبقة في حساب الرسم العقاري على الملكية المبنية والتي تختلف بحسب ما إذا كان العقار مبنيا فعلا أو عبارة عن ارض ملحقة بالمبنى، حيث تقدر ب3 % من الأساس الخاضع للضريبة في الملكيات المبنية فعلا والذي يطبق فيما يخص المؤسسات على المباني المستخدمة لأغراض تجارية أو صناعية. أما عن العقارات الغير مبنية والتي تأخذ حكم العقار المبني ويطبق عليها الرسم المفروض على العقارات المبنية كونها تشكل ملحقا لملكية مبنية فإن قيمة الضريبة تكون ب 5% من الأساس الخاضع للضريبة عندما تقل المساحة أو تساوي 500 م و7% عندما تفوق المساحة 500 م وتقل أو تساوي 1.000 م و 10% عندما تفوق مساحتها 1.000 م[4].

---

[1] تنص المادة 254 ق.ض.م.م.ج على انه: *"ينتج أساس فرض الضريبة من ناتج القيمة الايجارية الجبائية لكل متر مربع للملكية المبنية، في المساحة الخاضعة للضريبة.*
*يحدد أساس فرض الضريبة بعد تطبيق معدل تخفيض سنوي يساوي 2 % سنويا، مراعاة لقدم الملكية المبنية.*
*غير انه لا يمكن أن يتجاوز هذا التخفيض حدا أقصى قدره 40 %.*
*يحدد بالنسبة للمصانع معدل التخفيض ب 50 % وهذا على نمط واحد".*

[2] لأكثر تفصيل يستحسن الرجوع للمادة 256 ق.ض.م.ج.

[3] لأكثر تفصيل يستحسن الرجوع للمواد من 258 إلى 260 ق.ض.م.ج.

[4] المادة 261 ب ق.ض.م.ج.

**2)- الرسم العقاري على الملكيات غير المبنية:** لا يحضى هذا النوع من الرسوم بأهمية كبيرة من الناحية العملية بالنسبة للمؤسسات التجارية أو الصناعية، والتي وبالرغم من إمكانية امتلاكها لأراض غير مبنية إلا أن تخصيصها لغايات صناعية أو تجارية يجعلها خاضعة للرسم العقاري على الملكيات المبنية ما يجعل من تطبيق هذا الرسم يتعلق خصوصا بالملكيات الريفية[1]. وعلى ذلك تسري هذه الضريبة على جميع الأراضي الغير مبنية باستثناء تلك الخاضعة للرسم العقاري على الملكيات المبنية، كما تستحق على الأراضي الكائنة في القطاعات العمرانية أو القابلة للتعمير، المحجر ومواقع استخراج الرمل والمناجم في الهواء الطلق وعلى مناجم الملح والسبخات والأراضي الفلاحية[2] وتقدير هذا الرسم يتم تبعا للطريقة المتبعة بالنسبة للرسم على الملكيات المبنية حيث حددت المادة 261 - ز من نفس القانون النسب المطبقة في حساب هذا الرسم[3].

**ثانيا: الجباية البيئية**

تشكل حماية البيئة حيزا هاما من اهتمامات الدولة الجزائرية لوضع حد لمختلف أنواع التلوث وخاصة تلوث الهواء والماء، فكون الجزائر من الدول النفطية ينجر عنه أثار سلبية على البيئة الناجمة أساسا على الصناعة النفطية. ضف إلى ذلك أن ممارسة نشاط تجاري أو صناعي من شأنه التسبب في التلوث بالنظر إلى أن معظم المصانع وغيرها في الجزائر تتمركز على الشريط الساحلي وهي تقذف ملايين الأطنان من الانبعاثات والنفايات السامة في الجو والمسطحات المالية. وتجسيدا لذلك شرعت الجزائر ابتداء من التسعينات في وضع مجموعة من الرسوم الغرض منها تحميل أصحاب الأنشطة الملوثة مسؤولية التلوث وإشراكهم في تمويل التكاليف التي تستدعيها عملية حماية البيئة. وأهم هذه الرسوم نذكر الرسم على النشاطات الملوثة أو الخطيرة على البيئة، رسم التطهير، الرسوم الخاصة بالانبعاثات الجوية، والرسم التحفيزي للتشجيع على عدم تخزين النفايات الصناعية الخاصة أو الخطيرة.

---

[1] P. SERLOOTEN, *op.cit*, n°1079, p. 672.

[2] المادة 261- د ف2 ق.ض.م.ج.

[3] المادة 261 – و ق.ض.م.ج.

**أ-الرسم على النشاطات الملوثة أو الخطيرة على البيئة:** تم تأسيس هذا الرسم لأول مرة بموجب المادة 117 من قانون المالية لسنة 1992 والذي يفرض على النشاطات الملوثة أو الخطيرة على البيئة[1]، حيث كرس المشرع تطبيق مبدأ الملوث الدافع من خلال إشراك المسؤولين (المنشآت الملوثة) في تحمل جانب من تكاليف الأضرار التي ألحقوها بالبيئة وكذا النفقات المرتبطة بعمليات إعادة تأهيل وإزالة التلوث.

وقد تم إعادة تقدير قيمة مبلغ هذا الرسم ضمن قانون المالية لسنة 2000[2]، حيث تدرج المشرع في تحديد المعدل السنوي للرسم على الأنشطة الملوثة أو الخطيرة على البيئة تبعا لتصنيف المنشآت المصنفة، إذ حدد قيمة الرسم المطبق على المنشآت الخاضعة لتصريح مبلغ 9.000 دج سنويا، ويخفض هذا الرسم إلى حدود 2000 دج سنويا بالنسبة لهذا الصنف من المنشآت التي لا تشغل أكثر من شخصين. أما بالنسبة للمنشآت المصنفة الخاضعة لترخيص من رئيس المجلس الشعبي البلدي فحدد أساس الرسم ب 20.000 دج سنويا ويخفض إلى حدود 3000 دج سنويا بالنسبة للمنشآت التي لا تشغل أكثر من شخصين.

من جانب أخر، حدد المشرع أساس الرسم بالنسبة للمنشآت المصنفة التي تخضع أحد أنشطتها على الأقل لترخيص من الوالي المختص إقليميا ب 90.000 دج، ويخفض إلى حدود 18.000 دج سنويا بالنسبة للمنشآت التي لا تشغل أكثر من شخصين. وبالنسبة للمنشآت المصنفة التي تخضع أحد أنشطتها على الأقل لترخيص من الوزير المكلف بالبيئة فحدد أساس الرسم ب 120.000 دج ويخفض هذا الرسم إلى 24.000 دج سنويا بالنسبة للمنشآت التي لا تشغل أكثر من شخصين. ويمكن مضاعفة مبلغ الرسم المحدد لكل صنف من المنشآت المصنفة السابقة بمعامل مضاعف يتراوح بين 1 و10 تبعا لطبيعة النشاط وأهميته وكذا نوع وكمية الفضلات والنفايات الناجمة عنه طبقا للتنظيم الساري المفعول.

---

[1] كان مقدار هذا الرسم في ظل قانون المالية لسنة 1992. متواضعا في بدايته إذ كان يتراوح من 750 دج إلى 30.000 دج وهذا حسب طبيعة النشاط ودرجة التلوث المنجرة عنه، لهذا قام المشرع ونظرا لتواضع أسعار هذا الرسم بمراجعتها بموجب المادة 54 من قانون المالية لسنة 2000 الذي ضاعف من قيمته.

[2] المادة 54 من القانون رقم 99-11 المؤرخ في 23 ديسمبر 1999 المتضمن لقانون المالية لسنة 2000، ج. ر، العدد 92، ص. 3.

**ب- رسم التطهير:** يلحق بالرسم العقاري المطبق على الملكيات المبنية رسم سنوي اصطلح على تسميته برسم رفع القمامات المنزلية والذي يرتبط باستفادة أصحاب الملكية المبنية من رفع النفايات يوميا، ويتم تطبيقه سنويا لفائدة البلديات أين توجد خدمة رفع القمامات المنزلية[1]، وهو رسم ثابت محدد قانونا تتم جبايته باسم مالك البناية أو المنتفع أو المستأجر[2]، وإذا كان الأصل فيه قابليته للخصم باعتباره عبئا على الربح فانه استثناءا يستبعد خصمه بالنسبة لصاحب الاستغلال في الحالة التي يستعمل فيها البناء أو جزء منه لحاجاته الشخصية. وقد بين المشرع قيمة رسم التطهير في المادة 263-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حيث تتراوح بالنسبة للمحلات ذات الاستعمال التجاري أو الصناعي من 1000 دج إلى 10.000 دج، ومن 10.000 دج إلى 100.000 دج عندما تكون كمية النفايات الصادرة كبيرة.

**ج- الرسوم الخاصة بالانبعاثات الجوية:** تم إدخالها بموجب قانون المالية لسنة 2002، وهي نوعان:

- الرسم التكميلي على التلوث الجوي: ويتعلق بالنشاطات الصناعية التي تتجاوز كمية الانبعاثات الغازية بها الحدود القصوى التي ينص عليها القانون، ويحسب مبلغ هذا الرسم بالاعتماد على المعدل الأساسي السنوي للرسم على النشاطات الملوثة والخطيرة على البيئة، إضافة إلى استخدام معامل مضاعف قيمته من 1 إلى 5 حسب نسبة تجاوز حدود القيم[3].

-الرسم على الوقود: إن خطر التلوث الناجم عن النفط خصوصا خطر الرصاص على الصحة العامة دفع السلطات العمومية إلى تعميم استعمال البنزين الخالي من الرصاص على اعتبار أنه غير ملوث بالمقارنة مع أنواع الوقود الأخرى. في المقابل انشأ قانون المالية لسنة 2002 الرسم على الوقود المحتوي على الرصاص تحدد تعريفته بدينار واحد (1) لكل لتر من البنزين "الممتاز" و"العادي"، ويقتطع الرسم ويحصل كما هو الحال بالنسبة

---

[1] د/ برحماني محفوظ، المرجع السالف، ص. 126.

[2] المادة 261 مكرر 1 ق.ض.م.ج تنص على مايلي: *"يؤسس سنويا رسم خاص برفع القمامات المنزلية باسم المالك أو المنتفع. يتحمل الرسم المستأجر الذي يمكن أن يكلف مع المالك بدفع الرسم سنويا بصفة تضامنية".*

[3] المادة 54 من قانون المالية لسنة 2000.

للرسم على المنتوجات البترولية ويتم توزيع ناتج هذا الرسم بالتساوي بين الصندوق الوطني للطرقات والطرقات السريعة وبين الصندوق الوطني للبيئة وإزالة التلوث[1].

**د- الرسم التحفيزي للتشجيع على عدم تخزين النفايات الصناعية الخاصة أو الخطيرة:** ويقدر مبلغ الرسم وفقا لقانون المالية لسنة 2000 ب 10.500 دج/طن[2]، ويمنح المستغل مهلة تقدر ب3 سنوات ابتداء من تاريخ إقرار الرسم لانجاز التجهيزات الكفيلة بالتخلص من النفايات.

يستخلص في الأخير النتيجة التالية، هي أن النفقات المرتبطة بوسائل العمل تحتل جزء لا يستهان به من المصاريف العامة القابلة للخصم، سواء نتجت عن توفير وسائل العمل للمؤسسة أو عن استعمالها لحاجات النشاط، غير أن ما تنفقه المؤسسة خلال دورة الاستغلال لا يتوقف عند هذا الحد. فعدم إمكانية حصر جميع أنواعها يؤكد وجود عناصر أخرى، منها ما يساهم في تطوير المؤسسة وتنشيط استثماراتها، والبعض الآخر يرتبط بظروف استثنائية تحمل المؤسسة خسارة تكون قابلة للخصم وهو موضوع المبحث الثالث.

## المبحث الثالث: النفقات المتنوعة الأخرى

من الصعوبة بمكان في حياة المؤسسة وضع قائمة بالنفقات التي يستلزمها النشاط التجاري أو الصناعي، لذلك ارتأينا معالجة البعض من النفقات الرئيسية، منها ما يساهم في تطوير المؤسسة من خلال البحوث العلمية والدعاية والإعلان والإعانات والتبرعات التي تظهر كعناصر فاعلة تساهم بشكل كبير ومباشر في زيادة وتنمية الأرباح من سنة مالية إلى أخرى وتوسيع نشاطها، ومنها ما تأخذ صفة المصاريف العامة رغم أن المؤسسة لا تتحملها بطريقة مباشرة وهذا بسبب طابعها الاستثنائي الذي يرتب عليها خسارة، من خلال

---

[1] تنص المادة 38 قانون المالية لسنة 2002، على مايلي: *"يؤسس رسم على الوقود تحدد تعريفته بدينار واحد (1) دج لكل لتر من البنزين "الممتاز" و"العادي" بالرصاص،*
*يقتطع الرسم ويحصل كما هو الحال بالنسبة للرسم على المنتوجات البترولية.*
*يوزع ناتج الرسم على الوقود كما يأتي:*
*- 50 % لحساب التخصيص الخاص رقم 100-302 الذي عنوانه "الصندوق الوطني للطرق والطرق السريعة".*
*- 50 % لحساب التخصيص الخاص رقم 065-302 الذي عنوانه "الصندوق الوطني للبيئة وإزالة التلوث"."*

[2] المادة 203 من قانون المالية لسنة 2002.

المطلبين التاليين، المطلب الأول مخصص للنفقات المصروفة في سبيل تطوير استثمارات المؤسسة والمطلب الثاني مخصص لدراسة تعويض الخسائر.

## المطلب الأول: النفقات المصروفة في سبيل تطوير المؤسسة

في ظل التغيرات والتطورات الجديدة واللامتناهية، وفي فترة تشهد منافسة حادة بين المؤسسات، ينبغي على المؤسسة إذا أرادت أن تفرض نفسها وتحافظ على دوامها، وتغزو أكبر حصة من السوق، أن تحقق في كل مرة ميزة تنافسية جديدة، عن طريق إنتاج منتوج جديد أو تحسينه، ولا يتأتى هذا إلا بالاهتمام بوظيفة البحوث العلمية وكل ما له علاقة بالإبداع التكنولوجي، كما أن للإعلان والإشهار أثر في خلق مركز تنافسي للمنتوج بالاستناد إلى ما تحققه هذه الوسيلة من ترويج للسلع والخدمات تمكن المؤسسة من زيادة مبيعاتها ورفع رقم أعمالها بطريقة سريعة، ولا يختلف اثنان أن التبرعات ولو أن ظاهرها خيري إلا أنه يمكن أن يكون لها طابع ترويجي بجلب الاهتمام بالمنتج، جميعها نفقات تساهم في تطوير المؤسسة، حيث أقر المشرع بجواز خصمها لكن وضع لها حدودا، وفيما يلي سوف نحاول دراسة مختلف هذه الوسائل.

### الفرع الأول: نفقات البحث العلمي والتقني

في ظل تعدد المؤسسات واحتدام المنافسة بينها، تشكل البحوث العلمية والتقنية أحد الوسائل التي تعزز بها المؤسسة مكانتها في الأسواق الداخلية والخارجية كما تمكنها من ولوج أسواق جديدة لما لها من انعكاسات على تطور المؤسسة في المجالين الصناعي والتجاري وما يترتب عليه من تطوير الإنتاج كما ونوعا وتحسين الخدمات. ولقد اعتبر المشرع الجزائري في المادة 170 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نفقات البحث العلمي والتقني من المصاريف العامة التي يجوز للمؤسسة خصمها دفعة واحدة من السنة التي صرفت فيها مادام أن الغرض من تحمل تكاليفها تحقيق مصلحة المؤسسة[1]. بالنسبة للنفقات المصروفة في إطار بحث التطوير داخل المؤسسة أجاز المشرع خصم

[1] المادة 170 ق.ض.م.ج تنص على مايلي: *" يخصم مبلغ نفقات التسيير المترتبة عن عمليات البحث العلمي أو التقني من أرباح السنة أو السنة المالية التي تم فيها إنفاق هذه المصاريف، وذلك من أجل تحديد الضريبة".*

قيمتها إلى غاية 10 % من مبلغ الدخل أو الربح دون أن تتجاوز مائة مليون دينار (100.000.000 دج) ولو أنه ألزم في مقابل ذلك المؤسسة بإعادة استثمار المبلغ المخصوم في إطار هذا البحث[1].

قدم النظام المحاسبي المالي الجديد رؤيا أخرى في معالجته لهذه النفقات، فهو و إن أبقى على إلزامية قيد تكاليف البحث[2] ضمن الأعباء[3]، فإنه بالنسبة لنفقات التطوير التي ينجم عنها عملية تنمية وتطوير المؤسسة، أوجب تثبيت قيمتها ومعالجتها محاسبيا ضمن الأصول المعنوية[4]، إذا توفرت الشروط الآتية مجتمعة[5]، وهي ضرورة ارتباط هذه التكاليف بعمليات نوعية مستقبلية من شأنها تحقيق مردودية شاملة، إمكانية تقييم هذه التكاليف تقييما صادقا (موثوقية القياس)، امتلاك القدرة المالية والتقنية لإتمام العمليات المرتبطة بتكاليف التطوير، والقدرة على استعمال الأصل أو بيعه.

إذا ما قارنا هذه الأحكام بما نص عليه المشرع الجبائي فيما يتعلق بنفقات التطوير، نخلص إلى عدم وجود ترابط ورؤيا موحدة في معالجة هذه النفقات، أي عدم وضوح للحدود الفاصلة في تكاليف التطوير بين وقت اعتبارها خاضعة للاهتلاك ووقت اعتبارها جزء من المصاريف العامة القابلة للخصم دفعة واحدة. فهل يفهم من ذلك أن تطبيق نص المادة 171 من قانون الضرائب يكون لاحقا لتطبيق القواعد المحاسبية، بمعنى أن تطبيقه يتم فقط في حال تخلف أحد الشروط الموجبة لتثبيت قيمة تكاليف التطوير وفقا للنظام المحاسبي المالي؟

---

[1] المادة 171 ف 1 ق.ض.م.ج تنص على مايلي: *"تخصم من الدخل أو الربح الخاضع للضريبة إلى غاية عشرة بالمائة 10 % من مبلغ هذا الدخل أو الربح، في حدود سقف يساوي مائة مليون دينار (100.000.000 دج)، النفقات المصروفة في إطار بحث التطوير داخل المؤسسة شريطة إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث".*

[2] يعرف البحث بأنه التحري للحصول على معرفة وإدراك علمي أو تقني جديد.

[3] جاء في المادة 15.121 من النظام المحاسبي المالي الجديد السالف ما يلي: *" تشكل نفقات البحث أو النفقات الناجمة عن طور البحث عن مشروع داخلي أعباء تدرج في الحسابات عندما تكون مستحقة ولا يمكن تثبيتها".*

[4] يسجل القسم الفرعي لحساب 20 الحساب 203 " مصاريف التنمية القابلة للتثبيت"، في الصنف 2 حسابات التثبيتات.

[5] جاء في المادة 14.121 من النظام المحاسبي المالي الجديد السالف ما يلي: *"تشكل نفقات التنمية أو النفقات الناجمة عن طور التنمية لأي مشروع داخلي تثبيتا معنويا في الحالات الآتية:*
*- إذا كانت تلك النفقات ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة،*
*- إذا كان الكيان ينوي ويمتلك القدرة التقنية والمالية وغيرها لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية أو استعمالها أو بيعها،*
*- إذا كان يمكن تقييم هذه النفقات بصورة صادقة".*

لم نجد أي تدخل من جانب القاضي الجزائري ولا الإدارة الجبائية في تقديم تفسير للنصوص القانونية وبيان كيفية تطبيقها، عكس ذلك اعتبرت الإدارة الجبائية في فرنسا عند تعرضها لهذه المسألة أن طريقة المحاسبة هي التي تحدد النظام الجبائي لنفقات البحث والتطوير[1]. وهو أمر منطقي تأسيسا على أن تحديد النتيجة المحاسبية سابق على تحديد النتيجة الجبائية التي تفرض عليها الضريبة. فعلى الرغم من منح التشريع الفرنسي للمؤسسة الحق في اختيار طريقة الخصم التي تلائمها، وذلك ما بين خصمها دفعة واحدة من السنة المالية التي أنفقت فيها وما بين تثبيت قيمتها[2]، وهي العملية التي تستلزم بحسب الفقه الإداري الفرنسي لتطبيقها احترام القواعد التالية، تقييد من جهة التكاليف الناجمة عن البحث العلمي والتقني ضمن أصول ميزانية المؤسسة، ومن جهة أخرى اهتلاك قيمة هذه النفقات في أجل أقصاه خمس سنوات وذلك وفقا لنظام الاهتلاك الخطي[3]. إلا أن الإدارة الجبائية لم تعتمد هذه الأحكام الجبائية بحذافيرها، وهو ما يحد في الواقع العملي من الإمكانية المتاحة للمؤسسة في اختيار طريقة الخصم التي تلائمها.

صنفت المادة 3/311 من المخطط المحاسبي العام الفرنسي نفقات البحث العلمي والتقني إلى نوعين:

1)- نفقات البحث: التي تشمل على عمليات البحوث التطبيقية وجزء من عمليات البحوث الأساسية[4] والتي نصت بوجوب إدراجها ضمن الأعباء، وهو ما يعني عدم إمكانية

---

[1] *« Selon l'administration, c'est le mode de comptabilisation des frais de recherche et développement qui détermine le régime fiscal de ces dépenses »*, D. adm. 4C-232 n◦ 7 du 30/10/1997, in, Emmeline CHERQUI, Chroniques juridiques, le régime fiscal des dépenses de recherches et développement, mars 2009, www.juritel.com /liste_des_chroniques-1375.html.

[2] Art. 236 – I C.G.I.fr : *« Pour l'établissement de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, les dépenses de fonctionnement exposées dans les opérations de recherche scientifique ou technique peuvent, au choix de l'entreprise, être immobilisées ou déduites des résultats de l'année ou de l'exercice au cours duquel elles ont été exposées ».*

[3] D.adm. 4C-232 n$^{os}$ 7 à 10, in, *Mémento pratique* Francis LEFEBVRE, *op.cit.*, n° 711, p. 131.

[4] *« … Les frais de recherches – ceux qui couvrent les opérations de recherche fondamentale et certaines opérations de recherches appliquées… »,* Emmeline CHERQUI, www.juritel.com, *op.cit.*

المؤسسة من الاستفادة من قاعدة الاختيار الواردة في المادة 236 من القانون العام للضرائب الفرنسي[1].

2)- نفقات التطوير: والتي تضم جزء من نفقات البحوث التطبيقية وتكاليف خاصة بالتطوير التجريبي[2]، وهي الحالة التي تطبق فيها قاعدة الاختيار حيث تحتفظ المؤسسة بإمكانية إدراج هذه التكاليف في أصل الموازنة، وذلك يستلزم توفر شروط محددة في الفقرة الثانية من المادة 3/311 من المخطط المحاسبي العام الفرنسي والتي تعتبر في مجملها مشابه لما سبق ذكره، لأن تخلف أحدها يجعل النفقات قابلة للخصم بصفتها مصاريف عامة. قاعدة الاختيار تنطبق على جميع مشاريع المؤسسة وليس مشروع بمشروع، على أن اختيار طريقة تثبيت قيمة هذه النفقات ضمن الأصول تعتبر قرارا لا رجعة فيه لأنه يتعلق بطريقة مفضلة، إلا في حالة تغيير الطريقة[3].

كان حريا بالإدارة الجبائية في الجزائر أن تحذو حذو نظيرتها الفرنسية في تقديم التفسيرات الملائمة التي يمكن معها إيجاد تقارب بين القواعد الجبائية والواقع المحاسبي وإجلاء ما يمكن أن ينشأ من غموض في التطبيق لأحكام ومبادئ كلا القانونين.

زيادة عن ذلك ومواكبة منه للتطور التكنولوجي الحاصل في العالم أضاف المشرع الفرنسي فقرة ثانية اعتبر فيها النفقات المترتبة عن عمليات تصميم اللوجسيال أو ما يسمى بالبرمجيات من المصاريف القابلة للخصم وطبق في ذلك نفس القاعدة الخاصة بحرية

---

[1] Art. 311/3 – al 1 du P.C.G Fr (CRC n◦ 2004-15 du 23 juin 2004 relatif à la définition, à la comptabilisation et l'évaluation des actifs) : *« 1-Les dépenses engagées pour la recherche (ou pour la phase de recherche d'un projet interne) doivent être comptabilisées en charge lorsqu'elles sont encourues et ne peuvent plus être incorporées dans le cout d'une immobilisation incorporelle à une date ultérieure ».*

[2] *« … Les frais de développement, qui couvrent une partie de la recherche appliquée et le développement expérimental… »,* Emmeline CHERQUI, www.juritel.com, *op.cit.*

[3] *« … L'option relative au traitement des couts de développement, c'est-à-dire d'inscription en charge ou en immobilisation, s'applique de manière globale à tous les projets et non plus projet par projet…dans la second hypothèse, l'option pour l'inscription à l'actif de ces couts est irrévocable puisqu'il s'agit d'une « méthode préférentiel », sauf changement de méthode »,* Emmeline CHERQUI, www.juritel.com, *op.cit.*

الاختيار السابقة الذكر[1]. فيما أغفل المشرع الجزائري تنظيمها بنص قانوني خاص بالرغم من وجود هذا النوع من النفقات في الواقع العملي.

ينبغي بادئ ذي بدء، الإشارة إلى أن تحديد النظام الجبائي للوجسيال (البرمجيات) يختلف بين ما إذا كان مقتنى أو مصمم من قبل المؤسسة. فتكاليف شراء اللوجسيال لغرض استثماره تشكل من حيث المبدأ عناصر معنوية للأصل المثبت قابلة للاهتلاك على المدة المحتملة لاستعماله[2]. أما بالنسبة لنفقات تصميم اللوجسيال تستفيد هنا المؤسسة من رخصة الاختيار المطبقة بالنسبة لنفقات البحث العلمي والتقني وذلك بين خصمها دفعة واحدة وبين تثبيت قيمتها تمهيدا لاهتلاكه وفقا لنظام الاهتلاك الخطي في مدة أقصاها 5 سنوات ابتداء من تاريخ إتمام اللوجسيال[3].

واللوجسيال هو عبارة عن مجموع التعليمات والبرامج والقواعد والعمليات وكذا الوثائق التي يمكن أن ترفق بها والخاصة بتشغيل معدات معالجة المعلومات[4]. فهو بذلك يتميز بعناصر معنوية تشتمل على البرامج اللازمة لمعالجة المعلومات وعلى عناصر مادية تمثل الحامل لهذه العناصر المعنوية (أقراص أو أشرطة مغناطيسية، وثائق مكتوبة)[5]. وحسب الإدارة الجبائية الفرنسية تشتمل نفقات تصميم اللوجسيال على جميع المصاريف التي تتحملها المؤسسة خلال مختلف مراحل تحديد وتوصيف المتطلبات الضرورية للوجسيال المراد تحقيقه، ومراحل ضمان أشغال البرمجة واختبارات المراقبة السابقة إما عند تصنيع وتسويق البرمجيات أو عند استخدامها من قبل المؤسسة نفسها[6]. في مقابل ذلك،

---

[1] Art. 236 I – al 3 C.G.I.fr : *« Ces dispositions sont applicables aux dépenses exposées dans les opérations de conception de logiciels ».*

[2] Dossiers pratiques Francis LEFEBVRE, *op.cit.*, n° 4476, p. 376.

هناك استثناء يخص هذه القاعدة يتعلق بسعر الشراء، حيث أجازت الإدارة الجبائية في فرنسا للمؤسسات إدراج ضمن المصاريف العامة تكلفة شراء اللوجسيال إذا لم تتجاوز قيمته 500 اورو للوحدة.

[3] Art. 236 I – al 3 du CGI Français précédemment cité.

[4] *« Un logiciel est un ensemble d'instructions, de programmes, procédés et règles ainsi que la documentation qui leur est éventuellement associée, relatifs au fonctionnement d'un matériel de traitement de l'information »,* in, B.DELIGNIERES, *« Rémunérations de services extérieurs (suite) frais divers de gestion générale »,* J. cl fiscal, Fasc 236-65, n◦ 11, p. 4.

[5] *Ibid.*

[6] *« Selon l'administration, les dépenses de conception de logiciels sont celles supportées pendant la période qui s'entend de la phase de l'analyse fonctionnelle jusqu'à celle des*

ينبغي إدراج نفقات تسجيل واستنساخ البرمجيات (اللوجسيال) على الدعامات في سعر تكلفة التثبيتات أو المخزونات[1].

إن مسألة كون أن طريقة المحاسبة هي من تحدد النظام الجبائي لنفقات البحث العلمي والتقني لا تطرح بالنسبة لنفقات تصميم اللوجسيال، فحتى وإن اختارت المؤسسة من الناحية المحاسبية تثبيت نفقات اللوجسيال فلها أن تحتفظ بإمكانية الخصم الفوري لقيمتها من الناحية الجبائية، ذلك أن المعالجة الجبائية مستقلة عن المعالجة المحاسبية[2].

من ناحية أخرى ينبغي الإشارة إلى أن مفهوم نفقات التسيير التي جاء بها كلا من المشرعين الجزائري والفرنسي يستبعد من مجال التطبيق المبالغ المخصصة لشراء أو إنشاء عقارات أو منشات (مخابر مثلا) أو معدات، بوجه عام عناصر أصول ثابتة التي لا يمكن إلا أن تكون موضوع اهتلاك على المدة الطبيعية لاستعمالها[3].

**الفرع الثاني: نفقات الدعاية والإعلان**

تعتبر جزء من المصاريف العامة التي يجوز خصمها من الناتج الإجمالي المبالغ التي تقوم المؤسسة بصرفها بغرض الإعلان عن نشاطها، ما يساهم في تنشيط استثماراتها وبالتالي زيادة أرباحها، فهي بذلك تساهم في خلق الربح وتعتبر لازمة لتحقيقه. وقد أدى التطور الاقتصادي إلى تنويع طرق الإشهار والدعاية، فمنها ما يتم بصفة مباشرة في شكل إعلانات دورية بأجهزة الإعلام المختلفة كالصحف والمجلات والكتب والنشرات أو الملصقات على الجدران في المدن أو في الساحات العامة حيث يكثر الناس، وذلك ما يلاحظ من صور لزجاجات العطر وأنواع الصابون أو الساعات، وهي نفقات عادة ما تكون ضئيلة القيمة بحيث تكون منفعتها مقتصرة على السنة التي صرفت فيها، ما يمكن من خصم قيمتها

---

*tests et jeux d'essais (D.adm 4C-232 n◦4) », Mémento pratique* Francis LEFEBVRE, *op.cit,* n° 712, p. 131

[1] Doc. adm. DGI 4C-4525, § 10, 1er oct. 1992, in, B. DELIGNIRES, *« Rémunérations de services extérieurs (suite) frais divers de gestion générale »,* J. cl fiscal, *op.cit.*, n° 11, p. 4.

[2] *« Même si sur le plan comptable l'entreprise a opté pour l'immobilisation des frais de logiciels, … elle conserve la possibilité sur le plan fiscal de déduire immédiatement la totalité des frais qu'elle a engagés. Le traitement fiscal est donc indépendant du traitement comptable »,* M. COZIAN, *op.cit,* n° 162, p. 69.

[3] Doc. adm - DGI 4C-4525, § 11,1er oct. 1992, in, B.DELIGNIRES, *« Rémunérations de services extérieurs (suite) frais divers de gestion générale »,* J. cl fiscal, *op.cit,* n° 12, p. 5.

دفعة واحدة من السنة التي أنفقت فيها شريطة أن تكون متعلقة بنشاط المؤسسة أما ما ينفق على الإعلانات الشخصية فلا يعترف بها ولا يجوز خصمها ويتم ردها إلى الأرباح[1]. ومنها ما يتم بصورة غير مباشرة والتي يمكن أن تأخذ سمة هدايا ذات صفة اشهارية أو أنشطة الرعاية. وهي مصاريف قيد المشرع الجزائري مسألة خصمها بحد معين لا يمكن تجاوزه تفاديا منه لأي تهرب ضريبي.

1)- الهدايا ذات طابع إشهاري: إن تقديم هدايا من قبل المؤسسة تعتبر ظاهرة شائعة خاصة مع نهاية السنة، حيث تتخذ من المناسبات والأعياد فرصة لتوزيع هدايا على عملائها، كأن تتخذ من رأس السنة الجديدة مناسبة لتوزيع أجندات عليها شعار المؤسسة ودعاية عن سلعتها[2]، غير أن إمكانية خصم قيمة هذه الهدايا قيده المشرع الجزائري بحدين، حيث ألزم من ناحية لقبول خصم قيمة الهدايا من الناتج الإجمالي أن تتمتع بخاصية اشهارية وأن تكون في حدود سقف 500 دج للوحدة[3]. وتعتبر مصممة خصيصا للإشهار الهدايا التي تتضمن كتابة اشهارية واضحة لا يمكن زوالها مع ذكر شعار أو الاسم الاجتماعي للمؤسسة الموزعة وبطريقة يمكن قراءتها كمنافض السجائر، أدوات الديكور وغيرها[4]. مع الإشارة إلى أنه إذا كانت الهدية من نفس البضاعة المراد بيعها فإن قيمتها تدخل في حساب المخزون ولا يمكن اعتبارها من المصاريف العامة القابلة للخصم[5].

في فرنسا يتم التمييز بين نوعين من الهدايا فإضافة إلى قابلية خصم قيمة الهدايا التي تتمتع بخاصية اشهارية كالولاعات والأقلام وغيرها شريطة أن لا تتجاوز قيمتها 65

---

[1] حنا رزوق، المرجع السالف.ص. 355.

[2] د/حنا رزوق، المحاسبة الضريبية (الأصول العلمية والعملية)، دار المعارض للطباعة 1977-1987 دمشق سوريا، ص. 356.

[3] تنص المادة 169 ف1 ق.ض.م.ج نصت على مايلي: *" لا تكون قابلة للخصم من أجل تحديد الربح الجبائي الصافي: ... - الهدايا المختلفة باستثناء تلك التي لها طابع إشهاري ما لم تتجاوز قيمة كل واحدة منها مبلغ 500 دج..."*.

[4] Doc. adm, DGI 4C- 4122, § 9, 1er oct. 1992, in, B.DELIGNIRES, *« Rémunérations de services extérieurs (suite) frais divers de gestion générale »*, J. cl fiscal, *op.cit*, n° 77, p. 16.

[5] *« Toutefois, si une entreprise utilise comme cadeaux publicitaires des articles de même nature que ceux qu'elle fabrique ou revend en l'état, ces articles doivent être inclus dans les stocks, à moins qu'ils ne comportent des caractéristiques ou marques permanentes les rendant impropres à la commercialisation »*, D.adm 4 A-2512 n◦16, in, Mémento pratique Francis LEFEBVRE, *op.cit*, n° 719, p. 126.

اورو[1]، والتي ونظرا لضآلة قيمتها استثناها المشرع الفرنسي من القيد في الجدول الخاص بالمصاريف العامة، ألزم فيما يتعلق بهدايا الأعمال وهي تلك التي تقدمها المؤسسات لعملائها أو مورديها بغرض تعزيز علاقاتها التجارية معها ويكون ذلك عموما في الأعياد ومناسبات نهاية السنة، لقبول خصم قيمتها أن يكون تقديمها قد تم في مصلحة المؤسسة وأن لا يكون مبالغا في قيمتها من دون وضع سقف لسعر الهدايا[2]. غير أنه أوجب تضمين الجدول الخاص بالمصاريف العامة لقيمة هذا النوع من الهدايا إذا زادت عن 3000 اورو لكل سنة مالية[3].

2)- الرعاية الاشهارية: هي شكل من أشكال التمويل والدعم الذي عادة ما تقوم به المؤسسات لبعض النشاطات أو العمليات قصد تعزيز صورتها وترقية سمعتها حيث يكون لها في مقابل هذه المساهمات الحق في إبراز اسمها إذا تعلق الأمر بمؤسسة فردية أو الاسم الاجتماعي فيما يخص الشركات التجارية. وقد اعتبر المشرع الجزائري جزء من نفقات الاستغلال المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب، إلا انه قيد مسألة خصمها حيث وضع سقفا لقيمة هذه المبالغ لا يمكن تجاوزه، فبحسبه ينبغي لقبول خصم هذا النوع من النفقات أن يتم إثباتها في حدود نسبة 10 % من رقم أعمال السنة المالية دون أن يتجاوز حدا أقصاه 30 مليون دينار جزائري[4]. إضافة إلى ذلك تدخل في هذا النطاق وتأخذ حكمها نفقات الإشهار المالي

---

[1] Art. 4 J de l'arrêté du 9 juin 2011 portant incorporation à l'annexe IV au code général des impôts de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de cette annexe, J.O.R.F du 11 juin 2011, n° 0135, p. 9960 : *« Les entreprises exerçant une activité industrielle ou commerciale et soumises à l'impôt sur le revenu… ainsi que les entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés sont tenues de fournir, à l'appui de la déclaration des résultats de chaque exercice, le relevé détaillé des catégories de frais généraux prévu à l'article 54 quater du code général des impôt …. 4◦- 3.000 euros pour les cadeaux de toute nature, à l'exception des objets spécialement conçus pour la publicité et dont la valeur unitaire ne dépasse pas 65 €, toutes taxes comprises, par bénéficiaire… ».*

[2] Art. 39 al – 5 C.G.I.fr.

[3] Art. 4 J de l'arrêté du 9 juin 2011, pré.cit.

[4] الفقرة الثانية من المادة 169 ق.ض.م.ج المعدلة بموجب المادة 11 من قانون المالية لسنة 2010 تنص على مايلي: *" غير انه، يمكن خصم المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب، من اجل تحديد الربح الجبائي، شريطة إثباتها في حدود نسبة 10 % من رقم أعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص المعنويين و/أو الطبيعيين وفي حد أقصاه ثلاثون مليون دينار (30.000.000 دج)".*

والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة ذات الطابع الثقافي[1]. وهذا عكس المشرع الفرنسي الذي اكتفى في البند السابع من المقطع الأول من الفقرة الأولى من المادة 39 من قانون العام للضرائب بتعداد النشاطات التي تشملها الرعاية الاشهارية والنص على جوازية خصم مبلغها من دون وضع حد أقصى لقيمتها مادام أن الغرض من تحمل تكاليفها هو تحقيق مصلحة المؤسسة[2].

هذه القاعدة ليست عامة التطبيق فمن نفقات الدعاية والإعلان ما يعد غير قابل للخصم بسبب حضره بموجب القانون كالإعلانات الاشهارية التي تروج لمختلف أصناف المشروبات الكحولية. وبعضها الآخر يأخذ تكييفا مغايرا حسب الطبيعة التي تتخذها فهناك من نفقات الدعاية والإعلان ما تعتبر من نفقات التأسيس وتلحق بها وتأخذ حكمها كما لو قامت مؤسسة ما بحملة إعلانية كبيرة لتعريف الجمهور ببضاعة جديدة أو محل جديد تابع لها على سبيل المثال. ومنها ما تكون موضوع اهتلاك وهي نوع من مصاريف الدعاية والإعلان التي تكون في شكل أصول ثابتة ملموسة تستفيد منها المؤسسة على عدة سنوات كالإعلانات الضوئية الدائمة التي تتم بواسطة جهاز نيون كبير يتم تثبيته على سطح بناء عال أو عند مفترق الطرق أو على الحوائط أو في الساحات العامة وقد تكون وسيلة الإعلان عبارة عن بناء إسمنتي أو حديدي لحمل الصور أو كلمات الإعلان اللازمة كتلك التي نراها عند مداخل المدن أو على سطوح البنايات ففي هذه الحالة يخضع الأصل الثابت لقواعد وأسس الاهتلاك السنوي[3].

---

[1] حددت المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 11-129 المؤرخ في 22 مارس 2011، والمتعلق بخصم نفقات الإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة ذات الطابع الثقافي من الضريبة على الدخل الإجمالي أو من الضريبة على أرباح الشركات، ج. ر. مؤرخة في 23 مارس 2011، العدد 18، ص. 28، الأنشطة ذات الطابع الثقافي التي تستفيد من الخصم والتي نذكر منها: *"- أنشطة الإنتاج والنشر الفني والأدبي المنظمة في إطار التظاهرات الثقافية الكبرى، - الأنشطة الثقافية التي تنظمها المتاحف الوطنية والجهوية والحظائر الثقافية ومؤسسات حفظ الثرات الثقافي والمحافظة عليه ونشره واستغلاله..."*.

[2] Art. 39- al 1- 7◦ C.G.I.fr : *« 1. Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges, celles-ci comprenant,…notamment : … 7◦- les dépenses engagées dans le cadre de manifestations de caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel ou concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissance scientifiques Françaises, lorsqu'elles sont exposées dans l'intérêt direct de l'exploitation ».*

[3] د/حنا رزوق، المرجع السالف، ص. 356.

**الفرع الثالث: التبرعات والإعانات**

بداية تجب الإشارة إلى أن الأصل في التبرعات والإعانات التي تدفعها المؤسسات أنها استعمال للربح وليس عبئا عليه، بالنظر لكونها من النفقات الغير لازمة للحصول على إيراد بصورة مباشرة، فصرف مثل هذه المبالغ لا يؤدي إلى إنتاج الربح أو زيادته. غير أن المشرع تشجيعا منه وتحفيزا للتكافل الاجتماعي اعتبر التبرعات والإعانات من قبيل النفقات القابلة للخصم لأسباب تجد تبريرها بالطبيعة الخيرية التي يتصف بها عمل الهيئات التي يتم التبرع لها وهي جهات تسعى لتحقيق النفع العام للمجتمع ككل أو لطائفة من أفراده، إلا أنه قيد هذه المسألة بمجموعة من الشروط من أجل ضمان عدم اتخاذ هذه الإجازة ذريعة للتهرب الضريبي.

بالرجوع إلى التشريع الضريبي، يمكن ملاحظة أن المشرع الجزائري نظم مسألة التبرعات والإعانات في الفقرة الأولى من المادة 169 من ق.ض.م والمحددة للمصاريف العامة غير القابلة للخصم. حيث جعل من المقطع الثاني من هذه الفقرة استثناء اعتبر فيه قيمة الإعانات والتبرعات من التكاليف التي يجوز خصمها لتحديد الربح الجبائي الصافي[1]، شريطة أن تكون هذه المبالغ مدفوعة نقدا أو عينا كالآلات و الكراسي وغيرها وأن تتمثل الجهة المتبرع إليها في مؤسسات وجمعيات ذات طابع إنساني، وألا تتجاوز قيمة المبلغ المتبرع به سنويا واحد مليون دينار (1.000.000 دج)، هذا معناه أن ما زاد عن هذا المقدار لا يسري عليه الخصم باعتباره استعمالا للربح[2].

في فرنسا بوجه عام ليس ثمة ما يمنع المؤسسات من خصم ما تقدمه للغير من إعانات ومساعدات مادام أن الغرض من دفعها هو تحقيق مصلحة المؤسسة. إذا ما قارنا محتوى المادة المذكورة مع ما جاء به المشرع الفرنسي نجد أنه وخلافا للمشرع الجزائري الذي جعل من قابلية خصم التبرعات والمساعدات استثناء محصورا فقط في تلك الممنوحة

[1] تنص الفقرة الأولى من المادة 169 ق.ض.م. الواردة في المادة 9 من قانون المالية لسنة 2014، على مايلي: *" 1)- لا تكون قابلة للخصم من اجل تحديد الربح الجبائي الصافي: - ... والإعانات والتبرعات، عدا تلك الممنوحة نقدا أو عينا لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني، ما لم تتجاوز مبلغا سنويا قدره واحد مليون دينار (1.000.000 دج)"..*

[2] يلاحظ أن المشرع الجزائري ولاعتبارات معيشية غايتها مواكبة الارتفاع في الأسعار ضاعف الحد الأقصى لقيمة المبلغ الذي يجوز التبرع به عدة مرات، حيث قدر في ظل قانون المالية لسنة 1998 ب 20.000 دج، و 200.000 دج سنويا في ظل قانون المالية لسنة 2007.

للمؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني، وسع المشرع الفرنسي الذي استعمل للدلالة على هذه النفقات عبارة « le mécénat » من مفهوم الجهة المتبرع إليها لتشمل ليس فقط الجمعيات ذات الطابع الإنساني وإنما جميع المنظمات والهيئات ذات المنفعة العامة وغيرها والمحددة في المادة 238 مكرر من القانون العام للضرائب الفرنسي. مفارقة أخرى بين القانونين تتمثل في أنه لم يعتبر هذه المصاريف أعباء قابلة للخصم كما هو الشأن في القانون الجزائري، إنما أعطى للمؤسسة المانحة الحق في تخفيض قيمتها من الضريبة وذلك في حدود 60% من مدفوعاتها في حد أقصى 5 على الألف من رقم الأعمال خارج الرسوم[1].

إذن فأنواع هذه النفقات تسهم على نحو واسع في تطوير المؤسسة، غير أن حياة هذه الأخيرة لا تخلو من ظروف استثنائية تدفعها إلى تحمل خسائر من شأنها أن تؤدي إلى نقص في الأصول الصافية المؤسسة، ما يستدعي خصمها من الدخل أو الربح الإجمالي وهو موضوع المطلب الثاني.

[1] Art 238 bis C.G.I.fr : *« Ouvrent droit à une réduction d'impôt égale à 60% de leur montant les versements, pris dans la limite de 5 pour mille du chiffre d'affaires, effectués par les entreprises assujetties à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés au profit :*

*a)- D'œuvres ou d'organismes d'intérêt général ayant un caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel ou concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises… ;*

*b)-De fondations ou associations reconnues d'utilité publique ou des musées de France… ainsi que d'associations cultuelles ou de bienfaisance et des établissements publics des cultes reconnus d'Alsace-Moselle… ;*

*c)-Des établissements d'enseignement supérieur ou d'enseignement artistique publics ou privés, d'intérêt général, à but non lucratif ;*

*d)-Des sociétés ou organismes publics ou privés, agréés à cet effet par le ministre chargé du budget en vertu de l'article 4 de l'ordonnance n◦58-882 du 25 septembre 1958 relative à la fiscalité en matière de recherche scientifique et technique ;*

*e)-D'organismes publics ou privés, y compris de sociétés de capitaux… dont la gestion désintéressée et qui ont pour activité principale la présentation au public d'œuvres dramatiques, lyriques, musicales, chorégraphiques, cinématographiques et de cirque ou l'organisation d'expositions d'art contemporain… ; ».*

## المطلب الثاني: تعويض الخسائر

لقد أوجد الواقع العملي أنواعا أخرى من النفقات التي رغم أن المؤسسة لا تتحمل قيمتها بصورة مباشرة إلا أنها تعتبر من النفقات التي يجوز خصمها لأنها ترتبت على إنتاج الربح، فحدوث ظروف استثنائية خلال دورة الاستغلال قد تؤدي إلى ظهور خسارة يترتب عليها تناقص في أصول المؤسسة دون أن تكون متسببة بصورة مباشرة عن الإنتاج أو الاستثمار.

نشير إلى أن المشرع الجبائي الجزائري لم ينص صراحة على اعتبار هذا النوع من النفقات من المصاريف العامة القابلة للخصم متخذا بذلك نفس موقف المشرع الفرنسي، إلا أنه لا مانع من اعتبارها كذلك مادام أن الغرض من تحمل قيمتها تحقيق مصلحة المؤسسة. غير أنه ينبغي مراعاة الخصوصية التي تطبع هذا النوع من المصاريف والمتمثلة في ضرورة أن لا يكون هناك ما يعوض هذا النقص، فلا يمكن بأي حال من الأحوال قبول خصم أية خسارة أو نفقة يمكن استردادها بموجب بوليصة التأمين أو عقد تعويض لأنه في هذه الحالة لا يتحمل قيمة النفقة أو الخسارة[1]. تختلف معالجة الخسائر التي تتعرض لها المؤسسة من حيث اعتبارها من المصاريف العامة القابلة للخصم باختلاف أنواع هذه الخسائر التي سوف نتطرق لأهمها بشيء من التفصيل من خلال ثلاثة فروع، حيث سيتناول الفرع الأول الديون غير القابلة للتحصيل، أما الفرع الثاني سيتم تخصيصه للسرقات والاختلاسات، فيما يخصص الفرع الثالث لنفقات التقاضي والتعويضات.

### الفرع الأول: الديون غير القابلة للتحصيل (الهالكة)

تتمثل الديون غير القابلة للتحصيل أو ما يطلق عليها بالديون المعدومة في حقوق المؤسسة المالية لدى الغير والناشئة عن معاملاتها التجارية والصناعية والتي تعذر عليها تحصيلها أو فقدت الأمل في استردادها بصفة مؤكدة ونهائية، وهو ما يولد خسارة محققة للمؤسسة تستوجب خصمها من وعاء الضريبة بمعدل المبلغ غير المدفوع، أما مجرد كون

[1] د/ عبد الحميد الرفاعي، المرجع السالف، ص. 630.

الدين مشكوكا في تحصيله فلا يمكن اعتباره تكليفا على الربح[1]. مع التنويه إلى أنه ذكرنا في الجزء الخاص بنفقات التأمين إلى الإمكانية المتاحة للمؤسسة في تأمين ديونها لدى الغير أو ما يطلق عليه بتأمين الائتمان، وهو ما يؤدي إلى نتيجة مفادها إمكانية استرداد قيمة الدين عند فقدان الأمل في تحصيله من المدين مباشرة، حيث تقوم مؤسسة التأمين بالوفاء بقيمته، ما يفقد الدين طبيعته المعدومة ولا يبقى للمؤسسة في هذه الحالة سوى الحق في خصم أقساط التأمين التي تدفعها مقابل هذه الحماية[2].

ينبغي الإشارة في هذا الصدد إلى أن الفقه الإداري الفرنسي اعتبر أنه في الحالة التي يتم فيها تكوين مؤونة لمواجهة هذا النوع من الخسارة ولم تكفي قيمتها لاستعاب الديون المعنية، يكون من حق المؤسسة خصم الجزء غير المستوعب من الربح الإجمالي من السنة المالية التي أصبحت فيها محققة[3]. أما إذا لم يكن للديون ما يقابلها من مؤونة فتخصم قيمتها كاملة من الربح الإجمالي للسنة المالية التي تحقق فيها هلاكها[4].

إن الحكم على دين ما بأنه معدوم أو مجرد دين مشكوك في تحصيله يعد مسألة واقع، ينبغي تقديره حالة بحالة، على أن تكون المؤسسة قد اتخذت بشأنه جميع الإجراءات القانونية اللازمة ضد المدينين وتعذر عليها استيفائه. ومن الأسباب التي يمكن بموجبها اعتبار الدين معدوما، انقضاء الدين بالتقادم، وفاة المدين دون أن يترك تركة يمكن الرجوع إليها بالدين أو إفلاسه مع عدم وجود مال يكفي لسداد الدين أو اختفائه دون ترك عنوان له، المماطلة، الامتناع عن السداد[5]. في المقابل لا تشكل الحالات التالية دليلا على تحقق خسارة كأن تكون المؤسسة المدينة في حالة تسوية أو تصفية قضائية، اقدمية الديون مع غياب أي

---

[1] د/ عبد الناصر نور، د/ نائل حسن عدس، ا/ عليان الشريف، الضرائب ومحاسبتها، الطبعة الثانية 2008، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص. 78.

[2] د/ عبد الحميد الرفاعي، المرجع السالف، ص. 810.

[3] Doc. Adm. DGI 4C6492, § 5, 1er oct.1992, in, B. DELIGNIERES, « *Charges exceptionnelles. Pertes* », J.cl Fiscal, *op.cit*, fasc 236-95, n◦ 26, p. 6.

[4] CE, 8e et 9e sous-sect, 14 avr, 1972, req. n◦ 78614, in, B. DELIGNIERES, *ibid*.

[5] خالد خطيب الجشي، المرجع السالف، ص. 293.

إجراء من الدائن لتحصيلها وأي دليل على إعسار المدين، تناقضات في المحاسبة لا مبرر لها، غياب الوسائل القانونية لمتابعة تحصيل الدين[1].

**الفرع الثاني: السرقات والاختلاسات**

إن تعرض المؤسسة لحوادث السرقة أو الاختلاس أمر وارد الحدوث خلال السنة المالية حيث يكون لذلك أثر مباشر في تحديد الربح الخاضع للضريبة، فسرقة الأموال أو البضائع على سبيل المثال تمس حساب *"الصندوق"* أو*"المخزون"*، وبما أن الأرباح الصافية التي تفرض عليها الضريبة لا تتحقق إلا إذا زاد ما كسبه المكلف على ما لحقه من خسائر يكون لازما على المؤسسة استبعاد ما تكبدته من خسائر بسبب ما ثبت وقوعه عليها من سرقة أو اختلاس.

يجب التنويه في هذا الصدد إلى أن قبول خصم قيمة المسروقات والأموال المختلسة يتحدد بمدى وجود تأمين من عدم ذلك، فالتأمين على موجودات المؤسسة من السرقة أو الاختلاس لا يعطي الحق في خصم أي خسارة ناجمة عن تحقق الخطر المؤمن منه، لأن المكلف بالضريبة في هذه الحالة لا يتحمل هذه الخسارة إنما يسترد قيمتها بموجب بوليصة التأمين. يكون فقط من حقه خصم الأقساط التي يدفعها سنويا مقابل هذه الحماية[2]، أما في الحالة التي لا تتم فيها عملية التأمين على موجودات المؤسسة فتعتبر قيمة الخسارة بكاملها قابلة للخصم.

لقد كشف الواقع العملي أن عملية الاختلاس في المؤسسات تتم عادة من قبل العمال الأجراء أو من الشركاء في المؤسسة. فهل تشكل قيمة الخسائر الناشئة عن الاختلاس بالنسبة للمؤسسة مصاريف عامة قابلة للخصم في كلتا الحالتين؟

لم نجد أي تدخل من قبل القاضي الجزائري حول هذه المسألة ربما لانعدام النشر، عكس القاضي الفرنسي الذي ميز بين ما إذا تمت عملية الاختلاس من قبل العمال الأجراء أو من قبل الشركاء في المؤسسة. لقد أوجب مجلس الدولة الفرنسي لخصم قيمة الخسائر

---

[1] Jean-Laurent BRACIEUX, Marie Amélie DEYSINE, *« Extrait rapide comptable, revue mensuelle d'actualité, fiscalo-compable »*, 2009, www.expert-comptable.pwc.fr

[2] انظر من أجل شرح أكثر لهذه الحالة إلى الصفحة 70- 72 من هذه الرسالة.

الناجمة عن الأموال المختلسة في حالة ما إذا تمت عملية الاختلاس من قبل العمال الأجراء على ضرورة أن تكون عملية الاختلاس قد تمت دون علم مديري المؤسسة، حيث أجاز في قرار صادر عنه بتاريخ 2007/10/5 للمؤسسة خصم الأموال المختلسة من قبل عمال أجراء مادام أن مديري الشركة المعنية لم يكن لهم معرفة فعلية بعملية الاختلاس، حيث اعتبر القضاة أنه بالرغم من أن عملية الاختلاس تمت بسبب ظروف إعادة تنظيم القسم الذي يعمل فيه الأجراء المتهمين، وبسبب التفويض الممنوع لواحد منهم برغم غياب الشفافية في عمل هذا القسم، وبسبب ضعف الرقابة الداخلية للشركة فلا يمكن اعتبار هذه الظروف تقصير متعمد أو فشل واضح للمديرين في تسيير المؤسسة[1]. يمكن القول بمفهوم المخالفة، بأنه حتى وإن تمت عملية اختلاس الأموال من دون علم المديرين، فإن التقصير المتعمد للمديرين أو فشلهم الواضح في تسيير المؤسسة يفقد هذه الأخيرة حق خصم هذه الأعباء، على اعتبار أن هؤلاء المديرين كانوا بطريقة أو بأخرى سبب عملية الاختلاس التي قام بها الأجراء.

أما إذا تم اختلاس الأموال من قبل الشريك فلا يمكن اعتبارها خسارة قابلة للخصم، فالمبالغ المختلسة تعتبر في هذه الحالة اقتطاعات أو مسحوبات من الأرباح الغير قابلة للخصم. إن تفسير ذلك وارد في الفقرة الثانية من المادة 38 من القانون العام للضرائب الفرنسي[2] بموجبها يتم تحديد الربح الصافي بطرح صافي قيم أصول المؤسسة في بداية

---

[1] *« Considérant qu'il résulte de l'instruction que les dirigeants, associés ou investis de la qualité de mandataire social, de la SOCIETE ALCATEL CIT n'ont pas eu effectivement connaissance des détournements commis par les salariés de celle-ci, que si ces détournements ont été rendus possible par les conditions dans lesquelles s'est opérée la réorganisation du département au sein duquel travaillaient ces salariés, par la délégation alors maintenus à l'un d'entre eux en dépit de l'opacité de fonctionnement de ce département, et par la défaillance du contrôle interne de la société… , ces circonstances ne révèlent pas un comportement délibéré ou une carence manifeste des dirigeants de la société dans l'organisation dudit département … les détournements doivent être réputés avoir été commis à l'insu de la société… »*, CE, 8e et 3e ss-sect, 5 octobre 2007, n◦ 291049, Sté Alcatel CIT, concl. N. Escaut, in, Jean-Marie BALDO, Vincent FLAUTO, Stéphane GUILLEMIN, lettre juridique & fiscale, 2 janvier 2008, droit fiscal, détournements de fonds commis par les salariés, www.adaj-avocats.com/pdf2/4.pdf.

[2] Art. 38/2 C.G.I.fr : *« Le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt diminuée de suppléments d'apport et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés ».*

السنة من صافي قيم الأصول في نهاية السنة محسوما منها الزيادات المالية ومضافا إليها المسحوبات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء. ففي الوقت الذي تثبت في الشخص المختلس صفة الشريك فإنها تؤثر مباشرة على تكييف عملية الاختلاس. يتعلق الأمر باقتطاع غير منتظم من الأرباح وليس عبئا قابلا للخصم[1]. في مقابل ذلك، اعتبر مجلس الدولة الفرنسي أنه إذا كانت مساهمة مرتكب عملية اختلاس الأموال في رأس مال المؤسسة رمزية فلا تشكل حسبه المبالغ المختلسة اقتطاعات من الأرباح، حيث يظهر في هذه الحالة أن صفة المختلس الأجير كالشريك في المؤسسة تعتبر ثانوية[2].

من ناحية أخرى، رفض القضاء الفرنسي تكييف عملية اختلاس الأموال من خزينة المؤسسة على أنها خسائر قابلة للخصم بالرغم من كونها تمت دون علم صاحب الاستغلال على اعتبار أن القائم بعملية الاختلاس هي زوجته وأنهما متزوجان بحسب نظام الاشتراك في الأموال، وبالتالي اعتبرها على أنها اقتطاع لصاحب الاستغلال يدخل في تحديد الربح الخاضع للضريبة[3].

ضف إلى ذلك، وطبقا لإجابة وزارية يقبل في فرنسا خصم ما تتحمله المؤسسة من خسائر بسبب السرقات أو الاختلاسات شريطة أن يتم إيداع شكوى مسببة مع إثبات وقوعها بأدلة قاطعة بعيدة عن الصورية بغية التهرب من الضريبة[4]. كما اعتبرت أن قابلية خصم الخسائر المشار إليها من الأرباح الإجمالية يتطلب أن يكون المكلف بالضريبة قد حصل

---

[1] CE, 14 févr. 1979, n◦ 99765 : Dr. Fisc. 1979, n◦ 23-24 ; comm.1199 ; RJF 1979, n◦ 236, hypothése d'une SCI, in, www.conseil-etat.vlex.fr.

[2] CE, 14 févr, 2001, n◦ 193309, SA Manufacture d'appareillage électrique de Cahors (MAEC) ; Dr. Fisc. 2001, n◦ 36, comm, 748, concl. J. Courtial, in, Julie Burguburu, Acte anormal de gestion: Le juge prend-il trop de risque ?, source Editions Francis LEFEBVRE RJF 2007 Avril, p. 6, www.etudes-fiscales-internationales.com.

[3] CAA Nancy, 1er ch, 22 avr. 1993, req, n◦ 91-734, in, B.DELIGNIERES, « *Charges exceptionnelles. Pertes* », J.cl fiscal, *op.cit.*, fasc 236-95, n° 50, p. 10.

[4] Rép. min. n◦ 9162 à M. Moinet : JO Sénat ; 9 aout 1984, p 1261 ; Dr. Fisc. 1984, n◦ 42, comm. 1176, in, B. DELIGNIERES, B.DELIGNIERES, « *Charges exceptionnelles. Pertes* », J.cl fiscal, *op.cit.*, fasc 236-95, n° 51, p. 10.

على حكم لصالحه بالتعويض ضد السارق أو المختلس وأن هذا الأخير استحال عليه رد قيمته بسبب إعساره[1].

**الفرع الثالث: نفقات التقاضي والتعويضات**

يحدث خلال ممارسة المؤسسة لنشاطها أن تتكبد مصاريف قضائية وتعويضات بسبب الدعاوى التي من الممكن أن ترفع عليها جراء ما قد يلحق الغير من ضرر نتيجة تصرفات صاحب الاستغلال أو أحد المستخدمين. كما يمكنها اللجوء إلى القضاء كمدعية للمطالبة بحقوقها، وسواء مثلت أمام القضاء بصفتها مدعية أو مدعى عليها يكون من حق المؤسسة خصم من وعاء الضريبة ما تضطر لدفعه من نفقات قضائية بما فيها الرسوم القضائية وأتعاب المحاميين والخبراء وكذا المبالغ المحكوم بها كتعويض لصالح الغير نتيجة لمسؤولية المؤسسة التعاقدية أو التقصيرية، شريطة أن تكون ناشئة عن دعاوى متصلة بنشاط المؤسسة أي أن يكون الغرض من دفعها هو المحافظة على حقوقها وأصولها[2]. في هذا الإطار من المهم الإشارة إلى أنه ينبغي استبعاد من الخصم المصاريف القضائية التي تصرف بغرض شراء عقارات وأصول ثابتة جديدة حيث تضاف قيمة هذه النفقات إلى تكلفة الأصل وتخضع للاهتلاك مع قيمة الأصل على المدة المقررة لذلك[3].

من جانب آخر علينا أن نذكر بأنه ينبغي فيما يتعلق بالتعويضات الناشئة عن مسؤولية المؤسسة المدنية أن لا يكون هناك تأمين في هذا الإطار لأنه لو تم ذلك فلا تكون قابلة للخصم. أما المصروفات القضائية أو التعويضات التي تتصل بتصرفات المكلف الشخصية فلا يسمح بخصمها من وعاء الضريبة لعدم ارتباطها بنفقات إنتاج الربح أو المحافظة عليه. وينطبق هذا أيضا على المصروفات القضائية التي تتعلق بمخالفات جنائية أو بغرامات لها صفة شخصية[4].

---

[1] Rép. min. n◦ 342 à M. Sergheraert : JOAN Q 26 oct. 1981, p. 3029 ; Dr. Fisc. 1981, n◦ 32, comm. 2639, in, B. DELIGNIERE , *op.cit*, n° 51, p. 10.

[2] د/ عبد الحميد الرفاعي، المرجع السالف ، ص.748.

[3] د/ حنا رزوق، المرجع السالف، ص. 368.

[4] د/ عبد الحميد الرفاعي، المرجع السالف، ص.751.

إن خصم التعويضات ونفقات التقاضي يتم بحسب الفقه الإداري الفرنسي خلال السنة المالية التي صدر الحكم في خلالها، في حال استئناف الحكم الابتدائي فإن مبلغ التعويض يعتبر عبئا على السنة المالية التي نظرت فيها محكمة الاستئناف[1].

## خلاصة الفصل الأول:

يبدو من خلال دراسة أنواع المصاريف العامة التي يجوز للمؤسسة خصم قيمها لتحديد الدخل أو الربح الخاضع للضريبة، أنها تضم قائمة كبيرة يصعب حصرها بالنظر إلى اتساع نشاط المؤسسة وتنوع استثماراتها. ولعل أهم هذه المصاريف تلك التي تتحملها المؤسسة قبل المستخدمين واليد العاملة، فعنصر العمال يشكل أحد أهم القوى التي تساهم في نجاح وتطور أي مشروع بصفتهم المحرك الأساسي لمختلف العمليات والوظائف المختلفة في المؤسسة لما يقدمونه من خدمات وأفكار جديدة تنهض بها المؤسسة. لذا يظهر هذا الجزء من النفقات تقريبا في كافة أنواع المؤسسات وتكون قيمته معتبرة. يليها في الأهمية، ما ينشأ عن الحصول على وسائل العمل واستعمالها خلال دورة الاستغلال من نفقات، فالقروض وعقود استئجار العقارات والآلات والمعدات وغيرها تخفف بشكل كبير من تكلفة شراء هذه العناصر وتسمح بخصم المصاريف الناشئة عنها، وهي بذلك تحقق للمؤسسة تمويلا بأقل الخسائر واقتصادا في الضريبة من خلال عملية الخصم. في حين تضمن عمليات الصيانة والتأمين على هذه الوسائل استمرارية العملية الإنتاجية للمؤسسة تحت أي ظرف. من جانب آخر نجد أن المشرع أجاز خصم الضرائب والرسوم التي أداها المكلف بالضريبة إلى مصلحة الضرائب بسبب ممارسة النشاط وفي ذلك تحقيق للعدالة.

إن أحقية المؤسسة في خصم هذه النفقات يمر عبر احترامها لمجموعة من الشروط تمس المصاريف العامة من ناحية الشكل ومن ناحية المضمون. يبين الواقع العملي أن المكلف بالضريبة يحاول إدخال نفقات ولو وهمية لغرض تضخيم التكاليف ما يسمح له بتقليص الوعاء الضريبي وبالتالي دفع ضريبة أقل من المفروض. ولتعزيز تطبيق هذه

[1] Doc. Adm. DGI 4C-492, § 28, 1er oct, 1992, in, B. DELIGNIERES, « *Charges exceptionnelles. Pertes* », J.cl fiscal, *op.cit.*, fasc 236-95, n° 77, p. 10.

الشروط أوجد المشرع الجزائري آلية للرقابة عن طريق التحقيق في المحاسبة، الذي يسمح لأعوان الإدارة الجبائية الاطلاع في مقر مزاولة المكلف لنشاطه على مختلف الوثائق والمستندات المحاسبية التي ألزمه المشرع بمسكها ومقارنتها مع المعطيات المدونة في التصريح المقدم لها وبالتالي التأكد من احترام شروط الخصم ومن ثم توقيع العقوبة الملائمة وهو موضوع الفصل الثاني.

# الفصل الثاني

## النظام القانوني للمصاريف العامة القابلة للخصم

# الفصل الثاني: النظام القانوني للمصاريف العامة القابلة للخصم

اعترف المشرع الجزائري في المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بأحقية المكلف بالضريبة[1] خصم المصاريف العامة التي تحملها خلال دورة الاستغلال من أية طبيعة كانت، غير أن هذه الإجازة ليست مطلقة بسبب أن حرية المكلف لخصم هذه النفقات يمكن أن يكون لها آثار سلبية على الخزينة العمومية للدولة، خاصة إذا علمنا أن النظام الجبائي الجزائري هو نظام مبني بالأساس على التلقائية في التصريح ودفع الضريبة، أي أن المكلف هو الذي يقوم بإعداد تصريحه بمداخيله من تلقاء نفسه عن مختلف الأنشطة التي يمارسها والذي ترتكز المصالح الجبائية عليه في تحديد أسس الضريبة ومن ثم المبلغ المالي الواجب الأداء[2].

إن فعالية وايجابية هذا النظام التصريحي يقابله وجود شريحة من المكلفين ترى في الضريبة تقييدا لحرية التملك، ما يجعلهم يعتمدون كل الوسائل والطرق التي تمكنهم من تفادي الضريبية أو التقليل من قيمتها قدر المستطاع، مما يفتح المجال واسعا لإخفاء كلي أو جزئي للوعاء الخاضع للضريبة عن طريق التلاعب في مختلف المعطيات المحاسبية بغرض تضخيم التكاليف خصوصا وأن معظم البيانات والمعلومات الموجودة في التصريح يوفرها النظام المحاسبي، وهو ما يجعل الإدارة الجبائية تنظر دوما للمكلف بعين التملص ولذا فهي تحقق دوما في مدى صحة التصريحات المقدمة من طرفه.

لإحداث توازن بين مصلحة الخزينة العمومية ومصلحة المكلف بالضريبة تم وضع قواعد وضوابط نظمت من خلالها عملية خصم المصاريف العامة، حيث يسمح للمكلف خصم هذه النفقات ضمن شروط محددة سلفا من أجل تحديد الأسس الخاضعة للضريبة، فيستلزم بذلك أن تكون المصاريف المراد خصمها متعلقة بممارسة نشاط المؤسسة ومدعمة

---

[1] سواء تعلق الأمر بشخص طبيعي أو معنوي.

[2] يتم تقديم التصريح بحسب فحوى المادة 1/103 ق.ض.م.ج أمام مفتشية الضرائب وفق نموذج خاص من الاستمارات التي تقدمها الإدارة. وتتمثل هذه الاستمارات في « *G11* » بالنسبة للتصريح السنوي بالأرباح الصناعية والتجارية، و « *G4* » بالنسبة للتصريح بأرباح الشركات.

بوثائق تبريرية وأن تعمل على تخفيض أصول المؤسسة، إلا أن هذه الشروط لا نجد لها في الغالب اعتبار من المكلف بالضريبة أمام هدفه الذي هو تضخيم التكاليف، فالواقع يبين أن المكلف يحاول دائما إدخال ولو نفقات وهمية من أجل تخفيض الأساس الخاضع للضريبة.

تظهر الرقابة الجبائية[1] على تصريحات المكلفين بالضريبة كوسيلة تعتمدها مصلحة الضرائب لبحث واكتشاف التجاوزات التي يقومون بها والوقوف على مدى احترام شروط الخصم، وذلك من خلال آلية التحقيق في المحاسبة. يسمح قيام أعوان الإدارة الجبائية بالاطلاع في مقر مزاولة المكلف لنشاطه على جميع الدفاتر المحاسبية والوثائق التبريرية التي ألزمه المشرع الجبائي بمسكها ومقارنتها مع المعطيات المدونة في التصريحات المقدمة من المكلف بالضريبة من التحقق من مدى مطابقة النفقات المخصومة للشروط الموجبة لخصمها. ومتى ثبت للإدارة وجود خرق لأحد هذه الشروط يكون لها الحق في توقيع العقوبات الجبائية المناسبة على المكلف.

غير أنه وبالنظر إلى السلطات والصلاحيات الواسعة التي تتمتع بها الإدارة في التحقيق والتي تعد بالغة الخطورة على حرية وحرمة المكلف بالضريبة خصها المشرع بتنظيم دقيق في قانون الضرائب المباشرة وهذا في إطار من الضمانات لحماية المكلف من تعسف الإدارة، وسيتم توضيح كل هذه الأمور من خلال تقسيم الدراسة إلى مبحثين، نتطرق في المبحث الأول للشروط التي ينبغي توفرها لخصم المصاريف العامة، على أن نخصص المبحث الثاني لمعالجة الكيفية التي تتم بها مراقبة تطبيق هذه الشروط مع تحديد الجزاءات الجبائية التي يتعرض لها المخالفون.

[1] يتنوع التحقيق الجبائي حسب طبيعته إلى تحقيق في المحاسبات وينصب على الأشخاص الملزمين بمسك محاسبات طبقا لقانون الضرائب المباشرة، وهم الخاضعون للنظام العيني أو كما سماه مشرعنا في قانون المالية لسنة 2008 بنظام التصريح المراقب، سواء كانوا أشخاصا معنويين كالشركات أو أشخاصا طبيعيين خاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، والى التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الذي يهتم بالضريبة على الدخل مهما كان النظام الذي يخضع إليه المكلف بالضريبة.

## المبحث الأول: شروط خصم المصاريف العامة

لم ينظم المشرع الجزائري شروط خصم المصاريف العامة بنص قانوني صريح. لكن من خلال القراءة الضمنية لمختلف مواد القانون نستخلص اعتماده لها. تبعا لذلك يمكن تقسيم الشروط المعتمدة إلى شروط موضوعية وأخرى شكلية. نحاول من خلال المطلبين التاليين تحديد كل منها مع بيان مواد قانون الضرائب التي استندنا عليها.

### المطلب الأول: الشروط الموضوعية

تتمثل الشروط الموضوعية الموجبة لخصم المصاريف العامة في شرطين أساسيين أولها أن تؤدي هذه النفقات إلى نقص في الأصول الصافية، وثانيهما أن تكون مرتبطة بمصلحة المؤسسة.

#### الفرع الأول: أن تؤدي إلى نقص في الأصول الصافية للمؤسسة

تعرف الأصول الصافية التي يتحدد على أساسها الربح الصافي الذي تفرض عليه الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية أو الضريبة على أرباح الشركات، من خلال الفقرة الثانية من المادة 140 من ق.ض.م بأنها فائض قيم أصول المؤسسة من مجموع خصومها الذي يشتمل على ديون الغير والاهتلاكات المالية والأرصدة المثبتة[1].

يؤدي هذا التعريف إلى نتيجة منطقية مفادها أنه يتوجب لقبول خصم المصاريف العامة من الناتج الإجمالي للمؤسسة أن تؤدي إلى نقص في الأصول الصافية، بمعنى آخر أن لا تؤدي هذه النفقات إلى إدخال عنصر جديد ضمن أصول المؤسسة أو زيادة قيمة عنصر مقيد أصلا ضمن أصولها[2]. يقتضي تحديد هذا الشرط تمييز المصاريف العامة عن التثبيتات (أي الأصول الثابتة).

---

[1] المادة 141 ف 2 ق.ض.م.

[2] *« Pour qu'il y ait charge, l'opération doit se traduire par une diminution de l'actif net de l'entreprise… ne sont pas davantage déductibles les dépenses qui entrainent une augmentation de la valeur d'immobilisations existantes ou qui prolongent leur durée probable d'utilisation »*, Dossiers pratiques Francis LEFEBVRE, *op.cit*, n° 1505, p. 104.

تعرف الأصول الثابتة على أنها موجودات تمتلكها المؤسسة بغرض استخدامها أو الاحتفاظ بها للمساعدة في العملية الإنتاجية وليس بغرض إعادة بيعها. تتنوع لتشتمل على أصول مادية كالآلات والسيارات والأراضي والمباني وأخرى معنوية كالمحل التجاري. لا تعتبر تكلفة شراء أحد عناصر الأصول الثابتة[1] مصاريف عامة قابلة للخصم دفعة واحدة من السنة المالية التي تمت خلالها، إلا أن النقص التدريجي الذي قد يصيب بعض هذه الأصول[2] نتيجة مرور الزمن، أو الاستعمال وأيضا النقص الطارئ على تلك الأصول نتيجة اختراعات جديدة تقلل من كفاءتها الإنتاجية وتجعل استمرار استعمالها في أعمال الشركة غير اقتصادي، يجعلها قابلة للاهتلاك على عدد من السنوات[3].

نشير على سبيل المقارنة إلى أنه واستثناء عن هذه القاعدة، سمحت الإدارة الجبائية في فرنسا في محاولة منها لتبسيط الإجراءات، للمؤسسات إدراج ضمن المصاريف العامة تكلفة شراء بعض الأصول التي تدخل في مفهوم التثبيتات بالنظر لضالة قيمتها. يتعلق الأمر بالأدوات ذات الاستعمال اليدوي، المعدات، الأدوات، أثاث المكاتب واللوجسيال شريطة أن لا تتجاوز قيمتها 500 اورو للوحدة خارج الرسم[4]. ينبغي فقط مراعاة أن لا تشكل هذه الأصول أساس نشاط المؤسسة[5].

يعد هذا الأمر حسب رأينا الخاص منطقيا، فلا داع لإثقال ميزانية المؤسسة بأشياء بسيطة بسبب أن مدة حياتها في المؤسسة تفوق اثني عشرة شهرا، فحبذا لو تتبنى الإدارة الجبائية في الجزائر لنفس موقف نظيرتها الفرنسية.

---

[1] تتضمن تكلفة الأصل الثابت سعر الشراء الوارد في الفاتورة مضافا إليه كل المصاريف والنفقات الطبيعية والمعقولة لجعل الأصل في وضع التشغيل مثل مصاريف النقل والتركيب والرسوم الجمروكية في حالة الاستيراد.
تستثنى من ذلك النفقات المالية الناشئة عن القروض التي تبرمها المؤسسة لغرض الحصول على الأموال اللازمة لشراء التثبيتات، التي تشكل مصاريف عامة قابلة للخصم دفعة واحدة من السنة المالية التي تمت خلالها.

[2] يستثنى من ذلك على سبيل المثال الأراضي والمحلات التجارية حيث أن قيمتها تزداد مع مرور الزمن.

[3] « *Fiscalement, La distinction entre les frais généraux et les immobilisations est importante. Les premiers sont immédiatement et intégralement déductibles du résultat imposable, tandis que le coût d'acquisition des immobilisations est réparti sur plusieurs exercices* », F. DOUET, Précis du droit fiscal de la famille, 10e éd, LITEC Fiscal, Paris, 2011, n° 231, p. 74.
وقد حددت المادة 1/174 من ق.ض.م.م.ج على أن نظام الاهتلاك المالي الخطي يطبق على كل التثبيتات.

[4] P. SERLOOTEN, *op.cit*, n° 149, p.126.

[5] على سبيل المثال يتعين على المؤسسات التي تشتغل في تأجير الدراجات أو المزلجات تثبيت قيم هذه العناصر حتى ولو قيم مقدارها بأقل من 500 اورو للوحدة خارج الرسوم.

يظهر من ذلك أن التمييز بين المصاريف العامة والتثبيتات يعد أمرا ضروريا بالنظر إلى النتيجة الجبائية لكل منهما. لهذه الأسباب يقع على الإدارة الجبائية التحقق من عدم قيد في المحاسبة بين المصاريف العامة لنفقات هي في حقيقتها تثبيتات. ولكن ماذا يكون الحل لو أن المؤسسة لم تلتزم بالقيد الصحيح للنفقات؟

يستوجب على الإدارة الجبائية في حالة اكتشاف وجود خطأ محاسبي في عملية قيد النفقات أثناء التحقيق القيام بتصحيح الكتابات المحاسبية. يحدث ذلك في حالتين، إما عوض تثبيث تكلفة الأصل تقوم المؤسسة بقيد قيمته ضمن المصاريف العامة (ما يعني القيام بخصم قيمته كاملا)، يتعين في هذه الحالة على الإدارة قيد الأصل المقتنى ضمن عناصر الأصول وإعادة إدماج قيمة شرائه في نتائج المؤسسة[1]. ولكن ماذا عن الاهتلاكات التي كان من المفروض على المؤسسة تطبيقها من تاريخ شراء الأصل إلى غاية تاريخ تصحيح الميزانية؟

لم نجد جواب واضح حول هذه النقطة في القانون الجبائي الجزائري وهو الحال بالنسبة للقضاء والفقه الإداري، لكن بالرجوع إلى القوانين المقارنة لاسيما القانون الفرنسي وما خلص إليه الفقه الإداري، نجد أن الإدارة الجبائية سمحت للمكلف بالضريبة خصم أقساط الاهتلاك عن المدة الممتدة من السنة المالية التي تم خلالها قيد النفقة في المحاسبة إلى غاية السنة المالية التي تمت خلالها عملية التصحيح. يتم ذلك بإتباع طريقتين، من جهة استدراك وخصم من الناتج الجبائي جميع الاهتلاكات التي كان من المفروض تطبيقها على السنوات السابقة من السنة المالية التي تمت خلالها عملية التصحيح، ومن جهة أخرى تطبيق قواعد الاهتلاك على المدة المتبقية[2].

---

[1] Dossiers pratiques Francis LEFEBVRE, *op.cit*, n° 4397, p. 363.

[2] *« La tolérance de l'administration concernant la déduction des amortissements de la période comprise entre l'exercice de comptabilisation de la dépense et l'exercice du redressement peut se traduire de deux façons différentes :*

*- Rattrapage immédiat des amortissements qui auraient dû être pratiqués sur les exercices antérieurs ;*

*- Amortissement à pratiquer sur la durée restant à courir »,* Dossiers pratiques Francis LEFEBVRE, *pré.cit*, n° 4398, p. 363.

في الحالة المعاكسة، أين يتم قيد نفقة ما هي في حقيقتها مصاريف عامة ضمن التثبيتات فإن أقساط الاهتلاك يتم إعادة إدراجها في السنوات المالية التي تم خلالها خصمها، أما قيمة المصاريف فيتم خصمها من السنة المالية التي حدث الخطأ فيها[1].

يحدث خلال حياة الأصول الثابتة عوامل تفرض على المؤسسة تحمل نفقات، حيث يصعب معها التمييز بين ما يعتبر مصاريف عامة وما يقتضي استهلاك قيمته، يتعلق الأمر بنفقات الصيانة والتصليح ونفقات الاستثمار.

نميز بين نوعين من نفقات الصيانة والتصليح، تهدف الأولى إلى الحفاظ على العناصر المسجلة ضمن الأصول بحالة جيدة لاستعمالها حيث يتم خصم قيمتها كاملة وفورا، في حين أن المصاريف التي تؤدي إلى استبدال عنصر قديم بآخر جديد تكون موضوع الاهتلاك[2].

أما نفقات الاستثمار، فيتعلق الأمر بمصاريف تمس متانة التثبيتات حيث تشمل التوسيع، التجديد، التهيئة والتركيب وغيرها، تؤدي جميعها إلى زيادة العناصر المسجلة في الأصول ما يجعلها خاضعة للاهتلاك[3].

يبقى تحقق هذا الشرط غير كاف حيث يستلزم إضافة لذلك أن يكون إنفاق هذه المصاريف مرتبط بالنشاط التجاري أو الصناعي الذي تمارسه المؤسسة، أي لتحقيق مصلحتها وليس مصلحة الغير.

**الفرع الثاني: يجب أن تكون في مصلحة المؤسسة**

يشترط لجواز خصم المصاريف العامة من الدخل أو الربح الإجمالي أن يكون إنفاقها قد تم في مصلحة المؤسسة بمعنى أن تكون مرتبطة بالتسيير العادي لها. يظهر هذا الشرط

---

[1] *« Dans le cas particulier inverse, où une dépense constitutive d'une charge aurait été passée à tort en immobilisation, les amortissements pratiqués devraient été réintégrés au titre des exercices de dotation, tandis que la dépense devrait être déduite de l'exercice au cours duquel l'erreur a été commise, sous réserve bien entendu que cet exercice ne soit pas prescrit »,* in, Dossiers pratiques Francis LEFEBVRE, *op.cit,* n° 4399, p. 364.

[2] انظر من أجل شرح أكثر لهذه الحالة إلى الصفحة 67 إلى 69 من هذه الرسالة.

[3] M. COZIAN, *op.cit*, n° 1431, p. 561.

من خلال عدة نصوص قانونية ربط المشرع من خلالها قابلية خصم النفقات بأن تكون في صالح المؤسسة[1].

إن حق مالك المؤسسة الفردية أو المسيرين في الشركات التجارية في خصم جميع الأعباء والنفقات التي يتحملون دفعها لغرض تسيير المؤسسة، لا يحول دون تعسف بعض هؤلاء في استعمال هذا الحق عن طريق القيام بممارسات الغرض منها تضخيم التكاليف وهو ما يتعارض مع الثقة الممنوحة لهم، حيث أن الإدارة الجبائية غالبا ما تؤسس رفضها خصم هذه النفقات لتعارضها مع مصلحة المؤسسة إما لكونها تصرفات غير عادية للتسيير، أو لأنها جزء من المصاريف الكمالية الغير قابلة للخصم أو لتعلقها ببعض العقوبات المالية.

**الفقرة الأولى: إقصاء التصرفات غير العادية للتسيير[2]**

لا ينبغي أن تؤدي السلطات الواسعة للتحقيق في المحاسبة الممنوحة للإدارة الجبائية لتقدير مدى صحة النتائج والعمليات المنجزة وقيمة الإثباتات المقدمة إلى التدخل في تسيير المؤسسات وهذا تطبيقا لمبدأ حرية المؤسسة في التسيير. اعترف مجلس الدولة الفرنسي بهذا المبدأ، فبحسبه لا يتوجب على المكلف بالضريبة حتى وإن سمحت له الظروف، تحقيق ربح أقصى من الصفقات التي يعقدها[3]، نفس المبدأ اعتمدته الإدارة الجبائية حيث اعتبرت أن لصاحب الاستغلال مبدئيا حرية كاملة في التسيير، وتشكل الأعباء التي يتحملها لتسيير مؤسسته مصاريف قابلة للخصم شرط أن لا يكون الخصم محظورا صراحة بنص خاص. ولو أنها احتفظت لنفسها بإمكانية استبعاد النفقات التي لا ترتبط بالتسيير العادي أو التي لم تتم في مصلحة الاستثمار[4].

---

[1] اعتبر المشرع من خلال الفقرة الأولى من المادة 169 من ق.ض.م مختلف التكاليف والأعباء وأجور الكراء الخاصة بالمباني غير قابلة للخصم إذا لم تكن مخصصة مباشرة للاستغلال، كما نلاحظ من خلال بعض مواد قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أن المشرع وضع قائمة لبعض المصاريف العامة التي ألزم لقبول خصمها أن لا تتجاوز حدا معينا، يتعلق الأمر بالمواد 169، 170، 171 والتي انتهينا من تحليلها في الفصل الأول.

[2] Les actes anormaux de gestion.

[3] *« …Le contribuable n'est jamais tenu de tirer des affaires qu'il traite le maximum de profit que les circonstances lui auraient permis de réaliser… »*, CE 7 juillet 1958, n◦ 35977 : Dupont p. 575, in, C. DAVID/ O. FOUQUET/ P- F RACINE / B. PLAGNET, *« Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale »*, 4éme éd, DALLOZ, Paris, 2003, n° 33, p. 546.

[4] *« L'exploitant est, en principe, libre de sa gestion et les frais qu'il engage pour le fonctionnement de son entreprise constituent normalement des dépenses déductibles à la condition que la déduction ne soit pas expressément interdite par une disposition*

تنجم عن مبدأ عدم التدخل في تسيير المؤسسة نتائج منطقية عديدة تلتقي كلها في اعتبار رئيس المؤسسة الحكم الوحيد على ملاءمة تسييره ومنع الإدارة الجبائية من الحلول محله في تقدير الأفضل للمؤسسة، فلا ينبغي عليها إذا أرادت أن تحتج على خصم نفقة كونها ناشئة عن تصرف غير عادي للتسيير أن تمارس مهنة الخبير أو المراقب للتسيير ولا يحق لها أن تقدم حكمها حول طبيعة أو نتائج التسيير. على سبيل المثال لرئيس المؤسسة الحرية الكاملة في اختيار طريقة التمويل التي يراها مناسبة، فيجوز له تمويل استثمارات مؤسسته عن طريق القرض الذي يمنحه حق خصم الفوائد الناشئة عنه حتى ولو كانت الأموال التي تحوز عليها المؤسسة كافية، فلا ينبغي على الإدارة الجبائية تقدير ملاءمة التوازن المالي للمؤسسة والطعن في مشروعية القروض المبرمة لغرض إنشاء أو تحسين الاستثمارات بحجة أن إعادة التمويل أفضل[1].

أحيانا، يستغل المكلف بالضريبة هذه الحرية بالقيام بتصرفات غير عادية للتسيير لغرض تقليص الوعاء الضريبي ما يضر بالخزينة العمومية للدولة، وعليه يكون من الضروري أن تتدخل الإدارة الجبائية للحد من حرية المكلف بالضريبة بمراقبة تلك التصرفات وتقدير مدى ملائمتها مع مصلحة المؤسسة.

بداية نشير أن المشرع الجبائي الجزائري و إلى غاية صدور قانون المالية التكميلي لسنة 2010 لم يكن يعترف صراحة بنظرية التصرفات غير العادية للتسيير. ابتداء من هذا التاريخ تدخل المشرع لغرض تنظيم أسعار التحويل المطبقة من قبل المؤسسات المنتمية لنفس التجمع والمتواجدة في عدة دول[2]، التي يمكن أن تستعمل كوسيلة للتهرب من دفع

---

*particulière. Bien que l'administration ne soit pas autorisée à s'immiscer dans la gestion des entreprises, elle peut cependant, conformément à une jurisprudence constante du Conseil d'Etat, de remettre en cause les dépenses qui ne se rattacheraient pas à une gestion normale ou n'auraient pas été exposées dans l'intérêt direct de l'exploitation »*, Doc. adm, DGI, 4 C-111, § 2, 1er oct 1992, in, B. PLAGNET, L'évolution des charges dans le système Français de la fiscalité des entreprises et comparaisons internationales, Revue Tunisienne de fiscalité, n° 15, p. 31.

[1] Concl. Marcel Martin, ss CE, 8e ss-sect., 20 dec 1963, req. n◦ 52308 : Dr. Fisc. 1964, n◦ 13, doctr : Rec. CE 1963, p. 659, in, C. DAVID/ O. FOUQUET/ P- F RACINE / B. PLAGNET, *op.cit*, n° 33/1, p. 549.

[2] يتعلق الأمر بالمواد 138 مكرر، 141 مكرر.

الضريبة عن طريق تحويل الأرباح بواسطة تضخيم التكاليف. حيث استعمل عبارة *"التصرف غير العادي للتسيير"* كأحد أسباب رفض خصم الأعباء.

لذلك ربط المشرع من خلال المادة 141 مكرر 3 من ق.ض.م[1] حق الأشخاص الطبيعين أو المعنويين المقيمين أو المستقرين بالجزائر لخصم الفوائد والمبالغ المستحقة من الدخل وكافة الحواصل الواردة في النص القانوني، المسددة أو المستحقة إلى أشخاص طبيعيين أو معنويين مقيمين أو مستقرين في دولة أجنبية، في حال عدم وجود اتفاقية جبائية بين الجزائر والدولة الأجنبية، بضرورة، إضافة إلى إثبات تعلق هذه النفقات بعمليات حقيقية و أنها غير مبالغ فيها، أن يقدم الدليل على أن هذه المصاريف لا تمثل طابعا غير عادي، وبذلك يكون قد اعتمد ولو بصفة جزئية هذه النظرية. أما بالنسبة للقاضي فلم يسبق له تطبيق نظرية التصرفات غير العادية للتسيير بالرغم من أن مثل هذه التصرفات كثيرة الوقوع في الحياة العملية، ربما يعود ذلك لقصر تجربة القضاة الجزائريين في المجال الجبائي.

من جهته، لم يقدم المشرع الفرنسي تعريفا للتصرف غير العادي للتسيير حيث اكتفى بوضع قائمة للتكاليف المستبعدة من الخصم. غير أنه بالنظر لعدم إمكانية حصر جميع التصرفات المخالفة لمصلحة المؤسسة، طور القاضي الفرنسي نظرية التصرفات غير العادية للتسيير التي أجاز من خلالها للإدارة الجبائية رفض خصم الأعباء التي تعتبرها غير عادية حتى في حال عدم وجود نص قانوني. لذا نرى أنه من الأحسن أن يتبنى القاضي الجزائري هذه النظرية لأن ذلك من شأنه أن يحمي الإدارة الجبائية من تصرفات بعض المكلفين بالضريبة حيث يتيح لها القيام برقابة فعالة على هذه التصرفات التي يحاول هؤلاء من خلالها التهرب من دفع الضريبة وبالتالي ضمان موارد مالية لخزينة الدولة. وعليه سوف نتعمق في تحليل هذه النظرية بناء على اجتهاد القضاء الفرنسي.

عرف مجلس الدولة الفرنسي هذه التصرفات من خلال عدة قرارات حيث جاء في إحداها بأن التصرف غير العادي للتسيير هو العمل الذي يضع نفقة أو خسارة على كاهل

[1] أنشأت المادة 141 مكرر 3 بموجب المادة 5 من الأمر رقم 10-01 المؤرخ في 26 أوت 2010، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010، ج. ر مؤرخة في 29 أوت 2010، العدد 49، ص. 4.

المؤسسة أو يمنع هذه الأخيرة من إيراد دون أن يبرر هذا العمل بمصلحة المؤسسة التجارية[1]، وهو تعريف لم يتضمن أي إشارة لإخفاء أو مخالفة لقاعدة جبائية ما يجعل دور الإدارة الجبائية ينحصر فقط في تقدير مدى مطابقة العمليات القانونية لمصلحة المؤسسة التي قامت بها. وعرفه من الناحية الجبائية بأنه قرار تسيير يتجلى في الكتابات المحاسبية المتعلقة بالربح الخاضع للضريبة والتي من الممكن استبعادها تلقائيا من قبل الإدارة الجبائية لمخالفتها لمصلحة المؤسسة[2]. في تطور لافت لمفهوم التصرف غير العادي للتسيير اعتبر مجلس الدولة الفرنسي وجود مثل هذا العمل، إذا أنجز لمصلحة الغير مقارنة مع المؤسسة أو قدم لها حد أدنى من الفائدة غير متناسب مع ما يمكن أن يحصل عليه الغير[3].

إن مفهوم التصرف غير العادي للتسيير قد يجد مصدرا له في مفهوم العمل الغير مطابق للمصلحة الاجتماعية، والتي يعتبرها جانب من الفقه الفرنسي أحد المفاهيم الأساسية في قانون الشركات باعتبار أن أحد معايير صحة أعمال التسيير مطابقتها للمصلحة الاجتماعية[4]. وقد برزت هذه العلاقة في قرار لمجلس الدولة الفرنسي اعتبر مفهوم التصرف غير العادي للتسيير نتاج أقلمة أو ترحيل المفهوم التجاري للعمل غير المطابق للمصلحة الاجتماعية في القانون الجبائي[5]. نشير فقط إلى أن بطلان التصرف غير المطابق

---

[1] *« Vous réputez acte de gestion anormal celui qui met une dépense ou une perte à la charge de l'entreprise, ou qui prive cette dernière d'une recette sans que l'acte soit justifié par les intérêts de l'exploitation commerciale »,* Concl ; M. Poussière ss CE. 9e ss-sect., 5 janv 1965, req. n◦62099, préc. n◦ 5, in, CH. DOUIT, *« Acte anormal de gestion »,* J. cl. Fiscal, Fasc 226-20, n° 11, p. 5.

[2] *« …En droit fiscal, l'acte anormal de gestion est un acte ou une opération qui se traduit par une écriture comptable affectant le bénéfice imposable que l'administration entend écarter comme étrangère ou contraire aux intérêts de l'entreprise »,* CE, Assemblée Plénière, du 24 juillet 1984, n° 34 588,in, CH. DOUIT, *« Acte anormal de gestion »,* J. cl. Fiscal, *ibid.*

[3] *« … Un acte anormal de gestion est celui qui est accompli dans l'intérêt d'un tiers par rapport à l'entreprise ou qui n'apporte à cette entreprise qu'un intérêt minime hors de proportion avec l'avantage que le tiers peut en retirer »,* Concl ; M. O. Fouquet ss CE, 10 juillet 1992. Req, n◦110213 et 110214 : RJF aout-sept. 1992. P.674 : Dr fisc, 1993, n◦27, comm. 1392, in, ANTHONY Ben, *« Définition de l'acte anormal de gestion reproché par l'administration fiscale »,* 23/05/2012, www.legavox.fr.

[4] J. Paillusseau: *« … L'intérêt social apparait comme l'une des notions fondamentales du droit des société. La conformité des actes de gestions à l'intérêt social constitue, en effet, l'un des critères de validité de ces actes… »,* M.COZIAN, *« Les grands principes de la fiscalité des entreprises »,* 2éme éd, LITEC Fiscal, Paris, 1984, n° 8 p. 55.

[5] *« … Le concept d'acte anormal de gestion est le fruit de l'acclimatation ou de la transplantation en droit fiscal du concept commercial de l'acte non conforme à l'intérêt*

للمصلحة الاجتماعية للمؤسسة يتم من قبل القاضي التجاري، في حين أن للإدارة الجبائية سلطة في الاحتجاج على التصرفات غير العادية للتسيير من دون اللجوء إلى القضاء.

استنادا إلى هذه المفاهيم، التصرف غير العادي للتسيير هو كل تصرف مخالف لمصلحة المؤسسة، أي أن القاسم المشترك بينها هو ضرورة احترام مصلحة المؤسسة، فالمصلحة الاجتماعية للمؤسسة تعتبر معيارا أساسيا لتقدير مدى ملاءمة عمليات التسيير، و عليه ينبغي أن تترافق مصلحة المؤسسة بمعيار المقابل الذي ينبغي أن يكون حقيقيا وكافيا حتى يعتبر تسيير المؤسسة عاديا. يقودنا هذا إلى استنتاج أن نظرية التصرف غير العادي للتسيير تتأسس على شرطين أساسيين، أن تكون مخالفة مصلحة المؤسسة قد تمت عمدا فالعنصر المعنوي يعتبر ضروريا، وأن لا يحقق أي مقابل للمؤسسة أو أن يقدم لها فقط مقابل ضئيل.

وسع القضاء الفرنسي مجال تطبيق هذه النظرية، حيث قدم تفسيرا مكملا لمفهوم التصرف غير العادي للتسيير باعتماد معيار " *الخطر المبالغ فيه بشكل واضح"* على المؤسسة. إن الخطر يعتبر جزء من مهام رئيس المؤسسة ولكن متى يمكن اعتباره غير عادي أو بمعنى أصح غير متناسب مع مصلحة المؤسسة؟

جاء جواب مجلس الدولة الفرنسي من خلال قرار مؤرخ في 17 أكتوبر 1990 في قضية « Loiseau »، وهو مسير لمؤسسة قام بتعويض خسائر عملاءها لأربع سنوات ممتدة من 1977 إلى 1980 اعتقادا منه أنه يتصرف في مصلحة المؤسسة.

قبل مجلس الدولة الفرنسي عند النظر في القضية، خصم قيمة التعويض عن السنتين الممتدتين من 1977 إلى 1978 فقط، فيما رفض الخصم عن السنتين الاخرتين أي 1979 إلى 1980، معللا ذلك بأن استمرار المدير في دفع التعويض لهاتين السنتين بالرغم من الخبرة التي اكتسبها تدريجيا من ممارسة نشاطه خلال السنتين الأولتين وأهمية قيمة التعويضات التي دفعها، يكون قد تجاوز بشكل كبير المخاطر التي كان من الممكن

---

*social… »*, Concl ; P. F. Racine ss CE, 27 juillet 1984, req. n◦34588 : RJF 1984. P. 563, in, Julie BERGUBURU, *« Acte anormal de gestion : Le juge prend t'il trop de risques ?,* source éditions F. LEFEBVRE, RJF 2007 Avril, www.études-fiscales-internationales.com.

لرئيس المؤسسة اتخذها لتحسين استثماراته[1]. أي أن تصرف المدير اعتبر غير عادي لكونه حمل المؤسسة مخاطر كبيرة تضر بمصلحتها.

يظهر من ذلك أن القضاء الفرنسي حاول إعطاء مفهوم أوسع لنظرية التصرف غير العادي للتسيير بحيث يمكن أن يتأسس حتى دون نية التصرف في غير مصلحة المؤسسة، ولو أن المجلس خرج في هذا القرار عن المبدأ القاضي بواجب عدم التدخل في التسيير، حيث نجد بأنه تدخل بطريقة أو بأخرى في تسيير المؤسسة، من خلال تقدير إذا كانت الزيادة التصاعدية للمخاطر التي تحملها المدير غير متناسبة مع مصلحة المؤسسة.

بالموازاة مع ذلك، أفرز الواقع العملي عدة تطبيقات لنظرية التصرفات غير العادية للتسيير، فتقدير مدى وجود مصلحة للمؤسسة في النفقات التي تصرف عند التسيير من عدم وجودها يختلف من حالة إلى أخرى ويتحقق في كل نوع من أنواع المصاريف العامة، إضافة إلى أن توزيع عبء إثبات هذه التصرفات أثارت جدلا في القضاء الفرنسي، لذا سوف نحاول تحديد بعض الممارسات التي تعتبر تصرفا غير عادي للتسيير ومن ثم سنتطرق إلى إشكالية توزيع عبء الإثبات.

**أولا: تقسيمات التصرفات غير العادية للتسيير** سبق الذكر أننا نكون أمام تصرف غير عادي للتسيير إذا ما كان فيه تحقيق لمصلحة غير مصلحة المؤسسة. الغير هنا يمكن أن يكون أعضاء المؤسسة (المستغل الفردي بالنسبة للمؤسسة الفردية، المديرون والشركاء أو المساهمون بالنسبة للشركات التجارية أو حتى العمال الأجراء في كلتا المؤسستين) أو الغير خارج المؤسسة أو الشركات التجارية خصوصا المرتبطة فيما بينها في إطار التجمعات. سوف نحاول معالجة بعض أهم هذه الحالات على ضوء قرارات مجلس الدولة

[1] *« … Eu égard tant à l'expérience qu'il avait progressivement acquise dans l'exercice de son activité qu'à l'importance des pertes déjà effectuées, il a, en persistant à offrir cette garantie de bonne fin, au cours des deux années suivantes, excédé manifestement les risques qu'un chef d'entreprise peut être conduit à prendre pour améliorer les résultats de son exploitation »,* CE, 17 octobre 1990, req, n◦83310, Loiseau : Dr. Fisc. 1991, n◦48, comm. 2281. Concl. O.Fouquet – chrou. J. Turot : RJF nov 1990 p.735, in, C. DAVID/ O. FOUQUET/ P- F RACINE / B. PLAGNET, *op.cit*, n° 33, p. 548.

الفرنسي وما أقرته الإدارة الجبائية في ذات البلد عند نظرها لهاته الحالات نظرا للقصور الكبير للقضاء الجزائري في معالجة وتنظيم هذه النظرية.

**ا- المصاريف المدفوعة لفائدة أعضاء المؤسسة**

تشمل مجموعة المصاريف العامة التي عوض أن تنفق لتحقيق مصلحة المؤسسة تؤدي إلى تقديم فائدة للمستغل الفردي بالنسبة للمؤسسة الفردية أو المديرين والشركاء أو المساهمين في الشركات التجارية أو حتى مصلحة المستخدمين في كلتا المؤسستين. تأخذ هذه النفقات على وجه الخصوص شكل أجور غير مبررة أو مصاريف محققة لأغراض شخصية لأعضاء المؤسسة (فردية أو شركة تجارية).

1- مصاريف شخصية محققة لأغراض أعضاء المؤسسة: تعتبر المصاريف الشخصية للمستغل الفردي أو مديري الشركات التجارية والتي تتحمل المؤسسة دفعها مخالفة للتسيير العادي للاستثمار وبالتالي غير قابلة للخصم من ناتج المؤسسة. صدرت عدة قرارات عن مجلس الدولة الفرنسي قضت كلها برفض خصم هذا النوع من المصاريف فقد اعتبر مجلس الدولة الفرنسي نفقات شراء مشروبات وألبسة والتي تحملت شركة ذات المسؤولية المحدودة دفعها لصالح المدير فيها غير قابلة للخصم لعدم ارتباطها بالنشاط الاجتماعي[1]. بالنسبة لنفقات النقل يجوز إدراجها ضمن المصاريف العامة وبالتالي قبولها للخصم إذا كانت مبررة بحاجات المؤسسة. لا يرتبط بنشاط المؤسسة تسجيل مصاريف السفر إلى الخارج على أساس أنها تتعلق بمهمة في إطار الوظيفة.

وهو الحال كذلك بالنسبة لأشغال الصيانة التي تنجز من قبل المؤسسة على عقارات تعود ملكيتها الشخصية إلى المستغل الفردي أو المديرين والغير مقيدة في الميزانية أو الغير مؤجرة لها من قبل هؤلاء. فقد رفض مجلس الدولة الفرنسي خصم نفقات الأشغال التي أنجزت على عقار مملوك لمدير شركة بغرض إقامة المركز الاجتماعي لها والذي لم يقدم

[1] CE, 8e et 9e sous-sect , 6 oct 1969, req n◦73500 : Doc. adm, DGI 4 C-11, § 18, 1er oct. 1992, in, B. DELIGNIERES, *« Frais et charges - Conditions générales de déductions »*, J. cl fiscal, *op.cit*, n° 50, p. 9.

أية وثيقة تثبت حقيقة وجود عقد إيجار أبرمه مع الشركة[1]. الأمر نفسه ينطبق على تكاليف إصلاح وصيانة السيارات الشخصية باسم المؤسسة، وهي في الواقع تستعمل لأغراض شخصية من طرف الأفراد المسيرين للمؤسسة.

من جانب آخر لم يسمح بخصم المصروفات القضائية أو التعويضات التي تتصل بتصرفات المكلف الشخصية من وعاء الضريبة لعدم ارتباطها بنفقات إنتاج الربح أو المحافظة عليه. وينطبق هذا أيضا على المصروفات القضائية التي تتعلق بمخالفات جنائية أو بغرامات لها صفة شخصية[2]. حول هذه النقطة اعتبر مجلس الدولة الفرنسي نفقات شخصية قيمة التعويضات المحكوم على أعضاء شركة التضامن بدفعها لورثة شريك لهم لإدانتهم بممارسات تدليسية في حقه لعدم ارتباطها بنشاط الشركة ما يستحيل معها القيام بعملية الخصم[3].

نشير أيضا إلى القروض المبرمة من قبل هؤلاء بصفة شخصية والتي تتكفل المؤسسة بدفع فوائدها، فلم يقبل مجلس الدولة الفرنسي على سبيل المثال خصم فوائد قرض أبرمه مدير شركة تجارية لغرض بناء منزل وتكفلت الشركة بدفع فوائده[4]، وهو الحال بالنسبة لفوائد قرض أبرم من قبل شريك في شركة تجارية خاضعة للضريبة على أرباح الشركات بغرض شراء حصص اجتماعية أو المساهمة في زيادة رأسمال الشركة[5]. على العكس من ذلك قضى مجلس الدولة الفرنسي بإمكانية خصم الفوائد الخاصة بالقروض المبرمة من قبل المديرين في الشركات التجارية إذا تم ذلك في مصلحتها وتكفلت الشركة بدفع هذه الفوائد، مع تأكيد الإدارة الجبائية على ضرورة أن تتوفر على القيود الواردة في كل من المادة

---

[1] CE, 7e et 9e sous-sect, 15 avr 1988, req. n◦51877 : Dr. fisc 1988, n◦31, comm. 1615, in, B. DELIGNIERES, J. cl fiscal, *op.cit*, n° 51, p. 10.

[2] د/ عبد الحميد الرفاعي، المرجع السالف، ص. 751.

[3] CE, 30 juill 1951, req, n◦ 12552 : RO, p. 223, in, B. DELIGNIERES, *« Charges exceptionnelles. Pertes », op.cit,* Fasc 236-95, n◦ 76, p 14.

[4] CAA Lyon, 4 ch, 6 oct. 1993, req. n◦ 92-306, M. Vernet: Dr. fisc. 1993, n◦ 50, comm., 2399, in, *« Conditions générales de déductions »*, J. cl fiscal, *op.cit*, Fasc 235-20, n° 68, p. 13.

[5] CE, 10 mars 1971, req. n◦ 78838 : RJ 1971, II, p 46 ; Doc, adm. DGI 4 C-11 § 20, 1er oct 1992, in, *« Conditions générales de déductions »*, J. cl fiscal, *ibid.*

3/1/39 والخاصة بتسقيف قيمة الفائدة القابلة للخصم والمادة 212 من القانون العام للضرائب الفرنسي[1].

إن شرط ضرورة وجود مصلحة الشركة ينطبق كذلك على المصاريف المالية المدفوعة لتغطية اقتطاعات شخصية لصاحب المؤسسة الفردية. فلا يجوز خصم الأعباء المالية المترتبة عن قرض عقدته المؤسسة في الوقت الذي أدت اقتطاعات شخصية قام بها صاحب الاستغلال من الخزينة إلى وضعه في حالة دين في مواجهة المؤسسة. هذا معناه طالما أن حساب صاحب الاستغلال الشخصي في المؤسسة يمثل رصيدا دائنا فإن جميع السحوبات التي يقوم بها تعتبر طبيعية ولا تؤثر في قابلية خصم الأعباء المالية للمؤسسة إذا ما لجأت إلى الاقتراض. وعلى النقيض من ذلك، إذا ما أدت اقتطاعات صاحب الاستغلال من خزينة المؤسسة إلى جعل رصيد حسابه الشخصي مدينا واضطرت المؤسسة بسبب ذلك إلى الاقتراض فإن ما تتحمله من فوائد لا يجوز بحسب مجلس الدولة الفرنسي خصمها على اعتبار أن عملية الاقتراض تمت لمصلحة المستغل الفردي وليس لمصلحة المؤسسة. ينمي بذلك هذا الأخير خزينته على حساب خزينة المؤسسة[2].

تنطبق القاعدة نفسها على الشركاء في شركات الأشخاص، فأرصدة الحسابات الجارية لهؤلاء قد تظهر مدينة أو دائنة في نهاية السنة المالية، فإذا أصبح رصيد الحساب الجاري للشريك مدينا نتيجة لزيادة المسحوبات واضطرت الشركة بسبب ذلك للاقتراض لا تكون الأعباء المالية الناجمة عن عملية الاقتراض قابلة للخصم، وقد أضاف القضاء الإداري الفرنسي أن تحديد الطابع الدائن أو المدين للحسابات الجارية للشركاء ينبغي أن يتم بصفة مجملة، ما يعني أنه إذا وجد أحد الحسابات مدينا لا يؤثر على قابلية الخصم مادام أن

[1]CE, 7e et 9e sous-sect., 6 fevr. 1984, req. n°20325 : Dr.fisc. 1984, n°26, comm.1252. concl. O. Fouquet, BOI 4C-9-88 ; Dr.fisc. 1988, n° 32-38, comm, 9534, in, B. DELIGNIERES, *op.cit*, n° 25, p. 6.

[2] CE 26/07/1978 n°6420 : *RJF* 11/78 n°454, in, Mémento pratique Francis LEFEBVRE, n° 768, p.141.

باقي الأرصدة دائنة[1]، مع تأكيد مجلس الدولة الفرنسي على أن عدم قابلية الخصم تتطلب أن تتجاوز الأرصدة المدينة رأس المال المدفوع[2].

2- <u>الأجور غير المبررة:</u> إن تقدير ملاءمة الأجور المدفوعة للمديرين أو العمال مع مصلحة المؤسسة لا يتعلق بطبيعة النفقة في حد ذاتها إنما يمس مبلغها، ويعد دفع أجور مبالغ في قيمتها من الأمور الشائع اكتشافها من قبل مفتشي الضرائب عند قيامهم بمهمة الرقابة حيث يكون السبب الغالب في القيام بهذا النوع من العمل التهرب من دفع الضريبة، وذلك بتحويل مبالغ مخصصة أساسا لتوزيعها كأرباح إلى أجور ومرتبات للاستفادة من حق الخصم المقرر قانونا للمؤسسة، وبالرغم من أن المشرع الجبائي الجزائري وضع شروطا لقابلية الخصم ولو أن نظيره الفرنسي كان أكثر دقة في ذلك كما سوف نوضحه، إلا أن تطبيقها في الواقع العملي أفرز العديد من التعقيدات نظرا لصعوبة اكتشافها ما أجبر الإدارة الجبائية في فرنسا على الاستناد إلى بعض المعايير التي جاء بها الاجتهاد القضائي في ذات البلد كأساس لرقابة الأجور. سوف نوضح فيما يلي هذه الشروط ونربطها بمختلف المعايير التي تسمح بتقدير ملائمة الأجور.

يتطلب خصم الأجور من الناتج الإجمالي للمؤسسة توفر شرطين أساسيين، وغياب أي شرط منهما يجعل من مبلغ الأجر غير قابل للخصم في جانب المؤسسة المانحة. يتلخص هذان الشرطان في ضرورة تعلق الأجور بعمل حقيقي وأن لا يكون مبالغا فيه. غير أن القانون العام للضرائب الفرنسي وتمكينا للإدارة الجبائية من تسهيل مراقبة الأجور الأعلى قيمة، أضاف شرطا ثالثا، حيث ألزم بموجبه المؤسسات تضمين الجدول المفصل للمصاريف العامة[3]، الأجور الخاصة بعشرة أو خمسة أشخاص الأحسن أجرا ويتم ذلك

---

[1] CAA Nancy 11/02/1999, n°95-2069 : *RJF* 7/99 n°834, in, Dossiers pratiques Francis LEFEBVRE, *op.cit*, n° 3785, p.314.

[2] CE 31/03/1978, n°2233 et 2273 : *RJF* 5/78 n°225, in, Dossiers pratiques Francis LEFEBVRE, *précit*, n° 3783, p. 314.

[3] في القانون الفرنسي تلزم المؤسسات بإرفاق التصريح بالنتائج الخاص بكل سنة مالية، جدولا مفصلا لبعض أصناف المصاريف، وبذلك تنص المادة 54 رابعا من القانون العام للضرائب الفرنسي على مايلي:

*« Les entreprises sont tenues de fournir à l'appui de la déclaration de leurs résultats de chaque exercice, le relevé détaillé des catégories de dépenses visées au 5 de l'article 39… ».*

اعتمادا على ما إذا كان عدد العاملين في المؤسسة أقل أو يتجاوز المأتي (200) أجيرا[1]، وعليه سوف نحاول توضيح فقط الشرطين المذكورين أعلاه.

وبالرجوع لأحكام القانون الجزائري نجد أنه وبخلاف المشرع الفرنسي الذي كان دقيقا في تحديده لهذين الشرطين[2]، اكتفى من خلال الفقرة الثانية من المادة 145 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بالإشارة فقط إلى ضرورة تطابق مبلغ الأجر مع عمل فعلي قام به من تحصل عليه[3]، وهذا غير كاف فقد يثبت قيام المدير بنشاط في المؤسسة إلا أن هذه الأخيرة تعمد إلى منحه مبلغا أعلى من المستحق حتى تتمكن من دفع ضرائب أقل بعد القيام بخصمه من دخلها الإجمالي. ولحل هذا الإشكال يتوجب دراسة باقي المواد القانونية حيث تستوقفنا المادة 46 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمحددة للمداخيل الموزعة الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف ريوع رؤوس الأموال المنقولة، حيث جاء في فقرتها السادسة: *"تعتبر مداخيل موزعة على وجه الخصوص: 6- المكافآت المدفوعة للشركاء أو المدراء غير المعوضة عنها أو لأداء خدمة أو التي يعد مبلغها مبالغا فيه"*، يمكن استخلاص من هذه الفقرة وبمفهوم المخالفة أن المشرع الجزائري جعل من المبالغة في قيمة الأجور سببا في إخضاعها للضريبة على الدخل في فئة مداخيل رؤوس الأموال المنقولة، ما يعني أن المشرع يشترط تناسب الأجر مع العمل المؤدى[4].

إن مجال تطبيق هذا الشرط يشمل كل الأجور سواء المباشرة أو الغير مباشرة، على أن مسألة تقدير إمكانية خصم الأجور من عدمها تؤول لمصلحة الضرائب في إطار وظيفتها

---

[1] Art. 39/5 du C.G.I.fr : « … *Pour l'application de ces dispositions, les personnes les mieux rémunérées s'entendent, suivant que l'effectif du personnel excède ou non 200 salariés, des dix ou des cinq personnes dont les rémunérations directes ou indirectes ont été les plus importantes au cours de l'exercice* ».

[2] Art. 39-1-1° du C.G.I. fr : « … *Les rémunérations ne sont admises en déduction des résultats que dans la mesure où elles correspondent à un travail effectif et ne sont pas excessives eu égard à l'importance du service rendu…* ».

[3] المادة 145 ف 2 ق.ض.م.ج تنص على مابلي: *"إن المرتبات والتسديدات الجزافية للمصاريف والأجور الأخرى الممنوحة من جهة للشركاء المسيرين للشركات ذات المسؤولية المحدودة ولمسيري شركات الأسهم بالتوصية، ومن جهة أخرى للشركاء في شركات الأشخاص الذين اختاروا النظام الجبائي لشركات الأسهم،...يمكن خصمها من ربح الشركة من أجل تأسيس الضريبة شريطة أن تتطابق مع عمل فعلي تمت تأديته"*.

[4] نشير فقط إلى أن المشرع نص على وجوب توفر هذين الشرطين في المادة 168 من ق.ض.م.ج المتعلقة بزوج مستغل مؤسسة فردية أو زوج شريك أو مساهم في الشركات التجارية مهما كان نوعها.

الرقابية مستعينة لتحقيق ذلك بعدة معايير ومبادئ، بالرغم من أن ممارسة هذا الحق أنجرت عنه عدة نزاعات مع المؤسسات محل الرقابة على اعتبار أن مديري الشركات يرفضون كل تدخل خارجي في قراراتهم باعتبارهم رؤساء هذا الكيان. وتأسيسا على ذلك، إذا اعتبرت الأجور مبالغا فيها يكون الفائض منها موضوع عقوبة مزدوجة، فمن جهة يتم إعادة إدماجه في الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للمؤسسة المعنية، ومن جهة أخرى يخضع بالنسبة للشريك أو المدير الحاصل عليه للضريبة على الدخل في فئة مداخيل رؤوس الأموال المنقولة[1].

كما أنه وبالرغم من تعدد أنواع المؤسسات التجارية إلا أن رقابة الإدارة الجبائية تشمل فقط الأجور الممنوحة لمديري الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات على اعتبار أنها تؤدي إلى نقص في أصولها، بينما تلك الممنوحة لمديري شركات الأشخاص التي لم تختر الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، أي الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي فلا تشملها الرقابة كونها غير قابلة للخصم أصلا[2]. أما فيما يخص العمال الأجراء فلا تشكك عادة الإدارة الجبائية في مقدار أجور المستخدمين من غير المديرين إلا في حالات استثنائية وذلك إما لكون الرواتب مبالغ فيها بشكل واضح مقارنة مع الخدمة المقدمة، وإما لكون الحقائق تسمح بافتراض أن الميزة المقدمة لم تمنح للمصلحة المباشرة للمؤسسة إنما لوجود علاقة قرابة أو مصلحة تجمع المستفيدين منها وأشخاص لهم حق الرقابة على المؤسسة[3].

1- *الطابع الفعلي للعمل أو محاربة أجور المجاملة:* يحرص المدير عند أدائه لمهامه على تحقيق مصلحة الشركة، وهنا تظهر أهمية العمل في تطور وزيادة أرباح المؤسسة، حيث يتحصل نظير هذه الخدمات على أجر مناسب يشكل في المقابل عبئا على أرباح الشركة، إلا أن تحقيق ذلك يشترط أن تكون هذه المبالغ ممنوحة مقابل عمل فعلي ممارس من قبل المدير وهذا كإجراء رادع لما يسمى بأجور المجاملة حيث اكتشفت عدة حالات أين

---

[1] الفقرة السادسة من المادة 46 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري المذكورة أعلاه.

[2] *« …Ces règles ne concernent pas les associés dirigeants de sociétés de personnes relevant de l'impôt sur le revenu des lors que leurs rémunérations ne sont pas déductibles des résultats », Mémento pratique* Francis LEFEBVRE, *op.cit*, n◦ 2065, p. 336.

[3] D.adm. 4 C-441 n◦ 13, in, Mémento pratique Francis LEFEBVRE, *op.cit*, n◦ 738, p. 136.

تم منح أجور لمديرين لا يقومون بأي عمل في المؤسسة، فقد تعمد بعض الشركات إلى تحويل الأرباح التي لهم الحق فيها إلى أجور ومرتبات تهربا من دفع الضرائب عن طريق الاستفادة من حق الخصم.

تبقى إشكالية تقييم فعالية العمل حسب مجلس الدولة الفرنسي غير منظمة قانونا فلا توجد قاعدة عامة التطبيق، ما يجعل مسألة تقدير الطابع الحقيقي للوظائف الممارسة من قبل المدير خاضعة لوقائع وظروف خاصة بكل مسألة على حدى[1]، وبذلك يتوجب على كل من الشركة و مصلحة الضرائب تقديم كل البراهين التي تثبت ذلك. ومن هذا المنطلق صرح مجلس الدولة الفرنسي بوضوح على أنه: "... مهما كان الإجراء المتبع ضد الخاضع للضريبة، لابد عليه تبرير أن الأجور التي يقتطعها من الربح الخاضع للضريبة يتوافق مع عمل فعلي..."[2].

وتأسيسا على ذلك، يتوجب على الشركة إثبات أن المدير فيها يقوم بمهامه، كأن تثبت بأنه يوقع حقيقة على الوثائق الاجتماعية والطلبيات الأساسية والوثائق المتعلقة بخزينة المؤسسة وبأنه يحدد سياسة التشغيل وتسريح المستخدمين[3]. ومن جانبها تقدم مصلحة الضرائب كل ما يثبت غياب فعالية العمل، حيث يقوم أعوان الإدارة بكل الإجراءات والتحقيقات اللازمة لكشف عدم قيام المدير بعمل حقيقي في المؤسسة، ويمكن أخذ على سبيل المثال، إثبات بأن المدير لا يقوم إلا ببعض الأعمال المنفردة والمنعزلة والتي لا يمكن أن تمثل بالنسبة له نشاط مهني عادي، أو أن المدير أعطى تفويضا بدون تحديد لشخص

---

[1] *« L'appréciation du caractère effectif des fonctions rémunérées dépend essentiellement des circonstances de fait propres à chaque affaire ;il n'existe pas de règle d'application générale pour apprécier l'effectivité du travail. Il appartient simplement, au contribuable, de justifier que les rémunérations qu'il déduit de son bénéfice imposable correspondant à un travail effectif »*, CE, 23 juin 1986, 7éme et 8éme ss-sect, n◦48 465 : Dr. Fisc. 1986, n◦49, comm. n◦2188, concl. M. De Guillenchmidt, in, P. SERLOOTEN, *« Le statut fiscal des dirigeants de sociétés »*, édition de juris-classeur, Litec Fiscal, 2002, n◦ 234, p. 100.

[2] « *Le Conseil d'Etat a indiqué très clairement : … Qu'elle qu'ait été la procédure suivie à l'encontre du contribuable, il lui appartient de justifier que les rémunérations qu'il déduit de son bénéfice imposable correspondent à un travail effectif… »*. CE, 7 nov. 1986, 47 158, RJF 1987.1.22, in, C. DAVID / O. FOUQUET / P- F RACINE / B. PLAGNET, *op.cit*, n° 38/ 9, p.622.

[3] CAA Nantes, 30 juin 1994, n◦93-266 : Dr. Fisc. 1995, n◦12, comm. n◦ 571, in, P.SERLOOTEN, *« Le statut fiscal des dirigeants de sociétés », op.cit*, n° 234, p. 100.

آخر ولم يمارس أي عمل في الشركة، وكذلك حالة المدير الذي يقوم بإدارة عدة شركات أين تتواجد مقراتها الاجتماعية في مناطق بعيدة عن بعضه البعض، ونفس الشيء أخذ بعين الاعتبار السن المتقدم للمدير والذي لم يعد له دور مدير خلال السنوات المعنية[1].

*2- الطابع المبالغ فيه للأجر، أي مراقبة مقدار الأجر*: في البداية تجب الإشارة إلى أن مراقبة ملاءمة الأجور مع العمل المنفذ أو الخدمة المؤداة يتعلق بمجموع الأجور المباشرة وغير المباشرة المدفوعة للمدير.

اعترف المشرع من خلال عدة نصوص قانونية بحق المدير في الحصول على أجر نظير تسييره العمل في المؤسسة، غير أنه أغفل من ناحية أخرى وضع حدود لمبلغ الأجر، فلا وجود لأية مادة تبين الحد الأقصى الذي لا يمكن تجاوزه عند تحديد الأجور ما يعطي حرية أكبر للهيئة الاجتماعية ويجعلها أقرب في كثير من الأحيان إلى التعسف في استعمال هذا الحق مخالفة بذلك مصلحة الشركة ومحققة لمصلحة بعض أعضائها، فقد يكون المدير المعني بالأمر عضوا في الهيئة الاجتماعية للشركة ويمتلك أغلبية الحصص في رأسمالها ما يمكنه من التأثير على قراراتها والحصول على مبلغ أعلى لا يتناسب مع عمله المقدم، كما قد يستعمل هذا الحق كوسيلة للتهرب الضريبي فقد تلجأ الكثير من الشركات إلى التملص من دفع الضريبة عن طريق تحويل مبالغ مخصصة أساسا لتوزيعها كأرباح إلى أجور ومرتبات للاستفادة من حق الخصم.

للتصدي لهذه الخروقات، يجوز لمصلحة الضرائب في إطار قيامها بدورها الرقابي رفض التقويم المقدم من قبل الشركة إذا تبين أنه مبالغ فيه. وفي غياب قواعد تشريعية تنظم عملية الرقابة، حاولت الاجتهادات القضائية لمجلس الدولة الفرنسي وضع مبادئ وقواعد يمكن الاستناد عليها لإتمام هذه العملية والتي يمكن الاستئناس بها على اعتبار أن الاجتهادات القضائية الجزائرية محدودة جدا. فقط علينا مراعاة أن تقييم الطابع العادي أو غير العادي للأجور التي يتقاضاها المديرون الاجتماعيون يتم دائما بصورة فردية، ويمكن تصنيف المبادئ والقواعد إلى معايير ذات طابع شخصي تعتمد على عناصر داخل المؤسسة ومعيار يعتمد على عناصر خارج المؤسسة.

[1] P. SERLOOTEN, *op.cit*, n° 235, pp. 100 et 101.

يتمثل المعيار الشخصي في الأخذ بعين الاعتبار دور المدير في المؤسسة، ذلك أن أهمية النشاطات التي يؤديها تمثل عنصرا أساسيا لتقدير وجود مبالغة من عدمها، هذا بالإضافة إلى إمكانية النظر إلى الوقت المكرس لتنفيذ العمل ومؤهلات المدير المهنية وقيامه بعدة وظائف في المؤسسة والأداء الفعلي لوظائف السلطة والمسؤولية بما يتناسب مع قدراته أو على العكس ممارسة أنشطة أخرى خارج المؤسسة[1]. كما يمكن إضافة معيار آخر خاص بتأثير مهام المدير في تطوير المؤسسة[2].

قد يرجع ازدهار الشركة للمبادرة الشخصية للمدير، إذ ذهب مجلس الدولة الفرنسي إلى الاعتراف بالعلاقة الموجودة بين مبلغ الأجر الممنوح للمدير ورقم الأعمال أو ربح الشركة، حيث يرى إمكانية تقييم الأجور من خلال مقارنتها مع تطور المؤسسة وذلك وفقا لتطوير حجم أعمالها وأرباحها ومدى مساهمة المدير من خلال نشاطه في تحقيق هذا التطور[3]. فبحسبه لا وجود للمبالغة في قيمة الأجور إذا ما حققت الشركة رقم أعمال مهم أو زيادة في أرباحها نتيجة جهد المدير وتفانيه في عمله. وعليه لم يعتبر مبالغا فيه الأجر الممنوح لمدير شركة مساهمة الذي يساوي 4 % من رقم أعمال الشركة و12% من مجموع الأجور مادام أن نشاط المدير أدى إلى ارتفاع رقم الأعمال ب 68 % في أربع سنوات[4]. كذلك اعتبر ارتفاع رقم الأعمال خلال فترة 9 سنوات من 126.000 فرنك فرنسي إلى 6.800.000 فرنك فرنسي وعدد المستخدمين من 2 إلى 42 مبررا لرفع الأجور[5].

ضف إلى ذلك فإنه لابد من النظر في سياسة الأجور التي تتبعها الشركة وكذا مجموع الأجور بشكل عام، أو الأجور المدفوعة لباقي الأجراء الذين يشغلون نفس الوظائف في نفس المؤسسة. هذا ما خلصت إليه محكمة الاستئناف الإدارية الفرنسية حيث اعتبرت بأن المبالغ المدفوعة لرئيس مدير عام والتي تمثل أكثر من خمس مرات متوسط الدخل لأربعة

---

[1] P. SERLOOTEN, *« Le statut fiscal des dirigeants de sociétés », op.cit*, n° 244, p. 104.
[2] P. SERLOOTEN, *précit* ,n° 245, p. 104.
[3] *Ibid.*
[4] CAA Nancy, 16 déc. 1993, n◦ 92-294 et n◦ 92-295: Dr. fisc. 1994, n◦ 25, comm. n◦ 1215, in, P.SERLOOTEN, *op.cit*, n° 255, p. 108.
[5] CAA Nancy, 19 mars 1991, n◦ 89-428: Dr. fisc. 1991, n◦ 26, comm. n◦ 1330, in, P.SERLOOTEN, *op.cit*, n° 255, pp. 108 et 109.

إطارات الأعلى أجرا وحوالي 9 % من مجموع الأجور ل 117 مستخدما في المؤسسة وتصل إلى الضعف لتلك المحصل عليها من قبل المديرين في مؤسسات من نفس الحجم والنشاط، مبالغا فيها حتى وإن كان المدير يمارس زيادة على وظائفه الإدارية الوظائف ذات الطابع التقني والتجاري للشركة[1]. غير أن القضاء يظهر أقل حدة عندما يتعلق الأمر بمدير أجير ليست له مصلحة في الشركة التي يعمل فيها. وعليه عندما يتعلق الأمر بأجر خاص بمديرين يملكون حصة ضعيفة في رأسمال الشركة فإن القرارات الصادرة في هذا الشأن تؤكد في أغلب الأحيان على الطابع الغير مفرط لهذه المبالغ وهذا راجع لإمكانية اعتراض باقي الشركاء على أي مبلغ يريد أن يتحصل عليه المدير بطريقة غير مبررة باعتباره أرباحا غير قابلة للتوزيع.

أما المعيار الثاني فيعتمد على عناصر من خارج المؤسسة، بموجبها تتم عملية التقدير بمقارنة هذه الأجور بمثيلاتها الممنوحة لمديرين يشغلون نفس الوظيفة في مؤسسات مشابهة[2]. حيث ألزم مجلس الدولة الفرنسي أن يتوفر في المؤسسات المعتمدة في المقارنة خصائص مشتركة مع الشركة محل الرقابة، والتي تتمثل خصوصا في كونها تتواجد في نفس المنطقة، ولها نفس الحجم وطبيعة النشاط وحتى مع رقم الأعمال. إضافة إلى إلزامية التحقق من تشابه الوظائف التي يشغلها المسيرون محل المقارنة، من حيث طبيعة وأهمية الوظائف، ودوره الفعال في تنمية الشركة، والمهام المنجزة، وجود مساعدين...الخ[3]. نتيجة لذلك، لا يفرض أن تكون هذه العناصر متطابقة تماما، فيكفي أن تكون العناصر المستعملة في المقارنة ذات مدلول حقيقي، أي أن تكون مختارة بدقة وصحيحة من الناحية الاقتصادية،

---

[1] CAA Nantes, 1re ch., 3 juill. 1996, n◦ 94-545 et n◦ 94-646: Dr. fisc. 1996, n◦ 44, comm.. n◦ 1341, in, P. SERLOOTEN, *« Le statut fiscal des dirigeants de sociétés », op.cit*, n° 248, p.106.

[2] *« Un dernier critère utilisé pour évaluer le caractère normal ou exagéré des rémunérations des dirigeants réside dans la comparaison avec les rémunérations allouées au personnel occupant des emplois analogues dans des entreprises similaires »*, CE, 7e et 9e ss-sect., 4 nov. 1988, n◦ 80.771 : Dr. Fisc. 1989, n◦ 11, comm. n◦ 542, in, P. SERLOOTEN, *précit,* n° 249, p.106.

[3] *Ibid*.

وعليه لا يمكن القبول بعناصر مقارنة مقدمة من الإدارة الجبائية في حالة ما إذا كانت المؤسسات المختارة لهذه المقارنة تشغل عدد أجراء أكبر وتحقق أرباحا أقل[1].

وبالرغم من أهمية هذا المعيار إلا أن تطبيقه لوحده غالبا ما يتم في أضيق الحدود، لكون التفاوت في الأجور الخاصة بالمديرين محل المقارنة قد تبرره أسباب داخلية خاصة بكل مؤسسة على حدة، كأهمية المهام المنجزة من قبل المدير أو في كفاءته وأيضا الوضعية الخاصة بالشركة[2]. وبذلك لا يمكن للإدارة الجبائية القيام بمقارنة رواتب المدير الذي يتحمل وحده مسؤوليات مهمة والتي تؤدي دورا فاعلا في توسع وتطور الشركة مع تلك الممنوحة لمديري المؤسسات المماثلة أين ينفذ نفس المهام عدة إطارات، وهو الأمر الذي يدعو مصلحة الضرائب إلى ضرورة الاستعانة بمعايير أخرى عند تقويمها لمبلغ الأجر.

**ب- المصاريف المدفوعة لفائدة الغير**

تطرح الميزات المالية التي تمنحها المؤسسات في بعض الظروف مسألة مدى اعتبارها تصرفا عاديا أو غير عادي للتسيير. لقد أوجد الواقع العملي عدة أمثلة تتمحور كلها في منح مؤسسة ما إلى مؤسسة أخرى مساعدة مالية وذلك إما لوجود مصلحة مشتركة بينهما أو لهدف إيجاد مثل هذه المصلحة، حيث تأخذ هذه المساعدات أشكالا متعددة كتقديم قروض دون فائدة أو تقديم كفالة أو التنازل عن الديون وغيرها.

كمبدأ عام لا يقبل لتحديد الربح الخاضع للضريبة خصم المصاريف أو الخسائر الخاصة بالمساعدات المالية المقدمة من مؤسسة إلى أخرى، إلا أنه يجوز ذلك استثناءا إذا ما اعتبرت هذه المساعدات محققة لمصلحة المؤسسة المانحة وليس تبرعا. نشير إلى أنه ونظرا لقصور التشريع الجبائي وغياب قرارات خاصة بالاجتهاد القضائي الجزائري حول هذه المسألة ارتأينا إتمام هذه الدراسة على ضوء القوانين المقارنة لاسيما القانون الفرنسي مع الاسترشاد بما توصل إليه القضاء والفقه في ذات البلد.

---

[1] P. SERLOOTEN, *op.cit.* n◦ 250, p. 107.

[2] *«…Il est, cependant, rarement utilisé seul car les différences de salaires entre dirigeants d'entreprises comparables peuvent être justifiées par une multitude de raisons internes à l'entreprises et donc de raisons spécifiques. Ainsi, la disparité peut trouver son origine dans l'importance des taches accomplies par le dirigeant,… », ibid.*

ألزم مجلس الدولة الفرنسي لفترة طويلة لتطبيق هذا الاستثناء أن يوجد رابط قانوني بين المؤسسة المانحة للمساعدة المالية وتلك المتحصلة عليها، والمتمثلة عمليا في رابطة مساهمة بين المؤسستين[1]، غير أنه اتخذ فيما بعد موقفا أكثر لينا تأسيسا على الممارسة اليومية للعمليات التي تعتبر فيها المساعدات المقدمة بين المؤسسات ضرورية سواء كانت منتمية في إطار تجمع أو لا، حيث أجاز الخصم حتى في حالات المساعدات المقدمة بين مؤسسات تربطها فقط مصلحة اقتصادية.

على الرغم من عدم اعتراف قانون الشركات الفرنسي بتجمع الشركات ككيان قانوني مستقل إلا أن ما يمكن أن ينشأ من علاقة تضامن بين أعضاءه أثار التساؤل حول مفهوم المصلحة التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية عند تقدير الطابع العادي أو غير العادي لتصرفات التسيير بالنسبة للامتيازات المالية المقدمة بين الشركات المنتمية إلى التجمع؟

جاء جواب القضاء الفرنسي بالنفي، فهو لم يعترف بوجود مصلحة للتجمع في منح الامتيازات المالية فيما بينها، لذلك يعتمد لتقدير الطابع العادي أو الغير العادي للتصرفات على المصلحة الفردية الخاصة بكل شركة منتمية في إطار التجمع على حدة. فلا يمكن للشركة المانحة للامتياز المالي، الاحتجاج بالعلاقات القانونية التي تربطها بالشركة المستفيدة لإثبات الطبيعة العادية لتصرف التسيير. نفس القاعدة تطبقها الإدارة الجبائية. عديد حالات الامتيازات المالية يقدمها الواقع العملي، وفي ظل غياب اجتهادات قضائية في هذا الموضوع فإننا نستأنس برأي مجلس الدولة الفرنسي.

*1- التنازل عن الديون*: تعتبر عملية التخلي عن الديون واحدة من عديد الطرق التي تتيح لمؤسسة ما إنقاذ شركائها التجاريين أو المؤسسات المرتبطة بها عند مواجهتهم لصعوبات مالية. وقد عرف التخلي عن الديون بأنه تنازل المؤسسة عن ممارسة حقوقها

[1] CE, 8e et 9e sous-sect., 4 mars 1985, req. n° 35066 : Dr. Fisc. 1986, n° 6, comm.175, in, B.DELIGNIERES, *« Les conditions générales de déduction »*, J. cl fiscal, n° 81, p.15.

المنبثقة عن وجود دين[1]. ما يطرح التساؤل حول إمكانية خصم الخسائر الناشئة عن التنازل عن الديون من عدم إمكانية ذلك من الناحية الجبائية؟

تأسيسا على القواعد العامة لخصم المصاريف والنفقات، يشترط لاعتبار الخسارة الناشئة عن التنازل عن الديون عبئا على الربح أن تكون العملية قد تمت في مصلحة المؤسسة الدائنة وأن تكون مدرجة ضمن أصولها[2]. فمسألة إلزامية عدم حياد العمليات التي تقوم بها المؤسسات قبل شركائها التجاريين أو المؤسسات المرتبطة بها عن التسيير العادي لها أمر لا نقاش فيه. غير أن تقدير العناصر المثبتة لوجود مصلحة للمؤسسة المانحة لهذا الإعفاء يقتضي التمييز بين ما إذا كانت عملية التنازل عن الديون حققت لها مصلحة تجارية أو مصلحة مالية.

يعتبر ذو طبيعة تجارية، التنازل عن الديون الذي يجد مصدره في العلاقات التجارية القوية التي تربط المؤسسة المانحة لهذا الإعفاء بشركائها التجاريين (الموردين أو الزبائن الرئيسيين للمؤسسة)، أو بالمؤسسات المرتبطة بها في إطار تجمع الشركات (الشركة الأم وفرعها) والناجمة عن التداخل في النشاطات[3]، والذي يضمن للمؤسسة استمراريتها من خلال الحفاظ على فرصها التجارية ومصادر توريدها.

في مقابل ذلك، لا يكون لعملية التخلي عن الديون طبيعة مالية إلا في إطار *"تجمعات الشركات"*، فالعلاقة بين الشركة الأم وفرعها تتحدد في هذه الحالة بمساهمتها في رأسمال الفرع[4]. تهدف الشركة الأم من خلال مساعدة فرعها الذي يعاني من صعوبات مالية الحفاظ

---

[1] *« L'abandon de créance est la renonciation par une entreprise à exercer les droits que lui confère l'existence d'une créance »*, in, B. DELIGNIERES, *« Charges exceptionnelles. Pertes »* , J.cl fiscal, *op.cit.*, n◦ 35, p. 7.

[2] *« L'abandon de créance est considéré comme une perte, … lorsqu'il est consenti dans l'intérêt de l'entreprise créancière et que, bien entendu, la créance figure à l'actif de cette dernière »*, in, B. DELIGNIERES, J.cl fiscal, *op.cit.*, mise à jours du 1 mars 2008, n◦ 35, p. 1.

[3] *« Les abandons de créances,… présentent un caractère commercial lorsqu'ils sont justifiés par les relations d'affaires qui unissent les deux partenaires. Ceux-ci peuvent être juridiquement indépendants … ou appartenir à un même groupe… »*, M. COZIAN, *op.cit.*, n° 589, p. 229.

[4] *« Les abandons de créances … à caractère financier ne se conçoivent qu'au sein des groupes de sociétés….les liens sont donc simplement capitalistiques par le jeu de la participation au capital de la filiale »*, M. COZIAN, *op.cit.*, n° 590, p. 230.

على قيمة سنداتها وسمعتها (بالنظر إلى مساهمة الشركة الأم في رأسمال الفرع المعني بالمساعدة)[1].

يترتب عن كون التخلي عن الدين من طبيعة تجارية أثار جبائية تتمثل من جهة في إمكانية خصم كامل قيمة الخسائر من الناتج الإجمالي في جانب المؤسسة المانحة له[2]، ومن جهة أخرى يشكل ربحا خاضعا للضريبة بالنسبة للمستفيد من هذه المساعدة على اعتبار أنه يؤدي إلى زيادة في الأصل الصافي[3]. أما في حالة التنازل عن الديون الذي يأخذ طبيعة مالية، فإن تنازل الشركة الأم عن ديونها التي لها لدى أحد فروعها من شأنه أن يؤدي إلى زيادة في الأصل الصافي للشركة الأم بسب إمكانية ارتفاع قيمة الفرع، وعلى ذلك فإن خصم الخسائر الناجمة عن التخلي عن الديون في جانب الشركة الأم القائمة بالتنازل يتحدد بحسب الوضعية الصافية للفرع المعني بالتنازل وأهمية مساهمة الشركة الأم فيه. تتحدد الوضعية المحاسبية الصافية بالفرق بين قيمة الأصول وقيمة الخصوم بالنسبة للفرع. وتعتبر سلبية إذا ما تجاوزت قيمة الخصوم قيمة الأصول[4]. تكون ايجابية في الحالة المعاكسة. نتيجة ذلك، يقتضي تحديد مبلغ الدين الواجب الخصم التمييز بين ثلاثة حالات:

في حال بقاء الوضعية الصافية للفرع سلبية رغم تنازل الشركة الأم عن الديون، فإن لهذه الأخيرة حق خصم قيمة الدين المتنازل عنه كاملا[5].

---

[1] *« La filiale étant en situation de difficulté financière, la mère souhaite préserver la valeur de ses titres et son propre renom »,* Dossiers pratiques Francis LEFEBVRE, *op.cit.*, n° 3645, p. 290.

[2] *« Sous réserve qu'il soit satisfait aux conditions générales de déduction, les pertes consécutives à des abandons de créances de caractère commercial sont à comprendre intégralement dans les charges déductibles du résultat imposable de l'entreprise qui les consent, au titre de l'exercice au cours duquel l'abandon est intervenu »,* in, B. DELIGNIERES, *« Charges exceptionnelles. Pertes »* , J.cl fiscal, *op.cit.*, n° 35, p. 7.

[3] *« A l'inverse, ils constituent pour le bénéficiaire de l'aide un profit imposable puisqu'ils se traduisent par une augmentation de l'actif net,… »,* M. COZIAN, *op.cit.*, n° 589, p. 230.

[4] *« La situation nette comptable se définit par la différence entre le totale de l'actif et le total du passif. Elle est négative si le total du passif excède celui de l'actif »,* www.senat.fr.

[5] Exemple : La société A (créancière) possède 90% de la société B (débitrice) ; l'actif du B est de 500.000 € et son passif de 600.000 €.
Sa situation nette est négative à hauteur de 100.000 € ; 500.000 – 600.000 = - 100.000 €.
La société A consent un abandon de créance de 100.000 €, il s'agit d'une charge entièrement déductible puisque la situation nette de B n'est pas positive après l'abandon.
La valorisation de B n'a pas augmenté après l'abandon de créance.

أما إذا أدت عملية التنازل لجعل وضعية الفرع الصافية ايجابية، معناه زيادة في قيمة مساهمة الشركة الأم. في هذه الحالة تكون عملية خصم قيمة الديون المتنازل عليها ممكنة في حدود مبلغ الوضعية السلبية الصافية للفرع، يضاف إليها المبلغ المطابق للوضعية الايجابية الصافية بعد عملية التنازل، في حدود رأسمال الفرع المستفيد من عملية التنازل والذي يملكه الشركاء الآخرين غير الشركة الأم[1]. في مقابل ذلك يكون لزاما إعادة إدماج الجزء من المساعدة الذي يتجاوز هذه الحدود في الربح الخاضع للضريبة، ذلك أن العملية من شأنها رفع قيمة مساهمة الشركة الأم[2].

أما في حالة ما إذا كانت الوضعية الصافية للفرع ايجابية حتى قبل تنازل الشركة الأم عن مبلغ الدين، يكون لهذه الأخيرة حق خصم قيمة الدين في حدود مساهمة الشركاء الآخرين في رأسمال الفرع[3].

2- *الكفالة المقدمة من المؤسسة:* إن علاقة المديونية التي تربط الدائن بالمدين تكتسي أهمية كبيرة لتعلقها بحقوق مالية، فالدائن يكون مهددا بخطر عدم تمكنه من الحصول على الحق الذي له قبل مدينه، وتعد الكفالة أحد الوسائل القانونية الضامنة للوفاء بهذه المديونية والمنظمة بحسب المشرع الجزائري في المادة 644 من القانون المدني بنصها على مايلي

---

[1] *« …Soit la filiale présente une situation nette négative avant l'abandon, et sa situation nette deviennent positive à la suite de l'opération ; l'abandon de créance est déductible à hauteur de la situation nette négative de la filiale. La part excédentaire est déductible uniquement au prorata de la participation des autres actionnaires dans le capital de la filiale bénéficiaire »*, Thierry LAMORLETTE, Patrick RASSAT, www.books.google.fr, 1997, p 43.

Pour bien comprendre, on prend le même exemple précédent sauf que le montant de l'abandon de créance est de 150.000 €. La situation nette de B devient positive de 50.000 € ( 150.000-100.000 = 50.000), l'abandon de créance est déductible à hauteur de 100.000 € (Montant de la situation nette négative).

Comme A possède 90 % de B, elle pourra en outre déduire 10 % du montant de la situation nette positive. (150.000-50.000 = 100.000 € × 10 % = 10.000 €).

Il s'agit de la part de l'aide qui vient valoriser la participation des autres actionnaires de B. Au total, a déduit (100.000 +10.000 = 110.000 €), pour une aide d'un montant de 150.000 €.

[2] *«En revanche, la fraction de l'aide excédant cette limite est réintégrée aux résultats imposables car l'opération a alors pour effet de valoriser la participation de la société mère »*, Dossiers pratiques Francis LEFEBVRE, *op.cit.*, n° 3645, p. 290.

[3] *« Soit la filiale présente une situation nette positive avant même l'abandon de créance, dans ce cas, celui-ci est déductible uniquement au prorata de la participation des autres actionnaires dans le capital de la filiale bénéficiaire »*, www.books.google.fr, op.cit.

*"الكفالة عقد يكفل بمقتضاه شخص تنفيذ التزام بان يتعهد للدائن بأن يفي بهذا الالتزام إذا لم يف به المدين نفسه"*، يتبين من هذا التعريف أن عقد الكفالة يتم بين شخصين أساسيين هما: الدائن في الالتزام الأصلي وبين الكفيل، على أن المدين في الالتزام الأصلي لا يعد طرفا في عقد الكفالة رغم أن له دور في انعقادها، فالمعتاد أنه هو من يدعو الكفيل للتعاقد مع الدائن ليوفر له الثقة والائتمان.

يعد هذا المفهوم عاما، ولكن ماذا تكون نتائج تطبيق الكفالة من الناحية الجبائية؟ بمعنى آخر هل يمكن الاعتراف بوجود مصلحة لمؤسسة ما في كفالة ديون الغير، وماذا عن حق هذه الأخيرة في خصم قيمة الدين المكفول باعتباره نفقة قابلة للخصم؟

لم نجد للإجابة على هذا التساؤل أي تدخل من جانب المشرع الجزائري ولا القاضي عكس مجلس الدولة الفرنسي الذي أقر من خلال عدة مواقف بوجود مصلحة خاصة لدى المؤسسة في دفع ديون الغير بسبب العلاقات التي تربطها به[1]. فعلى سبيل المثال لا تحيد شركة ما على التسيير التجاري العادي عند تكفلها بخسائر الصرف التي مني بها بعض مورديها نتيجة تسوية نقدية، مادام أنها مطابقة لمصالحها التجارية المتمثلة في المحافظة على تمويلاتها في مواجهتهم بشروط ميسرة[2].

إن الخسائر الناشئة عن الكفالة الممنوحة من قبل المؤسسة تعتبر تكليفا على الربح شرط أن يكون الالتزام بالضمان مرتبطا بتصرف عادي للتسيير، أي أنه يقتضي أن لا تتم الكفالة في المصلحة الشخصية للغير المكفول ولا للمصلحة الشخصية لصاحب الاستغلال، إنما في مصلحة المؤسسة[3]. وعليه إذا ما اعتبرت عمليات الكفالة مخالفة للتسيير التجاري العادي وأدت إلى تخفيض الربح الصافي للمؤسسة عن طريق تقليص الأرباح وتضخيم الأعباء يكون لزاما إعادة إدماج مبلغ الكفالة في الربح الخاضع للضريبة.

---

[1] *« La jurisprudence admet, dans certaines situations, que les entreprises peuvent avoir un intérêt propre à acquitter les dettes d'un tiers en raison des relations entretenues avec celui-ci »*, in, Dossiers pratiques Francis LEFEBVRE, *op.cit.*, n° 3630, p. 288.

[2] CE 2/11/1987, n◦ 55543 : *RJF* 1/88 n◦ 21, in, Dossiers pratiques Francis LEFEBVRE, *ibid.*

[3] B. DELIGNIERES, *« Charges exceptionnelles. Pertes »*, J.cl fiscal, *op.cit*, n° 38, p. 8.

من جانب آخر، لا يمكن للمؤسسة إدراج ضمن الأعباء ما تدفعه للغير تنفيذا لالتزام بالكفالة، مادام أنها تحتفظ بحقها في الرجوع على المكفول حيث يلزم عليها قيد الدين ضمن أصول الميزانية[1]. أما إذا أصبح الدين غير قابل للتحصيل (معدوما)، يشكل في هذه الحالة بالنسبة للمؤسسة خسارة قابلة للخصم إذا ما ارتبطت عملية الكفالة بتسيير عادي بأخذ بعين الاعتبار المزايا التي يمكن أن تحصل عليها[2].

تقدير مجلس الدولة الفرنسي لمفهوم التسيير التجاري العادي فيما يتعلق بالمزايا الممنوحة بين المؤسسات يتم في أضيق الحدود ما يؤدي في معظم الأحيان إلى رفض الخصم. صدرت عدة قرارات عن مجلس الدولة الفرنسي في هذا الإطار، ومن ضمن القضايا التي نظر فيها حالة بموجبها قامت شركة ذات مسؤولية محدودة بسداد مبلغ معين لدائن الغير الذي أعلن إفلاسه. بحسب مجلس الدولة الفرنسي تم هذا الدفع في المصلحة الشخصية للغير المكفول وبسبب قرابة تربط هذا الأخير مع مدير الشركة لا يرتبط بالتسيير التجاري وبالتالي لأعباء قابلة للخصم[3].

في قرار آخر، قضى مجلس الدولة الفرنسي بعدم قابلية خصم من وعاء الضريبة الأعباء التي تحملتها شركة تنشط في تجارة السيارات عن كفالتها لشركة أخرى تمارس أشغال عامة بحيث تملكان نفس الشركاء والمديرين وذلك لتمكين هذه الأخيرة من إبرام قرض، حتى و إن أقر بأن الشركتين مستقلتين من الناحية القانونية، وتمارسان نشاط تجاريا مختلفا، و أن الكفالة تمت من قبل المديرين من أجل سمعة مالية طيبة[4].

---

[1] *« La seule circonstance qu'une entreprise effectue des versements en exécution d'un engagement de caution souscrit envers un tiers ne l'autorise pas toutefois à comprendre le montant des sommes en cause parmi ses charges. Dés lors qu'elle dispose de voies de recours envers le cautionné, elle doit inscrire une créance sur ce dernier à l'actif de son bilan »*, Dossiers pratiques Francis LEFEBVRE, *op.cit.*, n° 3631, p. 288.

[2] *« Mais lorsque cette créance … devient irrévocable, l'entreprise peut constater… une perte qui sont déductibles si l'opération de cautionnement relève d'une gestion normale compte tenu des avantages qu'elle est susceptible de procurer »*, Dossiers pratiques Francis LEFEBVRE, *op.cit.*, n° 3631, p. 289.

[3] CE, 8 janv. 1945, req. n◦ 68056, in, B. DELIGNIERES, *« Charges exceptionnelles. Pertes »*, J.cl fiscal, *op.cit.*, n◦ 39, p. 8.

[4] CE, 7e et 9e sous-sect., 28 janv 1976, req, n◦ 94929, in, B. DELIGNIERES, J. cl fiscal, *ibid*.

**ثانيا: عبء إثبات التصرفات غير العادية للتسيير** نشير بداية أنه وكما أسلفنا الذكر، يتمثل التصرف غير العادي للتسيير من الناحية الجبائية في قرار تسيير يتجلى في كتابات محاسبية متعلقة بالربح الخاضع للضريبة، التي يجوز للإدارة الجبائية استبعادها لأجل حساب الناتج الصافي للمؤسسة بحجة مخالفتها لمصلحة المؤسسة. من المهم في حالة التصحيح الجبائي، تحديد الطرف الذي يتحمل عبء إثبات الطابع العادي أو غير العادي للعمليات، بمعنى آخر هل تتحمل الإدارة الجبائية عبء إثبات الطابع غير العادي لقرار التسيير أم يقع على المكلف بالضريبة إثبات صحته؟

في ظل غياب أي اجتهاد قضائي محلي حول هذه المسألة بحكم عدم تبني القاضي الجزائري من الأصل لنظرية التصرف غير العادي للتسيير، فإننا تلتف حول المبادئ التي استقر عليها مجلس الدولة الفرنسي.

لقد أوجدت نظرية التصرف غير العادي للتسيير أحكاما خاصة بمسألة الإثبات[1]، فقد حدد قرار مبدئي لمجلس الدولة الفرنسي « Renfort-Service » المؤرخ في 1984/17/27 مبادئ عبء الإثبات[2]. بموجب هذا القرار بث المجلس في مسألة معرفة ما إذا كان ينبغي على الإدارة الجبائية تحمل عبء الإثبات في جميع الحالات التي تكتشف فيها تصرفا غير عادي للتسيير للقيام بإعادة التقويم، أين نازعت الإدارة كتابة محاسبية للشركة، حيث وضع مجلس الدولة الفرنسي مبدأ اعتبر بموجبه أن تقدير ملاءمة تصرف ما مسألة قانونية، وعليه يتعين على الإدارة الجبائية كقاعدة عامة إثبات الوقائع التي تستند عليها للاحتجاج على الطابع غير العادي[3].

---

[1] فبالرجوع إلى القواعد العامة التي تنظم عبء الإثبات، نجد أن عبء الإثبات يحكمه الإجراءات المتبعة في فرض الضريبة. فإذا كانت تلك الإجراءات وجاهية، فان عبء الإثبات يكون على عاتق الإدارة الجبائية، أما إذا اتبعت الإجراءات التلقائية أو الأحادية فان عبء الإثبات يكون على عاتق المكلف بالضريبة.

[2] CE, 7éme et 8éme et 9éme sous-sect., 27 juillet 1984, SA Renfort-service, req. n◦34588 : Dr. Fisc. 1985, n◦11, comm.596 ; RJF 1984, n◦10, p562, concl. RACINE, in, C. DAVID / O. FOUQUET / P- F RACINE / B. PLAGNET, *op.cit*, n◦ 52, p. 821.

[3] *« … Considérant que si l'appréciation du caractère anormal d'un acte de gestion pose une question de droit, il appartient, en règle général, à l'administration d'établir les faits sur lesquels elle se fonde pour invoquer ce caractère anormal… »,* Extrait de l'arrêt du CE plén. Du 27/07/1984 précit.

ما يعني أنه أبقى في هذه الجزئية على تطبيق أحكام القانون العام الخاصة بعبء الإثبات الواردة في كتاب الإجراءات الجبائية الفرنسي[1]. إلا أنه أضاف في مرحلة ثانية قاعدة خص بها الأشخاص الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي في فئة الأرباح التجارية والصناعية والمؤسسات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات، بمقتضاها يتم تحديد عبء الإثبات بحسب طبيعة الكتابات المحاسبية. إذا تمثل تصرف التسيير موضوع المنازعة في ديون لدى الغير أو اهتلاكات أو أعباء أو مؤونات يقع عبء الإثبات على المكلف بالضريبة الذي يتعين عليه تقديم الدليل على صحة كتابات الأعباء المقيدة في كتاباته المحاسبية فيجب عليه إثباتها من حيث الأساس، وكذلك إثباتها من جانب قيمتها، غير أنه ينبغي في حالة عدم تقديم ما يبرر صحة هذه الكتابات اعتبار الإدارة الجبائية قدمت الدليل على ذلك، فيكون لها حق رفض الكتابة واستبعاد خصمها. أما إذا تمثل عمل التسيير في كتابة على الأصل فإن عبء الإثبات يقع على الإدارة الجبائية[2].

ما يمكن ملاحظته من خلال نتائج هذا القرار أنه ركز فقط على تحديد الطرف الذي يقع عليه عبء الإثبات فيما يتعلق بالكتابات المحاسبية المتعلقة بالمصاريف العامة والاهتلاكات والمؤونات ولم يشر بوضوح إذا ما يقع على المكلف بالضريبة إضافة إلى ذلك عبء إثبات المصلحة التي يمثلها هذا التصرف بالنسبة للمؤسسة. فصل مجلس الدولة الفرنسي في هذه المسألة في 2003 من خلال القرار « Sté Etablissement

---

[1] Art. 192/1 L.P.F. fr : « *Lorsque l'une des commissions visées à l'article L. 59 est saisie d'un litige ou d'une rectification, l'administration supporte la charge de la preuve en cas de réclamation, quel que soit l'avis rendu par la commission* ».

[2] « *Considérant que, si la détermination du fardeau de la preuve est, pour l'ensemble des contribuables soumis à l'impôt tributaire de la procédure d'imposition suivie à leur égard, elle en découle pas moins, à titre principal, dans le cas des personnes assujetties à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou des entreprises assujetties à l'impôt sur les sociétés … ;*

*Considérant, en particulier que, si l'acte contesté par l'administration s'est traduit, en comptabilité, par une écriture portant, soit sur des créances de tiers, des amortissements ou des provisions … l'administration doit être réputée apporter la preuve qu'il lui incombe si le contribuable n'est pas, lui-même, en mesure de justifier dans son principe comme dans son montant, de l'exactitude de l'écriture dont il s'agit … ; qu'en revanche, si l'acte auquel l'administration attribue un caractère anormal s'est traduit en comptabilité par des écritures qui retracent l'évolution de l'actif immobilisé, … il appartient à l'administration d'établir les faits qui donnent selon elle, un caractère anormal à l'acte…* », Extrait de l'arrêt du CE plén. Du 27/07/1984 SA Renfort-service, pré.cit.

« Lebreton، اعتبر أن عبء إثبات التصرفات غير العادية للتسيير يقع على عاتق الإدارة من خلال تقديم الأدلة الواقعية التي على أساسها كيفت تصرف المكلف بالضريبة بأنه عادي[1].

في السياق ذاته أخذ تحديد وسيلة الإثبات حيزا هاما من الاستفهام، فقد طرحت إشكالية أخرى حول معرفة ما إذا كان تقديم فاتورة من قبل الخاضع للضريبة يعد دليل كاف لتحديد قابلية خصم العبء. حل هذه المسألة تدرج في الاجتهاد القضائي الفرنسي بين ثلاثة حقب زمنية. بمقتضى قرار « SA Renfort Service » تعتبر الفاتورة المقدمة من قبل الخاضع للضريبة والمثبتة لكتابات الأعباء من حيث المبدأ والمبلغ كافية مادام أنها محددة ودقيقة بشكل كاف.

في قرار « Sté Etablissement Lebreton »، تغير المبدأ السابق والذي وإن أبقى على ضرورة إثبات الاهتلاكات والأعباء والمؤونات من حيث المبلغ ومن حيث المبدأ[2]، ألزم الخاضع للضريبة فيما يتعلق بإثبات الأعباء تقديم جميع العناصر المثبتة لطبيعة العبء وكذا المثبتة لوجود وقيمة المقابل الذي تحصل عليه[3]. بذلك لا ينبغي على الخاضع للضريبة إثبات الغاية من هذه النفقة، إنما حقيقة المقابل الناشئ عن هذه النفقة. يعتبر هذا القرار أكثر صرامة على المكلف بالضريبة لأنه على ما يبدو يفرض عليه تقديم مجموعة أكبر من

---

[1] *« … En ce qui concerne les charges, le contribuable apporte cette justification par la production de tous éléments suffisamment précis portant sur la nature de la charge en cause, ainsi que sur l'existence et la valeur de la contrepartie qu'il en a retirée ; que dans l'hypothèse où le contribuable s'acquitte de cette obligation, il incombe ensuite au service, s'y croit fondé, d'apporter la preuve de ce que la charge en cause n'est pas déductible par nature, qu'elle est dépourvue de contrepartie, qu'elle a une contrepartie dépourvue d'intérêt pour le contribuable … »*, CE, 20 juin 2003, req. n◦232832, Sté Etablissement Lebreton : RJF 10/03 n◦1140, concl. P. Collin, p. 754, in, Olivier FOUQUET, jusqu'ou théoriser la charge de la preuve ?, www.études-fiscales-internationales.com, pp. 4 et 5.

[2] *« … Il appartient au contribuable…de justifier tant du montant…des créances de tiers, amortissements, provisions, et charges qu'il entend déduire du bénéfice… que de la correction de leur inscription en comptabilité, c'est-à-dire du principe même de leur déductibilité… »*, CE, 20 juin 2003, req. n◦232832, Sté Etablissement Lebreton, www.études-fiscales-internationales.com, *op.cit.*

[3] *« En ce qui concerne les charges, le contribuable apporte cette justification par la production de tous éléments suffisamment précis portant sur la nature de la charge en cause, ainsi que sur l'existence et la valeur de la contrepartie qu'il en a retirée ; … »*, CE, 20 juin 2003, req. n◦232832, Sté Etablissement Lebreton, pré.cit.

الأدلة، أي لم تعد الفاتورة تصلح كدليل وحيد للإثبات فبالإضافة إلى الفاتورة عليه أن يقدم عناصر اثباتية مكملة لتبرير طبيعة ووجود العبء بالإضافة إلى قيمة المقابل الذي تحصل عليه.

بصدور قرار « c/Sté Sylvain Joyeux » تراجع مجلس الدولة الفرنسي عن اجتهاده السابق حيث اعتبر الفاتورة عنصرا اثباتيا كافيا إذا كانت مقيدة بانتظام في المحاسبة[1]. نتيجة ذلك لا يجوز للإدارة الجبائية رفض خصم المصاريف بحجة غياب مستندات مكملة.

**الفقرة الثانية: إقصاء المصاريف الكمالية**

تشكل المصاريف الكمالية نوعا آخر من النفقات التي تتحمل المؤسسة دفعها حيث تعتبر مستبعدة من الخصم باعتبارها تصرفا غير عادي للتسيير بحكم القانون. لم ينص المشرع الجزائري على هذا النوع من النفقات، إلا أن القانون الفرنسي أولاها أهمية بالغة بالنظر إلى التعقيدات التي تخلقها لمفتشي الضرائب عند قيامهم بمهامهم الرقابية، حيث منع صراحة بموجب الفقرة الرابعة من المادة 39 من القانون العام للضرائب الفرنسي[2] خصم المصاريف من أية طبيعة كانت والمرتبطة بممارسة الصيد وصيد السمك الغير مهني، نفقات شراء أو استئجار اقامات مجاملة، نفقات استعمال اليخوت ومراكب النزهة، الأقساط السنوية لاهتلاك السيارات السياحية بالنسبة للجزء من سعر التكلفة الذي يتجاوز 18.300

[1] CE, 21/05/2007, req. n◦284719, 3e et 8e sous sections, ministère c/Sté Sylvain Joyeux, Chronique d'Olivier Fouquet RJF 7/07, p. 631, in, Olivier FOUQUET, www.études-fiscales-internationales.com, p.6.

[2] Art. 39/4 C.G.I.fr : *« Qu'elles soient supportées directement par l'entreprise ou sous forme d'allocations forfaitaires ou de remboursements de frais, sont exclues des charges déductibles pour l'établissement de l'impôt, d'une part, les dépenses et charges de toute nature ayant trait à l'exercice de la chasse ainsi qu'à l'exercice non professionnel de la pêche et, d'autre part, les charges, à l'exception de celles ayant un caractère social, résultant de l'achat, de la location ou de toute autre opération faite en vue d'obtenir la disposition de résidences de plaisance ou d'agrément, ainsi que de l'entretien de ces résidences ; les dépenses et charges ainsi définis comprennent notamment les amortissements … aux dépenses de toute nature résultant de l'achat, de la location ou de toute autre opération faite en vue d'obtenir la disposition de yachts ou de bateaux de plaisance à voile ou à moteur… ».*

اورو. هذا المقدار يخفض إلى 9.900 اورو بالنسبة للسيارات التي تصدر غاز كربوني أكبر من 200غ/كلم.

إن غاية المشرع الفرنسي من استبعاد هذا النوع من المصاريف من الخصم ليس لكونها مصاريف فاخرة أو تمثل البذخ إنما لعدم ارتباطها بتسيير المؤسسة أي أنها لم تصرف في مصلحة الاستثمار، ما يعني أن إقامة الدليل على ارتباط المصاريف الكمالية بمصلحة المؤسسة يجعل منها قابلة للخصم. وعليه يجوز طبقا لإجابة وزارية في فرنسا خصم كامل نفقات اهتلاك السيارات السياحية المستعملة من قبل سائقي سيارات الإسعاف[1] أو مدارس تعليم قيادة السيارات[2] أو من قبل سائقي سيارة الأجرة. وهو حال مجلس الدولة الفرنسي الذي قبل خصم النفقات المتعلقة بصيانة واهتلاك يخت إذا ما اثبت المكلف بالضريبة عدم استعماله لأغراض خاصة إنما منظم في شكل مكاتب مهنية[3]. نفس الحكم ينطبق بالنسبة لمصاريف الصيد إذا ما تم صرفها لغرض تحقيق مصلحة المؤسسة.

في السياق ذاته تعتبر المصاريف الكمالية قابلة للخصم إذا ما قدم الأصل الناشئة عنه للمؤسسة مداخيل خاضعة للضريبة، حيث اعتبر مجلس الدولة الفرنسي الأعباء الناشئة عن تأجير إقامة مجاملة للغير قابلة للخصم (يتعلق الأمر بالأعباء المرتبطة بملكية العقار وهي الضريبة العقارية، مصاريف صيانة العقار والتأمين عليه) شريطة أن يكون مبلغ الإيجار الذي تسلمته المؤسسة والخاضع للضريبة عاديا[4].

**الفقرة الثالثة: إقصاء بعض العقوبات المالية**

استبعد المشرع الجبائي الجزائري صراحة من خلال الفقرة السادسة من المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من الخصم المعاملات التجارية والمصادرات والغرامات والعقوبات من أية طبيعة كانت[5].

---

[1] Rép. Min. éco. JO Déb. AN 1978, p. 1054, in, P. SERLOOTEN, *op.cit*, n° 163, p. 131.
[2] Rép. Min. éco. JO Déb. AN 1983, p. 3433, in, P. SERLOOTEN, *ibid.*
[3] CE, 7e et 8e ss-sect., 8 nov 1978, req. n◦4233 : Dr. Fisc. 1979, n◦5 , comm. 154 ; RJF 12/1978, n◦521, in, M. COZIAN, *op.cit*, n° 121, p. 54.
[4] CE, 7e et 9e ss-sect., 25 nov 1981, req. n◦11383 : Dr. Fisc. 1982, n◦13, comm. 680, concl, JF. Verny *; RJF* 1/82, p. 3, chron. Leger, in, P. SERLOOTEN, *op.cit*, n° 163, p. 131.
[5] الصياغة الكاملة للفقرة السادسة من المادة 141 كالأتي:*" لا يقبل تخفيض المعاملات التجارية والغرامات والمصادرات أيا كانت طبيعتها، والواقعة على كاهل مخالفي الأحكام القانونية، من الأرباح الخاضعة للضريبة"*. ينبغي أن نشير إلى

يلاحظ من استعمال المشرع لعبارة *"من أية طبيعة كانت"* أن الحظر المشار إليه ينطبق على جميع أنواع العقوبات أو الغرامات أو المصادرات مهما كانت طبيعتها، والمفروضة على مخالفي الأحكام القانونية سواء تلك المتعلقة بالتشريع الجبائي أو الجمارك أو العمل والضمان الاجتماعي أو المنافسة والأسعار. فالمصادرات التي تقوم بها السلطات العمومية نتيجة مخالفات قانونية ارتكبها المكلف بالضريبة كأن يضبط وهو يهرب بضاعة أو يغش فيها وغيرها لا يمكن اعتبارها تكليفا على الربح.

الأمر سواء بالنسبة للغرامات والعقوبات سواء الجبائية منها أو الجنائية، فلا تكون قابلة للخصم الجزاءات الجبائية التي يفرضها القانون على المؤسسات إما لمخالفتها للأحكام الخاصة بوعاء الضريبة أو تلك الخاصة بتحصيلها، كالزيادات التي تفرض على المكلف بالضريبة لامتناعه عن تقديم التصريح السنوي بالنتائج والمقدرة ب 25 % على كامل الحقوق الواقعة على كاهله[1] أو تلك المفروضة عن التأخر في تقديمه والمقدرة ب 10 % إذا لم تتعدى مدة التأخير شهرا واحدا، وترفع هذه الزيادة ل 20 % إذا كانت مدة التأخير تتراوح بين الشهر والشهرين، وإذا تجاوزت الشهرين تصل إلى 25 % مهما زادت مدة التأخير[2].

زيادات أخرى يفرضها القانون الضريبي عن حالة تقديم تصريح ناقص أو غير صحيح والتي تحسب على أساس المبلغ أو الحقوق التي تنصل من دفعها بسبب تصريحه الناقص هذه الزيادات نظمتها المادة 193 من نفس القانون. كما تشمل كذلك على الزيادات المترتبة عن تضمن التصريحات المقدمة على وثائق مزورة أو قيام المكلف عمدا بنسيان

---

أن النص باللغة العربية اغفل ذكر "العقوبات" كجزاء غير قابل للخصم، في حين انه ذكره نفس المادة باللغة الفرنسية بعبارة « pénalités » حيث جاءت الفقرة السادسة كمايلي:

*« Les transactions, amendes, confiscations, pénalités, de quelque nature que ce soit, mises à la charge des contrevenants aux dispositions légales ne sont pas admises en déduction des bénéfices soumis à l'impôt ».*

[1] المادة 192 ف 1 من ق.ض.م المعدلة بموجب قانون المالية لسنة 2009.

[2] المادة 322 ف 1 من ق.ض.م: *"عندما يتم إيداع التصريحات ... بعد انقضاء الآجال المحددة ... وإنما في غضون الشهرين المواليين لتاريخ انقضاء هذه الآجال، تنزل نسبة الزيادة بقدر 25 %، على عدم التصريح المنصوص عليه في المادة 192 إلى 10 %، إذا لم تتعد مدة التأخير شهرا، و إلى 20 %، عند خلاف ذلك".*

بيانات جوهرية أو تقديمها مخالفة للواقع وغيرها من حالات الغش المحددة في المادة 193 فقرة 2[1].

إضافة إلى العقوبات المترتبة عن التأخر في أداء الضريبة والمحددة في المادة 402 الفقرة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري. كلها عقوبات وإن تحملت تكاليفها المؤسسة وكانت مرتبطة بنشاطها فلا تكون قابلة للخصم. من ناحية أخرى لا يمكن بأي حال من الأحوال قبول خصم العقوبات الجزائية الصادرة عن محاكم الجنح وذلك تأسيسا على مبدأ شخصية العقوبة الجزائية.

ما ورد في القانون الضريبي الجزائري يتطابق كثيرا مع ما تضمنته التعديلات التي مست الفقرة الثانية من المادة 39 من القانون العام للضرائب الفرنسي بموجب قانون المالية لعام 2007[2]، فسابقا كانت الفقرة 2 عبارة عن قائمة حددت فيها العقوبات القابلة للخصم[3]، بعدها ألغيت الجزئية الناظمة لهذه القائمة، هذا التحول غير تفسير هذه الفقرة حيث وسع مجال تطبيقها لتشمل جميع أنواع الجزاءات المالية والعقوبات مهما كانت طبيعتها، الجبائية منها والجمركية والمتعلقة بالمنافسة والأسعار والخاصة بالعمل والضمان الاجتماعي والعقوبات الجنائية.

ينبغي الملاحظة أن التحقق من توفر الشروط الموضوعية يشكل أساسا مهما لتقدير إمكانية خصم المصاريف العامة من عدمها، خاصة ما تعلق منها بمصلحة المؤسسة ذلك أن محاولات المكلف بالضريبة التلاعب في المحاسبة بغرض تضخيم التكاليف يتم في أغلب الأحيان بإدراج مصاريف بعيدة كل البعد عن مصلحة المؤسسة، إلا أن هناك التزامات أخرى يتوجب احترامها من شأنها كشف وجود غش ضريبي وهي متعلقة بالشكل، منها ما

---

[1] هذه المادة جرى تعديلها بموجب قانون المالية لسنة 2012.

[2] Art. 39-2, al 1 C.G.I.fr, introduit par l'article 23 de la loi de finance pour 2008 (n◦ 2007-1822 du 24 décembre 2007) : *« Les sanctions pécuniaires et pénalités de toutes nature mises à la charge des contrevenants à des obligations légales ne sont pas admises en déduction des bénéfices soumis à l'impôt ».*

[3] Ancienne rédaction de al 1 de l'art 39/2 était : *« Les transactions, amendes, confiscations, pénalités, de toute nature, mises à la charge des contrevenants aux dispositions légales régissant la liberté des prix et concurrence, le ravitaillement, la répartition des divers produits, l'assiette et recouvrement des impôts ne sont pas admises en déduction des bénéfices soumis à l'impôt ».*

هي لازمة لكل أنواع المصاريف العامة ومنها ما تختص بالبعض منها وهو موضوع دراستنا في المطلب الثاني.

## المطلب الثاني: الشروط الشكلية

يوجد من الشروط الشكلية الواجب توفرها لخصم المصاريف العامة ما ينطبق على جميع أنواع الأعباء القابلة للخصم، وتشتمل على ضرورة قيد هذه النفقات في محاسبة المؤسسة بطريقة منتظمة ودقيقة، وأن تكون حقيقية ومؤيدة بالمستندات اللازمة لإثباتها، غير أن التحقيق الذي يباشره أعوان الإدارة الجبائية لا يكتمل بالنسبة للمصاريف العامة إلا إذا وفى المكلف بالضريبة بالتزام شكلي يتعلق بإرفاق التصريح بالنتائج الواجب تقديمه إلى مصلحة الضرائب بنوعين آخرين من التصريحات، تشتمل على كشف عن المصاريف العامة وتصريح خاص بالعمولات ومكافآت السمسرة والأتعاب ومختلف المكافآت الأخرى، وهي الأمور التي سيتم التطرق إليها فيما يلي، وهذا من خلال التعرض في الفرع الأول للشروط الشكلية العامة، أما الفرع الثاني فسيتم تخصيصه للشروط الشكلية الخاصة ببعض المصاريف العامة.

### الفرع الأول: الشروط الشكلية العامة

تعتبر المحاسبة المرآة العاكسة لمختلف مراحل نشاط المؤسسة وهي مصدر كل البيانات والمعلومات المالية، كما يعد السند الذي يعتمده أعوان الإدارة الجبائية للقيام بمهامهم الرقابية مادام أنها منتظمة، غير أن ذلك يبقى غير كاف حيث يبقى على عاتق المكلف بالضريبة إثبات صحة النفقات المقيدة ضمن المصاريف العامة. في هذا الإطار يجوز للإدارة الجبائية أن تطلب تقديم جميع الوثائق المحاسبية. وعلى ذلك ينبغي لقبول خصم المصاريف العامة من الدخل أو الربح الإجمالي للمؤسسة أن تكون هذه النفقة مقيدة بانتظام في المحاسبة وحقيقية ومؤيدة بالمستندات اللازمة لإثباتها.

**الفقرة الأولى: أن تكون مقيدة في المحاسبة**

ينبغي لقبول خصم المصاريف العامة أن تكون مقيدة في محاسبة المؤسسة بطريقة منتظمة ودقيقة[1]. على أن تتم عملية القيد في خلال السنة المالية التي تحملت فيها المؤسسة قيمة هذه النفقات. قد يحصل في بعض الحالات أن يغفل المكلف بالضريبة عمدا أو عن غير عمد قيد نفقة معينة أو قيدها في حساب آخر، والذي يمكن أن يكيف كخطأ في المحاسبة أو قرار تسيير.

يعرف الخطأ بأنه عدم انتظام، عدم صحة أو إغفال ناجم إما عن تقدير موضوعي للوقائع المادية أو تفسير خاطئ لنصوص جبائية عن حسن نية، وتشكل في كلتا الحالتين خرقا للحقوق المستحقة التسجيل. ويمثل الخطأ المحاسبي عدم احترام المبادئ المتبعة في تسجيل القيود أو عدم تسجيل هذه الأخيرة بإغفال أو إهمال للأعباء أو المنتوج[2].

يتم تصحيح الخطأ المحاسبي إما من قبل الإدارة الجبائية عند قيامها بالتحقيق في المحاسبة، أو بناء على شكوى، حيث يتعين على المؤسسة المعنية بتصحيح الخطأ، تقديم شكوى أمام الإدارة الجبائية و أن تراعي في ذلك عدم انقضاء أجل إيداع الشكاوي المحدد قانونا[3]، وعليها إثبات بأن البيانات غير الصحيحة أو الناقصة الواردة في التصريح مصدرها خطأ غير مقصود في المحاسبة، وذلك من أجل الحصول على تخفيض في الضرائب.

عكس ذلك، إذا اعتبرت الإدارة الجبائية بأن الخطأ المحاسبي الذي ارتكبته المؤسسة كان متعمدا لغرض تقليص الناتج الخاضع للضريبة، يكون لها صلاحية إجراء تصحيح لقواعد الضريبة، ما ينجم عنه زيادة في الضرائب السابق تحصيلها، من دون إمكانية

---

[1] ألزم المشرع الجزائري من خلال المادتين 20 و148 من ق.ض.م الكلفين بالضريبة على مسك محاسبة، كلاهما تحيلان إلى تطبيق المادة 152 من نفس القانون.

[2] سيد اعمر محمد، الفرض التلقائي للضريبة ،مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، القانون الخاص، جامعة وهران، 2009-2010، ص. 90.

[3] المادة 72 ف 1 ق.ا.ج.ج تنص على ما يلي: *"مع مراعاة الحالات المنصوص عليها في المقاطع أدناه، تقبل الشكاوي إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوي".*

للمكلف الاحتجاج بهذا الخطأ لدى الإدارة الجبائية لطلب تصحيحه إذا اتضح أنه في غير صالحه[1].

في المقابل، يعتمد قرار التسيير على حق الاختيار بين عدة طرق صحيحة قانونا، والذي يمكن الاحتجاج به سواء على الإدارة الجبائية التي لا يمكنها تصحيحه أو المكلف بالضريبة الذي لا يمكنه طلب تعديله إذا اتضح له فيما بعد بأنه غير ملائم[2].

إن إلزامية قيد المصاريف العامة في محاسبة السنة المالية التي تحملت المؤسسة خلالها قيمتها. يقودنا إلى محاولة معرفة السنة المالية التي يتم خصم قيمة المصاريف العامة فيها؟

تنقسم حياة المؤسسة إلى سنوات مالية، تلتزم بتقديم في كل سنة مالية تصريح بالناتج الذي يشمل الأرباح المحققة والأعباء، حيث يتعين من الناحية الجبائية أن تخصم المصاريف العامة من السنة المالية التي أنفقت فيها، تأسيسا على مبدأ استقلال السنوات الضريبية[3]، لأن أساس سريان الضريبة هو الاستحقاق بصرف النظر عن قبض الإيرادات أو دفع المصروفات، وعلى ذلك فإن جميع المصاريف العامة المستحقة التي لم يتم دفعها في نهاية السنة المالية تعتبر من النفقات القابلة للخصم من الوعاء الضريبي متى ثبتت جديتها من حيث الأساس ومن جانب قيمتها، حيث يتعين تسجيلها في حساب المصاريف الواجبة الدفع.

إن تحديد السنة المالية التي تخصم منها الأعباء يظهر تناقضا في قانون الضرائب المباشرة الجزائري، فبالرجوع إلى نص المادة 141 جاء في المقطع الثالث من الفقرة الأولى مايلي:" أما فيما يخص بالمكلفين بالضريبة الآخرين، فإن خصم المصاريف المشار إليها أعلاه... يبقى مرهون بدفعها فعليا أثناء السنة المالية". هذا معناه أن المشرع بهذا المعنى اشترط لقبول خصم المصاريف العامة من الربح الإجمالي للمؤسسة أن تكون

[1] T. ZITOUNE, F. GOLIARD, *op.cit*, p. 41.
[2] *Ibid.*
[3] يقصد به أن كل سنة مالية ضريبية مستقلة بذاتها عن أعمال السنوات الأخرى أو السابقة، فلا يدرج ضمن الأرباح إلا ما كان منها يخص السنة ذاتها، ولا يحمل مصروف انفق في سنة مالية ما على أرباح سنة أخرى.

مدفوعة فعلا أثناء السنة المالية فهو بذلك أوجب تحقق واقعة الدفع الفعلي لهذه النفقات أثناء السنة المالية[1].

يجعل استعمال المشرع في الفقرة الأولى من المادة لعبارة *"المصاريف العامة مهما كانت طبيعتها"*، من إلزامية الدفع شرطا لقبول خصم المصاريف العامة، وبالرغم من أن ذلك لا يتناقض مع مبدأ استقلالية السنوات المالية إنما بالعكس يعتبر تكريسا له، إلا أن من شأنه أن يحرم المؤسسة من حق خصم بعض المصاريف التي تعتبر مؤكدة من حيث الأساس و من جانب قيمتها، كما هو الحال على سبيل المثال بالنسبة لبدات الإيجار المؤجلة أو ما يتعلق بفواتير استهلاك الكهرباء أو الماء والمتعلقة بالشهر الأخير من السنة المالية حيث أن دفعه يتم في السنة الموالية عند إرسال الفاتورة للمؤسسة. في ظل الصعوبات التي يمكن أن يطرحها تطبيق هذا النص القانوني من الناحية العملية، يتعين على المشرع الجزائري تدارك ذلك من خلال إعادة صياغة النص بشكل أوضح ويتوافق مع مبدأ الاستحقاق المحاسبي.

**الفقرة الثانية: أن تكون النفقة حقيقية ومؤكدة**

لا يكفي لجواز خصم المصاريف العامة من الدخل أو الربح الإجمالي للمؤسسة أن تكون مقيدة في المحاسبة بطريقة منتظمة، إنما ينبغي أن تكون فعلية وتأكد حدوثها، وليست محتملة الحدوث، وعليه فالمصاريف المحتملة لا تخصم من وعاء الضريبة، كذلك يجب أن تكون النفقة المطلوب خصمها حقيقية أي تحملت المؤسسة عبئها بمعنى أنها فعلية. نتيجة لذلك، لا يمكن للمؤسسة إدراج ضمن المصاريف العامة القابلة للخصم لأعباء نظرية أو صورية.

عالج القضاء الفرنسي في العديد من الحالات مسألة حقيقة النفقات المقيدة ضمن التكاليف القابلة للخصم، عكس ذلك لم نجد أي تدخل للقضاء الجزائري ربما لانعدام النشر. حيث اعترض مجلس الدولة الفرنسي على إدراج مالك لقاعة سينما لأجور لم يدفعها فعلا

---

[1] تنص المادة 141 ق.ض.م.ج على انه: *"يحدد الربح الصافي بعد خصم كل التكاليف وتتضمن هذه التكاليف على الخصوص:*
*1)-المصاريف العامة من أية طبيعة كانت،... ونفقات المستخدمين واليد العاملة، مع مراعاة أحكام المادة 169... فان خصم المصاريف المشار إليها أعلاه،... يبقى مرهون بدفعها فعليا أثناء السنة المالية".*

لعماله ضمن الأعباء القابلة للخصم لكونها أعباء نظرية، على اعتبار أن هؤلاء تحصلوا فقط على إكراميات[1]. من جهة أخرى، رفض القاضي الإداري خصم المبالغ المدفوعة من شركة أم لأحد فروعها مقابل الخدمات التي قدمها لها بسبب أن الشركة الأم لم تقدم من جهة، أية وثيقة تثبت طبيعة وأهمية خدمة الإشهار التي أنجزها لفائدتها أحد فروعها، ومن جهة أخرى عدم تضمن الفاتورة نوع الخدمة المقدمة ولا مبلغ النفقات المدفوعة من الشركة الأم للفرع[2]. تعد بذلك أعباء صورية.

**الفقرة الثالثة: أن تكون مؤيدة بالمستندات اللازمة لإثباتها**

تقر القواعد السليمة أن تكون النفقة مؤيدة بالمستندات اللازمة تسهيلا لإثباتها واعتمادها. قد تطلب الإدارة الجبائية من المكلف بالضريبة عند قيامها بالتحقيق في محاسبته تزويدها بالوثائق اللازمة لإثبات نفقاته من أجل تحديد الدخل أو الربح الخاضع للضريبة. ذلك أن القاعدة المعمول بها فيما يخص عبء إثبات المصاريف والأعباء أنه يقع على المكلف بالضريبة الذي يتعين عليه تقديم الدليل حول صحة كتابات الأعباء وقيمتها، فيجب عليه إثباتها من حيث الأساس وكذلك إثباتها من جانب قيمتها[3].

نشير إلى بعض تدخلات القضاء الفرنسي في هذا الإطار، حيث رفض القاضي الإداري خصم من الأرباح الخاضعة للضريبة الإتاوة المدفوعة للغير من قبل مؤسسة مقابل الخدمات المقدمة لها مادام أن هذه الأخيرة لم تقدم أي دليل يثبت حقيقة هذه الخدمات[4]. في قرار آخر قضى مجلس الدولة الفرنسي بعدم كفاية الأدلة المثبتة لنفقات غذاء العمل طالما أن حساب المطعم غير مؤرخ وأن الشهادات المقدمة من المطعم محررة بعبارات عامة دون توضيح لعدد الضيوف وطبيعة وتوقيت وجبات الطعام[5].

---

[1] CE, 7e et 8e sous-sect., 15 oct. 1982, req. n◦27135 : Dr. Fisc. 1983, n◦ 15, comm, 749, concl. P. Rivière, in, B. DELIGNIERES, *« Frais et charges – Conditions générales de déductions »*, J.cl fiscal, *op.cit*, n° 4, p. 3.

[2] CAA Paris, 2e ch., 1er oct. 1992, req. n◦ 91-67, Sté pétrolière d'importation Avia : Dr. Fisc. 1994, n◦ 10, comm. 426, in, B. DELIGNIERES, J.cl fiscal, *op.cit*, n° 5, p. 3.

[3] انظر من أجل شرح أكثر لهذه الحالة إلى الصفحة 142 إلى 145 من هذه الرسالة.

[4] CAA Nantes, 1er ch., 30 déc. 1996, req. n◦ 94 -140, SA Hayet : Dr. Fisc. 1997, n◦ 8, comm. 188, in, B. DELIGNIERES, J.cl fiscal, Mise à jour 2008, *op.cit*, n° 21, p. 1.

[5] CE, 7e et 9e sous-sect., 4 nov. 1985. Req. n◦ 48841 : Dr. Fisc. 1986, n◦ 6, comm.. 190, in, *« Frais et charges – Conditions générales de déductions »*, J.cl fiscal, *op.cit*, n° 22, p. 6.

ومن أهم الوثائق التي تثبت صحة النفقات المقيدة في التصريح الفواتير[1]، كفواتير المياه والكهرباء والهاتف، بطاقة الأجر[2]، عقود الإيجار وغيرها. يقع على الإدارة الجبائية إذا ما أرادت رفض خصم النفقات المثبتة بفواتير إثبات أن الأمر يتعلق بفاتورة مجاملة أو فاتورة صورية.

تعتبر الإدارة الجبائية قدمت الدليل على كون الأمر يتعلق " *بفاتورة مجاملة*" إذا ما قدمت أدلة حقيقية تثبت أن الأشغال المفوترة لم يتم انجازها حقيقة من قبل الشركة المصدرة للفاتورة. في حين تعتبر أنها قدمت الدليل على كون " *الفاتورة صورية*" إذا ما أثبتت أن الشركة المصدرة للفاتورة لم تكن مجهزة لانجاز الخدمات المفوترة، وأن الفواتير التي أصدرتها استعملت إما لتبرير خدمات منجزة حقيقة من قبل ورش انجاز غير شرعية، أو للسماح لمقدمي العمل من خصم أعباء جبائية وهمية[3].

بالرغم من ذلك، أظهر الواقع العملي في فرنسا مرونة في تطبيق هذا الشرط، حيث أجازت الإدارة الجبائية في عدة حالات خصم المصاريف العامة دون تقديم فاتورة أو أي وثيقة إثبات. يتعلق الأمر بالمشتريات الصغيرة للمواد القابلة للاستهلاك، نفقات السفر، الاستقبال وتمثيل رؤساء المؤسسة شريطة أن تتطابق مع نفقات مهنية وأن لا يكون مبالغا في قيمتها بالنظر لطبيعة وأهمية الاستثمار وأي ظروف أخرى خاصة بالمؤسسة[4]. في سياق متصل قبل مجلس الدولة الفرنسي خصم نفقات الانتقال المقيدة من قبل مستغل فردي

---

[1] تعد الفاتورة إجبارية في المعاملات التجارية المتمثلة في بيع سلعة أو تأدية خدمات، حيث تتضمن بيانات تؤكد صحة ادعاءات المكلف بالضريبة من جهة.
تعتبر الفاتورة في ظل المرسوم التنفيذي رقم 05-468 المؤرخ في 10ديسمبر 2005 المتعلق بشروط تحديد الفاتورة وسند التحويل ووصل التسليم والفاتورة الإجمالية وكيفيات ذلك، ج. ر. مؤرخة في 11 ديسمبر 2005، العدد 80، ص. 18، حسب المادة 3 منه، على أن الفاتورة وثيقة لإثبات عملية البيع، يجب أن تتضمن المعلومات التالية: معلومات خاصة بالبائع (الاسم، العنوان، رقم التسجيل، رقم التعريف الإحصائي)، بالإضافة إلى معلومات تتعلق بالمشتري ( الاسم، العنوان، رقم التسجيل، رقم التعريف الإحصائي) على انه يجب أن تحتوي الفاتورة على اسم المشتري ولقبه وعنوانه إذا كان مستهلكا.

[2] وهي بطاقة يحررها رب العمل لعماله بمناسبة عملهم، يحدد فيها كل العناصر المتعلقة بالعمل: اسم وعنوان صاحب العمل، اسم العامل وطبيعة عمله، مدة العمل، الأجر القاعدي، الساعات الإضافية، العلاوات، اقتطاع الضمان الاجتماعي، الضريبة على الدخل الإجمالي، الأجر الصافي، تاريخ دفع الأجر، رقم التسجيل في الضمان الاجتماعي، ختم صاحب العمل.

[3] CE, 9e et 8e ss-sect., 18 sept. 1998. Req. n◦149 341, SARL Diva, concl : Dr. Fisc. 1999, n◦5, comm.. 74, in, B. DELIGNIERES, J.cl fiscal, Mise à jour 2008, *op.cit*, n° 10, p. 1.

[4] Doc. adm. DGI 4C-122, § 2, 1er oct. 1992, in, B. DELIGNIERES, *« Frais et charges – Conditions générales de déductions »*, J.cl fiscal, *op.cit*, n° 25, p. 6.

في دفتر للمصاريف مادام أن مبلغها يظهر مبررا بالنظر إلى عدد الأيام التي يقضيها كل عام عند السفر لاحتياجات المهنة[1].

يستخلص مما سبق أن المستندات ليست إلا طريقة من طرق الإثبات وقرينة على صحة النفقة وليس كل مستند دليل أكيد على صحة العملية كما أنه ليس كل عملية بلا مستند غير صحيحة، وبالتالي فعلى الإدارة الجبائية عدم التمسك بضرورة تدعيم كل مصروف بمستند مادام بإمكانها أن تتأكد من صحة وحقيقة المصاريف وأنها في حدود المعقول وليست صورية، وعليه فإذا كانت القاعدة العامة هي ضرورة وجود مستند يثبت المصروف غير أن ذلك لا يعني عدم قبول المصاريف إذا كان بالإمكان التحقق من وجودها وصحتها.

**الفرع الثاني: الشروط الشكلية الخاصة ببعض المصاريف العامة**

ضف إلى ضرورة توفر الشروط الشكلية العامة يلتزم المكلف بالضريبة بإرفاق التصريح بالنتائج الواجب تقديمه لمصلحة الضرائب بتقديم كشفات، يتعلق الأمر ببيان مفصل لبعض أنواع المصاريف العامة وتصريح خاص بالعمولات ومكافآت السمسرة والأتعاب ومختلف المكافآت الأخرى.

**الفقرة الأولى: إلزامية التصريح العمولات، مكافآت عن السمسرة، الانقاصات، والأتعاب ومختلف المكافآت الأخرى**

تعتبر العمولات ومكافآت السمسرة والانقاصات والأتعاب وجميع النفقات التي تماثلها مهما كانت تسميتها والتي تقوم المؤسسة بدفعها مقابل الخدمات التي يؤديها لها الغير مصاريفا عامة قابلة للخصم مادام تتوفر فيها الشروط العامة لقبول الأعباء من الناحية الجبائية، أي أن تكون مرتبطة بأعمال المؤسسة وأن تكون حقيقية ومؤيدة بالمستندات اللازمة لإثباتها وأن لا يكون مبالغا في قيمتها. إلا أن المشرع الجزائري ومحاولة منه لتفادي إخفاء قيمة هذه المبالغ عن الإدارة الجبائية أضاف شرطا آخر خص به هذا النوع من المصاريف العامة حيث ألزم من خلال الفقرة الأولى من المادة 176 من قانون الضرائب

[1] CE, 9e sous-sect., 15 oct. 1965, req. n◦ 55359 : Dr. Fisc. 1965, n◦50 doctr., concl. F. Lavondès, Doc. adm. DGI 4C-121, § 4, 1er oct. 1992, in, B. DELIGNIERES, *ibid.*

المباشرة والرسوم المماثلة[1] مسيري المؤسسات بالتصريح بها لدى إدارة الضرائب وهي عملية تتم في شكل كشف مرفق بالتصريح السنوي بالنتائج يبين فيه ألقاب وأسماء المستفيدين، ورقم التعريف الخاص بهم وعناوينهم وعنوان شركائهم وقيمة المبالغ التي تقاضاها كل منهم.

وحول هذه النقطة ينبغي الإشارة إلى أن التصريح يكون واجبا على المؤسسة إذا ما كان المستفيد من الغير وهو ما يستخلص من العبارة " والذين يدفعون... إلى أشخاص لا ينتمون إلى مستخدميهم المؤجرين"، فقد يحصل أن يقوم المستخدمون في المؤسسة بتقديم خدمات يحصلون مقابلها على عمولة أو أتعاب فلا يمكن في هذه الحالة اعتبار هذه المبالغ من قبيل هذا النوع من المصاريف العامة، فجوازية خصمها أمر لا نقاش فيه، إلا أن تحقيق ذلك ينبغي أن يتم بصفتها مكملا للأجر وبالتالي تدخل ضمن مصاريف المستخدمين ويتم خصمها بصفتها هذه.

**الفقرة الثانية: تقديم كشف عن المصاريف العامة**

ألزم المشرع الجبائي الجزائري[2] على غرار نظيره الفرنسي المكلفين بالضريبة إرفاق التصريح السنوي الواجب تقديمه للإدارة الجبائية بكشف عن المصاريف العامة، إلا أن وجه الاختلاف بينهما أن المشرع الفرنسي بمقتضى المادة 54 رابعا من القانون العام للضرائب أوجب تقديم جدول مفصل لبعض المصاريف العامة إذا ما تجاوز مبلغها حدا معينا[3]، وهو إجراء أراد من خلاله تسهيل العمل الرقابي للإدارة الجبائية. في حين استعمل المشرع الجزائري عبارة عامة حيث نص من خلال المادة 152 من قانون الضرائب

---

[1] تنص المادة 176 ف 1 ق.ض.م.ج على مايلي : *" يجب على مسيري المؤسسات والمكلفين بالضريبة الذين يحققون أرباحا من ممارسة مهن غير تجارية والذين يدفعون أثناء ممارسة مهنهم أتعاب وأتاوى عن براءات ورخص وعلامات الصنع ومصاريف المساعدة القضائية والمقر وغيرها من المكافآت إلى أشخاص لا ينتمون إلى مستخدميهم المؤجرين أن يصرحوا بهذه المبالغ في كشف يبين ألقاب المستفيدين وأسماءهم ورقم التعريف الجبائي الخاص بالمستفيدين وعنوان شركائهم وعناوينهم والمبالغ التي قبضها كل مستفيد ويجب إرفاق هذا الكشف بالتصريح السنوي بالنتائج".*

[2] جاء في المقطع الأول من الفقرة الأولى من المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري مايلي: *" و إلى جانب تقديم التصريح المنصوص عليه في المادة 151، فإن المكلفين بالضريبة ملزمون بأن يسجلوا على الاستمارات التي تعدها وتقدمها الإدارة: ... كشف للمصاريف العامة، حسب طبيعتها...".*

[3] Art 54 quater C.G.I.fr *« Les entreprises sont tenues de fournir, à l'appui de leur déclaration de leurs résultats de chaque exercice, le relevé détaillé des catégories de dépenses visées au 5 de l'article 39 (1), lorsqu'elles dépassent un certain montant… ».*

المباشرة على وجوب تقديم *"كشف للمصاريف العامة، حسب طبيعتها"*، وهو مفهوم يبقى غامض بسبب أن تحديد أنواع المصاريف التي ينبغي تضمينها في هذا الكشف، يبقى أمرا ضروريا لكثرة وتنوع المصاريف العامة التي لا يمكن حصرها، كما أن تبيان الحد الذي ينبغي تجاوزه للتصريح بهذه المصاريف في الكشف من شأنه تسهيل اكتشاف أي تلاعب محاسبي في تسجيل العمليات يقوم به المكلف بغرض تضخيم التكاليف. بالنظر إلى الغموض الذي يكتنف أحكام القانون الجزائري سوف نبين تفاصيل كشف المصاريف العامة على ضوء ما جاء في القانون الفرنسي.

نشير إلى أن هذا الالتزام يخص بحسب القانون الفرنسي فقط الشركات التجارية الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات، فالمؤسسات الفردية معفاة من تقديم هذا الكشف حيث يتعين عليها فقط الإشارة في استمارة ملحقة بالتصريح إلى الهدايا عدا تلك التي تتمتع بخاصية اشهارية والتي يقل سعرها عن 65 اورو للوحدة، ومصاريف الاستقبال.

نظمت الفقرة الخامسة من المادة 39[1] فئات المصاريف العامة الواجب إدراجها في الجدول في حين حددت المادة 4 J من الملحق الرابع من القانون العام للضرائب الفرنسي[2] المبلغ الذي لا ينبغي تجاوزه بالنسبة لكل نوع من هذه النفقات. يمكن تلخيص مضمون هاتين المادتين فيما يلي. ينبغي على المؤسسة فيما يخص أجور المستخدمين التصريح

---

[1] Art. 39/5 du code général des impôts Français.

[2] Art. 4 J C.G.I.fr annexe 4: *« …Les entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés sont tenu de fournir… un relevé détaillé des frais généraux… lorsque ces frais excédent, pour une ou plusieurs desdites catégories, l'un des chiffres suivants :*

*1◦ 300.000 euros ou 150.000 euros pour l'ensemble des rémunérations directes ou indirectes versées au 10 ou 5 personnes les mieux rémunérées, suivant que l'effectif du personnel dépasse ou non 200 salariés, ou 50.000 euros pour l'une d'entres elles prise individuellement ;*

*2◦ 15.000 euros pour les frais de voyages et de déplacement exposés par ces personnes ;*

*3◦ 30.000 euros pour le total, d'une part, des dépenses et charges afférentes aux véhicules et autres biens dont elles peuvent disposer en dehors des locaux professionnels et, d'autre part, des dépenses et charges de toute nature afférentes aux immeubles qui ne sont pas affectés à l'exploitation ;*

*4◦ 3.000 euros pour les cadeaux de toute nature, à l'exception des objets conçus pour la publicité et dont la valeur unitaire ne dépasse pas 65 €, toutes taxes comprises, par bénéficiaire ;*

*5◦ 6100 euros pour les frais de réception, y compris les frais de restaurant et de spectacles ».*

بالأجور الخاصة بعشرة أو خمسة أشخاص الأحسن أجرا ويتم ذلك اعتمادا على ما إذا كان عدد العاملين في المؤسسة أقل أو يتجاوز المأتي (200) أجيرا[1]. فإذا كان عدد العاملين في المؤسسة يتجاوز المأتي (200) أجيرا تكون الأجور المباشرة وغير المباشرة المدفوعة لعشرة أشخاص الأحسن أجرا واجبة القيد في الجدول على أن يتجاوز مبلغها في المجموع 300.000 اورو في السنة، أما إذا كانت المؤسسة تشغل أقل من مأتي (200) أجيرا فإن الأجور الممنوحة إلى خمس أشخاص الأحسن أجرا هي التي تكون واجبة القيد إذا ما تجاوزت قيمتها السنوية 150.000 اورو، أو التصريح بشكل فردي للأجور التي يتحصل عليها أحد هؤلاء الأشخاص الخمسة أو العشرة إذا ما تجاوزت 15.000 اورو.

من جانب آخر يتوجب قيد مصاريف السفر والانتقال التي يتحمل الأشخاص الأحسن أجرا المذكورين أعلاه دفعها إذا ما تجاوزت قيمتها 15.000 اورو. وهو الحال بالنسبة للمصاريف والأعباء الخاصة بالسيارات وأموال أخرى الموضوعة تحت تصرفهم وكذا تلك الخاصة بالعقارات الغير مخصصة للاستثمار إذا ما تجاوزت 30.000 اورو. أما بالنسبة للهدايا فتكون واجبة القيد إذا ما تجاوزت قيمتها 3.000 اورو باستثناء تلك المخصصة للإشهار والتي لا تتجاوز سعرها 65 اورو للوحدة. وكذا مصاريف الاستقبال بما فيها مصاريف الإطعام والعروض إذا تجاوزت قيمتها 6.100 اورو.

إن إغفال تقديم هذا الجدول لا يحرم المؤسسة من خصم هذه الأعباء، إنما يعرضها لغرامة تساوي 5 % من المبالغ المغفلة[2]، حيث يخفض هذا المعدل 1 % إذا ما أصبحت المبالغ المعنية قابلة للخصم[3].

---

[1] Art. 39/5 C.G.I.fr: *« … pour l'application de ces dispositions, les personnes les mieux rémunérées s'entendent, suivant que l'effectif du personnel excède ou non 200 salariés, des dix ou des cinq personnes dont les rémunérations directes ou indirectes ont été les plus importantes au cours de l'exercice ».*

[2] Art. 1763/ I C.G.I. fr: *« I- Entraine l'application d'une amende égale à 5 % des sommes omises le défaut de production ou le caractère inexact ou incomplet des documents suivants :*

*… b. Relevé détaillé de certaines catégories de dépenses prévu à l'article 54 quater ;.. ».*

[3] Art. 1763/ I C.G.I.fr: *« … Le taux est ramené à 1 % lorsque les sommes correspondantes sont réellement déductibles ».*

إن ما يلاحظ من خلال هذه الأحكام أن المشرع الفرنسي جمع كافة النفقات التي من المحتمل أن تحدث جدلا أو صعوبة في اكتشافها من قبل الإدارة الجبائية في هذا الكشف، وحسنا فعل فأكثر عمليات التلاعب في الكتابات المحاسبية تتم في هذه الأصناف من المصاريف العامة، لذا نرى أنه من المهم أن يتدخل المشرع الجزائري وينظم بدقة محتوى كشف المصاريف العامة حتى يسمح بإزالة أي لبس أو غموض من شأنه أن يفقد هذا الكشف طبيعته باعتباره وسيلة إثبات النفقات العامة.

يستخلص من هذا المبحث الأول أن توفر المصاريف العامة على الشروط الموضوعية والشروط الشكلية يجعل قيمها قابلة للخصم، غير أن المكلفين بالضريبة لا يحترمون في كثير من الأحيان هذه الضوابط، فإلزام هذا الأخير بتقديم تصريح على أرباحه لمختلف الأنشطة التي يمارسها، يجعل من البديهي أن معظم البيانات والمعلومات الموجودة في هذا التصريح يوفرها النظام المحاسبي، حيث يسعى المكلف دوما لإدخال تغييرات من الجانب المحاسبي عن طريق التلاعب في الكتابات المحاسبية للأعباء، وهنا تظهر سلطة الإدارة الجبائية التي أولاها المشرع الجزائري الصلاحية في مراقبة مدى توافر شروط الخصم عن طريق التحقيق الذي تباشره على محاسبة المؤسسة والتي يكون لها حق توقيع الجزاء المناسب في حال الإخلال بهذه الشرط وهو ما سوف يكون موضوع مبحثنا الثاني.

## المبحث الثاني: مراقبة مدى توافر شروط الخصم

إن تصريحات المكلفين بالضريبة تعتبر مبدئيا صحيحة وحقيقية وتتمتع الإدارة بصلاحية الرقابة عليها. لقد خول المشرع[1] للإدارة الجبائية من أجل التأكد من صحة ومصداقية تأسيس الضريبة وتحديد وعائها، الحق في رقابة التصريحات المودعة لديها والتحقق من نزاهتها حماية للخزينة العمومية من كل التلاعبات أو التجاوزات التي يقوم بها المكلفون وتحقيقا لمبدأ المساواة بين الخاضعين للضريبة والتوزيع العادل للعبء الضريبي.

[1] تنص الفقرة الأولى من المادة 18 ق.ا.ج.ج على ما يلي: *"تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة"*.

تتمتع الإدارة الجبائية طبقا لهذا الحق بوسيلتين للرقابة. رقابة داخلية، تتم داخل مكاتب مفتشية الضرائب المكلفة بالوعاء الضريبي وبناء على الملفات الممسوكة من قبلها دون الخروج إلى الميدان، وهي تهدف إلى تصحيح الأخطاء الجوهرية والبارزة الناتجة عن تصريحات المكلف ونوع النشاط الذي يمارسه بغية تكوين ملف صحيح من حيث الشكل، ومن جهة أخرى التحقق من المعطيات والمعلومات المصرح بها بالاعتماد على الأدلة والإثباتات التي يتم تحصيلها من المصادر المختلفة التي يتعامل معها المكلف (البنوك، الموردون، الجمارك، الضمان الاجتماعي...)، وفي حال نقص المعلومات أو ظهور معطيات تثير الشك يمكن للمفتش طلب المعلومات أو التوضيحات أو التبريرات من المكلف بالضريبة لتكملة الرقابة السطحية للملف الجبائي لهذا الأخير.

ورقابة خارجية وهي أهم أنواع الرقابة، تمارس من طرف أعوان المديرية الفرعية لإدارة الضرائب المكلفة بالرقابة الجبائية وقد اصطلح على تسميتها بالتحقيق الجبائي لأنها تحقيق باتم معنى الكلمة. ويتنوع التحقيق الجبائي حسب طبيعته إلى التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة الذي يهتم بالضريبة على الدخل الإجمالي فقط، ويهدف هذا النوع من التحقيق التأكد من وجود انسجام بين المداخيل المصرح بها والذمة المالية والعناصر المكونة لنمط المعيشة[1]. و إلى تحقيق في المحاسبات، ينصب على الأشخاص الملزمين بمسك محاسبات طبقا لقانون الضرائب المباشرة، يشمل مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة. فمن خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية يمكن لأعوان الإدارة الجبائية التحقق مما إذا كانت المصاريف العامة المراد خصمها مقيدة في المحاسبة و إن كان لها ما يقابلها من وثائق تبررها، كما أن تفحص عناصر المحاسبة يسمح من التحقق من أن إنفاق المصاريف خلال دورة الاستغلال يرتبط بتسيير المؤسسة وتم في مصلحتها.

ويكون للإدارة الجبائية سلطة في توقيع العقوبات على المؤسسات إذا تبين لها من خلال فحص محاسبتها وجود خرق لأحد الشروط الموجبة للخصم. كل هذه الأمور سوف نفصلها من خلال التطرق في المطلب الأول إلى الآلية التي يتم من خلالها التحقق من

[1] المادة 21 – 1 ق.ا.ج المعدلة بموجب المادة 38 من ق. المالية 2009.

شروط الخصم والمتمثلة في التحقيق في المحاسبة، فيما نخصص المطلب الثاني لتحديد الجزاءات التي يمكن أن توقعها الإدارة الجبائية عند مخالفة شروط الخصم.

## المطلب الأول: آلية الرقابة عن طريق التحقيق في المحاسبة

إن تحقق الإدارة الجبائية من الشروط الموجبة لخصم المصاريف العامة يتم في إطار التحقيق في المحاسبة، وهو نوع من الرقابة الجبائية التي تمارسها الإدارة للتأكد من صحة التصريحات المقدمة ومدى مصداقيتها وقانونيتها. وقد عرف المشرع الجزائري هذه الآلية من خلال الفقرة الأولى من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية كما يلي: " *يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة*".

يظهر هذا التعريف ناقصا لعدم احتوائه على العناصر المميزة للتحقيق في المحاسبات وكذلك النتيجة التي يمكن أن تؤدي إليها. بيد أن الفقه أعطى تعريفا وافيا مفصلا للتحقيق المحاسبي أمثال الفقيه « T. LAMBERT » الذي يعرفه على أنه "*مجموعة عمليات تهدف إلى المراقبة بعين المكان لمحاسبة مؤسسة معينة عن طريق تقريب البيانات الصادرة منها ببعض المعطيات الواقعية والمادية المحصل عليها بعد البحث، سواء داخل المؤسسة أو خارجها بهدف مراقبة صحة وصدق التصريحات المكتتبة وضمان تصحيحها إن أمكن ذلك، إن غاية الرقابة هي ضمان إصدار أو إعادة إصدار الضرائب والرسوم المتهرب منها*"[1].

وقد ذهب المشرع الفرنسي إلى الأخذ بنفس التعريف وذلك في المادة 1/13 من كتاب الإجراءات الجبائية الفرنسي[2]، إضافة إلى أن مجلس الدولة الفرنسي اعتمد نفس المفهوم

---

[1] *« La vérification de comptabilité s'analyse comme l'ensemble des opérations ayant pour objet d'examiner, sur place, la comptabilité d'une entreprise et d'en rapprocher les indications à certaines données de fait ou matérielles, recueillies par des recherches tant internes qu'externes à l'entreprise, afin de contrôler l'exactitude et la sincérité des déclarations souscrites et d'assurer éventuellement les redressements nécessaires. La finalité du contrôle est d'assurer l'établissement des impôts et taxes éludés ».* Th. LAMBERT, contrôle fiscal : droit et pratique, 1er édition, 1991.

[2] Art. 13/1 L.P.F, Fr : *« Les agents de l'administration des impôts vérifient sur place, en suivant les règles prévues par le présent livres, la comptabilité astreints à tenir et à présenter des documents comptables ».*

العام للتحقيق المحاسبي، حيث اعتبرها عملية تقع على المؤسسات أو الأشخاص الملتزمين بمسك المحاسبة، والتي تلجأ الإدارة الجبائية إليها بغرض التحقق من صحة تصريحاتهم وقمعها للغش الضريبي، حيث تراقب صحة التصريح المكتتب وذلك بمقارنته مع الكتابات المحاسبية أو الوثائق والأدلة الثبوتية التي هي بحوزة المكلف بالضريبة[1].

نستنتج مما سبق أن التحقيق في المحاسبة مجموعة عمليات تتم بعين المكان، تستعمله الإدارة للتأكد من صدق وصحة التصريحات المكتتبة وذلك بمقارنها مع الدفاتر والوثائق المحاسبية، مع احتمال أن ينتج عن هذه العمليات تصحيح جبائي. يبين ذلك أن الذين يعنيهم الفحص المحاسبي هم فقط الملزمين بمسك المحاسبة، وقد نص المشرع على مسك المحاسبة في المادتين 20[2] و 148[3] من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، كلاهما تحيلان إلى تطبيق المادة 152 من نفس القانون[4]، والتي تؤكد على مسك المحاسبة وفق التشريع والتنظيم المعمول به.

يبرز دور أعوان الإدارة الجبائية عند التحقيق في المحاسبة من خلال الفحص الذي يقوم به هؤلاء لمحاسبة المكلف بالضريبة. يتم ذلك على مرحلتين، فحص المحاسبة من حيث الشكل الذي يسمح بالتحقق من الوجود الفعلي للوثائق المحاسبية الإجبارية ووثائق الإثبات اللازمة والتأكد من أن البيانات المسجلة فيها صحيحة من حيث دقة الحسابات. وفحص المحاسبة من حيث المضمون الذي يتيح لأعوان الإدارة التأكد من ارتباط مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة بما فيها المصاريف والنفقات التي تتحملها بمصلحتها.

غير أن الصلاحيات والسلطات الواسعة المنوحة للإدارة بخصوص التحقيق المحاسبي تقابلها حقوق وضمانات أعطاها المشرع للمكلفين بالضريبة تحميهم من تعسف الإدارة

---

[1] CE, 06/10/2000, n◦ 208765, SARL Trace, concl. G. Bachelier BDCF, 12/00, n◦ 139, in, www.Fiscale online.com/ juris Contentieux. *La revue internet de la fiscalité*. P.01.

[2] نصت المادة 20 ق.ض.م.ج على أنه: *"يجب على الأشخاص المشار إليهم في الماد 17، أن يمسكوا محاسبة نظامية، طبقا لأحكام المادة 152..."*.
وبالرجوع إلى المادة 17 نجد أنها تتعلق بالأشخاص الخاضعين لنظام الربح الحقيقي، أي المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي في فئة الأرباح التجارية والصناعية.

[3] تنص المادة 148 ق.ض.م.ج على ما يلي: *"يخضع الأشخاص المعنويون المشار إليهم في المادة 136 وجوبا لنظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي... يحدد الربح الحقيقي على أساس محاسبة تمسك طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها، ولأحكام المادتين 152 و 153"*.
حددت المادة 136 الأشخاص الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.

[4] المادة 152 ف 2 ق.ض.م.ج جاء فيها مايلي: *."يجب أن تمسك المحاسبة طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها..."*.

الجبائية حين قيامها بتأدية مهامها. كل هذه الأمور سنتناولها بالدراسة والتحليل من خلال فرعين نتعرض في الفرع الأول إلى صلاحيات المحققين عند التحقيق في المحاسبة والضمانات التي تمنح للمكلفين بالضريبة أثناء القيام بالتحقيق.

**الفرع الأول: صلاحيات المحققين**

نشير بداية إلى أن عملية التحقيق المحاسبي، ينبغي أن تتم بحسب المشرع الجزائري من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم على الأقل رتبة مفتش[1]. ولهؤلاء حق دخول الأماكن التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطهم لإجراء المعاينة الميدانية قصد التأكد من صحة ونزاهة المعلومات الموجودة في التصريحات المقدمة للإدارة الجبائية[2]، فالتحقيق المحاسبي يتم حسب المشرع الجبائي بعين المكان أي بمقر المؤسسة الخاضعة للتحقيق[3]، وذلك بعد انقضاء المدة القانونية المقدرة ب 10 أيام من استلام الإشعار بالتحقيق[4] ماعدا في حالة طلب المكلف ولأسباب شخصية صراحة من الإدارة الجبائية إجراء التحقيق بمكاتب هذه الأخيرة أو في حالة قوة قاهرة مثبتة من قبل الإدارة[5]، على أنه يمكن لهم كذلك التدخل المفاجئ في حالة الشعور بأن المكلف يمكن أن يلجئ إلى طرق تدليسية[6].

---

[1] تنص المادة 20 ف 2 ق.ا.ج.ج على ما يلي: *"لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل".*

[2] إن إمكانية الدخول إلى مقر العمل تسمح لأعوان الإدارة الجبائية من الاطلاع على كافة الدفاتر المحاسبية والمستندات والأوراق والسجلات الخاصة بالمؤسسة الخاضعة للتحقيق ومقارنتها بعناصر الاستغلال للتأكد من صحة التصريحات المكتتبة، ولا يجوز منع أعوان الإدارة من الاطلاع على الدفاتر والسجلات، بل يجب على المكلف بالضريبة أن يوفر لهم كل ما يطلبونه ومتعلق بالضريبة، حيث فرض المشرع جزاءات على المكلف بالضريبة في حالة رفضه التعاون أو التعامل مع أعوان الإدارة الجبائية عند طلبها الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق وذلك بوضعه عراقيل أمام تأديتهم لوظائفهم سواء بالامتناع أو إتلاف الأوراق والمستندات التجارية، وذلك بمعاقبته بغرامة مالية تتراوح حسب فحوى المادتين 62 و63 من ق.ا.ج.ج بين 5000 دج إلى 50.000 دج، زيادة عن مبلغ 100 دج عن كل يوم تأخير.

[3] جاء في الفقرة الأولى من المادة 20 ق.ا.ج.ج مايلي: *"... يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان...".*

[4] انظر المادة 4/20 ق.ا.ج.ج.

[5] انظر المقطع الثالث من الفقرة الرابعة من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري والمتعلقة بالتحقيق في المحاسبة.

[6] باستطاعة أعوان الإدارة الجبائية حسب المقطع الثالث من الفقرة الرابعة من المادة 20 ق.ا.ج.ج في حالة امتلاكهم لمعلومات ترجح إمكانية وجود مخالفات من قبل المكلف بالضريبة، أن يقوموا بمراقبة فجائية ترمي إلى معاينة العناصر المادية المستعملة من طرف المؤسسة والتأكد من وجود الوثائق المحاسبية. عندما تكون هناك ممارسات تدليسية رخص القانون تحت بعض الشروط لأعوان الإدارة الجبائية القيام بالمعاينات بهدف البحث وجمع وحجز كل الوثائق أو المستندات اللازمة لإثبات ممارسة الغش الضريبي، وحق المعاينة لا يتم إلا بترخيص من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض مفوض من قبله ويجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل قانونا مؤسسا ويحتوي على كل البيانات التي هي بحوزة الإدارة بحيث تبرر بها المعاينة. وقد

يتأكد المحقق الجبائي من مشروعية خصم المصاريف العامة من خلال فحص محاسبة المكلف بالضريبة، أي أن وجود المحاسبة يعد أساس التحقيق المحاسبي، حيث يتم ذلك على مرحلتين، دراسة المحاسبة من حيث الشكل ثم دراستها من حيث المحتوى.

**الفقرة الأولى: فحص المحاسبة من حيث الشكل**

يسمح الفحص الشكلي لمحاسبة المكلف بالضريبة التأكد من القيد الصحيح للمصاريف المراد خصمها والتحقق من صدق تلك القيود ما ينعكس على صدق المعلومات المدونة في التصريح، لكن قبل ذلك يتعين على المحقق الجبائي عند دخول أماكن العمل مراقبة الحالة العامة للمحاسبة من خلال التأكد من الوجود الفعلي للوثائق المحاسبية الإجبارية ووثائق الإثبات اللازمة. سوف نعالج من خلال هذه الفقرة المراحل التي يمر بها فحص المحاسبة من حيث الشكل بدء بالتحقق من انتظامها وصحتها ووصولا إلى التأكد من صدقها.

**أولا: المحاسبة يجب أن تكون تامة ومنتظمة:** لا تكون المحاسبة كاملة ومنتظمة إلا إذا احتوت على مجمل الشروط والدفاتر المبينة في القانون التجاري، لاسيما المواد من 9 إلى 11، إضافة إلى مسكها وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد[1].

**1- مسك المحاسبة وفقا لأحكام القانون التجاري**

يعد مسك الدفاتر التجارية من بين الالتزامات الأساسية للتاجر بحسب القانون التجاري أو قانون الضرائب المباشرة، سواء كان شخصا طبيعيا يمارس نشاطا تجاريا[2]، أو شخصا معنويا خاضعا للضريبة على أرباح الشركات[3]، وتعد الشركات التجارية شخصا معنويا تاجرا[4] وعليه فهي تخضع للالتزامات المفروضة على التجار والتي تتناسب مع صفتها كأشخاص معنوية من أهمها مسك الدفاتر التجارية. وتشمل الدفاتر الإجبارية دفتران:

---

حدد المشرع الجبائي في المادة 36 ق.ا.ج.ج مجال تطبيق عملية الرقابة في حالة استعمال المكلف بالضريبة لممارسات تدليسية حيث تشمل خمسة حالات فقط. أما عن تبليغ الأمر الذي يرخص القيام بعملية المعاينة فيتم بحسب نص المادة 37 ق.ا.ج.ج في عين المكان، أي حين القيام بالعملية.

[1] القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي، ج. ر. مؤرخة في 25 نوفمبر 2007، العدد 74، ص. 3.

[2] المادة 20 ق.ض.م.ج السالفة.

[3] المادة 148 ق.ض.م.ج السالفة.

[4] جاءت المادة 544 (معدلة) فـ2 ق.ت.ج كما يلي: *"تعد شركة التضامن وشركات التوصية والشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات المساهمة، تجارية بحسب شكلها ومهما كان موضوعها".*

**ا- دفتر اليومية « Le livre journal »:** تنص المادة 9 من القانون التجاري الجزائري على ما يلي: *"كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية يقيد فيه يوما بيوم عمليات المقاولة أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهريا شرط أن تحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يوميا"*، ويعتبر دفتر اليومية من أهم الدفاتر التجارية وأكثرها بيانا لحقيقة المركز المالي للمكلف بالضريبة حيث تسجل فيه جميع العمليات المحاسبية يوما بيوم من بيع أو شراء أو قبض أو دفع أو اقتراض إلى غير ذلك، ولكن بشرط أن تحفظ جميع الوثائق والمستندات المتعلقة بها على أسس يومية لأن هذه الأخيرة تعتبر الدليل المادي الذي يؤكد وجود العملية التي تم إبرامها.

كما يمكن استعمال دفاتر يومية مساعدة إذا ما استدعت طبيعة التجارة الممارسة وأهميتها ذلك، فيخصص دفتر للمشتريات وآخر للمبيعات وثالث للمصروفات وهكذا، ويكفي في هذه الحالة تقييد إجمالي لهذه العمليات في دفتر اليومية الأصلي في فترات منتظمة مع ضرورة المحافظة على هذه الدفاتر المساعدة ليمكن الاطلاع عليها[1].

**ب- دفتر الجرد « Le livre d'inventaire »:** يلتزم المكلف بالضريبة بمسك دفتر إلزامي آخر إلى جانب دفتر اليومية يتعلق الأمر بدفتر الجرد حيث نصت المادة 10 من القانون التجاري على ما يلي: *"يجب عليه أيضا أن يجري سنويا جردا لعناصر أصول وخصوم مقاولته وأن يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب النتائج وتنسخ بعد ذلك هذه الميزانية وحساب النتائج في دفتر الجرد"*. يعتبر الجرد بهذا المفهوم تقدير إجمالي لجميع العناصر المكونة لذمة المكلف بالضريبة حيث تشمل على عناصر الأصول وهي ما للمكلف من أموال ثابتة ومنقولة وحقوق لدى الغير، والخصوم وهي الديون التي في ذمة المكلف لدى الغير، ويشترط بحسب المادة المذكورة إجراء عملية الجرد مرة في السنة على الأقل، ومعنى ذلك أن دفتر الجرد تقيد فيه الحسابات الختامية وتشمل هذه العملية على:

[1] نادية فضيل، القانون التجاري الجزائري (الأعمال التجارية، التاجر، المحل التجاري)، الطبعة الثامنة، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2006، ص. 168.

ا- إعداد الميزانية العامة: وهي عبارة عن بيان أو كشف يشمل على جانبين الأيمن يتضمن أرصدة الأصول التي تمتلكها الوحدة، أما الأيسر فيشمل على خصومها.

ب- حساب النتائج: هو كشف عن الإيرادات والمصاريف المحققة خلال الفترة المحاسبية عن طريق إجراء المقارنة بين (الإيرادات والمصروفات)، ويمكن من خلال هذه العملية الوصول إلى تحديد نتاج أعمال الشركة وكذا صافي الربح والخسائر[1].

وبالرجوع إلى أحكام القانون التجاري، نجد أن المشرع في المادة 11[2] أوجب أن ترقم صفحات كل من دفتري اليومية والجرد وذلك قبل استعمالهما، وأن يوقع عليهما من طرف قاضي المحكمة المختصة الذي تتبع له المؤسسة حسب الاختصاص الإقليمي، كما ينبغي أن يكونا خاليين من أي فراغ أو كتابة في الهوامش أو أي تحشير، وما تجدر الإشارة إليه أيضا أنه يلتزم المكلفين بالضريبة الاحتفاظ بدفتري الجرد واليومية لمدة 10 سنوات بما في ذلك المراسلات الواردة والرسالات الموجهة طيلة نفس المدة[3].

نشير أيضا، إلى أنه وتماشيا مع التطور التكنولوجي الحاصل في العالم سمح المشرع الجزائري بمسك هذه الدفاتر عن طريق الإعلام الآلي مادام ذلك ممكن الإثبات[4]. حيث اعترف بإمكانية أن يشمل التحقيق مجمل المعلومات والمعالجات والمعطيات التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية. يمكن في هذه الحالة أن تتم عملية التحقيق في عين المكان باستعمال أجهزة الإعلام الآلي الخاصة بالمكلف أو على مستوى مصلحة الضرائب بناء على طلب من المكلف الذي يستوجب عليه تقديم جميع النسخ والدعائم التي استعملت في تأسيس هذه المحاسبة.

---

[1] الياس واضح، *الإثبات في المواد الضريبة*، دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي، رسالة ماجستير، جامعة وهران، 2003-2004، صفحة 170.

[2] تنص المادة 11 ق.ت.ج على أنه: *"يمسك دفتر اليومية ودفتر الجرد بحسب التاريخ وبدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش،*
*وترقم صفحات كل من الدفترين ويوقع عليهما من طرف قاضي المحكمة حسب الإجراء المعتاد".*

[3] انظر المادة 12 ق.ت.ج.

[4] انظر المادة 20 ف 3 ق.ا.ج.ج.

**وثائق الإثبات:** ويقصد بها كل وثيقة أو مستند يثبت القيام بالعمليات فعلا خاصة فواتير الشراء الأصلية والمصاريف التي قام بها المكلف، بالإضافة إلى نسخ من فواتير البيع وتقديم الخدمات.

رأينا أن المشرع الجزائري ألزم المكلف بالضريبة بمسك دفتري اليومية والجرد إجباريا دون أن ينص على غيرهما، غير أن طبيعة التجارة التي يمارسها وأهميتها تقتضي مسك دفاتر أخرى إضافية ولعل من أهم هذه الدفاتر نذكر: دفتر الأستاذ ودفتر المسودة و دفتر المخزن ودفتر الأوراق التجارية.

**- دفتر الأستاذ أو الدفتر الكبير « Le grand livre »:** يعتبر أهم الدفاتر الاختيارية حيث ينقل فيه جميع العمليات المدونة في دفتر اليومية تبعا لتسلسلها الزمني والتي تتعلق بعملية معينة أو عميل معين، بحيث يفتح لكل حساب مسجل في دفتر اليومية صفحة أو عدة صفحات في سجل الأستاذ، ويسجل المبلغ في خانة المبالغ المدينة إذا كان الحساب في دفتر اليومية مدينا، ويسجل في خانة المبالغ الدائنة إذا كان الحساب في دفتر اليومية دائنا. يكتب في خانة البيان الطرف الأخر للعملية ويذكر تاريخ العملية كما هو مثبت في دفتر اليومية في خانة التاريخ أما في خانة صفحة اليومية فيذكر رقم صفحة دفتر اليومية[1].

**- دفتر المسودة:** وتقيد فيه العمليات التجارية فور حصولها وبدون دقة، ثم تنقل بعد ذلك إلى دفتر اليومية بشكل منظم.

**- دفتر المخزن:** وهو دفتر تقيد فيه حركة البضائع أي البيع والشراء.

**- دفتر الأوراق التجارية**: وتدون فيه حركة الأوراق التجارية وتواريخ استحقاقها.

**2- مسك المحاسبة طبقا للنظام المحاسبي المالي**

أوجب المشرع الجزائري إضافة على مسك المحاسبة وفقا لأحكام القانون التجاري، مسكها طبقا لأحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007[2]، ولو أن النظام المالي الجديد لم يأتي بجديد في هذا الجانب لأنه أشار إلى أمور تقنية وعملية متعارف عليها

[1] الياس واضح، *الإثبات في المواد الضريبية*، دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي، رسالة ماجستير، ص. 169.
[2] القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي السالف.

ومعمول بها في المخطط المحاسبي الوطني لعام 1975. حيث جاء في المادة 10 من القانون *"يجب أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام والمصداقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها ورقابتها وعرضها وتبليغها"*، إضافة إلى ذلك هناك التزامات أخرى جاءت ضمن القانون أهمها:

إن هذا القانون أوجب مسك المحاسبة بالعملة الوطنية[1]، وأن تحرر الكتابات المحاسبية بإتباع طريقة القيد المزدوج[2]. أما بالنسبة للعمليات المدونة بالعملة الأجنبية فينبغي تحويلها إلى العملة الوطنية حسب الشروط والكيفيات المحددة في المعايير المحاسبية[3]. كما يجب إرفاق كل كتابة محاسبية بوثيقة إثبات مؤرخة ومثبتة على ورقة أو دعامة تضمن الحفاظ عليها وإمكانية إعادة محتواها على الأوراق، على أن تلخص في وثيقة محاسبية وحيدة كافة العمليات التي لها نفس الطبيعة والتي تمت في نفس اليوم والمكان[4]. إضافة إلى ضرورة أن تمسك الدفاتر المحاسبية بدون ترك بياض أو تغيير أو نقل إلى الهامش[5]. وأخيرا فإن هذا القانون ألزم المكلف بالضريبة الاحتفاظ بهذه الأوراق والوثائق لمدة 10 سنوات على الأقل يبدأ حسابها من تاريخ إقفال السنة المالية[6].

**ثانيا: المحاسبة يجب أن تكون حسابيا صحيحة**

لا يتوقف المحقق في هذه المرحلة على المسك المنتظم للمحاسبة، إنما يتركز اهتمامه في التأكد إذا كانت الحسابات المتضمنة فيها صحيحة، حيث يقوم المراقب بالتحقق من صحة العمليات المحاسبية وكذا صحة المجاميع ومطابقتها للوثائق المحاسبية، خاصة فيما يتعلق بمطابقة القيود المسجلة في اليومية مع دفتر الأستاذ والدفاتر المساعدة[7]. يتم ذلك بفحص من جهة، ميزاني الجرد والمراجعة الذي يقتضي ضرورة التساوي بين الجانب المدين والجانب الدائن لدفتر اليومية، وكذا تساويهما مع مثليهما في دفتر الأستاذ وميزان

---

[1] المادة 12 من القانون 07-11 السالف.
[2] المادة 16 من القانون 07-11 السالف.
[3] المادة 13 من القانون 07-11 السالف.
[4] المادة 18 من القانون 07-11 السالف.
[5] المادة 23 من القانون 07-11 السالف.
[6] المادة 22 من القانون 07-11 السالف.
[7] Guide de vérification de comptabilité, *op.cit*, p. 53.

المراجعة قبل إجراء قيود الجرد وميزان الجرد المعد بعدها[1]، ومن جهة أخرى التحقق من مدى تطابق الأرصدة المدونة في الوثائق التبريرية مع الكتابات المحاسبية.

يسمح التحقق من صحة ودقة المحاسبة في هذه المرحلة مراقبة قيد المصاريف العامة التي تحملها المكلف بالضريبة خلال دورة الاستغلال باعتبارها من جملة العمليات المحاسبية الخاضعة لهذا التحقيق. حيث يتوجب على المكلف بالضريبة تقييد جميع العمليات المنجزة والمصاريف والاستهلاكات المالية وطبيعة الامتيازات العينية وقيمتها، فلا يحتمل أي خطأ أو إغفال أو شطب أو محو لأية معلومة أو عملية يقوم بها المكلف بالضريبة. تجب الإشارة في هذا الصدد إلى أن محاسبة المكلف بالضريبة يجب أن لا تستبعد لمجرد خطأ بسيط متقطع فيما يتعلق بتسجيل العمليات المحاسبية، والتي يمكن أن تكون موضوع تصحيح، غير أن كثرة الاغفالات والأخطاء تعد قرينة بسيطة على عدم صدقها مما قد يعرضها للرفض وهذا ما ورد في نص المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية[2].

**ثالثا: المحاسبة يجب أن تكون مقنعة**

تكون المحاسبة مقنعة إذا أمكن للمكلف بالضريبة تبرير مجمل الكتابات المحاسبية بالمستندات والوثائق الثبوتية التي تختلف حسب طبيعة العملية المنجزة، حيث يتعين عليه تقديم الدليل على صحتها من حيث الأساس وكذلك إثباتها من جانب قيمتها. على المكلف أن يبرر الكتابات المحاسبية عن طريق تقديم وثائق وهذا شرط لصحة المحاسبة، ففي حالة البيع أو تقديم خدمات للغير يقابلها وجود فاتورة بيع أو خدمة يحررها المكلف. أما في حالة الشراء أو المصاريف والأعباء يقابلها وجود فاتورة أصلية، وصولات الصندوق، وصولات الاستلام، سجل الأجور وغير ذلك. وأي عيب في هذه الوثائق يجرد المحاسبة من صفة الإقناع ويمكن للإدارة الجبائية أن ترفض المحاسبة تطبيقا للمادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية.

---

[1] سيد اعمر محمد، الفرض التلقائي للضريبة ،مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، القانون الخاص، جامعة وهران، 2009-2010، ص. 101.

[2] جاء نص المادة 43 ق.ا.ج.ج كما يلي: *"لا يمكن رفض المحاسبة نتيجة تحقيق في التصريح الجبائي أو في المحاسبة، إلا في الحالات التالية:.. عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو اغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة في عمليات المحاسبة".*

بعد دراسة المحاسبة من حيث الشكل يمكن للمحقق أن يضع حكما حول صدق المحاسبة ولكن هذا الحكم لا يعد إلا مبدأ ثبوت وبالتالي فعليه المرور عبر دراسة أكثر عمقا للمحاسبة ولا يتسنى ذلك إلا من خلال فحص محتواها.

**الفقرة الثانية: فحص المحاسبة من حيث المضمون**

بعد انتهاء المحقق فحص المحاسبة من الناحية الشكلية ينتقل إلى مراجعتها من ناحية المضمون أو المحتوى، فاكتشاف المخالفات التي يمكن أن يرتكبها المكلف بالضريبة من أجل التهرب من دفع الضريبة يتطلب دراسة معمقة للمحاسبة المقدمة من طرفه حيث يغوص المحققون في فحص العناصر المكونة للمحاسبة. ومن أجل الإلمام بجوانب المحاسبة يقوم المحقق بفحص حسابات الاستغلال التي تشتمل وبصفة خاصة على كل حسابات المشتريات، المخزونات والمبيعات والتي من خلالها ينتج الربح العام إضافة إلى كل الأعباء والإيرادات الخاصة بالاستغلال، وحسابات الميزانية والتي تتضمن جانب الأصول وجانب الخصوم ثم ينتقل إلى مراقبة صحة الكتابات المحاسبية التي يتضمنها حساب النتائج وهو *"بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية"*[1].

يعتبر حساب النتائج الوسيلة المباشرة لتحديد نتيجة السنة المالية ما يجعله في الغالب محل تلاعبات من أجل التهرب من دفع الضرائب. وينقسم هذا الحساب إلى صنفين، الصنف 7 المتضمن حسابات المنتوجات والتي تمثل إيرادات المؤسسة التي تتحصل عليها في خلال دورتها الاستغلالية والناشئة من بيع منتوجاتها سواء خدمات أو سلع بالإضافة إلى قيمة المنتجات التي بحوزتها وكذا الإيرادات المختلفة الأخرى التي يمكن أن تكتسبها، والصنف 6 المتضمن حسابات الأعباء[2]، و فيه تقيد من الناحية المحاسبية جميع المصاريف

---

[1] المادة 1.230 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المحاسبة وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ج. ر. مؤرخة في 25 مارس 2009، العدد 19، ص. 3.

[2] المادة 2.312 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 السالف، فيما يتعلق بالصنف 6 الخاص بحسابات الأعباء: *" تعرض المنتوجات والتكاليف في حساب النتائج حسب الطبيعة وحسب الوظيفة عند الاقتضاء في الملحق. ويعتبر تقسيم المنتوجات والتكاليف في المحاسبة حسب الطبيعة واستنادا إلى مدونة الحسابات عملية إجبارية".*

العامة التي تتحملها المؤسسة خلال دورة الاستغلال والتي يستوجب لخصم قيمها ارتباطها بموضوع ونشاط المؤسسة.

ولذا فإن فحص حساب النتائج بصدد الأعباء يعتبر من الإجراءات الهامة التي يجب أن يوليها المحقق عنايته وذلك بالاطلاع على كافة الأدلة الممكنة للتأكد من سلامة تصرفات التسيير التي قامت بها المؤسسة وارتباطها بمصلحتها. ويرتب التقصير في مراقبتها وضبطها تبديد أموال المؤسسة نتيجة اختلاسها عن طريق النفقات الصورية أو خطورة سداد مبالغ نقدية لغير مستحقيها.

يتفرع الحساب (6) المنظم للأعباء إلى عدة حسابات رئيسية وهذه الأخيرة تتفرع إلى حسابات فرعية، ولمعرفة مدى صحة محتواها يتعين على المحقق فحص كل هذه الحسابات. على سبيل المثال ينبغي على المحقق فيما يتعلق بأعباء المستخدمين[1] أن يقوم بفحص الكشوفات الشهرية للعمال قصد التأكد من أن الأجور وملحقاتها وكذا الاشتراكات الاجتماعية تم دفعها لأشخاص يعملون فعلا في المؤسسة وأنها غير مبالغ فيها ومقارنتها مع المبالغ المصرح بها في التصريحات الجبائية، أما فيما يخص الأجور الممنوحة لأعضاء مجلس إدارة شركة المساهمة فيتم التحقق منها بالاطلاع على القانون الأساسي للشركة وكذا قرار الجمعية العامة الخاص بتحديد بدلات الحضور ومراجعة عدد الجلسات التي حضرها العضو بالرجوع إلى محاضر جلسات مجلس الإدارة.

يمكن للمحقق من خلال فحص الملفات الجبائية للمكلف بالضريبة التحقق من تسديد الضرائب والرسوم كما ينبغي عليه التأكد من أن عقوبات التأخير والزيادات ليست مسجلة في هذا الحساب لأنها غير قابلة للخصم جبائيا[2]. أما فيما يتعلق بنفقات الإيجار فيتم التأكد منها بالاطلاع على عقد الإيجار ومراقبة شروطه (بدل الإيجار، تاريخ الدفع وغيرها)، وعن الإضاءة والتدفئة والمياه فيتم التأكد من مبالغها عن طريق فحص الفواتير والتأكد من أنها تخص المؤسسة وتخص استهلاك نفس السنة.

---

[1] الواجبة القيد من الناحية المحاسبية في الحساب 63.

[2] انظر من أجل شرح أكثر لهذه الحالة إلى الصفحة 147 إلى 149 من هذه الرسالة.

وحين الانتهاء من عملية التحقيق في المحاسبة تتشكل صورة واضحة لدى المحقق عنها فيقوم باتخاذ قرار بشأنها ويكون ذلك بقبولها أو رفضها لتأتي بعدها عملية إعداد التقويمات والتعديلات لأسس الضريبة، وفي الأخير تقوم الإدارة الجبائية بإبلاغ المكلف بنتائج التحقيق وينتهي عمل المحققين بعد كتابة التقرير النهائي لعملية التحقيق. تعتبر هذه الصلاحيات والسلطات التحقيقية والتفتيشية بالغة الخطورة على حرية المكلفين بالضريبة، لذلك نص المشرع في المقابل على ضمانات تمنح إليهم من أجل حمايتهم من التجاوز المحتمل للإدارة الجبائية وهو ما سوف نحاول تبيانه فيمايلي.

**الفرع الثاني: الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة أثناء سير التحقيق**

يستوجب على أعوان الإدارة الجبائية عند سير التحقيق في المحاسبة احترام ضمانات المكلف بالضريبة، ذلك أن الإخلال بأحدها يؤدي إلى بطلان إجراءات التحقيق. تتنوع هذه الضمانات لتشمل على الإشعار بالتحقيق، حق المكلف بالضريبة الاستعانة بمستشار، تحديد مدة التحقيق وعدم تجديد التحقيق التي سوف نتناولها بالدراسة والتحليل فيما يلي.

**الفقرة الأولى: الإشعار بالتحقيق** ألزم المشرع الجزائري الإدارة الجبائية بإعلام المكلف بالضريبة قبل إجراء أي تحقيق في المحاسبة. يتم ذلك إما بتبليغه عن طريق رسالة موصى عليها مع وصل الاستلام أو تسليمه الإشعار مباشرة مقابل وصل استلام لتتمكن الإدارة الجبائية من تقديم دليل أو إثبات احترامها لهذه الشكلية. ويرفق هذا الإشعار بميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية حتى يعرف المكلف حقوقه التي يضمنها له المشرع الجبائي وواجباته الملزم بها أثناء التحقيق المحاسبي. يرسل الإشعار إلى المكلف بالضريبة نفسه إذا كان شخصا طبيعيا أو إلى المسير أو الممثل القانوني إذا تعلق الأمر بمؤسسة كرئيس مجلس الإدارة أو المدير العام في حالة شركة المساهمة[1] أو المدير في شركة المسؤولية المحدودة[2].

ويعتبر الإشعار بالتحقيق قانونيا إذا رفض المكلف بالضريبة استلامه من قبل موزع البريد أو في حالة تغيير عنوانه دون أن يعلم إدارة الضرائب التابع لها بذلك، وبالمقابل لا

[1] انظر المادة 638 ق.ت.ج.
[2] انظر المادة 577 ف 2 ق.ت.ج.

يصح الإشعار بالتحقيق إذا تسلم شخص غير مؤهل قانونا لينوب عن المكلف بالضريبة في الاستلام أو في حالة رجوع الإشعار إلى مصلحة الضرائب نتيجة خطأ في العنوان أو إرساله إلى العنوان القديم مع علم الإدارة الجبائية بتغيير عنوان المكلف[1].

وتمنح للمكلف بالضريبة مدة قدرها 10 أيام من تاريخ استلام الإشعار حتى يتسنى له تحضير دفاعه وأخذ فكرة أولية عن مجرى التحقيق[2]. وقد حرص المشرع الجزائري على أن يحتوي الإشعار بالتحقيق مجموعة من البيانات الإلزامية، والحقيقة أن البعض منها يشكل ضمانات تدعم حق المكلف بالضريبة في الدفاع، والمتمثلة فيما يلي[3]:

- يجب أن يتضمن الإشعار بالتحقيق اسم المكلف بالضريبة وعنوانه بدقة،

- يجب بيان تاريخ وساعة أول تحقيق والمدة التي يحقق فيها،

- يجب أن يذكر في الإشعار بالتحقيق اسم ولقب المحقق وتوقيعه ورتب المحققين وكذلك العنوان الكامل وخاتم المصلحة الجبائية التابع لها،

- أن يتم ذكر الحقوق والضرائب والرسوم والاتاواة المعنية وكذا الوثائق التي يطلع عليها،

- الإشارة تحت طائلة البطلان حق المكلف بالضريبة في الاستعانة بمستشار من اختياره.

وفي حالة عدم ذكر هذه البيانات في الإشعار، فإن كل الإجراءات التابعة له تعتبر باطلة، أما إذا كان الإشعار صحيحا فتأتي المرحلة التي يتوجب فيها على المحققين الجبائيين الدخول إلى أماكن العمل.

---

[1] لونيس عبد الوهاب، الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية، دراسة مقارنة، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، القانون الخاص، جامعة وهران، 2002، صفحة 17.

[2] تنص المادة 20 ف 4 ق.ا.ج.ج مايلي: *"لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من اجل ادني للتحضير، مدته عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار"*.

[3] انظر المقطع الثاني من الفقرة الرابعة من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري والمتعلقة بالتحقيق في المحاسبة.

**الفقرة الثانية: تحديد مدة التحقيق** تحت طائلة بطلان الإجراءات، لا يمكن أن تتعدى مدة التحقيق بعين المكان للتصريحات والوثائق المحاسبية أجلا محددا قانونا، فقد حددها المشرع بثلاثة أشهر فيما يخص مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج، وكل المؤسسات الأخرى إذا لم يتجاوز رقم أعمالها السنوي 2.000.000 دج، وقد تصل مدة التحقيق إلى ستة أشهر إذا كان رقم أعمال المؤسسات السابقة الذكر لا يفوق 5.000.000 دج و 10.000.000 دج وهذا بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها. وقد أكد المشرع أن مدة التحقيق لا يجب أن تتجاوز في جميع الحالات تسعة (9) أشهر وإلا تعرض تحقيق الإدارة للبطلان، كما يجب أن نشير إلى أن فترة الرقابة في عين المكان تبدأ من تاريخ أول تدخل مذكور في الإشعار بالتحقيق[1].

إن الهدف من تحديد مدة التحقيق هو حماية المكلف بالضريبة من تعسف الإدارة الجبائية، فقد يسبب التحقيق في مقر المؤسسة انزعاجا للمكلف مخافة التأثير على سمعته أمام العملاء والزبائن الذين يترددون على المؤسسة، إلا أن وجوب تحديد مدة التحقيق المحاسبي يرد عليه مجموعة من الاستثناءات جاءت كرد فعل عن سوء نية المكلف بالضريبة، وعليه لا تتقيد الإدارة بهذه المدة بحسب المشرع في حال استعمال المكلف لطرق تدليسية مثبتة قانونا أو في حالة تقديم معلومات ناقصة أو غير صحيحة أو في حالة عدم رده ضمن الآجال على طلبات التوضيح والتبرير المنصوص عليها في المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية[2]. الأمر الذي يستلزم على الإدارة إجراء تحقيق أكثر تعميقا وأطول مدة.

**الفقرة الثالثة: حق الاستعانة بمستشار** إن من أهم البيانات التي يتضمنها الإشعار بالتحقيق الذي توجهه الإدارة الجبائية للمكلف بالضريبة هو حقه في الاستعانة بمستشار من اختياره (محامي، محاسب، مستشار جبائي)، فقد لا يكون لهذا الأخير دراية كافية بتعقيدات أحكام قانون الضرائب، فيستعين بمستشار قصد متابعة سير عمليات المراقبة ومناقشة الاقتراحات التي تطرحها إدارة الضرائب. يلعب المستشار دورا هاما أثناء فترة التحقيق

[1] المادة 20 ف 5 ق.ا.ج.ج المعدلة بموجب المادة 31 من ق. المالية لسنة 2012 (الصادر في القانون رقم 11- 16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011، ج ر صادرة بتاريخ 29 ديسمبر 2011، عدد 72، صفحة 10).
[2] المادة 20 ف 5 ق.ا.ج.ج.

الجبائي عن طريق تنبيه المكلف بالضريبة من الأخطار ومساعدته في تحرير رده على ملاحظات الإدارة الجبائية، كما يمكنه التحاور والتفاوض باسم المكلف في كل مسألة تتعلق بتسيير ميزانية المؤسسة[1].

**الفقرة الرابعة: عدم تجديد التحقيق** تعرض المشرع في المقطع الثامن من المادة 20 من قانون الضرائب المباشرة لضمانة مهمة في صالح المكلف بالضريبة، فرض من خلالها على الإدارة الجبائية الطابع النهائي لعملية التحقيق في المحاسبة حيث ينص *"... عندما ينتهي التحقيق في المحاسبة الخاصة بفترة معينة، بالنسبة لضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب أو الرسوم وباستثناء ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، لا يمكن للإدارة أن تشرع في تحقيق جديد لنفس التقييدات الحسابية بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم، وبالنسبة لنفس الفترة".*

بموجب هذه الضمانة يمنع على الإدارة الجبائية بعد انتهائها من التحقيق الجبائي القيام بأي تحقيق جديد من نفس طبيعة التحقيق الأول يخص نفس الضرائب ونفس المدة، فيما عدا حالة الممارسات التدليسية، أو تقديمه لمعلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق. بالإضافة إلى أن الرقابة تكون نهائية عندما يعطي المكلف موافقته على التعديلات والاقتراحات أو في حال عدم الرد في أجل 40 يوما من تاريخ تبليغ التعديلات أو في حالة غياب التعديلات.

على العموم، ترتبط هذه الضمانات بسير التحقيق في المحاسبة، بعد الانتهاء من التحقيق يشرع المحقق في مرحلة التصحيح الجبائي من خلال توقيع الجزاءات الملائمة في حال ثبوت إخلال المكلف بأحد شروط خصم المصاريف العامة وهو موضوع المطلب الثاني.

[1] لونيس عبد الوهاب، أطروحة الماجستير السالفة الذكر ، ص. 45.

## المطلب الثاني: الجزاءات المترتبة عن عدم احترام شروط الخصم

عند الانتهاء من عملية التحقيق في المحاسبة، يصل المحقق الجبائي إلى مرحلة استخلاص النتائج التي ستترتب على المكلف بالضريبة.

تختلف هذه النتائج بحسب ما إذا كان المكلف بالضريبة محترما لجميع الالتزامات القانونية المفروضة عليه لاسيما تلك المتعلقة بالتصريح و تدعيمه بالوثائق الثبوثية من عدم ذلك.

في حالة ما إذا احترم المكلف بالضريبة التزاماته بالتصريح واثبات التصريح يمكن للمحقق في نهاية التحقيق تطبيق أحد الحلين، إما عدم إجراء أي تصحيح لقواعد الضريبة السالف فرضها، إذا لم يتمكن خلال تحقيقه من الكشف عن أي اختلال بين تصريحات المكلف وما توصل إليه بعد التحقيق، أو إجراء تصحيح وجاهي لقواعد فرض الضريبة إذا اكتشف بعد التحقيق بأن تصريحات المكلف بالضريبة لم تكن كافية أو غير صحيحة أو وجد إغفال بشأنها، حيث على الإدارة احترام كافة الضمانات القانونية الممنوحة له[1].

أما إذا أخل المكلف بواجباته أو سعى بشتى الطرق إلى عرقلة سير التحقيق، فإنه سيتعرض إلى تطبيق إجراءات فرض الضريبة بصفة منفردة، تسمى بالإجراءات التلقائية للتصحيح الجبائي أين يحق للإدارة عدم التقيد بالإجراءات الشكلية المتضمنة في التصحيح الوجاهي[2].

تشمل الجزاءات الجبائية التي تفرضها الإدارة الجبائية، إعادة إدماج النفقات المخصومة وغير المبررة في الربح الخاضع للضريبة مع إعادة تقويم الأسس الخاضعة للضريبة. يرافق هذا الإجراء توقيع عقوبات جبائية أخرى كتعويض عن الضرر الذي يلحق بالخزينة العمومية من التحصيل المتأخر لمبلغ الضريبة. يتعلق الأمر بفوائد التأخير والزيادات، مضافا إليها عقوبات مالية أخرى عن عدم تقديم إيداع الكشوفات الملزمة.

---

[1] إن الدافع الأساسي الذي يفرض على الإدارة الجبائية إتباع الوجاهية هو عدم اقتناعها بالأدلة والحجج المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، حيث يسمح للمكلف بالضريبة تقديم ملاحظاته أو الإعلان عن قبوله.

[2] تقوم الإدارة الجبائية بتقويم أسس الضريبة دون الحاجة إلى إشراك المكلف بالضريبة، وتتخذ الإجراءات التلقائية أو الأحادية ثلاثة أنواع وتطبق كل نوع على حسب الحالة.

**الفرع الأول: إعادة إدراج المصاريف مع إعادة التقويم**

ذكرنا سابقا بأن تحديد الناتج الذي تفرض عليه الضريبة على الدخل الإجمالي لصنف الأرباح الصناعية والتجارية أو الضريبة على أرباح الشركات يتم من قبل المكلف بالضريبة وذلك بخصم جميع الأعباء التي تحملها خلال دورة الاستغلال.

تأسيسا على ذلك، إذا اكتشفت الإدارة الجبائية بعد التحقيق في محاسبة المكلف بأن المصاريف العامة المخصومة غير مبررة تقوم بإعادة إدراج قيمتها في الربح الخاضع للضريبة. إن رفض الخصم يمكن أن يطال النفقة كاملة كما يمكن أن يشمل فقط الجزء منها المعتبر مبالغا فيه.

ينجم عن إعادة إدراج قيمة المصاريف، زيادة في الدخل أو الربح الخاضع للضريبة ما يستدعي إعادة تقويم الأسس الخاضعة للضريبة. ومن ثم يؤدي إلى تعديل الضريبة المفروضة على المكلف وذلك بفرض ضريبة على هذه الزيادة، سواء الضريبة على الدخل أو الضريبة على الأرباح. على أن يتم تبليغ المؤسسة المعنية بالتحقيق باقتراح الزيادة في الضريبة السابق تحصيلها عن طريق الإشعار بالتقويم. يقودنا هذا إلى التساؤل حول الطريقة التي نصل بها إلى هذه نتيجة بالنسبة للشركات التجارية؟

إن إعادة تقويم الأسس الخاضعة للضريبة لا يطرح إشكالية بالنسبة لشركات الأشخاص التي لم تختر الخضوع للضريبة على أرباح الشركات. فالأرباح المحققة من طرف هذه الشركات لا تفرض عليها الضريبة على الدخل الإجمالي باسم الشركة، إنما تفرض على كل شريك بصفة شخصية عن حصته في أرباح الشركة التي تعادل نصيبه فيها[1].

رغم ذلك، يتم تحديد الناتج الخاضع للضريبة ومراقبته من قبل الإدارة الجبائية على مستوى الشركة. يؤدي إجراء التصحيح الجبائي إلى زيادة في الأرباح الاجتماعية، ما يستدعي توزيع قيمة هذه الزيادة على الشركاء حسب حصة كل واحد منهم في الناتج

[1] المادة 7 من ق.ض.م.

الاجتماعي عن طريق الإشعار بالتقويم ومن ثم فرض الضريبة المستحقة على هذه الزيادة على مستوى كل شريك.

في المقابل، فإن إعادة تقويم أسس فرض الضريبة على أرباح الشركات التجارية يمس ليس فقط الناتج الخاضع للضريبة بالنسبة للشركة المعنية بالتصحيح إنما يمتد إلى المداخيل التي يستفيد منها الشركاء.

نفرق في المداخيل التي يتحصل عليها الشركاء بين تلك التي تتم خلال السنة المالية والتي تعد ضمن الأعباء القابلة للخصم وبين المبالغ الموزعة بصفتها أرباحا صافية بعد دفع الضريبة.

يعد ما يحصل عليه الشركاء أو المساهمون من مداخيل خلال السنة المالية كالأجور التي تمنح للشريك لقاء إدارته للشركة، بدلات الحضور التي يتحصل عليها القائمون بالإدارة في شركات المساهمة بشكليها أو الفوائد على الحساب الجاري للشريك ضمن المصاريف العامة القابلة للخصم في جانب للشركة المانحة. في المقابل، يتم في حال اعتبارها من قبل الإدارة الجبائية مبالغ فيها، إعادة إدماج الجزء المبالغ فيه إلى الربح الخاضع للضريبة. أما بالنسبة للشريك أو المساهم المستفيد منها يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف ريوع رؤوس الأموال المنقولة[1]، إما لكون هذه المداخيل مكافآت وامتيازات وتوزيعات غير معلن عنها أو بصفتها أجور مبالغ فيها[2].

أما ما يحصل عليه الشركاء أو المساهمون من أرباح بعد دفع الضريبة على أرباح الشركات، فإن وجود تصحيح جبائي للناتج الاجتماعي للشركة يؤثر عليها إيجابا. ذلك أن المبالغ الموافقة للزيادات في النتائج المصرح بها بعد دفع الضريبة، تعتبر مداخيل موزعة مادام لم يتم استثمار قيمتها في المؤسسة.

[1] P. SERLOOTEN, *op.cit*, n° 41, p. 45.

[2] المادة 46 ف 5 و 6 من ق.ض.م.ج.

**الفرع الثاني: العقوبات المالية**

إلى جانب إعادة تقويم الأسس الخاضعة للضريبة، تفرض الإدارة الجبائية على المؤسسات عقوبات جبائية، إما كتعويض للضرر الذي لحق الخزينة العمومية لعدم الوفاء بالضريبة، أو بسبب عدم إيداع الوثائق المثبتة لتحديد أساس فرض الضريبة وإعاقته بذلك لعمل الإدارة الرقابي. تشمل هذه العقوبات فوائد التأخير المصاحبة لإعادة التقويم والعقوبات الناشئة عن عدم تقديم الوثائق اللازمة لإثبات الضريبة.

**الفقرة الأولى: العقوبات عن التأخير المصاحبة لإعادة التقويم**

تفرض الإدارة الجبائية على المكلف بالضريبة بمناسبة تحصيل الزيادات في الضرائب الناشئة عن التصحيح الجبائي غرامة تأخير، التي يكون الهدف من تطبيقها تعويض الضرر الذي يصيب الخزينة العمومية للدولة من جراء التأخر في تحصيل قيمة الضرائب. تقدر فوائد التأخير ب 10 % من مبلغ الحقوق المتأخر دفعها، يتم فرضها من اليوم الموالي لتاريخ الاستحقاق. بيد أن هذه الغرامة تتسم بنظام خاص، حيث تقترن بإلزام مالي يقدر ب 3 % في حال تجاوز أجل التأخير 30 يوما من هذا التاريخ، غير أنه لا ينبغي أن تتجاوز الغرامة المجموعة مع العقوبة الجبائية نسبة 25 % مهما زادت مدة التأخير[1].

يكمن وجه الخلاف مع القانون الفرنسي أن مشرع هذا البلد أطلق على هذه العقوبة تسمية *"فوائد التأخير"*[2]، في حين لم يأخذ المشرع الجزائري بهذه التسمية بل الأكثر من ذلك أنه لم يوحد في القانون الجبائي المصطلح المستعمل في تعريفه. من جانب آخر، حدد المشرع الفرنسي نسبة فوائد التأخير ب 0.4 % عن كل شهر تأخير أي 0.48 % في السنة. يتم احتسابها من الشهر الذي يلي

[1] المادة 402 ف 2 ق.ض.م.م.ج التي تنص على ما يلي: *"ينجم عن التأخير في دفع الضرائب والرسوم المدفوعة فورا...*، تطبيق زيادة قدرها 10 %. وتطبق غرامة تهديدية قدرها 3 % عن كل شهر أو جزء من شهر التأخير... بدون أن تفوق هذه الغرامة التهديدية زائد العقوبة الجبائية بنسبة 10 % المذكورة أعلاه، نسبة 25 %".

[2] ما يطلق عليه باللغة الفرنسية *« intérêt de retard ».*

تاريخ الاستحقاق ويتوقف حساب فوائد التأخير بآخر يوم من الشهر الذي يتم فيه تبليغ الإشعار بالتصحيح[1].

يضاف إلى فوائد التأخير عقوبات جبائية أخرى تختلف معدلاتها بحسب خطورة المخالفة المرتكبة من قبل المكلف بالضريبة. تشمل هذه العقوبات على الزيادات على مبلغ الحقوق تفرضها الإدارة الجبائية بسبب إدراج بيانات غير صحيحة أو ناقصة في التصريح يكون الغرض منها إما التملص أو الإخلال بمبلغ الحقوق. فإن كانت النية الحسنة للمكلف مفترضة، فهذا لا يعفي الإدارة من توقيع زيادات قد تكون قيمتها ثقيلة في حالة إثبات العكس. نميز بين وضعيتين للنقص في التصريح، تتعلق الأولى بممارسة أعمال تدليسية قصد التملص، ولا تعتمد في الثانية هذه الأعمال التدليسية.

*النقص في التصريح بدون ارتكاب أعمال تدليسية:* يدخل في مخالفة النقص في التصريح بدون الاعتماد على الأعمال التدليسية إنقاص المكلف بالضريبة من أرباحه أو مداخيل رقم أعماله أو أن يدرج معلومات غير صحيحة في تصريحه، ويقصد به عدم تمكين الإدارة من الوصول إلى الأسس المعتمدة لتحديد الوعاء[2].

تقدر قيمة الزيادة بنسب تصاعدية تتراوح بين 10 % و 25 % بالنظر إلى مبلغ الحقوق المتملص منه. فإذا قل المبلغ المتملص منه عن 50 ألف دج أو يساويه فيلحق المكلف زيادة تقدر ب10 %، وإذا تجاوز هذا المبلغ دون أن يفوق 200 ألف دج ترفع الزيادة إلى 15 % ولكن إذا تجاوز المبلغ 200 ألف دج فان الزيادة تصل إلى سقف 25 %[3].

*النقص في التصريح بوجود أعمال تدليسية:* يرتبط النقص في التصريح بوجود الأعمال التدليسية بمدى ارتكاب المكلف بالضريبة أعمالا تعد غشا في مفهوم القانون

---

[1] Art. 1727 C.G.I.fr *« I. Toute créance de nature fiscale, dont l'établissement ou le recouvrement incombe aux administrations fiscales, qui n'a pas été acquitté dans le délai légal donne lieu au versement d'un intérêt de retard…,*
*III. Le taux d'intérêt de retard est de 0.40 % par mois. Il s'applique sur le montant des créances de nature fiscale mises à la charge du contribuable ou dont le versement à été différé ».*

[2] بن عمور عائشة، العقوبات الجبائية، رسالة ماجستير في القانون الخاص، جامعة وهران، السنة الجامعية 2010-2011، ص. 64.

[3] المادة 1/193 ق.ض.م.ج.

الجبائي. لم يعرف المشرع الجزائري هذه الأعمال ولا حتى نظيره الفرنسي، إلا أن القضاء في الفرنسي اعتبر من قبيل الأعمال التدليسية: *" كل التصرفات والعمليات والحيل أو الأعمال الناقصة من قبل المكلف بالضريبة لإضلال أو تقييد سلطة الإدارة في الرقابة"*[1].

ويظهر من استعمال المشرع في الفقرة الثانية من المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لعبارة *"على الخصوص"* أن الحالات المعتبرة أعمالا تدليسية جاءت على سبيل المثال. كما أن المشرع أعاد من خلال قانون المالية لسنة 2012 صياغة هذه الفقرة حيث تم حذف عبارة "المحاولة" وأصبح النص "عند القيام بأعمال تدليسية" أي أن إثبات قيام المكلف فعلا بالطرق الاحتيالية يبرر فرض العقوبة. إضافة إلى ذلك، تم تقليص العقوبات إلى النصف حيث أصبح يعاقب المكلف بالضريبة إذا ثبت استعماله لأعمال تدليسية زيادة قدرها 50 % إذا كان المبلغ المتملص منه أقل من 5 ملايين دينار، إذا تجاوز هذا المبلغ يصبح ملزم بزيادة قدرها 100 %[2].

**الفقرة الثانية: العقوبات عن عدم إيداع الكشوف عن المصاريف المخصومة**

ألزم المشرع الجزائري إرفاق التصريح السنوي الواجب إيداعه لدى الإدارة الجبائية بالوثائق الثبوتية الخاصة بالمداخيل والأرباح، وهذا لتسهيل عملية الرقابة الجبائية. بالنسبة لإثبات المصاريف العامة القابلة للخصم، يتعلق الأمر بنوعين من الوثائق، وجوب التصريح بالعمولات ومكافآت السمسرة، الانقاصات والأتعاب ومختلف المكافآت الأخرى[3]، وتقديم كشف عن المصاريف العامة فيما يتعلق بالضريبة على أرباح الشركات[4].

يرتب القانون الجبائي على المكلف بالضريبة عقوبات جبائية سواء امتنع عن تقديم هذه الوثائق أو تأخر في تقديمها لمصلحة الضرائب في الآجال المحددة والمقدرة بثلاثين (30) يوما اعتبارا من تاريخ الإشعار بالإنذار[5]. تقدر الغرامة الجبائية ب 1.000.00 دج

---

[1] بن عمور عائشة، العقوبات الجبائية، رسالة ماجستير في القانون الخاص، جامعة وهران، السنة الجامعية 2010-2011، ص. 65.

[2] المادة 193 المعدلة بموجب المادة 8 من قانون المالية لسنة 2012.

[3] المادة 1/176 ق.ض.م.ج. انظر من أجل شرح أكثر لهذه الحالة إلى الصفحة 154-155 من هذه الرسالة.

[4] انظر المقطع الأول من الفقرة الأولى من المادة 152 ق.ض.م.ج.

[5] تقوم الإدارة الجبائية بإرسال للمعني بالأمر وابتداء من التاريخ المدرج فيه ولغاية 30 يوما تلزمه بوجوب بتقديم الوثائق المطلوبة

بالنسبة لكل إغفال لأحد هذه الوثائق أو انعدام صحتها[1]. إذا انقضى هذا الأجل ولم يستجب المكلف بالضريبة للإنذار الموجه له، تطبق عليه زيادة 25 % مع الفرض التلقائي للضريبة[2].

إضافة إلى الغرامة الجبائية، تفقد المؤسسة في حال مخالفة إيداع التصريح عن العمولات، مكافآت عن السمسرة، الانقاصات والأتعاب وجميع النفقات التي تماثلها أو التأخر في تقديمه في الآجال المحددة والمقدرة بثلاثين يوما اعتبارا من تاريخ الإشعار بالإنذار، إمكانية قيد هذه المبالغ ضمن أعبائها بالرغم من توفرها على الشروط العامة لقابلية الخصم[3]. زيادة على ذلك اعتبر المشرع الجزائري في الفقرة الرابعة والخامسة من المادة 176 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، أن مخالفة تقديم الكشف طبقا للشروط المنصوص عليها في الفقرة الأولى من نفس المادة محاولة من محاولات الغش المنظمة في المادة 303 وما يليها وبذلك أخضعها للعقوبات الجبائية والجزائية الواردة في هذه المواد.

علينا الإشارة في الأخير إلى أن تحصيل الإدارة الجبائية للزيادة في الضرائب لا يتأتى إلا من خلال تبليغ المؤسسة المعنية بالتحقيق باقتراح الزيادة في الضريبة السابق تحصيلها عن طريق إشعار بالتقويم، وهو إجراء يتيح لهذه الأخيرة معرفة وضعيتها الجبائية اتجاه الإدارة الجبائية لذلك فإن المشرع أحاطه بمجموعة من البيانات الإلزامية تعد بدورها ضمانات في صالح المكلف بالضريبة. ويعد هذا الإجراء واجبا على الإدارة ليس فقط في حالة اكتشافها لأخطاء أو اغفالات أو إخفاء للعناصر التي تسمح بحساب الضريبة إنما حتى وإن أكد التحقيق صحة ما جاء في تصريحات المكلف بالضريبة. ويتم ذلك عن طريق رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام أو يسلم للمكلف بالضريبة مقابل إشعار بالاستلام، فينبغي أن يوجه التبليغ إلى المكلف بالضريبة نفسه أو إلى ممثله القانوني المشار

---

[1] المادة 192 ف 2 ق.ض.م.م.ج.

[2] انظر المقطع الثاني من الفقرة الثانية من المادة 192 ق.ض.م.م.ج.

[3] تنص المادة 176 ف 2 ق.ض.م.م.ج على أنه" *وتفقد الجهة صاحبة الدفع التي لم تصرح بالمبالغ المشار إليها في هذه المادة أو التي لم ترد في أجل ثلاثين (30) يوما على الإشعار بالإنذار المنصوص عليه في المادة 192 حق تقييد هذه المبالغ في مصاريفها المهنية من اجل إعداد الضريبة الخاصة بها*".

إليه في تصريحه، أما الشركات التجارية فيتم تبليغها عن طريق مسيرها أو مديرها[1]. ويشترط أن يكون الإشعار مفصلا بشكل كاف ومعللا بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة تقديم ملاحظاته أو الإعلان عن قبوله.

من خلال ما سبق، يجب أن يتضمن الإشعار بإعادة التقويم مجموعة من البيانات الإلزامية تحت طائلة البطلان وهي:[2]

- يجب أن يتضمن الإشعار بالتصحيح إمكانية المكلف بالضريبة الاستعانة بمستشار من اختياره من اجل مناقشة اقتراح الزيادة في الضريبة،

- أن يتضمن ما يشير إلى حصول المكلف بالضريبة لفترة 40 يوما لتقديم ملاحظاته،

- يجب أن يتضمن إعادة ذكر الأحكام التي تم إعادة التقويم على أساسها بطريقة تسمح للمكلف إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إعلانه قبولها.

من جانب آخر منح المشرع المكلف بالضريبة إمكانية الرد على ما ورد في الإشعار بالتصحيح المرسل من قبل الإدارة الجبائية في مدة لا تتجاوز 40 يوما من استلام الإشعار بالتقويم[3]. ما يسمح بوجود حوار وجاهي وفعال بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة سواء في شكل شفهي أو مكتوب، وخلال هذه الفترة يحق للمكلف بالضريبة طلب الاستفسارات اللازمة عن بعض الأمور الغامضة التي يحويها الإشعار بالتقويم[4]. قد يتخذ هذا الرد أحد الوجهين: إما قبول التصحيحات المقترحة أو تقديم ملاحظات إلى الإدارة الجبائية.

في حالة القبول: قد يكون قبول المكلف بالضريبة لتصحيحات الإدارة الجبائية إما صريحا بالرد كتابة أو شفهيا في الآجال القانونية وفي هذه الحالة لا يمكنه الرجوع على موقفه حتى أمام القضاء ماعدا في حالة استعماله لطرق تدليسية أو تقديم معلومات غير

---

[1] انظر المقطع الثاني من الفقرة السادسة من المادة 20 ق.ا.ج.ج والمتعلقة بالتحقيق في المحاسبة.

[2] انظر المقطع الثالث من الفقرة السادسة من المادة 20 ق.ا.ج.ج والمتعلقة بالتحقيق في المحاسبة.

[3] جاء في المقطع الرابع من الفقرة السادسة من المادة 20 ق.ا.ج.ج كما يلي: *"وللمكلف بالضريبة أجل أربعين (40) يوما ليرسل ملاحظاته أو قبوله. ويعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني".*

[4] وجاء في نفس البند السالف ما يأتي: *"...يجب على العون المحقق أن يعطي كل التفسيرات الشفوية المفيدة للمكلف بالضريبة حول موضوع التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك".*

كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق[1] أو يكون قبوله ضمنيا إذا لم يقدم أي رد إلى غاية انتهاء الأجل القانوني.

في حالة تقديم المكلف بالضريبة للملاحظات: التي تتخذ إما شكل رفض قاطع للتصحيحات أو في شكل تعقيب مدعم بالدليل على هذه التصحيحات والتي يتحتم على الإدارة الرد عليها. فإذا رأت الإدارة أن هذه الملاحظات جادة تقوم بتعديل تصحيحاتها بناء على ما جاء فيها، وفي الحالة العكسية يكون لزاما عليها تسبيب رفضها لملاحظات المكلف بالضريبة[2].

## خلاصة الفصل الثاني

ما يمكن استخلاصه من الفصل الثاني أن خصم المصاريف التي تتحملها المؤسسة خلال السنة المالية لا يتم إلا باحترام الشروط الموضوعية والشكلية، و أن من مهام الإدارة الجبائية أن يتأكد المحقق الجبائي عند فحص محاسبة المؤسسة من القيد الصحيح للنفقات في الدفاتر والمستندات المحاسبية وبأنها مرتبطة بالسير العادي لنشاط المؤسسة، وهو أهم شرط ينبغي التحقق منه لأن التلاعب في الكتابات المحاسبية لغرض تضخيم النفقات كثيرا ما يحدث بداعي ارتباطها بمصلحة المؤسسة.

في المقابل، منح المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة العديد من الضمانات تحميه من تعسف الإدارة الجبائية أثناء قيامها بالتحقيق المحاسبي، وتتمثل هذه الضمانات في مراعاة إعلام المكلف بالتحقيق قبل الدخول لاماكن العمل، و منحه الحق في الاستعانة بمستشار و حق التبليغ وتقديم الملاحظات، إلى جانب تحديد مدة التحقيق وعدم تجديد التحقيق. وإذا ما ثبت للإدارة الجبائية من خلال فحص محاسبة المكلف بالضريبة وجود خرق لأحد الشروط الموجبة لخصم المصاريف العامة، يكون لها سلطة توقيع الجزاءات الملائمة.

---

[1] انظر الفقرة السابعة من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

[2] جاء في البند السادس من الفقرة السادسة ما يلي: *"وعند رفض العون المحقق لملاحظات المكلف بالضريبة، فانه ينبغي عليه أن يعلمه بذلك من خلال مراسلة تكون كذلك مفصلة ومبررة"*.

# الخاتمة العامة

# الخاتمة

إن دراسة موضوع المصاريف العامة وقابلية خصمها من وعاء الضريبة على طوال هذا البحث برهن لنا أنها أضحت من أهم الموضوعات التي تظهر العدالة الضريبية في أسمى صورها وخاصة تلك التي توازن بين مصلحة المكلف بالضريبة ومصلحة الخزينة العمومية. حيث أن سلطة الإدارة الجبائية في اقتطاع مبلغ الضريبة مما تحققه المؤسسة من أرباح يسبقه حق مكفول قانونا للمكلف خصم جميع النفقات التي تحملها خلال دورة الاستغلال في سبيل الوصول إلى هذا الربح.

وما زاد في إثراء هذه الأهمية توجه الدولة الجزائرية من اقتصاد موجه يعتمد على الجباية البترولية كمورد أساسي لتغذية الخزينة العمومية نحو اقتصاد السوق، حيث سمح ذلك بتزايد عدد المؤسسات والشركات الناشطة في مجالات الصناعة والتجارة والخدمات، والذي أعطى نفسا جديدا للاقتصاد وساهم مع الإصلاحات التي مست النظام الضريبي في تنويع موارد الخزينة من الجباية خصوصا الجباية العادية. ما سمح بتوسع وتنوع عناصر المصاريف العامة القابلة للخصم.

ويمكن القول على العموم بأن تحديد قيمة المصاريف العامة وقابليتها للخصم من الدخل أو الربح الإجمالي للمؤسسة يتم على مرحلتين، الأولى تتم خلال دورة الاستغلال تحددها المؤسسة من خلال تجميع النفقات التي تتحملها خلال السنة المالية وقيد قيمها في الدفاتر والوثائق المحاسبية ومن ثم استعمالها في حساب الناتج الخاضع للضريبة الواجب الإدلاء به في التصريح السنوي بالنتائج الذي تلتزم بتقديمه إلى مصلحة الضرائب، أما المرحلة الثانية فتقررها الإدارة الجبائية من خلال التحقيق الذي تقوم به على هذه الدفاتر والوثائق المحاسبية الذي يسمح لها التأكد من صحة وقانونية الكتابات المحاسبية ومقارنتها مع الوضعية الحقيقية للنشاط الممارس ومن ثم الوقوف على صحة أو عدم صحة المعطيات المدونة في التصريح الجبائي المقدم لها.

وفيما يتعلق بالمرحلة الأولى، أي تحديد المصاريف العامة وخصم قيمها، لاحظنا بأن المشرع الجزائري وضع وفقا لما تم عرضه، قائمة لأنواع المصاريف العامة القابلة للخصم ولو أن ذلك تم على سبيل المثال لا الحصر، غير أن ما لفت انتباهنا حين تحليل هذه العناصر وجود عديد النقائص والفراغات القانونية. ولعل ذلك يرجع إلى قصر التجربة في المجال الاقتصادي مقارنة مع دول أخرى كفرنسا والتي بحكم طول التجربة عرفت فيها الأحكام المنظمة للمصاريف العامة نقلة نوعية بعديد التعديلات المتتالية التي اتسمت في مجملها بالدقة.

يظهر القصور في النصوص الجبائية من عدة جوانب نذكر منها على سبيل المثال، نص المشرع على قابلية خصم نفقات المستخدمين واليد العاملة من دون التعرض بشكل صريح للشروط الخاصة الواجب توفرها فيها والمتمثلة في عدم المبالغة في قيمة الأجور ومطابقتها لعمل فعلي تم القيام به، وهذا بالرغم من الآثار الخطيرة التي يمكن أن تترتب على عدم احترامها والمتمثلة في استعمالها كوسيلة للتهرب من دفع الضريبة وذلك بتحويل مبالغ مخصصة أساسا لتوزيعها كأرباح إلى أجور ومرتبات لغرض الاستفادة من حق الخصم المقرر قانونا. لذلك كان لزاما علينا قراءة مجمل النصوص التشريعية المتعلقة بالضريبة من أجل فهم هذه المسألة، وتبين لنا بالفعل بأن المشرع أشار ضمنيا إلى القواعد المنظمة لخصم نفقات المستخدمين. تم ذلك إما بطريقة غير منتظمة حيث نص على شرط تطابق الأجور مع طبيعة العمل في الفقرة الثانية من المادة 145 من قانون الضرائب والتي تتمحور حول الضريبة على مؤسسات التأمين وإعادة التأمين وغيرها فبدت بذلك مبعثرة وفي غير محلها. كما تم تحديد شرط المبالغة في الأجور كواحد من الأسباب التي تستوجب إخضاعها للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف مداخيل رؤوس الأموال المنقولة. كان الأجدر بالمشرع الجزائري إتمام الفقرة المنظمة لنفقات المستخدمين بالنص بشكل واضح وصريح على هذه الشروط.

كذلك لم نجد في حالة خصم فوائد الحسابات الجارية للشركات أي نص قانوني ينظم نسبة الفوائد التي يتعين على الشركات التجارية المقترضة احترامها كحد أقصى. وتظهر الصعوبة من الناحية العملية بسبب أن تطبيق معدل فائدة مرتفع من شأنه أن يؤدي إلى

تقليص الربح الخاضع للضريبة بسبب أن خصم قيمة هذه الفوائد يتم من الربح الإجمالي. بل الأكثر من ذلك يمكن أن تؤدي في حالة تجمعات الشركات إلى الإضرار بالخزينة العمومية للدولة، فتواجد الشركة المقترضة في الجزائر، يجعل الفوائد التي تدفعها إلى الشركة المقرضة تفلت من الإدارة الجبائية من ناحيتين، من جهة تخصم قيمتها من ناتج الشركة الموجودة في الجزائر، ومن جهة أخرى يتم إخضاعها للضريبة خارج الجزائر في الدولة الكائن فيها المقر الجبائي للشركة المقرضة.

من جانب آخر نذكر نفقات التطوير وما خلقته من غموض في تكييفها فلم نجد توافقا بين النصوص الجبائية والقواعد التي تبناها المشرع في النظام المحاسبي المالي الجديد، فلو أن هذا الأخير ألزم تثبيث قيمتها و إخضاعها لنظام الاهتلاك إذا توفرت فيها شروط محددة، نجد التشريع الجبائي يقضي من خلال المادة 171 بخصمها دفعة واحدة من السنة المالية التي تمت خلالها في حدود مقدار معين، من دون الإشارة إلى ما إذا ينبغي القيام بذلك في حال تخلف أحد الشروط على اعتبار أن النظام المحاسبي هو الذي يحدد طبيعة النفقات.

وما لمسناه في كل ما تم ذكره هو القضاء الذي بدا هزيلا في معالجة ما يمكن أن يطرأ من غموض وعجزه عن سد الثغرات التشريعية التي تحتويها النصوص الجبائية. ولا ندري إن كان ذلك راجعا إلى غياب النشر أو أن سبب ذلك هو قلة تدخل القاضي الإداري في مجال المنازعات الجبائية. وغير بعيد نجد الإدارة الجبائية التي تتحمل جانبا من المسؤولية في صعوبة تطبيق القواعد الجبائية، فإضافة للدور الرقابي المنوط بها، فهي ملزمة بتقديم تفسيرات للنصوص الجبائية وهو ما يضفي مرونة أكبر ويساهم في تذليل العقبات التي تواجهنا في فهم وتطبيق القواعد الجبائية وملائمتها للقواعد والمبادئ التي جاء بها النظام المحاسبي المالي الجديد. هذا الفراغ بدا واضحا عند معالجتنا لجميع أنواع المصاريف العامة في خلال هذه المذكرة، فلا نكاد ننتهي من دراسة أي نوع إلا ونجد أنفسنا قد استعنا بما ورد في القضاء والفقه الإداري الفرنسيين لفهم أوسع وأكثر شمولية.

إذن يمكن القول بأن تحديد المصاريف العامة القابلة للخصم حتى و إن كانت تحتاج إلى بعض التفسيرات القضائية والإدارية أكثر منها تشريعية إلا أنه يمكننا القول بأنها تقريبا متكاملة، فمن جهة تجنب المشرع تعداد أنواع المصاريف القابلة للخصم باستعمال عبارة

*"المصاريف العامة من أية طبيعة كانت"* وذلك بدا في صالح المكلف بالضريبة بالنظر إلى تنوع النفقات التي يتحمل دفعها في خلال السنة المالية والمرتبطة بنشاط المؤسسة، وبالمقابل وضع ثقته في المكلف من خلال السماح له خصم قيمها لغرض تحديد الناتج الخاضع للضريبة على أن ذلك يبقى خاضعا لرقابة الإدارة الجبائية.

وفيما يخص المرحلة الثانية المتعلقة بالرقابة التي تجريها الإدارة الجبائية لأجل التحقق من صحة عملية الخصم، فمثلما ذكرنا في خلال الأطروحة أن ذلك يتم من خلال تأكد المراقب الجبائي من توفر المصاريف العامة على الشروط الموجبة لخصمها، بالتحقق من أنها تؤدي إلى نقص في أصول المؤسسة وأن دفعها تم لتحقيق مصلحة المؤسسة. وتعد التصرفات غير العادية للتسيير من أبرز العمليات المنافية لمصلحة المؤسسة، كما أن هذه التصرفات كثيرة الوقوع في الحياة العملية، وعليه فاعتماد المشرع الجزائري من خلال المادة 141 مكرر 3 من ق.ض.م لهذه النظرية يعد مؤشرا جيدا من شأنه أن يحمي الخزينة العمومية من تصرفات بعض المكلفين بالضريبة. كما أن للشروط الشكلية جانب من مهام أعوان الإدارة الجبائية ويتم ذلك من خلال مراقبة مدى قيد النفقات في المحاسبة والتأكد من حدوثها فعلا وأنها مؤيدة بالوثائق اللازمة.

في مقابل ذلك، حرص المشرع على توفير الحماية للمؤسسة الخاضعة للتحقيق تجنبها تعسف الإدارة الجبائية، من خلال النص على مجموعة من الضمانات تقيها من التجاوزات التي قد يرتكبها المحققون ضدها من أهمها، تبليغ المكلف بالإشعار بالتحقيق ومنحه الحق في الاستعانة بمستشار وإعطائه الحق في إبداء ملاحظاته عن طريق حوار وجاهي يجمعه بالإدارة الجبائية. ولو أننا سجلنا نفس الملاحظة المتعلقة بالقصور في الاجتهادات القضائية وتفسيرات الدوائر الإدارية وهو ما يعطل في حقيقة الأمر أية محاولة لتطوير العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة.

ينتهي هذا التحقيق بواحدة من نتيجتين إما قبول المحاسبة وبالتالي تأكيد التصريحات المودعة من قبل المكلف، أو رفض المحاسبة إذا لم تستوف الشروط الواجبة في المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية، أي في الحالة التي يتم فيها مسك الدفاتر المحاسبية دون مطابقة لأحكام المواد من 9 إلى 11 من القانون التجاري ولا بحسب شروط وكيفيات

تطبيق المخطط المحاسبي المالي، أو لعدم احتوائها على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الثبوتية أو في حالة وجود أخطاء كثيرة أو مخالفات كبيرة في المحاسبة. بعد الانتهاء من التحقيق في المحاسبة يقوم المحقق بإبلاغ المكلف بنتائج التحقيق في رسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام، تحتوي بالتفصيل على مختلف التعديلات والتقويمات والمخالفات المكتشفة في محاسبة المكلف وتصريحاته، كما يقوم المحقق بتقديم تقرير نهائي عن نتائج التحقيق إلى كامل المديرية الجهوية للضرائب التابعين لها و إلى المديرية العامة للضرائب التابعين لها.

وتم التعرض في صلب هذه المذكرة إلى الجزاءات التي يجوز للإدارة الجبائية توقيعها على المخالفين لقواعد وشروط خصم المصاريف العامة، وتم التوصل إلى نتيجة مفادها تعدد العقوبات الجباية بحسب طبيعة المخالفة. إذا تبث للمحقق الجبائي عدم ارتباط المبالغ المصروفة خلال دورة الاستغلال بمصلحة المؤسسة، يكون له الحق في إعادة إدماج قيمة المصاريف في الربح الخاضع للضريبة، إما في جزء من قيمتها أو كلها. الأمر الذي يفرض عليه القيام بإعادة التقويم. غير أن الجزاءات لا تتوقف عند هذا الحد فيصاحب إعادة الإدماج تعرض المكلف بالضريبة لعقوبات مالية إضافية تشمل على غرامة التأخير من خلالها تحفظ الخزينة العمومية حقها في تعويض ما يلحقها من ضرر من جراء تأخر المكلف بالضريبة في أداء واجباته الجبائية. إلى جانب ذلك للمحقق سلطة في فرض زيادات على الحقوق تختلف نسبتها بحسب ما إذا تم استعمال طرق تدليسية من عدم ذلك. ونالت مخالفة القواعد الشكلية في إيداع الوثائق المثبتة للمصاريف العامة حظها من العقوبات حيث تتراوح بين الغرامة الجبائية عن إغفال تقديم الكشف عن المصاريف العامة أو التصريح بالعمولات ومكافآت السمسرة وغيرها لتصل إلى تطبيق عقوبات أكثر حدة في حال إثبات استعمال طرق تدليسية في عدم تقديم هذه الوثائق.

وما يمكن استخلاصه في الأخير، أن دراسة المصاريف العامة من خلال تنوعها وشروط قابلية خصمها من الدخل أو الربح الإجمالي للمؤسسة، تعد بالنظر إلى النتائج التي تسفر عنها ذات أهمية بالغة في تنظيم العلاقة بين السلطات الكبيرة للإدارة الجبائية وبين حرية وحق المكلف بالضريبة القيام بعملية خصم المصاريف العامة.

# المراجع

# قائمة المراجع

## قائمة المراجع باللغة العربية

### 1- المراجع العامة تبعا لأسماء المؤلفين وفق الترتيب الأبجدي


- أحمد عبد الكريم أبو شنب، شرح قانون العمل الجديد، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.

- سليمان أحمية، التنظيم القانوني لعلاقات العمل في التشريع الجزائري (علاقة العمل الفردية)، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، الطبعة 2002.

- صمويل عبود، اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 1984.

- عبد القادر العطير، التأمين البري في التشريع دراسة مقارنة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.

- فوزت فرحات، المالية العامة – التشريع الضريبي العام- الطبعة الأولى، مؤسسة بحسون للنشر والتوزيع، لبنان، 1997.

- فرحة زراوي صالح، الكامل في القانون التجاري الجزائري، المحل التجاري والحقوق الفكرية، ابن خلدون للنشر والتوزيع الجزائر، 2001.

- محفوظ برحماني، الضريبة العقارية في القانون الجزائري دراسة مقارنة، دار الجامعة الجزائرية، 2009.

- نادية فضيل، القانون التجاري ( الأعمال التجارية، التاجر، المحل التجاري ) الطبعة الثامنة، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2006.

## 2- المراجع الخاصة تبعا لأسماء المؤلفين وفق الترتيب الأبجدي

- حنا رزوق، المحاسبة الضريبية (الأصول العلمية والعملية)، دار المعارف للطباعة دمشق، سوريا، 1977-1978.
- خالد الخطيب الجشي، المحاسبة الضريبية، جامعة دمشق، سوريا، 1996.
- خيرت ضيف، المحاسبة الضريبية دراسة مقارنة، دار النهضة للطباعة والنشر دمشق، سوريا، 1982.
- عبد الحميد الرفاعي، التكاليف في ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، الطبعة الأولى، مطبعة الثبات دمشق، سوريا، 1972.
- عبد الناصر نور، نائل حسن عدس، عليان الشريف، الضرائب ومحاسبتها، الطبعة الثانية، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- محمد عباس بدوي، حسين أحمد عبيد، المحاسبة الضريبية، الجزء الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1998.

## 3- المذكرات حسب تاريخ مناقشتها

- لونيس عبد الوهاب، *الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية (دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي)*، رسالة ماجستير في القانون العام، جامعة وهران، السنة الجامعية 2001.
- إلياس واضح، *الإثبات في المواد الضريبية*، دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي، رسالة ماجستير، جامعة وهران، 2003 – 2004.
- سيد اعمر محمد، الفرض التلقائي للضريبة، رسالة ماجستير، جامعة وهران، السنة الجامعية 2009- 2010.
- بن عمور عائشة، العقوبات الجبائية، رسالة ماجستير في القانون الخاص، جامعة وهران، السنة الجامعية 2010- 2011.

- ميراوي فوزية، *أجور مديري الشركات التجارية في القانونين الجزائري والفرنسي*، أطروحة دكتوراه، جامعة وهران، السنة الجامعية 2011 – 2012.

## 4- النصوص القانونية والتنظيمية الخاصة بالتشريع الجزائري:

*** القوانين**

- دستور سنة 1996 المعدل والمتمم وفقا للتعديل الأخير 2008.
- القانون رقم 63 – 278 المؤرخ في 26 جويلية 1963 يتضمن تحديد قائمة الأعياد الرسمية، ج. ر. مؤرخة في 2 أوت 1963، ص. 776.
- القانون رقم 83 – 14 المؤرخ في 2 يوليو 1983 يتعلق بالتزامات المكلفين في مجال الضمان الاجتماعي، المعدل والمتمم، ج. ر. مؤرخة في 5 يوليو 1983، العدد 28، ص. 1818.
- القانون رقم 90 – 11 المؤرخ في 21 ابريل 1990 المعدل والمتمم والمتعلق بعلاقات العمل، ج. ر. مؤرخة في 25 ابريل 1990، العدد 17، ص. 495.
- القانون رقم 91 – 25 المؤرخ في 16 ديسمبر 1991 يتضمن قانون المالية لسنة 1992، ج. ر. مؤرخة في 18 ديسمبر 1991، العدد 65، ص. 2440.
- القانون رقم 01 – 21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج. ر. مؤرخة في 23 ديسمبر 2001، العدد 79، ص. 3.
- قانون الإجراءات الجبائية الصادر بموجب المادة 40 من قانون المالية لسنة 2002.
- القانون رقم 05 – 06 المؤرخ في 26 ابريل 2005 يعدل القانون رقم 63 – 278 المؤرخ في 26 يوليو 1963 الذي يحدد قائمة الأعياد الرسمية، ج ر. مؤرخة في 27 ابريل 2005، العدد 30، ص. 5.

- القانون رقم 07 – 05 المؤرخ في 13 مايو 2007 يعدل ويتمم الأمر رقم 75 – 58 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 والمتضمن القانون المدني، ج. ر. مؤرخة في 13 مايو 2007، العدد 31، ص. 3.
- القانون رقم 07 – 11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي، ج. ر. مؤرخة في 25 نوفمبر 2007، العدد 74، ص. 3.
- القانون رقم 08 – 21 المؤرخ في 30 ديسمبر 2008 المتضمن لقانون المالية لسنة 2009، ج. ر. مؤرخة في 31 ديسمبر 2008، العدد 74، ص. 5.
- القانون رقم 09 – 09 المؤرخ في 30 ديسمبر 2009 المتضمن قانون المالية لسنة 2010، ج. ر. مؤرخة في 31 ديسمبر 2009، العدد 78، ص. 4.
- القانون رقم 11 – 16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011 المتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج. ر. مؤرخة في 29 ديسمبر 2011، العدد 72، ص. 10.

*** الأوامر:**

- الأمر رقم 66 – 153 المؤرخ في 13 يونيو 1966 يتضمن إتمام قائمة الأعياد الرسمية، ج. ر. مؤرخة في 17 يونيو 1966، ص. 802.
- الأمر رقم 68 – 419 المؤرخ في 26 يونيو 1968 يعدل بموجبه الأمر رقم 63-278 المؤرخ في 26 جويلية 1963 المتضمن تحديد قائمة الأعياد الرسمية، ج. ر. مؤرخة في 12 جويلية 1968، ص. 1254.
- الأمر رقم 76 – 101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ج. ر. مؤرخة في 22 ديسمبر 1976، العدد 102، ص. 1432.
- الأمر 95 – 07 المؤرخ في 25 يناير 1995 يتعلق بالتأمينات، ج. ر. مؤرخة في 8 مارس 1995، العدد 13، ص. 3، المعدل والمتمم بالقانون رقم 06 – 04 المؤرخ في 20 فبراير 2006، ج. ر. مؤرخة في 12 مارس 2006، العدد 15، ص. 3.

- الأمر رقم 96 – 09 المؤرخ في 10 يناير 1996 يتعلق بالاعتماد الايجاري، ج. ر. مؤرخة في 14 يناير 1996، العدد 3، ص.25.
- الأمر رقم 05 – 02 المؤرخ في 27 فبراير 2005 يعدل ويتمم القانون رقم 84-11 المؤرخ في 9 يونيو 1984 المتضمن قانون الأسرة، ج. ر. مؤرخة في 27 فبراير 2005، العدد 15، ص. 18.

*** المراسيم:**

- المرسوم التنفيذي رقم 08 – 156 المؤرخ في 26 مايو 2008 يتضمن تطبيق القانون المؤرخ رقم 07 – 11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 يتعلق بالنظام المحاسبي المالي، ج. ر. مؤرخة في 28 مايو 2008، العدد 27، ص. 11.
- المرسوم الرئاسي رقم 11 – 407 المؤرخ في 29 نوفمبر 2011 يحدد الأجر الوطني الأدنى المضمون، ج. ر. مؤرخة في 4 ديسمبر 2011، العدد 66، ص. 4.
- المرسوم التشريعي رقم 93 – 08 المؤرخ في 25 ابريل 1993 يعدل ويتمم الأمر رقم 75 – 59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري، ج. ر. مؤرخة في 27 ابريل 1993، العدد 7، ص. 3.
- المرسوم التشريعي رقم 94 – 09 المؤرخ في 26 مايو 1994 يتضمن الحفاظ على الشغل وحماية الأجراء الذين قد يفقدون عملهم بصفة لا إرادية، ج. ر. مؤرخة في 1 يونيو 1994، العدد 34، ص. 3.
- المرسوم التنفيذي رقم 11 – 129 المؤرخ في 22 مارس 2011 يتعلق بخصم نفقات الإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة ذات الطابع الثقافي من الضريبة على الدخل الإجمالي أو من الضريبة على أرباح الشركات، ج. ر. مؤرخة في 23 مارس 2011، العدد 18، ص. 28.
- المرسوم التنفيذي رقم 95 – 289 المؤرخ في 26 سبتمبر 1995 يتضمن رفع مبلغ المنح العائلية، ج. ر. مؤرخة في 1 أكتوبر 1995، العدد 56، ص. 13.

- المرسوم التنفيذي رقم 96 – 298 المؤرخ في 8 سبتمبر 1996 يتضمن رفع مبلغ المنح العائلية، ج ر. مؤرخة في 11 سبتمبر 1996، العدد 52، ص. 19.
- المرسوم التنفيذي رقم 96 – 434 المؤرخ في 30 نوفمبر 1996 يعدل ويتمم المرسوم رقم 85 – 35 المؤرخ في 9 فبراير 1985 والمتعلق بالضمان الاجتماعي للأشخاص غير الأجراء الذين يمارسون عملا مهنيا، ج. ر. مؤرخة في 1 ديسمبر 1996، العدد 74، ص.18.
- المرسوم التنفيذي رقم 2000 – 50 المؤرخ في 4 مارس 2000 يعدل المرسوم التنفيذي رقم 94 – 187 المؤرخ في 6 يوليو 1994، يحدد توزيع نسبة الاشتراك في الضمان الاجتماعي، ج. ر. مؤرخة في 5 مارس 2000، العدد 10، ص. 14.
- المرسوم التنفيذي رقم 05 – 468 المؤرخ في 10 ديسمبر 2005 المتعلق بشروط تحديد الفاتورة وسند التحويل ووصل التسليم والفاتورة الإجمالية وكيفيات ذلك، ج. ر. مؤرخة في 11 ديسمبر 2005، العدد 80، ص. 18.

*** القرارات:**

- قرار مؤرخ في 26 يوليو 2008 تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ج. ر. مؤرخة في 25 مارس 2009، العدد 19، ص.3.

# Bibliographie en langue Française

## 1- Ouvrages généraux (Par ordre alphabétique)


- F. DOUET, *Précis du droit fiscal de la famille,* 10e édition, Litec Fiscal, Paris.
- Gervais Morel, *Fiscalité des entreprises,* 12e éditions, RB revue banque, 2005.
- J. GROSCLAUDE, Ph. MARCHSSOU, *Droit fiscal général,* 6eme édition, Dalloz, 2007, paris.
- Jean-Pierre BLATTER, *Droit des baux commerciaux,* troisième édition, Dalloz Paris, 2000.
- J. SCHMIDT, E. KORNPROBST, *Fiscalité immobilière,* 9e édition, Litec Fiscal, 2006.
- M. Nasr-Eddine, *Droit du travail, Les transformations du droit Algérien du travail entre statut et contrat,* Tome 2, Office des publications Universitaires, 2009.


## 2- Ouvrages spéciaux (Par ordre alphabétique)


- Banque Nationale d'Algérie, *Fiscalité de l'entreprise,* tome 2, collection groupe, Algérie, Alger, 1992.
- Banque Nationale d'Algérie, *Fiscalité de l'entreprise,* tome 1, collection groupe, Algérie, Alger, 1992.
- C. DAVID / O. FOUQUET / P, F. Racine / B. PLAGNET, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscal*, 4éme Edition, Dalloz, Paris.
- Dossiers pratiques Francis LEFEBVRE, Gestion fiscale de l'entreprise, Guide pratique de gestion et optimisation fiscales, Edition Francis Lefebvre, Levallois, 2001.
- Mémento pratique Francis LEFEBVRE, Fiscal, Editions Français LEFEBVRE, Levallois, 2007.
- M. COZIAN, *Précis de fiscalité des entreprise*s, 2eme édition, Litec Fiscal, Paris, 1984.

- M. COZIAN, *Précis de fiscalité des entreprise*s, 31eme édition, Litec Fiscal, Paris, 2007-2008.
- P. SERLOOTEN, *Droit fiscal des affaires*, 7e édition, Dalloz, Paris, 2008.
- P. SERLOOTEN, *Le statut fiscal des dirigeants de sociétés*, Edition juris-classeur, Litec Fiscal, 2002.
- T. ZITOUNE, F. GOLIARD, *Droit fiscal des entreprises,* 1ére édition, BERTI éditions, Alger, 2007.
- Th. LAMBERT, *Contrôle fiscal,* droit et pratique, 1e édition, P.U.F, 1991.

## 3- Documentation fiscale et Revue

**Revue**

- Revue Tunisienne de fiscalité n° 15, Actes du colloque *« Les charges déductibles »*, Négi BACCOUCHE, Centre d'Etudes fiscales de la faculté de droit de sfax,
*« Les charges déductibles »*, par Sami KRAIEM,
*« L'évolution des charges dans le système français de la fiscalité des entreprises et comparaisons internationales »*, par Bernard PLAGNET,
*« Fiscalité des revenus et charges financières de l'entreprise »*, par Mohamed KOSSENTINI.

. **Documentation fiscale**

- Guide de vérificateur de comptabilité, DGI/ DRV/, édition Alger print, 2001.
- J. LABIC, Impôts directs – traité, *« Bénéfices industriels et commerciaux »*, J. cl fiscal, volume 4, LexisNexis SA 2008,
* B. DELIGNIERES, *« Frais et charges - Conditions générales de déduction »*, Fascicule 235 -20,
* B. DELIGNIERES, *« Rémunérations de l'exploitant, des associés, des membres de leurs familles »*, Fascicule 236-25.
* B. DELIGNIERES Frais financiers *« Intérêts des capitaux appartenant à des tiers »*, Fascicule 236-70.
Frais financiers *« Intérêts servis au capital (Intérêts versés aux associés et actionnaires) »*, Fascicule 236-75.
Dépenses de nature immobilière ou mobilière, Fascicule 236-50.
Rémunérations de services extérieurs (suite), Frais divers de gestion générale, Fascicule 236-65.
« Les charges exceptionnelles. Pertes », Fascicule 236-95.
* CH. LOUIT, *« Acte anormal de gestion »*, Fascicule 226-20.

## 3- Les sites web

- Me pierre GOUBET, Les échos judiciaires, Girondins-journal, n◦ 5623 du 27/11/2009, www.echos-judiciaires.com.
- www. Strasbourg.cci.fr, Aout 2006.
- Betty TOULEMONT, Léa Heidi FAULCON, option finance n◦ 884 du 22 mai 2006, *« Dossier entreprise et expertise, refonte du dispositif sous-capitalisation : quelles conséquences pour l'avenir ? »*, p 36, www. Pdgb.com/ uploads/ tx_pdgbbdd/A55.
- Annick POUMELLEC, la sous-capitalisation : Evolution des enjeux et actualité, janvier 2011, p1, www.univ-paris1.fr.
- www.eulerhermes.com.
- www.articles.exafi.com, Mémoire Danelon 6.
- www.exonérationfiscale.com, L'ASSURANCE HOMME CLE, assurance-vie pour les entreprises.
- www.scribd.com.
- www.entrepreneur.lesechos.fr.
- Emmeline CHERQUI, Chroniques juridiques, le régime fiscal des dépenses de recherches et développement, mars 2009, www.juritel.com /liste_des_chroniques-1375.html.
- Olivier STOLOFF, Du nouveau sur la déductibilité des cadeaux d'affaires, www.juritravail.com.
- Jean-Laurent BRACIEUX, Marie Amélie DEYSINE, *« Extrait rapide comptable, revue mensuelle d'actualité, fiscalo-compable »*, 2009, www.expert-comptable.pwc.fr.
- www.adaj-avocats.com/pdf2/4.pdf.
- www.senat.fr.
- Thierry LAMORLETTE, Patrick RASSAT, www.books.google.fr, 1997.
- www. Fiscale online.com/ juris Contentieux. *La revue internet de la fiscalité*.
- www.études-fiscales-internationales.com.

## 5- Principaux textes de législation française

## (Par ordre chronologique)

- Code général des impôts Français.
- Code des sociétés Français.
- Livre de procédure fiscale Français.
- Ordonnance n° 58 – 882 du 25 septembre 1958 *relative à la fiscalité en matière de recherche scientifique et technique*, J.O.R.F du 26 septembre 1958, p. 8859.

- Loi n° 84 – 578 du 9 juillet 1984 *sur le développement de l'initiative économique,* J.O.R.F du 11 juillet 1984.
- Loi n° 2004 – 1484 du 30 décembre 2004 *de finances pour 2005*, J.O.R.F du 31 décembre 2004, n° 304, p. 22459.
- Loi n° 2005 – 1719 du 30 décembre 2005 *de finances pour 2006*, J.O.R.F du du 31 décembre 2005, n° 304, p.20597.
- Loi n° 2007 – 1822 du 24 décembre 2007 *de finances pour 2008*, J.O.R.F du 27 décembre 2007, n°0300, p. 21211.
- Loi n° 2010 – 1657 du 29 décembre 2010 *de finances pour 2011*, J.O.R.F du 30 décembre 2010, n° 0302, p. 23033.
- Arrêté du 9 juin 2011 *portant incorporation à l'annexe IV au code général des impôts de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de cette annexe*, J.O.R.F du 11 juin 2001, n° 0135, p. 9960.

# الخطة

**الفهرس**

**أهم المختصرات المستعملة**

**المقدمة .....01**

**الفصل الأول: أنواع المصاريف العامة القابلة للخصم.....09**

**المبحث الأول: نفقات المستخدمين.....12**

**المطلب الأول:** النفقات الخاصة بالمستخدمين الأجراء.....13

الفرع الأول: عناصر الأجور.....14

الفقرة الأولى: الأجر الأساسي.....14
الفقرة الثانية: المكافآت المرتبطة بالإنتاجية ونتائج العمل.....15
الفقرة الثالثة: التعويضات.....15
الفقرة الرابعة: المزايا العينية.....19

الفرع الثاني**:**نفقات الحماية الاجتماعية.....20

الفقرة الأولى: الخدمات الاجتماعية.....21
الفقرة الثانية: الضمان الاجتماعي.....22

**المطلب الثاني: الأحكام الخاصة بأجور بعض المستخدمين.....24**

الفرع الأول**:** أجور صاحب الاستغلال أو الشريك المتضامن ومسحوباتهما الشخصية.....24

الفقرة الأولى: نظام الاقتطاعات الخاصة بصاحب الاستغلال أو الشريك المتضامن.....25
الفقرة الثانية: أجور صاحب الاستغلال أو الشريك المتضامن.....26

الفرع الثاني: أجور مديري الشركات التجارية الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.....30

الفقرة الأولى: الأجور الممنوحة لمديري الشركات فيما عدا شركة المساهمة.....31
الفقرة الثانية: تحديد أجر المدير في شركة المساهمة.....34

الفرع الثالث: أجور الزوجة والأولاد.....36

**المبحث الثاني: النفقات المرتبطة بوسائل العمل.....39**

**المطلب الأول**: النفقات المرتبطة باقتناء وسائل العمل.....40

الفرع الأول: النفقات المالية.....40

الفقرة الأولى: الفوائد المدفوعة عن رؤوس الأموال المقترضة من الغير.41
الفقرة الثانية: مداخيل رؤوس الأموال المقدمة من مالك المؤسسة.....45

الفرع الثاني: نفقات الإيجار.....54

الفقرة الأولى: تكاليف استئجار العقار.....54
الفقرة الثانية: استئجار الآلات والمعدات أو المحلات التجارية.....63
الفقرة الثالثة: الاعتماد الايجاري.....64

**المطلب الثاني:** النفقات المرتبطة باستعمال وسائل العمل.....66

الفرع الأول: نفقات الصيانة والتصليح.....67

الفرع الثاني: نفقات التأمين.....69

الفقرة الأولى: التأمين من الأخطار.....70
الفقرة الثانية: التأمين على الحياة.....75

الفرع الثالث: نفقات الإدارة العامة.....81

الفرع الرابع: النفقات الضريبية.....82

الفقرة الأولى: الشروط الواجب توفرها لاعتبار الضريبة تكليفا على الربح82
الفقرة الثانية: الضرائب القابلة للخصم.....86

**المبحث الثالث: النفقات المتنوعة الأخرى.....93**

**المطلب الأول:** النفقات المصروفة في سبيل تطوير المؤسسة.....94

الفرع الأول: نفقات البحث العلمي والتقني.....94

الفرع الثاني: نفقات الدعاية والإعلان.....99

الفرع الثالث: التبرعات والإعانات.....103

**المطلب الثاني:** تعويض الخسائر.....105

الفرع الأول: الديون غير القابلة للتحصيل (الهالكة).....105

الفرع الثاني: السرقات والاختلاسات.....107

الفرع الثالث: نفقات التقاضي والتعويضات.....110

خاتمة الفصل الأول.....111

**الفصل الثاني: النظام القانوني للمصاريف العامة القابلة للخصم.....113**

**المبحث الأول: شروط خصم المصاريف العامة.....116**

**المطلب الأول:** الشروط الموضوعية.....116

الفرع الأول:أن تؤدي هذه المصاريف إلى نقص في الأصول الصافية للمؤسسة.....116

الفرع الثاني: يجب أن تكون في مصلحة المؤسسة.....119

الفقرة الأولى: إقصاء التصرفات غير العادية للتسيير.....120
الفقرة الثانية: إقصاء المصاريف الكمالية.....146
الفقرة الثالثة: إقصاء بعض العقوبات المالية.....147

**المطلب الثاني:** الشروط الشكلية.....150

الفرع الأول: الشروط الشكلية العامة.....151

الفقرة الأولى: أن تكون مقيدة في المحاسبة.....150
الفقرة الثانية: تكون النفقة حقيقية ومؤكدة.....153
الفقرة الثالثة: أن تكون مؤيدة بالمستندات اللازمة.....154

الفرع الثاني: الشروط الشكلية الخاصة ببعض المصاريف العامة.....156

الفقرة الأولى: إلزامية التصريح بالعمولات، مكافآت السمسرة، الانقاصات والأتعاب ومختلف المكافآت الأخرى.....156
الفقرة الثانية: تقديم كشف عن المصاريف العامة.....157

**المبحث الثاني: مراقبة مدى توافر شروط الخصم.....160**

**المطلب الأول:** آلية الرقابة التحقيق في المحاسبة.....161

الفرع الأول: صلاحيات المحققين.....163

الفقرة الأولى: فحص المحاسبة من حيث الشكل.....164
الفقرة الثانية: فحص المحاسبة من حيث المضمون.....170

الفرع الثاني: الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة أثناء سير التحقيق....173

الفقرة الأولى: الإشعار بالتحقيق.....173
الفقرة الثانية: تحديد مدة التحقيق.....175
الفقرة الثالثة: حق الاستعانة بمستشار.....175
الفقرة الرابعة: عدم تجديد التحقيق.....176

**المطلب الثاني:** الجزاءات المترتبة عن عدم احترام شروط الخصم.....177

الفرع الأول: إعادة إدراج المصاريف مع إعادة التقويم.....178
الفرع الثاني: العقوبات المالية.....180

الفقرة الأولى: العقوبات عن التأخير المصاحبة لإعادة التقويم.....180

الفقرة الثانية: العقوبات عن عدم إيداع الكشوف عن المصاريف المخصومة.....182

خاتمة الفصل الثاني.....185
الخاتمة.....186
قائمة المراجع.....192
الفهرس.....202

**ملخص**

تعتبر المصاريف العامة نوعا من التكاليف القابلة للخصم لأجل تحديد الدخل أو الربح الصافي الذي تفرض عليه الضريبة والتي اعتمد المشرع عناصرها من خلال المادة 141 من ق.ض.م على سبيل المثال لا الحصر. يشمل ما تتحمله المؤسسة من مصاريف جميع نواحي نشاطها، بدء بما تدفعه للعمال والمستخدمين من أجور وما يلحقها لقاء عملهم فيها، مرورا بما تتحمله لغرض إيجاد أو استعمال وسائل العمل، وما يصرف لغرض تطوير المؤسسة، وانتهاء بما تتحمله من خسائر بالنظر إلى ما يمكن أن يطرأ من ظروف استثنائية خلال دورة الاستغلال. إلا أن جواز خصم هذه المصاريف مرهون باحترام مجموعة من الشروط، مصنفة إلى شروط موضوعية وأخرى شكلية. وهنا تظهر سلطة الإدارة الجبائية التي أولاها المشرع الصلاحية في مراقبة مدى توافر شروط الخصم عن طريق التحقيق الذي تباشره على محاسبة المؤسسة والتي يكون لها حق توقيع الجزاء المناسب في حال الإخلال بأحد هذه الشروط.

**الكلمات المفتاحية:**

المؤسسة الفردية؛ الشركات التجارية؛ الخصم؛ المصاريف العامة؛ التكاليف؛ مصلحة الضرائب؛ الرقابة الجبائية؛ المحاسبة؛ الشروط الموضوعية؛ الشروط الشكلية.

**نوقشت يوم 13 فبراير 2014**