المقدمة

شهد الاقتصاد الجزائري في السنوات الأخيرة، العديد من التغييرات التي فرضها التوجه الجديد نحو اقتصاد السوق، و انتشار مبدأ حرية التجارة و الصناعة الذي كرسته المادة 37 من دستور 1996، و التي نصت على أنّ: « *حرية التجارة و الصناعة مضمونة، و تمارس في إطار القانون*». تبع ذلك صدور نصوص قانونية في مختلف المجالات لمواكبة و مسايرة التحولات المذهلة للتجارة و الاقتصاد. و تعرض القطاع العمومي و الخاص سواء الصناعي أو التجاري منه لتنظيمات هيكلية جديدة، في إطار تطبيق سياسة الخوصصة لبعض المؤسسات العمومية الاقتصادية من جهة، و تشجيع استثمار الخواص من جهة أخرى. و تزايد حجم و عدد الشركات التجارية الخاصة، و لاسيما بعد صدور أمر 96-27 المؤرخ في 9 ديسمبر 1996 المتضمن تعديل و تتميم القانون التجاري الذي سمح بموجبه المشرع الجزائري للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين أن يكونوا شركاء لوحدهم في مؤسسة ذات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة[1]. و سار بوسع مؤسسي الشركات التجارية الاختيار بين أشكال قانونية مختلفة، و التي تتأرجح بين شركات الأشخاص و شركات الأموال. و يوازي الحديث عن الأشكال القانونية التي بإمكان الكيانات المؤسساتية انتهاجها إثارة مسألة إعادة الهيكلة للشركات التجارية. تلعب عملية إعادة الهيكلة للشركات التجارية دورا مهّما في إدخال الإصلاحات و التعديلات المؤسساتية الرامية إلى مواجهة تحديات السوق التجارية و الصناعية، الداخلية و الخارجية منها.

يعد مصطلح إعادة الهيكلة كلمة مرجعية، كثيرا ما تداولت على لسان الاقتصاديين و رجال الأعمال، و تعرضت كتب الفقه الاقتصادي و القانون لكافة تقنياتها و الأسباب الدافعة إليها و كذا الآثار الناجمة عنها، لكنها لم تحظ بتعريف دقيق و واضح. يعاني مصطلح كلمة إعادة الهيكلة في الحقيقة و حسب وجهة نظر فقهاء الاقتصاد من صعوبة حادّة في تحديد مفهومه[2]، بل حتى الكتب المتخصصة في موضوع إعادة الهيكلة، و التي حملت كعنوان إعادة هيكلة الشركات التجارية لم تعط أي تعريف لهذه الكلمة[3]. تجد كل من المصطلحات التالية: الشركات و الحيازة على مساهمة و الاندماج و المقدمات الجزئية للأصول و العروض العلنية للشراء و مراقبة التركيزات و تحويل المؤسسة، إلى غيرها من العمليات أصلها في كلمة إعادة الهيكلة. و تبقى قائمة المفاهيم

---

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

[2]- C.GREGOIRE-BORZEDA, La restructuration, Un processus d'innovation organisationnelle et institutionnelle, L'étude du cas polonais, CRIISEA (Université de Picardie) et ROSES (Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne), http://www.u-picardie.fr/CRIISEA/colloque/suite/coll24-02002/Abstracts/Gregoire.htm.

[3]- Par exemple: B.SCHAMING, La restructuration des sociétés, Laville guerin, Presses universitaires de France, Paris, 1996.

أو الميكانيزمات القانونية التي تحيل إليها هذه الأخيرة غير مقفولة[1].

تضاربت المواقف الفقهية في سبيل محاولة إعطاء تعريف لكلمة إعادة الهيكلة و لغرض الوصول إلى ذلك، تم تحليل و دراسة عملية إعادة الهيكلة من وجهتين مختلفتين. ينبني الاتجاه الأول أساسا على البعد التعاقدي لهذه الوسيلة، و الذي تقول عنه الفقيهة Céline GRÉGOIRE-BORZEDA: *أنّه محدود بسبب قيامه على إعادة التأجير للمصادر، بهدف إيصال المؤسسة إلى أرقى مستوى من المرودية، و بالاقتصاد إلى أفضل مستوى اجتماعي*[2]. و قامت الفقيهة بعد عرضها لهذا الاتجاه بنقضه، بناء على كونه يرتكز على تحليل ميكرو- اقتصادي محض، أين ينحصر دور إعادة الهيكلة في وضع التدابير الداخلية، و المرتبطة خاصة بالتغيير في هيكلة الملكية. الأمر الذي يترتب عنه ظهور مالك أو ملاك جدد ذوي الدوافع المحفزة، فينجم عن ذلك اعتبار المؤسسة سوى فكرة مجردة منعزلة. و لقد سار الفقيه CHAMPAUD في نفس الاتجاه الذي سلكته الفقيهة GRÉGOIRE-BORZEDA بقوله: *أنّ إعادة الهيكلة هي حالة من التعاون الجدّ المتقدم، و الذي يسمح بتجاوز الإطار التعاقدي و مراجعة هيكلة المؤسسات المعنية* [3]. بينما لم يعط الفقيه Yves GUYON **أي** تعريف لها مشيرا إلى الدواعي الصناعية أو المالية الدافعة إلى مباشرتها، و الرامية إما إلى نمو المؤسسة أو تأقلمها مع وضعية صعبة[4].

و مالت الفقيهة GREGOIRE-BORDEZA إلى تفضيل الاتجاه الثاني لإعادة الهيكلة، و النابع عن تحليل ميزو- اقتصادي للظاهرة، و الذي تمت دراسته عبر إعادة التنظيم للعلاقات الخارجية بين المؤسسات. يقترح هذا البعد فهم عمق المراحل الاقتصادية لإعادة الهيكلة عبر حقيقة العلاقات الاجتماعية الناجمة عنها. يأخذ إذن، التحليل الميزو- اقتصادي بعين الاعتبار العلاقات أو روابط التبعية المتعددة و القائمة بين المؤسسات، و التي لا تعد مجرد تبعيات قطاعية أو محلية[5]. يظهر من خلال هاذين التعريفين أو بالأحرى البعدين لإعادة الهيكلة، صعوبة تعريف مصطلح إعادة الهيكلة، و بل غموض و إبهام التحليلات الاقتصادية التي أعطيت لها، خاصة بالنسبة للقانونيين.

1- Ch. MASQUEFA, La restructuration, http:// www. Amazon.fr/exec/obidos/ASIN /2275019685.

2- « *L'idée est profondément ancrée chez tous les tenants de cette approche que, pour restructurer, (i.e. opérer une réallocation des ressources), il faut– et, c'est suffisant-un cadre incitatif approprié que fourniront à la fois l'avènement du jeu concurrentiel et la propriété privée. Aussi, nous appelons parfois cette approche (paradisme des incitations) selon l'expression de J.STIGLITZ (1999)*»; cité par C.GREGOIRE-BORDEZA, Article préc.

3- C.CHAMPAUD, Le pouvoir de concentration de la société par actions, Sirey n°139, 1962; cité par B.AMANN, Encyclopédie de gestion et du management sous la direction de R.DUFF, Dalloz, Paris, 1999, p.1107.

4- Y.GUYON, Droit des Affaires, T 1, Droit commercial général et sociétés, 6 ème éd, Economica, 1990, n°562, p.560; cité par M.SALAH et F.ZERAOUI, Pérégrinations en droit algérien des sociétés commerciales, E.DI.K, Algérie, Oran, 2001, n°32, pp.248.s.

5- « *En privilégient un point de vue méso-économique, nous abandonnons une vision d'équilibre partiel du processus de restructuration où la firme est seule devant ses choix de modernisation, de réorganisation et d'implantation sur le marché, pour adopter une conception systématique du phénomène* »; C.GREGOIRE-BORDEZA, Article préc.

و لعل ذلك يرجع حسب رأينا إلى بقاء كلمة إعادة الهيكلة مجرد مصطلح تقني بالدّرجة الأولى ليس له مفهوم أو مدلول قانوني. غير أنّ البعد الثاني لإعادة الهيكلة يثير اهتمامنا، و المرتكز على الإطار الخارجي لإعادة الهيكلة و من ثم، على العلاقات التي من الممكن أن تخوضها الشركة المراد هيكلتها

مع غيرها من الشركات الأخرى. يعكس هذا البعد لإعادة الهيكلة حقيقة الإصلاحات و المراجعات المؤسساتية الجذرية، التي أصبحت الشركات التجارية المعاصرة تحبذ انتهاجها.

و يلاحظ تعرض القانون التجاري الجزائري و بشكل مفصل لمختلف تقنيات إعادة الهيكلة، من تأسيس لشركة جديدة، و التعديلات الواقعة على رأس المال من زيادة أو خفض فيه أو استهلاكه، و إحالة الحصص أو التنازل عن الأسهم، و كذا انحلال الشركة بغية تصفيتها. و تضاف إلى جانبها التغييرات الحاصلة في الشكل القانوني للشركة أو موضوعها الأساسي، زيادة على الاندماج و الانفصال و المقدمات الجزئية للأصول و ميكانيزمات الرقابة الممارسة من قبل الشركة القابضة و الشركة الأم على الشركات الفرعية الواقعة تحت سلطتها. و لا تقف قائمة تقنيات إعادة الهيكلة عند هذا الحد، حيث أنّ المشرع الجزائري و بموجب نصوص خاصة تناول أنماط أخرى لإعادة الهيكلة، و المتجسدة أساسا في التنازل عن الشركة لفائدة العمال، لكن تظل هذه الأحكام متعلقة بالقطاع العام و الذي لا يهمنا في موضوع دراستنا[1]. عالج المشرع الجبائي إضافة إلى هذه الطرق، تقنية أخرى لإعادة الهيكلة و المتمثلة في التغيير من النظام الجبائي للشركة[2].

تحتل جباية عملية إعادة الهيكلة وزنا مهّما في نجاح أي إصلاح هيكلي قد تتعرض له الشركات التجارية أثناء حياتها، و إن كانت التقنية القانونية المنتهجة في عملية إعادة الهيكلة تشكل هي الأخرى ركيزة أساسية في تقييم مدى نجاعة هذا الإصلاح الهيكلي من عدمه. و كثيرا ما ينظر إلى الجباية من الوهلة الأولى على أنّها حاجز معيق لكل تجربة أو عملية مرتبة لاستحقاق الضريبة، فما هي طبيعة الجباية الواجبة الأداء نتيجة عملية إعادة الهيكلة للشركات التجارية؟ و إذا كانت هذه الجباية موجودة، فما هي ميزاتها؟ و هل تفرض جباية عملية إعادة الهيكلة بصفة حتمية على الشركات التجارية؟ سوف نحاول من خلال موضوع الدراسة الحالية إظهار مدى أهمية جباية عملية إعادة الهيكلة، و المكانة التي تشغلها في إطار تطبيق القانون الجبائي للمؤسسات.

ينصب الاهتمام في موضوع الدراسة الحالية نحو جباية عمليات إعادة الهيكلة الواقعة بموجب الاندماج و العمليات المماثلة له و المتجسدة في الانفصال و المقدمات الجزئية للأصول، كما

---

[1]- المادة 102 من أمر95- 27 ل 30 ديسمبر 1995 و المتضمن قانون المالية لسنة 1996، المنصوص عليها في الأحكام الغير المقننة من الملحق الخاص بقانون التسجيل.

[2]- المادتين 90 و 136 أولا الفقرة أ و المادة 196 الفقرة 5 ق.ض.م و كذا المادة 12 مكرر 4 الفقرة 3 ق.ت.س، و التي استعملت عبارة التغيير في النشاط. في حين أنّ صياغة النص باللغة الفرنسية اكتفت بالنص على التحويل فقط، و تعد هذه العبارة الأخيرة الأجدر بالإتباع. كما اقتصرت المادة 248 ق. ت.س بالنص على تحويل الشركة كتقنية من تقنيات إعادة الهيكلة دون النص على ما إذا كان الأمر يتعلق بتحويل في الشكل القانوني للشركة أم في نظامها الجبائي.

تشمل دراسة تجمع الشركات. اختيرت هذه التقنيات الأربعة بسبب إبرازها لفعالية التعاون المؤسساتي الخارجي بين الشركات التجارية عن طريق تكثيف الجهود و الإمكانيات و تبادل الخبرات. بينما تظل باقي التقنيات، و التي يذكر منها انحلال الشركة أو تأسيس شركة جديدة حسب رأينا ميكانيزمات كلاسيكية لإعادة الهيكلة نظرا لتقوقع الشركات التجارية فيها على نفسها، مما لا يتيح لها فرصة التطلع و الاستفادة من إمكانيات مادية ليست بحوزتها و من ثم، الانفتاح على سوق المنافسة، و تعد هذه هي الأسباب العامة لإقصائها من ميدان دراسة جباية عملية إعادة الهيكلة للشركات التجارية. و يبرر

استبعاد التقنيات الأخرى لإعادة الهيكلة أيضا بسبب اعتبارها وسائل عادية و بسيطة، لا تتماشى مع البعد المعاصر لمفهوم إعادة الهيكلة، و الذي تحتمه متطلبات السوق الدولية.

لا يقاس نجاح عملية إعادة الهيكلة على الصعيد القانوني بناء على دراسة قانونية للتقنية المتبعة في تحقيقها، بل يقاس بالدّرجة الأولى على مستوى التقويم و العبء الجبائيين اللذين سوف تضطر الشركات التجارية تحملهما في سبيل إنجاز إصلاحات هيكلية، إذ تفرض الجباية المباشرة على مختلف العناصر التي تتأثر بعملية إعادة الهيكلة من أرباح و فوائض القيم[1] و مؤونات[2] و إستهلاكات[3] الخ... كما تستحق علاوة على ذلك حقوق التسجيل. و تخضع السلع للضريبة كذلك و المنتوجات التي تبيعها أو تصنعها هذه الشركات، و ذلك بموجب الرسم على القيمة المضافة. و يكون المركز الجبائي الخاص بشركاء أو مساهمي الشركات المعنية بإعادة الهيكلة هو الآخر موضوع مراجعة، غير أنّ القانون الجبائي قدم سلسلة من التحفيزات و الإعفاءات الجبائية قصد تسهيل عملية إعادة الهيكلة على الصعيد الجبائي، و التي تتعلق بكافة العناصر التي يمكن أن تقع موضوع فرض ضريبي، و على جميع المراحل المحتمل المرور بها و الخاصة بالتقنية المستعملة.

يمنح في الواقع النظام الجبائي الذي تفتحه هذه التقنيات تسهيلات جبائية مهّمة بشأن خضوع العناصر موضوع الفرض الجبائي للضريبة من عدمه، و يمتد ذلك أيضا إلى الشركاء أو المساهمين باعتبارهم الأشخاص الذين يعطون موافقتهم على أي إصلاح هيكلي و مؤسساتي، يتوقف تطبيق النظام الجبائي لإعادة الهيكلة على شروط محددة و معينة. لذلك سوف ندرس النظام الجبائي الخاص بالاندماج و مدى إمكانية تطبيقه على كل من الانفصال و المقدمات الجزئية

---

[1]- يقصد بفائض القيمة، الفائض المحقق على إثر التنازل عن أصول الثتبيتات، كالعقارات مثلا، و هي تنقسم إلى فوائض القيم طويلة المدى و قصيرة المدى، أنظر المادتين 172 و 173 ق.ض.م.

[2]- يقصد بالمؤونات الاقتطاع الجاري من النتائج الخاصة بنشاط معين، من أجل مواجهة الخسارة اللاحقة أو تكلفة ذات موضوع محدد بصفة دقيقة، أنظر في ذلك إلى:

Collectif de la revue fiduciaire, Dictionnaire fiscal, Groupe revue fiduciaire, 17 ème éd, Paris, 2002, n°4261, p.719.

[3]- يقصد بالإستهلاكات التقرير المحاسبي للانخفاض المسجل على الثتبيتات (العقارات، الآلات على سبيل مثال)، بفعل عامل الاستعمال، أو الزمن، أو التغيرات التقنية أو لأي سبب آخر، أنظر في ذلك إلى:

Collectif de la revue fiduciaire, Dictionnaire fiscal, *op.cit.*, n°130, p.3.

للأصول، ثم نتطرق إلى النظام الجبائي الخاص بتجمع الشركات.

نولي الاهتمام لمعرفة حقيقة و وزن الجباية التي تفرزها عملية إعادة الهيكلة الواقعة بمقتضى هذه التقنيات الحاصلة عن طريق الاندماج و العمليات المماثلة له، و إلى أي مدى يمكن لها الاستفادة من نفس النظام الجبائي؟ كما يوجه ذات السؤال إلى تجمع الشركات، و بل بشدّة بالنسبة لهذا الأخير، تأسيسا على اعتراف القانون الجبائي بوجوده، خلافا لما استقر عليه القانون التجاري.

يرتكز النظام الجبائي للاندماج على معالجة هذه العملية المتخذة كوسيلة في الإصلاح الهيكلي، و ما شابهها من تقنيات لإعادة الهيكلة كمجرد مراحل انتقالية أو منطقة عبور إن صح التعبير عليها على هذا النحو، فما هي هذه الشركات التي يمكن لها المطالبة بهذا النظام؟ و يترتب عن النظام الجبائي للاندماج تكريس قاعدة التواصل و الاستمرارية بين الشركات المقدمة و الشركات المستفيدة، و كأن الشركة الدامجة هي الخلف العام للشركة المدمجة في حالة الاندماج، و الخلف الخاص في حالتي الانفصال و المقدمات الجزئية للأصول، فما هو مضمون هذا النظام؟ كما يقترن تطبيق هذا النظام الجبائي بشروط قانونية محددة، فما هي هذه الشروط، إذن؟ و يشتمل هذا النظام الجبائي على مفهوم جبائي متميز لمعالجة الخسائر الجبائية و تسييرها أيضا، غير أنّ القواعد القانونية التي وضعها المشرع الجزائري في هذا الإطار لم تتوسع في تحليلها بالمقارنة مع القانون العام للضرائب الفرنسي. و يصدق ذلك أيضا على الانفصال و المقدمات الجزئية للأصول، هاتان التقنيتان اللتان تعرفان إمكانية تطبيق النظام الجبائي للاندماج بقوة القانون، و حتى في بعض الحالات مع تخلف الشروط القانونية عن طريق رخصة وزارية. و لكن ينفرد القانون الفرنسي دون الجزائري بهذا الإجراء، و لا تغني الرخصة هي الأخرى عن ضرورة توافر بعض الشروط، فما هي إذن، هذه الشروط مع العلم أنّ هذا النظام يفرض على الشركات المستفيدة من عمليات الاندماج و العمليات المماثلة له احترام كافة المعطيات الجبائية الخاصة بالشركات المنحلة أو المقدمة، فهل يعد الأمر كذلك بالنسبة لتجمع الشركات؟

يطرح تجمع الشركات هو الآخر العديد من التساؤلات، خاصة و أنّ القانون الجبائي الجزائري لم يخول له إلاّ الحق في إتباع نظام جبائي واحد المتمثل في نظام الميزانية المدعمة القائم أساسا على تدعيم أو بالأحرى توحيد مجموع حسابات الميزانيات، قصد الحصول على ناتج جبائي إجمالي خاضع للضريبة على أرباح الشركات. بينما فتح القانون العام للضرائب الفرنسي في هذا الصدد للشركات التجارية الحق في إتباع نظام جبائي آخر سابق تاريخيا على نظام الميزانية المدعمة، و المتجسد في نظام شركات الأم، فما هو مفهوم نظام الميزانية المدعمة، و ما هي شروط تطبيقه؟ و ما هي طريقة دخوله حيز النفاذ؟ و ما هي حالات خروج إحدى الشركات منه أو توقيف تطبيق النظام الجبائي في حد ذاته؟

يرتب النظام الجبائي لإعادة الهيكلة حصيلة من الاستحقاقات الجبائية في شكل ضرائب و رسوم. تتجلى الضرائب المفروضة على الاندماج و العمليات المماثلة له أساسا في الضريبة على أرباح الشركات، فيثار التساؤل عن مدى خضوع كل من الأرباح و المؤونات و فوائض القيم للضريبة على أرباح الشركات أو مدى استفادتها من إعفاء أو تخفيض جبائي أو نقل عبئها إلى

الشركات المستفيدة أو المستقبلة لذمة الشركات المقدمة، و هذا في إطار النظام الجبائي المطبق كأصل عام على الاندماج؟ و تطرح الوضعية الجبائية لشركاء و مساهمي هذه الشركات هي الأخرى إشكالات بصدد الحصص أو الأسهم التي تمنح لهم كتمويل لمقدماتهم، و مدى خضوع فوائض القيم التي حققوها للضريبة على أرباح الشركات أو إعفائهم منها؟ و لا تتوقف حصيلة الضرائب عند حد الضريبة على أرباح الشركات، بل تمتد أيضا إلى حقوق التسجيل و الرسم على رقم القيمة المضافة.

يؤدي تطبيق نظام الميزانية المدعمة بدوره بناء على كونه النظام الجبائي الوحيد القابل للتطبيق على كافة الشركات التجارية المكونة للتجمع عند قبولها له إلى جمع النتائج المحققة من قبل جميع الشركات المشكلة للتجمع بما فيهم نتائج الشركة الأم، فهل تقع مضاعفة في الأعباء الجبائية أم تستفيد من تخفيضات جبائية؟ و يواكب إثارة هذه النقطة عرض إشكالات أخرى بصفة تبعية، و التي تتجسد في كيفية تحديد الناتج الإجمالي قصد تفادي أي تجاوزات في الفروض الجبائية أو الإعفاءات المقررة قانونا، إضافة إلى مباشرة التجريد الجبائي لبعض العمليات الداخلية الواقعة بين شركات التجمع بغية إخضاع الناتج الجبائي الحقيقي للضريبة على أرباح الشركات. و تكون هذه الفروض الجبائية بطبيعة الحال موضوع مراجعة عند خروج إحدى الشركات أو توقيف نظام الميزانية المدعمة. و تجدر الإشارة إلى أنّ المشرع الجزائري و على غرار نظيره الفرنسي أفاد التجمع بإعفاءات جبائية مهّمة بشأن حقوق التسجيل والرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة.

تقتضي الإجابة عن كافة هذه الإشكالات و النقاط التي تطرحها جباية عملية إعادة الهيكلة إجراء دراسة لأحكام القانون الجبائي التي تعالج هذه التقنيات. لكن لا يقدم قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة الحالي الحلول لكافة المسائل و الصعوبات الجبائية، التي من الممكن أن تعرقل عملية إعادة الهيكلة. و يسجل أيضا ندرة المؤلفات للفقه العربي في مجال القانون الجبائي للمؤسسات، مما يحتم لا محالة الرجوع إلى النصوص الخاصة بالقانون العام للضرائب الفرنسي، إلى جانب كتب الفقه الفرنسي التي أعطت تحليلات معتبرة للنصوص القانونية التي تناولت جباية إعادة الهيكلة. كما أنّ عدم توافر نشر لاجتهادات القضاء الجزائري في مجال جباية إعادة الهيكلة، يلزم الاستئناس بالقضاء الفرنسي.

نتناول موضوع النظام الجبائي لإعادة هيكلة الشركات التجارية عبر بابين. ندرس في الباب الأول المجال الجبائي لتقنيات إعادة هيكلة الشركات التجارية، بالتعرض إلى الاندماج و العمليات المماثلة له (الفصل الأول). ثم نتطرق إلى تجمع الشركات (الفصل الثاني). و نعالج في الباب الثاني الاستحقاقات الجبائية التي ترتبها الأنظمة الجبائية لإعادة هيكلة الشركات بالنسبة لكل من الاندماج و العمليات المماثلة له (الفصل الأول)، ثم تلك التي تنصرف إلى تجمع الشركات (الفصل الثاني).

الباب الأول

الباب الأول

المجال الجبائي لتقنيات إعادة هيكلة الشركات التجارية

يشكل كل من الاندماج و العمليات المماثلة له، و كذا تجمع الشركات صورة معاصرة للهيكلة المؤسساتية على الصعيد القانوني. كما يعد النظام الجبائي الذي يفتحه القانون الجبائي للمؤسسات

بصدد هذه التقنيات من بين أهم الانشغالات التي تطرح على الشركات التجارية. بل تعامل على أنّها مشاكل عويصة الحل، و التي قد تعرقل أي إصلاح هيكلي، باعتبار هذا الأخير ظرفا منشئا لاستحقاق الضريبة. تلزم الشركة بتسوية وضعيتها إزاء الإدارة الجبائية، بالنظر إلى مختلف الضرائب و الرسوم المفروضة عليها.

و استدعت الانعكاسات التي من شأن الجباية ترتيبها في التقليص من حجم عمليات إعادة الهيكلة يقظة و تفطن المشرع الجبائي الجزائري لاجتناب الاحتمالات الكبيرة للنفور و العزوف عن أي تحسين هيكلي لصالح الشركة. ينصب الاهتمام نحو معرفة طبيعة النظام الجبائي المقرر لفائدة الاندماج، و مدى إمكانية تمديد تطبيقه على عمليتي الانفصال و المقدمات الجزئية للأصول.

و ينصرف ذات السؤال إلى النظام الجبائي الخاص بتجمع الشركات، و بل يثار بشدّة بالنسبة لهذا الأخير بسبب اعتراف القانون الجبائي له بالشخصية القانونية، و بنظام جبائي واحد لصالحه و المتمثل في نظام الميزانية المدعمة خلافا للتشريع الفرنسي. لذا يقتضي الأمر الوقوف على حقيقة هذا النظام بما يشتمل عليه من مفهوم، و شروط خاصة بتطبيقه و طريقة إدخاله حيز التنفيذ و حالات الإقصاء منه. غير أنّ الإجابة عن الأسئلة السالفة الذكر تستلزم بالضرورة الرجوع إلى القانون الفرنسي باعتباره قانونا مقارنا، نظرا لقصور التشريع الجبائي الجزائري في بعض مقتضياته القانونية عن إعطاء الحلول الجبائية المناسبة، و قلّة المراجع الوطنية المتناولة لجباية المؤسسات. و يقتضي غياب قرارات خاصة بالاجتهاد القضائي الجزائري في هذا الموضوع، وجوب الاستئناس بتلك التي توصل إليها مجلس الدولة الفرنسي. و لا يعني ذلك عدم وجود تدخلات للقاضي الجزائري في ميدان الجباية، و إنّما حداثة الموضوع الحالي و خصوصيته لم تقتض بعد جهدا من قبل القاضي الإداري.

و يلاحظ أنّه إذا كان القانون الجبائي الجزائري يقر بنظام جبائي مميز لفائدة الشركات التجارية المباشرة لتقنية الاندماج و العمليات المماثلة له، إلاّ أنّ الاستفادة منه لا يكون بطريقة آلية، إذ يجب أن تتوفر في الشركات التجارية الشروط القانونية للمطالبة به. و يعطي القانون الجبائي في هذا الصدد و عبر هذا النظام الجبائي تحليلا و معالجة جبائية لجلّ العناصر التي تقع موضوع فرض جبائي من أرباح و خسائر و مؤونات و إستهلاكات و فوائض القيم و غيرها، إضافة إلى إبرازه للوضعية الجبائية الخاصة بالشركاء أو المساهمين. تظهر بهذا مرحلة الاختيار للنظام الجبائي مرحلة مهّمة و مصيرية في آن واحد.

و لا يتميز النظام الجبائي المعمول به في شأن الانفصال و المقدمات الجزئية للأصول عما هو عليه الحال بالنسبة للاندماج. و ترجع العلّة في ذلك إلى كون أنظمتها القانونية مستوحاة أصلا من النظام القانوني الخاص بالاندماج، مما يبرر تسميتها بالعمليات المماثلة له. غير أنّ الأحكام القانونية التي وضعها المشرع الجبائي الجزائري لم تقرر استفادة هاتين التقنيتين من هذا النظام الجبائي، إلاّ في حالة واحدة و المتمثلة في تطبيقه بقوّة القانون. بينما أفاد التشريع الجبائي الفرنسي الشركات التجارية التي لم تستوف الشروط القانونية، فرصة للمطالبة برخصة قصد إعمال هذا النظام الجبائي، الأمر الذي يوجب تبيان هذه الوضعية القانونية. و إن كانت في الحقيقة غير موجودة في القانون الجبائي الجزائري، أملا في تجسيدها مستقبلا في أحكامه قصد تشجيع عمليات إعادة الهيكلة.

الفصل الأول: الإندماج و العمليات المماثلة له

يعتبر النظام الجبائي للاندماج نظاما جبائيا جدّ مهّما في عملية إعادة الهيكلة لكونه أداة محفزة على مباشرتها، و ذلك من خلال سلسلة الامتيازات التي يمنحها للشركات التجارية. و يجد هذا النظام الجبائي امتدادا لتطبيقه على العمليات المماثلة للاندماج و المثمتلة في الانفصال و المقدمات الجزئية للأصول.

المبحث الأول: النظام الجبائي للاندماج

يتخذ الاندماج أحد الشكلين: إما أن تندمج شركة في شركة أخرى عن طريق امتصاصها، و إما بتأسيس شركة جديدة[1]. تختفي في الحالة الأولى الشركة المدمجة و تتوسع على حسابها الشركة الدامجة، في حين تتحد الشركتان و تنصهر لتأسيس شركة جديدة في الحالة الثانية[2]. و يتميز الاندماج بانحلال الشركة الممتصة أو المدمجة[3]، و تحويل ذمتها إلى الشركة الدامجة[4]. الأمر الذي يترتب عنه زيادة في رأس مال هذه الأخيرة أو تأسيس شركة جديدة، و التي تستقبل ذمة الشركة أو الشركات المنحلة[5]، كما هو الحال بالنسبة **للاندماج و الانفصال**« fusion - scission » [6]. يتحدد الاندماج في القانون التجاري الجزائري بهذين النوعين، في حين يختلف الوضع في قانون الشركات الفرنسي[7].

---

[1]- المادة 744 الفقرة 1 ق.ت.

[2]- B.HESS-FALLON et A.M-SIMON, Droit des affaires, 14 ème éd, Sirey, Paris, 2001, p.210.

[3]- حيث أنّ المشرع الجزائري استعمل عبارة المستوعبة طبقا للمادة 749 الفقرتين 1 و 2 ق.ت.

[4]- D.LEGEAIS, Droit commercial et des affaires, 15 ème éd, Armand collin, Dalloz, Paris, 2003, n°332, p.159.

[5]- G.DAMY, Fusions de sociétés et opérations assimilées, La fiscalité des fusions et acquisitions de sociétés: Etude synthétique pour stratégie efficiente, Revue de droit fiscal, Paris, n°14-15, 2005, p.670.

[6]- J.HAMEL, G.LAGARDE et Al.JAUFFRET par G.LAGARDE, Droit commercial, T 1, Sociétés, Groupements d'intérêt économique, Entreprises publiques, Dalloz, 2 ème éd, Paris, 1980, n°765, p.560.

[7]- يقر القانون الفرنسي بوجود أشكال أخرى للاندماج، و التي تتجلى في الاندماج بالمقلوب و الاندماج في عين المكان. زيادة على اعترافه بالاندماج الحاصل على الطريقة الإنجليزية، و تقنينه لأحكام خاصة به في القانون العام للضرائب الفرنسي. و يقتصر هذا النوع من الاندماج على مجرد تبادل في السندات بين الشركتين المدمجة و الدامجة، و لا تعتبر مثل هذه العملية اندماجا حقيقيا من الناحية القانونية. يتمثل الاندماج في عين المكان opération à l'endroit في الاندماج الذي يستولي فيه المساهم الرئيسي للشركة الدامجة على سلطة المراقبة على الشركة المدمجة. بينما يختلف الأمر بشأن الاندماج بالمقلوب fusion à l'envers ، حيث يقع في هذا الأخير العكس

و يلاحظ بالعودة إلى القانون التجاري الجزائري، أنّه سمح بحصول الاندماج بين أشكال مختلفة من الشركات [1]. و لا تقتصر الآثار التي يرتبها الاندماج على الشركات التجارية المساهمة في العملية، و إنّما تمتد أيضا إلى الشركاء أو المساهمين بالنظر إلى الحصص أو الأسهم التي يمتلكونها[2].

باستحواذ المساهم الرئيسي للشركة المدمجة على سلطة المراقبة على الشركة الدامجة:

E.DESLANDES, Fusions de sociétés: Les nouvelles règles comptables, Revue française de comptabilité, Expert comptable media, Mai 2004, n°366, Paris, p.47; v. Art 310 -C de l'annexe II C.G.I (FR), ainsi que Y.DINH, sous la direction de G.MELYON, Les fusions, Scissions et apports partiels d'actifs, Aspects comptables, Juridiques et fiscaux, Collection Eska.chrono, Eska, Paris, 2000, p.14.

[1]- المادة 745 الفقرة 1 ق.ت، حيث تعرض القانون التجاري إلى الأحكام العامة لعمليات الإندماج و العمليات المشابهة لها في الفقرة 1 من الفصل 4، ثم بين الأحكام الخاصة بشركات المساهمة و شركات ذات المسؤولية المحدودة بسبب كون اللجوء إلى الاندماج أو العمليات المشابهة، يكون خاصة عبر شكل من هذه الأشكال تبعا للفقرتين 2 و 3 من القسم

4 للفصل 4 من ق.ت، ثم أحكام مختلفة في الفقرة 4 منه. يتم اتخاذ قرار الاندماج أو العمليات المماثلة له من قبل الجمعية العامة الغير العادية بعد تحضير مشروع يتضمن عددا من البيانات الإلزامية طبقا للمادة 747 ق.ت، و ذلك إما من طرف مجلس الإدارة أو القائمين بالإدارة حسب نوع هيكلة الشركات المعنية بالعملية طبقا للمادة 750 ق.ت. و يتضمن المشروع طبقا للمادة 747 ق.ت:« *أسباب الإدماج أو الانفصال و أهدافه و شروطه، تواريخ قفل حسابات الشركات المعنية المستعملة لتحديد شروط العملية، تعيين و تقديم الأموال و الديون المقرر نقلها للشركات المدمجة أو الجديدة، تقرير روابط مبادلة الحصص، المبلغ المحدد لقسط الإدماج أو الانفصال. يبين المشروع أو أي بيان ملحق به طرق التقديم المستعملة و أسباب خيار روابط مبادلة الحصص.*». كما يكون المشروع محل إيداع لدى الموثق و نشر في الصحف الخاصة بالإعلانات القانونية طبقا للمادة 748 الفقرتين 1 و 2 ق.ت، حتى يعلم به الغير و من ثم، خول لهم القانون، و بالضبط لدائني الشركة الحق في المعارضة على العملية خلال أجل 30 يوما ابتداء من تاريخ النشر طبقا للمادة 756 ق.ت، إذ لا يعتد بعملية الاندماج الغير المنشورة في مواجهة الغير:

Cass.com, 29 juin 1993 : JCPE 1993, I, 3715, n°15, Dos.A.VIANDIER et J.J.CAUSSAIN; Bull.joly 1993, S 267, p.914 ; note B.Saintourens; v.en ce sens C.Soc (FR), 8 ème éd, Juris -classeur, Paris, 2003, p.311.

و يمنح ذات الحق إلى الأشخاص المؤجرين للأماكن المشغولة من طرف الشركات المدمجة أو المنفصلة: المادة 757 ق.ت.

-2 حيث تهتز المناصب القانونية للشركاء أو المساهمين هم الآخرين بفعل الاندماج، و لكن غالبا ما يكتسبون نفس المناصب لدى الشركات الدامجة، أنظر إلى:

M.DASSESSE et P.MINNE, Droit fiscal, Principes généraux et impôts sur le revenu, Précis de la faculté de droit, Université libre de Bruxelles, Bruyant, Bruxelles, 2001, p.772.

و يفقد المديرون المهام التي كانت لهم لدى الشركات المنحلة، غير أنّه غالبا ما يكتسبون نفس المركز على مستوى الشركات الجديدة، أنظر إلى: B.HESS-fallon et A.M.SIMON, *op.cit.*, p. 212. كما يتم تحويل كافة عقود العمل التي أبرمت أثناء حياة الشركة المدمجة إلى الشركة الدامجة أو الجديدة:

Trib.com.Nantes 31 janvier 1974 (2): Rev.soc. 1974, 727, j.-j : Burst (4,5 p.); Gaz.Pal.1974, I, 433, A.P.S. (3 col.); Rev.Trim.dr.com.1975, p.115, n°6, R.HOUIN; cité par Ph. MERLE et E.CHEVALLIER-M, Jurisprudence générale, L'application jurisprudentielle de la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales, Recueil exhaustif et méthodique des décisions publiées au 1er novembre 1975, Dalloz, Paris, 1976, p.52.

يقوم مندوب الحسابات بالاطلاع على مشروع الاندماج و وضع تقريره، و يحتوي هذا الأخير على مبلغ المكافاءات المدفوعة مقابل الحصص المقدمة للشركة الدامجة و طريقة الاندماج طبقا للمادة 751 ق.ت، والذي استبدل في التشريع الفرنسي بمندوب الاندماج و الانفصال بموجب قانون 88-17 ل 5 جانفي 1988، و مع ذلك يبقى يستدعى لحضور الجمعيات و مراقبة مصداقية الوثائق المقدمة للشركة بخصوص وضعيتها المالية، أنظر إلى:

تفرز إذن كل هذه المعطيات القانونية آثارا جبائية، تدفع بالشركات و كذا الشركاء و المساهمين إلى التفكير بجدّية، و بموجب دراسة محكمة للنظام الجبائي الذي سوف تسلكه في عملية إعادة الهيكلة.

يعد النظام الجبائي للاندماج أهم الأنظمة الجبائية المقررة لفائدة الشركات التجارية الراغبة في إعادة هيكلة كيانها المؤسساتي، إذ يخول لها تحفيزات جبائية معتبرة. لذا لابّد من الوقوف على مضمونه و شروط تطبيقه في الفرع الأول، ثم تبيان ميدان تطبيقه و الحدود القانونية التي يعرفها في الفرع الثاني.

المطلب الأول: مضمون النظام الجبائي للاندماج و شروط تطبيقه

يهدف النظام الجبائي للاندماج إلى إعفاء الشركة الدامجة من التكاليف و الأعباء الجبائية، إلاّ أنّ الاستفادة منه و بالتالي تطبيقه، يتوقف على مجموعة من الشروط التي تستوجب على الشركة الدامجة احترامها، و التي نتناولها على ضوء القانون المقارن نظرا لقصور القانون الجزائري في وضع الركائز والمحاور الأساسية له.

Y.DINH, sous la direction de G.MELYON, *op.cit.*, p.23.

كما يتم تعيين إضافة إلى مندوب الحسابات مندوب مكلف بتقدير الحصص المقدمة، و يحقق أيضا في مدى معادلة قيمتها و لمبلغ الزيادة في رأس مال الشركة الدامجة أو الجديدة من عدمه طبقا للمادة 753 الفقرة 1 ق.ت. و من ثم، خول القانون لدائني الشركة على وجه التحديد الحق في المعارضة على العملية في أجل أقصاه 30 يوما ابتداء من تاريخ النشر، أنظر إلى: المادة 756 الفقرة 2 ق.ت. وإنّ إثارة هذه النقطة يستتبعها عرض مسألة أخرى تتجلى في تاريخ نفاذ عملية الاندماج، و التي قد تبدو من الوهلة الأولى لاستقراء نصوص القانون التجاري غير واضحة، من خلال نص المادة 749 الفقرة 1 ق.ت. غير أنّه بالرجوع إلى الفقرة 2 من ذات المادة، يلاحظ تأكيد المشرع الجزائري على أنّ رأس مال الشركات المستوعبة أو المدمجة يؤول إلى الشركة الدامجة أو الجديدة الناتجة عن الاندماج، و في الحالة التي تكون عليها في تاريخ تحقيق العملية النهائية. مما يجعل من تاريخ نفاذ عملية الاندماج محدد بتاريخ آخر عملية خاصة به. و يختلف الأمر في قانون الشركات الفرنسي الذي يميز بين الشركاء أو المساهمين من جهة و بين الغير من جهة أخرى، إذ يحدد تاريخ نفاذ عملية الاندماج، بالنسبة للشركاء أو المساهمين لكل من الشركة المدمجة و الدامجة بتاريخ آخر جمعية عامة غير عادية تكون قد صادقت على العملية. بينما يسري تاريخ النفاذ في مواجهة الغير، لاسيما دائني الشركة المدمجة بيوم قيد البيانات المعدلة في السجل التجاري و سجل الشركات. و قد يحدث اتفاق بين الأطراف أي كل من شركاء الشركة المدمجة و الشركة الدامجة على منح أثر رجعي لعملية الاندماج و جعل آثارها بتاريخ سابق ليوم المصادقة عليها، أنظر إلى:

M.COZIAN, A.VIANDIER et Fl.DEBOISSY, Droit des sociétés, 15 ème éd, Litec groupe Lexis nexis, Juris-classeur, Paris, 2002, n°s 1735 et 1736, p.669.

« *Mais les effets de la fusion, qui ne sauraient remonter à une date antérieure à l'ouverture de cet exercice, restent sans influence sur le bilan de clôture du ou des exercices précédents et donc sur les bénéfices imposables dégagés par chacune des sociétés concernées au cours de ces exercices* » ; v.en ce sens CE 26 mai 1993: Bull .Joly 1993, §233, p.790; cité par C.Soc (FR), *op.cit*., p.313. «*Une fois la rétroactivité stipulée dans le traité de fusion, il est impossible d'y renoncer* »; CE 18 mars 1992: Bull.Joly 1992, §181, p.563; note Ph. DEROUIN; cité par C. Soc (FR), *op.cit.*, p.313.

الفرع الأول: مضمون النظام الجبائي للاندماج

ظهر هذا النظام في فرنسا بموجب قانون 65-566 المؤرخ في 12 جويلية 1965[1]. و عرف النظام في بداية الأمر بصفته النظام المؤقت للاندماج، حيث كانت هذه التسمية مرتبطة في جزءها الأكبر بتدابير خاصة متبناة في الأصل لفترة محدودة، و التي كان من الممكن تمديدها لفترة جديدة. و لم يعد لهذه التسمية أي سبب للوجود في يومنا كون قانون المالية الفرنسي لعامي 1987 و 1988 قام بتأييد معظم مقتضياته [2]. و يشتمل مفهوم النظام الجبائي للاندماج على مجموعة من الخصائص التي تعطي لكل من الشركة المدمجة و الشركة الدامجة وضعية جبائية خاصة. و يعد الاندماج المنظم جبائيا من خلال هذا النظام مجرد عملية انتقالية intercalaire[3].

عند تفحص مختلف النصوص للتشريع الجبائي الجزائري، و بالأخص تلك المتعلقة بالاندماج و العمليات المماثلة يلاحظ أنّها قد تناولت النسب المفروضة عند الإقدام عليها[4]، و الإعفاءات المقررة من الضريبة على أرباح الشركات، و المتجسدة في فوائض القيم الناجمة عن المنح المجاني للحصص أو الأسهم [5]، و كيفية احتساب الوعاء[6]، إلى غير ذلك من الأحكام القانونية. لكن

اقتصرت في جلّ أحكامها على الخطوط العريضة لعملية الاندماج، مما يبرر إجراء دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي.

إنّ أول مسألة جبائية تثار في ظل النظام الجبائي للاندماج، هي قضية فوائض القيم الناجمة عن الاندماج و وضعيتها الجبائية، ثم طريقة معالجة الخسائر و تسيرها الجبائي.

أولا: تقويم الاندماج

يمكن تقويم الاندماج حسب القانون المحاسبي الجزائري على أساس قيم محاسبية فقط [7]، غير أنّ القانون الفرنسي يفتح المجال أمام الشركات التجارية للاختيار بين هذه القيم و القيم الحقيقية [8]. لكن لابأس من استعراض الاندماج القائم على القيم الحقيقية نظرا للتوجه المحاسبي الجديد

[1-] Encyc.Dalloz, sous la direction de G.LAGARDE et Y.GUYON, Répertoire des sociétés, T 2, Fusion et scission, 2 ème Ed, Jurisprudence générale Dalloz, Paris, 1988, v. lettre F, n° 233, p.18.

[2-] P.SERLOOTEN, Droit fiscal des affaires, Dalloz, 2 éme ed, Paris, 2001, n° 704, p.459.

[3-] M.CHADEFAUX, sous la direction de J. P.CAZIMIR, Les fusions de sociétés, Régime juridique et fiscal, Guide de gestion, 3 ème éd, Groupe revue fiduciaire, Paris, 1999, n° 283, p.127.

[4-] المادة 248 ق.ت.س.

[5-] المادة 143 الفقرة 1 السالفة الذكر ق.ض.م.

[6-] المادة 24 ق.ت.س.

[7-] المادتين 3 و 6 الفقرة أ على سبيل المثال من المخطط الوطني للمحاسبة حسب ي.جلولي، محاضرات المحاسبة، غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة وهران، 2006.

[8-] Règlement comptable 2004-01du 4 Mai 2004 relatif au traitement comptable des fusions et opérations assimilées; v. E.DESESALLE, *op.cit.*, p.24.

و القريب للجزائر نحوها[1].

أ) الاندماج المبني على قيم محاسبية:

تعد أبسط طريقة في تقويم الاندماج، إذ تقتصر على إعادة إدراج في عقد الاندماج القيم التاريخية للأصول و خصوم الشركة المدمجة مع إعطاء تحليل مفصل للقيم الخامة و الانخفاضات لأسباب جبائية. و في هذا السياق هنالك استمرارية في التقويمات الجبائية [2]. و ينحصر الاندماج وفقا للقانون المحاسبي الجزائري الحالي على هذه القيم في التقويم كما سبق الذكر، كون المخطط الوطني للمحاسبة يعتمد على سعر التكلفة و القيم التاريخية[3]. بينما يسمح القانون المحاسبي الفرنسي للشركات انتقاء طريقة التقويم الأحسن في نظرها [4]، و يكون ذلك حسب رأينا تبعا لخصوصيات العناصر محل التقويم. و يشير الفقه الفرنسي إلى إمكانية تقارب القيم الحقيقية مع القيم المحاسبية، فيقع تقويم المقدمات في هذه الحالة بالقيم المحاسبية، و تعتبر الوضعية الغالبة بالنسبة للوسائل و الأدوات[5].

تقدم طريقة تقويم الاندماج على أساس القيم المحاسبية فوائد معتبرة، إذ جاء في العرض المسبب للتوجيهة الصادرة عن منظمة الخبراء المحاسبين في فرنسا، أنّ هذا الحل يعد بسيطا و مضمونا من خلال طابعه الإتفاقي. و أنّه يضع حدا لخطر التقويم المبالغ فيه، من خلال تحديد بطريقة مقنعة لكل من المؤونات و الإستهلاكات و الانخفاضات في القيم الضرورية **les dépréciations** من جهة. و يشترط أن تقع المصادقة على حسابات الشركة المقدمة على أنّها دون احتياط من قبل مندوب الحسابات من جهة أخرى. يضمن بهذه الطريقة نوعا من التجانس كون الشركة المستفيدة من التحويل تستقبل عناصر الذمة المحولة بالقيمة التي كانت لها في دفاترها، لو أنّها اكتسبتها سابقا في محل ومكان المؤسسة المقدمة[6].

و مع ذلك توجه إلى التقويم المحاسبي للاندماج بعض الانتقادات و التي تتجلى فيما يلي:

---

[1]- عن طريق اعتماد الجزائر للقيم المحاسبية الدولية، حسب ي.جلولي، محاضرات المحاسبة، كلية الحقوق، جامعة وهران، 2006.

[2]- E.DESESALLE, *op.cit*., p.26; «*Un actif est un élément identifiable du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité, c'est- à- dire un élément générant une ressource que l'entité contrôle du fait d'événements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs*»; v. E.DESESALE, L'avis du Conseil National de Comptabilité sur les actifs, Revue française de comptabilité, Expert comptable, Paris, 2004, n° 368, p.5.

[3]- المادتين 3 و 6 الفقرة أ من المخطط الوطني للمحاسبة السالف الذكر.

[4]- Règlement comptable 2004-01 préc, v. E.DESESALE, fusions des sociétés, *op.cit.*, p.24 et s.

[5]- M.COZIAN, Précis de fiscalité des entreprise, 24 ème éd, Litec Fiscal, Paris, 2001, n° 2179, p.501.

[6]- M. HENRARD, M. J HENIN et M.H AGUILAR avec la contribution de J.C LAVOYER et H. STOLWY, sous la direction de Y. DE LA VILLE GUERIN, Dictionnaire Comptable, 7 ème éd, Groupe revue fiduciaire, Paris, 2000, pp.754 et 755.

- لا يأخذ بعين الاعتبار التقويم الحقيقي لعملية التحويل،
- تظهر هذه الطريقة في التقويم رؤوس أموال ذاتية بعد الاندماج و القليلة بالمقارنة مع الطرق الأخرى في التقويم،
- تحصل على نتائج مستقبلية أكثر أهمية نظرا لتطبيق الإستهلاكات و المؤونات بمبالغ جدّ منخفضة[1].

تبدو القيم الحقيقية كطريقة ثانية مستعملة في تقدير الاندماج وفقا للقانون الفرنسي وسيلة أكثر واقعية و موضوعية، مما هو عليه الشأن عن القيم المحاسبية.

ب) الاندماج المبني على قيم حقيقية:

يقصد بالقيمة الحقيقية سعر مال معين و الذي يمكن أن يباع أو يشترى به. و تتوقف قيمة هذا الأخير على الخصائص المميزة له، فتتحدد القيمة الحقيقية لعقار ما مثلا: بالعناصر المادية كمساحته و موقعه و طبيعة سطحه. و تضاف إليها عناصر قانونية كوجود حقوق ارتفاق من عدمه على العقار، علاوة إلى معطيات راجعة إلى البيئة الاقتصادية، و التي يذكر منها: نسبة الديموغرافية، توافر وسائل

النقل أو لا[2]. و تستلزم هذه الطريقة في تقويم الاندماج التأكد من كل عنصر من العناصر المقدمة (أصول و خصوم)، وذلك بتحديد القيم الحقيقية لها. و تعد نفس الكيفية المنتهجة بالنسبة للحسابات المدعمة في إطار القضاء على فارق التقويم، و الموجود بين التكاليف التي اقتضتها لاكتساب السندات و النصيب الذي تمثله في رأس المال[3].

بعد تقويم الاندماج بإحدى الطريقتين إما بناء على القيم المحاسبية أو القيم الحقيقية، فإنّه تطرح على الشركات التجارية مشكلة معالجة الخسائر و تسييرها الجبائي.

يعمل القانون الجبائي على إعطاء حلول لمعالجة الخسائر المسجلة، و كذا تسييرها جبائيا، و التي تواكب عملية إعادة الهيكلة. تبقى المقتضيات القانونية للتشريع الجزائري عامة في هذا الإطار، مما يستلزم معه استعراض الحلول الجبائية التي قننها المشرع الفرنسي.

ثانيا: معالجة الخسائر و تسيرها الجبائي

يقتضي التطرق للخسائر المرور على الكيفية التي تتم بها معالجتها و تسييرها الجبائي.

---

[1]- Y.DINH, sous la direction de G.MELYON, *op.cit.*, p.117.
[2]- Collectif de la revue fiduciaire, Dictionnaire fiscal, *op.cit.*, n° 6811, p.1071.
[3]- E.DESESALLE, Fusions de sociétés, *op.cit.*, p.26.

أ) معالجة الخسائر:

لم يتوسع القانون الجبائي الجزائري في مسألة الخسائر، مما يحتم الرجوع إلى الحلول الجبائية التي وضعها القانون العام للضرائب الفرنسي، إذ تنحصر الخسائر حسب قانون الضرائب المباشرة الجزائري في الخسائر العادية[1]. تكيف الخسائر من الناحية الجبائية على أنّها تكلفة من الممكن خصمها من النتائج الإيجابية للسنة اللاحقة. و عندما تكون هذه الأرباح غير كافية لتغطية العجز، فإنّه يوزع على نتائج الأنشطة المستقبلية إلى غاية الوصول إلى السنة الخامسة [2]. و تشتمل الخسائر العادية التي يعترف بها قانون الضرائب المباشرة على نفس المفهوم الجبائي لتلك الخسائر التي نظمها القانون العام للضرائب الفرنسي[3].

يمثل إلحاق الخسائر إلى نتائج أنشطة السنوات اللاحقة طريقة كلاسيكية لمعالجة العجز الذي قد تسجله الشركات التجارية، و يسمى هذا الميكانيزم بالتأجيل إلى الأمام report en avant[4]. غير أنّه تجدر الإشارة إلى أنّ القواعد التي وضعها المشرع الجبائي الجزائري لمعالجة العجز، تعد حسب رأينا قواعد عامة تسري على جميع الخسائر الممكن للشركات التجارية المعاناة منها، و على جلّ عمليات إعادة الهيكلة. في حين أفرد القانون العام للضرائب الفرنسي قواعد خاصة لتسوية العجز الذي قد يتزامن مع عمليات إعادة الهيكلة الواقعة بموجب الاندماج. و تمتد الحلول الجبائية التي وضعها إلى كل من الشركة المدمجة و الشركة الدامجة، لذا لابّد من تبيانها.

لا تكون خسائر الشركة المدمجة حسب القانون الفرنسي قابلة للخصم من نتائج الشركة الدامجة، إذا كانت سابقة لتاريخ نفاذ الاندماج[5]. بينما تحول الخسائر الناشئة قبل فترة سريان شرط الرجعية إلى الشركة الدامجة، و مع ذلك يرخص المشرع الفرنسي بنقلها متى كانت ثابتة قبل هذه المهلة تحت المراقبة، مقيدا ذلك باستفادة العملية مسبقا من رخصة وزارية[6]. و مما لاريب فيه هو عدم استفادة عمليات إعادة الهيكلة الواقعة تبعا للقانون الجزائري بمثل هذا الإجراء. و اهتم الفقه الفرنسي بطبيعة الرخصة، فرأى جانب منه فيها عقد جبائي على أساس أنّ الامتياز الجبائي الممنوح يكون لقاء التزام ملقى على عاتق المؤسسة. غير أنّ قضاء مجلس الدولة الفرنسي اعتبر الرخصة دائما قرارا إداريا ناجما عن الإرادة المنفردة للسلطة التي منحتها[7]. و تعتبر الرخصة

---

[1]- المادة 147 ق.ض.م. بينما كانت تنقسم الخسائر في التشريع الفرنسي إلى خسائر عادية و إلى إستهلاكات معتبرة مؤجلة في فترة الرجعية قبل التعديل الذي آتى به قانون المالية لسنة 2004، و الذي بموجبه تم إلغاء الصنف الثاني من الخسائر، أنظر:

L.F (FR) 2004, n° 2003-1311, 30 dec.2003, art .89: Dr.fis.2004, n°1-2, comm; cité par G.DAMY, *op.cit.*, p.672.

[2]- المادة 147 السالفة الذكر ق.ض.م.

[3]- Art 147 C.I.D; rapp. Art 209- II et III C.G.I (FR); cité par Collectif de la revue fiscale, Dictionnaire fiscal, *op.cit.*, n°s 2898 et 2899, p.503.

[4]- G.DAMY, *op.cit*., p.672.

[5]- B.SCHAMING, *op.cit*., p.107.

[6]- M. CHADEFAUX, sous la direction de J. P.CAZIMIR, *op.cit*., n°327, p.141.

[7]- D.MARSALET, Le contrôle juridictionnel des interventions économiques de l'Etat, EDCE 1972.133, et concl. sur CE 16 février. 1972, 81 676, AJDA 1973.257; v.aussi cf. CE sect. 20 mars 1967, Min.Eco. et Finances c/ Sté Samat et Cie, concl. Galmot, AJDA 1967.280; cité par C.DAVID, O.FOUQUET, B.PLAGNET et P.FRANÇOIS, Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, 3 ème éd, Dalloz, Paris, 2000, n° 59, p.787.

حسب رأينا إجراء إداري يفتح المجال للاستفادة من امتيازات جبائية متوقف على شرط أو جملة من الشروط القانونية، و من ثم، قابل للمراجعة. و يجدر التذكير في هذا المقام إلى اشتراط الإدارة الجبائية الفرنسية لاستخدام هذه الإمكانية، أن تكون عملية الاندماج و شرط الرجعية ناجمين عن تسيير تجاري طبيعي، و ليس مؤسسا على انشغالات جبائية محضة[1].

و يختلف الوضع بالنسبة للعجز الذي يمكن للشركة الدامجة الفرنسية تسجيله، فتكون خسائرها العادية قابلة للتأجيل في حدود 5 سنوات[2]، أما عن تلك الخسائر التي عليها قبل تاريخ نفاذ عملية الاندماج، فتبقى قابلة للخصم على الأرباح اللاحقة لها[3].

تعد الأحكام التي آتى بها المشرع الجزائري فيما يخص العجز أحكاما عامة، كما سبق الذكر، فلم يعترف قانون الضرائب المباشرة إلاّ بطريقة واحدة لتأجيل الخسائر و المتجسدة في الإلحاق إلى الأمام. بينما خول القانون الفرنسي للشركات التجارية وسيلة ثانية لمعالجة العجز، و المتمثلة في الدين الخاص بالتأجيل إلى الخلف créance- de carry back[4]. يسمح مثل هذا الميكانيزم للشركات الفرنسية التي تثبت وجود خسائر عند نهاية النشاط أن تختار تأجيلها على مدى الأنشطة الثلاثة السابقة [5]، مما يمنح فرصة لنقل كل أو جزء من دين الشركة المقدمة أو المدمجة إلى الشركة المستفيدة أو الدامجة، و ذلك في حالة وقوع الاندماج خلال خمس سنوات اللاحقة لسنة قفل النشاط الذي تمت فيه مباشرة التأجيل إلى الخلف للخسائر[6]. يتمثل التأجيل إلى الخلف بعبارة أخرى في إجراء مقاصة مع النتائج الإيجابية للنشاط السابق، إذ تصبح الضريبة المدفوعة بعنوان هذا النشاط

موضوع احتساب جديد، و الذي يفرز فيما بعد فائض في الدفع، فيشكل دينا على الخزينة قابلا للخصم لمدة 5 سنوات على الديون الضريبية اللاحقة و القابلة للتسديد على إثر هذه الفترة [7].

[1-] M. HENRARD, M. J HENIN et M.H AGUILAR avec la contribution de J.C LAVOYER et H.STOLOWY, sous la direction de Y. DE LA VILLE GUERIN, *op.cit*., p.765; « *Mais l'agrément n'est pas une simple formalité administrative, loin de là. Il s'agit d'une procédure relativement lourde et complexe dont les perspectives de succès ne doivent pas être surestimées. Le fait d'obtenir un accord ne signifie pas pour autant que l'ensemble des déficits enregistrés chez l'absorbée pourront être transmis à l'absorbante*.»; v. M.CHADEFAUX, sous la direction de J. P.CAZIMIR, *op.cit*., n° 343, p.147.

[2-] كان بإمكان الشركة الدامجة قبل التعديل الذي عرفه القانون العام للضرائب الفرنسي الاحتفاظ بصلاحية التأجيل الغير المحدود للإستهلاكات المعتبرة مؤجلة بموجب رخصة، أنظر إلى:

Collectif de le revue fiduciaire, Dictionnaire fiscal, *op.cit*., n° 2899, p.503.

[3-] B.SCHAMING, *op.cit*., p.107.

[4-] Carry back : qui veut dire reporter en arrière ; v.en ce sens Dictionnaire LE ROBERT et COLLINS, Français-Anglais, 4 ème éd, Harper Collins Publishers, Caledonian international Book Manufacturing, Great Britain, 1997, pp.320 et 343.

[5-] وضعت هذه الوسيلة بموجب مقتضيات المادة 19 من قانون المالية الفرنسي لعام 1985، و المقننة تحت أحكام المادة 220 رابعا من القانون العام للضرائب:

L.F (FR) 84 -1208 du 24 décembre 1984; cité par M.CHADEFAUX, sous la direction de J. P.CAZIMIR, *op.cit*., n° 335, p.144.

[6-] M. HENRARD, M. J HENIN et M.H AGUILAR avec la contribution de J.C LAVOYER et H.STOLOWY, sous la direction de Y. DE LA VILLE GUERIN, *op.cit*., p.765.

[7-] G.DAMY, *op.cit*., pp.672 et 673 ; « *Les conditions de report en arrière ont été néanmoins allégées par la loi de finances rectificative pour 1989 (art 11). Ce report en arrière sur les bénéfices antérieurs, taxés et non distribués, a pour effet de faire naître une créance sur le trésor remboursable dans un délai de cinq ans si elle n'est pas utilisée dans l'intervalle de temps au paiement de l'impôt*. »; v. M.CHADEFAUX, sous la direction de J.P.CAZIMIR, *op.cit*., n° 335, p.144.

يظهر جلّيا من خلال هذا العرض أنّ قانون الضرائب المباشرة الجزائري تناول طريقة واحدة في تأجيل الخسائر، و المتجسدة في الإلحاق إلى الأمام. لا تخدم مثل هذه التقنية في كل الحالات الوضعية الجبائية للشركة، لأنّ توزيع الخسائر على نتائج الأنشطة التي مضت يظهر أفضل و أنجع في بعض الأحيان، خاصة عندما تجد الشركة المدمجة شركة ضخمة تبدي استعدادا للتكفل بديونها الضريبية، الأمر الذي يسهل معالجة العجز الذي يمكن أن يصطدم مع عملية إعادة الهيكلة. و كان من المفروض على المشرع الجزائري أن يرتقب وضعيات و حالات جبائية خاصة لمعالجة العجز بوضعه أحكاما دقيقة بطريقة نقل الخسائر عندما يتعلق الأمر بمثل هذه العمليات. تجد المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة المجال مفتوحا لتطبيقها على كافة الخسائر، و على جلّ التقنيات المستعملة في الهيكلة المؤسساتية، و مع ذلك تبقى مهلة 5 سنوات حسب رأينا لتغطية العجز مهلة مهّمة و كافية لعلاجه. و زيادة عن هذا لم يقرن المشرع الجزائري معالجة الخسائر بتسيير جبائي لها مثلما فعله نظيره الفرنسي، و الذي نتناوله فيما يلي.

ب) التسيير الجبائي للخسائر:

يسمح التسيير الجبائي للخسائر بإيجاد الحل الذي له أقل كلفة جبائية ممكنة. غير أنّ هذا الأخير ليس قابلا للتطبيق في كل الأحوال نظرا لإمكانية مراجعته من قبل الإدارة الجبائية، و تمسكها بالتعسف في استعمال الحق أو مخالفتها للمصلحة الاقتصادية أو التجارية للعملية [1].

و تعد الحلول الجبائية الموضوعة في التسيير الجبائي حسب التشريع الجبائي الفرنسي مشتركة بين الشركة المدمجة و الشركة الدامجة، في حين تخص البعض منها الشركة المدمجة فقط، و أخرى الشركة الدامجة.

1 ب) الحلول المشتركة بين الشركة المدمجة و الشركة الدامجة:

تتجسد الحلول المشتركة بين الشركة المدمجة و الشركة الدامجة فيما يتعلق بالتسيير الجبائي للخسائر تبعا للقانون الفرنسي فيما يلي: إما أن يكون بوسع الشركات التجارية المعنية بالاندماج التنازل عن تطبيق النظام الجبائي للاندماج. و تحصل مثل هذه الفرضية عندما تكون للشركة المدمجة خسائر سابقة مؤجلة، و لها فوائض القيم المحررة من عملية الاندماج، فتجري المقاصة بينهما على نحو يسمح لها من خصم خسائرها من فوائض القيم [2]. و إما تعيد الشركات التجارية النظر في معنى الاندماج عن طريق مباشرة الاندماج بالمقلوب، حيث عوض أن يقع امتصاص الشركة التي سجلت عجزا من طرف الشركة المستفيدة، فإنّه يحصل العكس. و تجدر

1- Y.DINH, sous la direction de G.MELYON, *op.cit*., p.67.
2- *Ibidem.*

الإشارة إلى أنّ قضاء مجلس الدولة الفرنسي يقبل بذلك، على الرغم من الطابع الاصطناعي لمعنى الاندماج[1]. و أخيرا من حق الشركات التجارية حسب التشريع الفرنسي أن تطلب رخصة صادرة عن وزارة المالية و الاقتصاد، تمكنها من تحويل خسائر الشركة المدمجة إلى الشركة الدامجة[2].

تتبع الحلول المشتركة في التسيير الجبائي للخسائر بين الشركتين المساهمتين في الاندماج، حلولا أخرى تنصرف البعض منها إلى الشركة المدمجة، و أخرى إلى الشركة الدامجة.

2 ب) الحلول الخاصة بالشركة المدمجة:

أغفل المشرع الجزائري النص على حلول خاصة بالشركة المدمجة تبعا لما ذكر سابقا، مما يحتم الرجوع إلى تلك التي وضعها نظيره الفرنسي. تتمثل الحلول المخول للشركة المدمجة إتباعها وفقا للقانون الفرنسي في سبيل التسيير الجبائي لخسائرها في حلين: إعادة تقويم الأصول و إما خصم الخسائر المسجلة من نسبة فوائض القيم طويلة المدى المحققة من العناصر المستهلكة[3].

يمكن للشركة التي تباشر عملية إعادة تقويم حرّة لجميع عناصر أصولها أن تحرر فارق في التقويم، فيسمح لها إجراء الخصم للخسائر من هذا الفارق من التخفيض من مبلغ فوائض القيم المحررة على إثر عملية الاندماج[4]. و يشار إلى أنّ القانون الجبائي الجزائري رخص بإعادة تقويم التثبيتات المادية و المستهلكة للمؤسسات، على أن تسجل فوائض القيم الناتجة عن هذه العملية في الاحتياط الخاص و الوارد بخصوم الحساب. ثم يعاد فيما بعد إدراجها في نتائج السنة المعنية، و بنصيب معادل للإستهلاكات التكميلية الناجمة عن إعادة التقويم[5]. غير أنّه لم يعترف القانون الجزائري

بإعادة التقويم كحل جبائي يلجأ إليه عند ثبوت خسائر من شأنها إعاقة عملية إعادة الهيكلة. و تقدم هذه الطريقة فوائد معتبرة، إذ يتم تفادي من خلال إعادة التقويم و الحرّ لتثبيتات الشركة خصم الخسائر الجبائية على فوائض القيم الثابتة، و إعادة استرجاعها بعد الاندماج في شكل

---

[1]- M.COZIAN, *op.cit.*, n° 2184, p.503.

[2]- Art.209 -2 C.G.I (FR); v.aussi en ce sens M.CHADEFAUX, sous la direction de J.P.CAZIMIR, *op.cit.*, n° 342, p.147.

[3]- M.CHADEFAUX, sous la direction de J.P.CAZIMIR, *op.cit.*, n° 353, p.150.

[4]- المادتين 185 و 186 ق.ض.م.

[5]- Instruction n° 581 MF/ DGC du 21 avril 1997 relative à la comptabilisation de la réintégration de l'écart de réévaluation.

و تضاف إلى ذلك أحكام ق.ض.م حيث:« *يمكن إعادة تقييم الأموال الثابتة العينية القابلة للإهتلاك و غير القابلة للإهتلاك الواردة في الميزانية المقفلة في 31 ديسمبر سنة 2002 و التابعة للمؤسسات و الهيئات الخاضعة للقانون التجاري، في إطار الشروط المحددة عن طريق التنظيم و في أجل لا يتجاوز 31 ديسمبر سنة 2004. تقيد، دون تطبيق الضريبة، فوائض القيم الناتجة عن هذه العملية في حساب فرق إعادة التقييم في خصوم الميزانية، و تدمج في رأسمال الشركة في إطار زيادة رأس المال طبقا للإجراءات القانونية السارية المفعول*»، أنظر المادة 71 قانون رقم 02-11 المؤرخ في 24 ديسمبر سنة 2002 و المتضمن قانون المالية لسنة 2003، ج.ر ل 25 ديسمبر 2002، العدد 86، ص.25. و حسب المادة 41 المعدلة لذات المادة 71 فإنّه:« *يمكن إعادة تقييم الأموال الثابتة العينية القابلة*

إستهلاكات إضافية، إلاّ أنّ هذه الطريقة تتضمن خطر الذي يتجسد في إمكانية معارضة الإدارة لنتائج هذا التدبير[1].

يلائم الحل الثاني لتسيير الخسائر و المتمثل في خصم الخسائر على نسبة فوائض القيم الطويلة المدى للعناصر المستهلكة حالة الاندماجات التي حققت عجزا، و لم تحظ برخصة وزارية حسب التشريع الجبائي الفرنسي. يفتح لها تبعا لهذا الحل إمكانية نقل الخسائر من الشركة المدمجة إلى الشركة الدامجة، حيث كانت تقع فوائض القيم الطويلة المدى سابقا على العناصر المستهلكة موضوع إعادة إدراج مرتفع على مدى خمسة أو خمسة عشرة سنة وفقا للقانون العام للضرائب الفرنسي، و ذلك في نتائج الشركة الدامجة. غير أنّ هذا التدبير تم إلغائه[2].

بعد التعرف على الحلول الخاصة بالشركة المدمجة في التسيير الجبائي للخسائر، نستعرض الحلول المقررة لفائدة الشركة الدامجة.

3 ب) الحلول الخاصة بالشركة الدامجة:

سرعان ما تظهر الاختيارات الموضوعة تحت تصرف الشركة المدمجة وفقا للقانون الفرنسي أقل نجاعة نظرا لارتباط هذه الحلول ببعض الشروط القانونية، و التي ربما قد لا تتوفر، كالوضعية التي تحول دون الحصول على رخصة. يدفع ذلك بالشركة الدامجة إلى البحث عن المعالجة الجبائية الأفضل لخسائرها، فيسمح لها القانون الجبائي الفرنسي بإتباع أحد الحلين التاليين و اللذين لا وجود لهما في القانون الجبائي الجزائري: التحديث من عمر الإستهلاكات المعتبرة مؤجلة في فترة العجز أو إعادة الإدراج المبكر لفوائض القيم المحررة من المقدمات.

للإهتلاك و غير القابلة للإهتلاك الواردة في الميزانية المقفلة في 31 ديسمبر سنة 2002... في أجل لا يتجاوز ديسمبر سنة 2006 ... الباقي دون تغيير»، أنظر: ق.م ل سنة 2005 المؤرخ في 29 ديسمبر 2005، ج.ر ل 30 ديسمبر 2004، العدد 85، ص.14.

[1]- Rep.Poucelet, Jo 12 mai 1982, Deb.Sen.Quest.p.1897; note M. HENRARD, M. J HENIN et M.H AGUILAR avec la contribution de J.C LAVOYER et H.STOLOWY, sous la direction de Y. DE LA VILLE GUERIN, *op.cit*., p.765.

[2]- « *Dans le régime antérieur, il fallait distinguer les plus-values sur éléments non amortissables de celui des plus-values de fusions enregistrées sur éléments amortissables. Les plus-values sur éléments non amortissables sont exonérées lors de la fusion et bénéficient d'un sursis d'imposition jusqu'à la cession par la société absorbante (ou bénéficiaire des apports) des biens ayant bénéficié de cette exonération*. »: v. L.F (FR) 1997 qui a supprimé l'option de l'article 210-A-4 concernant la réintégration de la plus value sur éléments amortissables. « *Désormais, c'est donc l'intégralité de la plus value sur éléments amortissables qui sera réintégrée de manière échelonnée chez la société absorbante sans possibilité d'imposition immédiate chez l'absorbée*»; v. M.CHADEFAUX, sous la direction de J.P.CAZIMIR, *op.cit*., n°s 357, 358 et 363, pp.151 et 153.

اعتبر التحديث أو التقليص من عمر الإستهلاكات المعتبرة مؤجلة في القانون الجبائي الفرنسي حلا من الحلول الجبائية المخول للشركة الدامجة إتباعه في سبيل معالجة العجز الجبائي الذي يصادف عملية الاندماج، و ذلك قبل أن يتم إلغاء هذا النوع من الإستهلاكات[1]. حيث كلّما كانت الشركة التجارية محققة لخسارة، كان من حقها معاملة الإستهلاكات المدرجة في محاسبة العجز الجبائي على أنّها مؤجلة. إنّ تقدير العجز لنشاط ما يقتضي من الشركات الخاضعة لنظام الضريبة على الأرباح التقليص من حجم هذا العجز عن طريق الخصم منه جميع الخسائر القابلة للتوزيع على نتائج السنوات اللاحقة، بما في ذلك حصيلة الإستهلاكات المعتبرة مؤجلة[2]. و يفترض إجراء عملية الخصم للإستهلاكات المعتبرة مؤجلة بعد الإستهلاكات العادية للنشاط، و مع ذلك كان بإمكان للشركات التجارية القيام بعملية عكسية، و من ثم، خصم الإستهلاكات المعتبرة مؤجلة قبل الإستهلاكات العادية لغاية معينة تتجلى في تفادي ضياع ميكانيزم الإلحاق الغير المحدود للخسائر، مثلما هو الحال بالنسبة للاندماج[3]. و كان يخول للإدارة الجبائية التحقق من نتائج الأنشطة المعنية بالتقادم، و التي تعد الأصل في هذه الإستهلاكات و المخصومة من نتائج الأنشطة الغير المتقادمة بعد[4].

يبقى بحوزة الشركات التجارية حل آخر، و الذي يتجلى في إعادة الإدراج المبكر لفوائض القيم المحررة من المقدمات. و يرتبط الأمر بطبيعة الالتزام الملقى على عاتق الشركات الدامجة و المتجسد في إعادة إدراجها لحصيلة فوائض القيم الطويلة المدى للعناصر المستهلكة في حساباتها[5]. يذهب مع ذلك القانون الجبائي الفرنسي إلى السماح للشركة المستفيدة من المقدمات أن تجري عملية إعادة إدراج مبكرة لهذه الفوائض، متى حققت من وراء ذلك مصلحة جبائية[6]. و تقع مثل هذه الحالة عندما تكون الأرباح المحققة من قبل الشركة الدامجة غير كافية لخصم الخسائر المؤجلة في حدود 5 سنوات كلية[7]. و لا تلزم الشركة الدامجة بإعادة إدراج كل فوائض القيم، إذ يكفي لها أن تأخذ على عاتقها جزء منها و المحققة من المقدمات. و يجب عليها بالمقابل أن تتكفل بالمؤونات المخصصة للضرائب في المحاسبة[8].

يتبين من خلال استعراض الحلول المفتوحة للشركات المساهمة في عملية الاندماج لغرض إيجاد التسيير الجبائي المناسب لخسائرها، أنّ القانون الجبائي يحاول تقديم تسهيلات جبائية تسمح

للشركات بإتباع المسار الجبائي الذي تراه الأكثر خدمة لمصلحتها. و يلاحظ بخصوص القانون الجزائري أنّه على الرغم من الإصلاحات التي أدخلها في مجال الجباية نهيك عن قوانين المالية السنوية التي تحاول وضع مقتضيات قانونية تتماشى مع اقتصاد السوق و سياسة الخوصصة، إلا أنّ النظام الجبائي الحالي لا يزال يعاني من فراغ تشريعي معتبر بشأن كيفية التعامل مع الخسائر

---

[1]- L.F (FR) 2004, n° 2003-1311, 30 dec.2003, art .89: Dr.fis.2004, n° 1-2, comm; cité par G.DAMY, *op.cit.*, p.672.

[2]- Y.DINH, sous la direction de G.MELYON, *op.cit*., p.69.

[3]- *Ibidem.*

[4]- Collectif de la revue fiduciaire, Dictionnaire fiscal, *op.cit.*, n°269, p.66.

[5]- «*Il s'agit des déficits propres à l'absorbante et antérieurs à l'opération de fusion ou de déficits transférés par la société absorbée sur agréments* »; v.en .ce sens M.CHADEFAUX, sous la direction de J.P.CAZIMIR, *op.cit*., n° 368, p.155.

[6]- Y.DINH, sous la direction de G.MELYON, *op.cit*., p.60.

[7]- M.CHADEFAUX, sous la direction de J.P.CAZIMIR, *op.cit*., n° 369, p.155.

[8]- M. HENRARD, M. J HENIN et M.H AGUILAR avec la contribution de J.C LAVOYER et H.STOLOWY, sous la direction de Y. DE LA VILLE GUERIN, *op.cit*., p.760.

و تسيرها. لكن تبقى المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة حسب رأينا نصا عاما يجد إطارا للتطبيق على جميع الخسائر الممكن للشركات المساهمة في عملية إعادة الهيكلة المعاناة منها سواء كانت شركات دامجة أو مدمجة. و ليس هنالك أي مانع من مباشرة هذه الشركات لإعادة التقويم الحرّة لتثبيثاتها مداما أنّ المشرع الجزائري أقرها، و إن لم ينص صراحة أو بطريقة ضمنية على إمكانية تعلق هذه العملية بالتسيير الجبائي للخسائر. ننتقل فيما يلي إلى دراسة شروط تطبيق النظام الجبائي للاندماج.

الفرع الثاني: شروط تطبيق النظام الجبائي للاندماج

يتوقف تطبيق النظام الجبائي للاندماج على مجموعة من الشروط بعضها عامة، و أخرى خاصة.

أولا: الشروط العامة

تجدر الإشارة إلى أنّ هذه الشروط جاءت أكثر وضوحا في القانون الجبائي الفرنسي مما هو عليه الشأن بالنسبة للقانون الجبائي الجزائري، لذلك لابدّ من استظهارها أيضا على ضوء القانون الفرنسي. يتجلى الشرط الأول في ضرورة وقوع عملية اندماج حقيقية حسب المفهوم القانوني للمصطلح، و بالأخص يعتبر من الضروري أن تمول مقدمات الشركة المدمجة أو المنحلة كلية أو جزئيا بواسطة تسليم سندات في شكل أسهم أو حصص للشركة الدامجة أو الجديدة، لأنّه لو كانت ممولة نقدا تصبح العملية مجرد إعادة شراء بسيطة لأصول الشركة المدمجة أو المنحلة[1].

يثمثل الشرط الثاني في واجب مشاركة شركات الأموال في العملية حسب قانون الضرائب المباشرة، و ذلك بإتخاذها لشكل شركة أسهم أو شركة ذات المسؤولية المحدودة. و كان على المشرع

الجزائري في هذا السياق الاكتفاء بالنص على ضرورة مساهمة شركات الأموال في عملية إعادة الهيكلة باتخاذها لشكل شركة أسهم أو شركة ذات المسؤولية المحدودة، بدلا من اشتراطه ضرورة وقوع اندماج شركة أسهم مع شركة ذات المسؤولية المحدودة[2]. بينما يسمح القانون العام للضرائب الفرنسي لكل الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أن تستفيد من هذا النظام، بغض النظر عن شكلها القانوني[3]. و يبقى بوسع الشركات الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي أن تغير من نظامها الجبائي قصد إعتماد نظام الضريبة على أرباح الشركات قبل الاندماج[4].

1- M.MARTIN et P.POURTAN par J.RICHARD, Juris classeur fiscal, Droit fiscal des sociétés, Enregistrement, Droits perçus au cours de la société, Fusions, Scissions, Apports partiels d'actifs, Nouveau régime, Collection du chef d'entreprise, Edition Princeps, Paris, 1968, n° 2422, p.3.

2- المادة 143 الفقرة 1 السالفة الذكر ق.ض.م.

3- F. KULBOKAS, La fiscalité des entreprises, Outil de gestion, 5 ème éd, Encyc.Delmas pour la vie des affaires, Belfond, Paris, 1995, p.315.

4- M.COZIAN, A.VIANDIER et Fl.DEBOISSY, *op.cit*., n° 1748, p.676.

يضيف القانون العام للضرائب الفرنسي شرطا آخرا يتجلى في الوضعية التي يقع فيها منح المقدمات إلى شركة دامجة أجنبية، حيث يتوقف تطبيق النظام الجبائي للاندماج على حيازة رخصة وزارية[1]. و يعد هذا الشرط حسب رأينا جدّ منطقي، إذ يهدف إلى مراقبة و متابعة الوضعية الجبائية للشركات الأجنبية، تخوفا من الغش أو التهرب الجبائي، و للأسف يخلو التشريع الجزائري من مثل هذه التدابير.

و توجد إلى جانب هذه الشروط و التي لا تخرج عن كونها شروطا عامة لتطبيق النظام الجبائي للاندماج، بعض الشروط الخاصة و التي تقع على عاتق الشركة الدامجة.

ثانيا: الشروط الخاصة

تعد الشروط الخاصة بتطبيق النظام الجبائي للاندماج في القانون الجبائي الجزائري أقل صرامة من القانون الجبائي الفرنسي، و تتمحور هذه الشروط وفقا للقانون الجزائري فيما يلي:

- يتوجب على الشركة الدامجة احتساب الإستهلاكات السنوية التي لم تتحقق بعد على مستوى الشركة المدمجة،
- تلتزم باحتساب فوائض القيم التي لم تتحقق بعد على مستوى الشركة المدمجة[2]،

و جاء القانون الفرنسي بتعداد الشروط أو بالأحرى الالتزامات الواجب على الشركة الدامجة إجرائها، إذ تتقيد بما يلي: يتوجب على الشركة الدامجة أن تأخذ في خصوم حسابها المؤونات و الاحتياط الخاص بفوائض القيم الطويلة المدى و التي كانت في خصوم الشركة المدمجة[3]. و تضمن الشركة الدامجة من خلال هذا الالتزام استمرارية الكتابات الجبائية و المحاسبية عن طريق حلولها محل الشركة المدمجة عبر إعادة إدراج فوائض القيم، و التي تم تأجيل فرض الضريبة عليها عند الشركة المدمجة (أثناء اندماج سابق)[4]، تحتسب الشركة الدامجة فوائض القيم المحققة و اللاحقة للتنازل عن الثتبيتات غير قابلة للاستهلاك و المقدمة حسب قيمتها الجبائية في كتابات الشركة المدمجة، كما تلتزم الشركة الدامجة بإعادة إدراج في أرباحها فوائض القيم المؤجلة للعناصر القابلة

للاستهلاك، و التي يمكن تمديدها على مدى 5 سنوات دون أن تقل القيمة المعاد إدراجها سنويا عن خمس فوائض القيم[5]. و أخيرا تخضع الأصول المتنقلة و المتجسدة في فوائد عناصر الأصل المستقل (المخزن) و الخاصة بالشركة المدمجة للضريبة لدى الشركة الدامجة، و ذلك إما في نتائج النشاط الخاص بالاندماج عند تسجيلها في الحساب بقيمتها كمقدمات أو إما عند التنازل اللاحق عنها من طرف الشركة الدامجة شريطة قيدها في الحساب تبعا لقيمتها

1- J.Y.MERCIER et B.PLAGNET, Les impôts en France, Traité de fiscalité, Ed Francis Lefebvre, Paris, 1997, n° 1143, p.429.

2- المادة 143 الفقرة 2 ق.ض.م.

3- F.KULBOKAS, *op.cit*., p.316.

4- J.Y.MERCIER et B. PLAGNET, *op.cit.*, n° 1151, p.433.

5- Encyc.Dalloz, sous la direction de G.LAGARDE et Y.GUYON, *op.cit.*, v. lettre F, n° 247, p.19.

الجبائية الواردة في كتابات الشركة المدمجة[1]. يظهر من هذا التعداد لقائمة الشروط الواجب على الشركة الدامجة إحترامها وفقا للقانون العام للضرائب الفرنسي، صرامة القيود التي يتوقف عليها تطبيق النظام الجبائي للاندماج على خلاف القانون الجزائري الذي جاء أكثر تساهلا في هذا الإطار.

تتضح في الأخير النتيجة التالية، هي تحديد القانون الفرنسي بشكل دقيق و مفصل لمضمون النظام الجبائي للاندماج و كيفية وقوع تقويم الاندماج فيه. و يلاحظ أنّ القانون الجزائري سار في نفس المنحى الذي اتخذه المشرع الفرنسي باعتباره عملية الاندماج الخاضعة لهذا النظام الجبائي في الواقع مجرد مرحلة انتقالية، و هذا ما يظهر من المادة 143 الفقرة 2 المقطع 2 من قانون الضرائب المباشرة من جهة. لكن يتبين من جهة أخرى عدم وضع القانون الجزائري لحلول جبائية خاصة بمعالجة الخسائر و تسويتها الجبائية، فليس للشركات التجارية على ضوء الأحكام الراهنة إلاّ الحق في مباشرة الإلحاق إلى الأمام للخسائر. و يظهر علاوة إلى ما سبق ذكره عدم توسع المشرع الجزائري في شروط تطبيق النظام الجبائي للاندماج على عكس نظيره الفرنسي.

يجد على كل حال النظام الجبائي للاندماج إطارا قانونيا للتطبيق عند اجتماع كل من الشروط العامة و الخاصة، و مع ذلك يعرف كأي نظام مقرر قانونا حدودا في التطبيق.

المطلب الثاني: ميدان تطبيق النظام الجبائي للاندماج و حدوده

يستلزم تطبيق النظام الجبائي للاندماج مجموعة من الشروط حتى تستفيد منه الشركات التجارية، و لكن توافر هذه الأخيرة لا يعني تطبيقه في كل الحالات. الأمر الذي يبرز وجود حدودا قانونية للنظام الجبائي للاندماج.

الفرع الأول: ميدان تطبيق النظام الجبائي للاندماج

يقترن تطبيق النظام الجبائي للاندماج بجملة من الشروط، و يعد اتخاذ الشركات لشكل شركة أموال أهم شرط في القانون الجزائري، إذ لا يجد هذا النظام مجالا لإعماله إلا على شركات ذات المسؤولية المحدودة و شركات الأسهم[2].

و يبقى التساؤل مطروحا حول ميدان تطبيق النظام الجبائي للاندماج في القانون الجزائري مع وجود في الحقيقة عبارات استعملها المشرع الجزائري، و التي تدل على إقراره لبعض التسهيلات الجبائية و الالتزامات الواقعة على عاتق الشركات المستفيدة من المقدمات. و تجدر الملاحظة لانعدام التطابق بين أحكام القانون التجاري و القانون الجبائي، حيث سمح الأول بحصول

---

[1]- Collectif de la revue fiduciaire, Dictionnaire fiscal, *op.cit.*, n° 2893, p.502.

[2]- المادة 143 الفقرة 1 السالفة الذكر ق.ض.م للمزيد من المعلومات فيما يخص الشركاات ذات المسؤولية المحدودة و شركات الأسهم، أنظر ف.زراوي صالح، محاضرات القانون التجاري، السنة الثالثة ليسانس، غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة وهران، 2006-2007.

الاندماجات بين مختلف أشكال شركات[1]، في حين استعمل القانون الثاني عبارة تثير الغموض، و التي قد يفهم منها حصره لهذا النظام الجبائي على اندماج شركة أسهم مع شركة ذات المسؤولية المحدودة فقط[2]. بينما نص في أحكام أخرى على سريان الامتيازات الجبائية المخولة في إطاره على الشركات التي لها إما شكل شركة أسهم أو ذات المسؤولية المحدودة[3]. يتضح و حسب رأينا و على ضوء الأحكام القانونية الجزائرية و الفرنسية، انصراف نية المشرع الجزائري إلى تخصيص النظام الجبائي للاندماج للشركات التي تتخذ شكل شركة أموال.

تثير مسألة ميدان تطبيق النظام الجبائي للاندماج بالضرورة نقطة أخرى مهّمة، و التي تتجلى في حدود تطبيق هذا النظام الجبائي.

الفرع الثاني: حدود تطبيق النظام الجبائي للاندماج

يعرف النظام الجبائي للاندماج هو بدوره حدودا في تطبيقه، لظهوره في بعض الحالات غير متلائم مع طبيعة العملية المجراة أو بالنظر إلى تخلف شروط الأخذ به أو أنّ الوضعية الجبائية التي تعرفها الشركة التجارية لا تمكنها من تطبيقه، فتلجأ إلى تطبيق نظام القانون المشترك.

و تتجلى أهم الحالات التي يتعذر فيها تطبيق النظام الجبائي للاندماج في الاندماج على الطريقة الإنجليزية، و الاندماج الذي لا تمول فيه المقدمات بتوزيع حصص أو أسهم للشركاء أو المساهمين، بل بتمويلات أخرى[4]، و أخيرا حالة تفضيلها تطبيق النظام الجبائي العادي للاندماج. و لكن تبقى هذه الحالات خاصة بالتشريع الفرنسي فقط دون الجزائري، كون المشرع الجزائري لم يضع حدودا لإعمال النظام الجبائي للاندماج، إلاّ بإقران تطبيقه بشركات الأموال[5].

أولا: الاندماج على الطريقة الإنجليزية

يختلف المفهوم القانوني للاندماج في القانون الجزائري عما هو مستقر عليه الحال في التشريع الفرنسي، إذ يتمحور الاندماج وفقا للتشريع الجزائري في الاندماج عن طريق امتصاص

---

[1]- المادة 745 الفقرة 1 ق.ت.

[2]- المادة 143 الفقرة 1 السالفة الذكر ق.ض.م بينما سمحت المادة 248 ت.س بخلاف ذلك.

[3]- المادة 51 ق.ض.م.

[4]- M.CHADEFAUX, sous la direction de J.P.CAZIMIR, *op.cit*., n° 309, p.136.

[5]- المادة 143 الفقرة 1 السالفة الذكر ق.ض.م.

الشركة المدمجة أو بإتحاد شركتين قصد تأسيس شركة جديدة[1]. بينما يقر القانون الفرنسي إلى جانب هذا النوع من الاندماج بما يعرف بالاندماج على الطريقة الإنجليزية، أحكاما في القانون العام للضرائب. و لعل ذلك يرجع حسب رأينا إلى مباشرته من قبل الشركات الأنجلوسكسونية الموجودة فوق التراب الفرنسي، و بل حتى من طرف الشركات الفرنسية متى انتقت هذا النموذج لإعادة الهيكلة. يتمثل الاندماج الإنجليزي في مجرد مبادلة في السندات بين الشركتين و ليس لعناصر الأصول و الخصوم، فلا تشكل في الحقيقة مثل هذه العملية من المنظور القانوني اندماجا، و لاسيما عندما تكون السندات مسعرة في البورصة، فيعتبر ذلك مجرد عرض علني للمبادلة[2].

ذهب قانون الضرائب الفرنسي إلى تشبيه هذه العمليات بالاندماج، و عرفها على أنّها تحويل نسبة 75٪ من رأس مال شركة ما إلى شركة أخرى تكون خاضعة للنظام الجبائي لشركات الأموال على أن تمول عملية التحويل هذه بحقوق ممثلة لرأس مال الشركة المستفيدة[3]. و يكون النظام الجبائي للاندماج قابلا للتطبيق كما و لو تعلق الأمر باندماج عادي، شريطة التزام الشركة المستفيدة بالمحافظة على السندات المسلمة كمقدمات لمدّة 5 سنوات، و في حالة عدم الوصول إلى نسبة 75٪ إلاّ بعد العديد من العمليات المتتالية، يطبق النظام الجبائي للاندماج فقط على العملية التي سمحت بالوصول إلى هذه النسبة أو تجاوزها[4]. غير أنّه يقتصر تشبيه الاندماج على الطريقة الإنجليزية بالاندماج الكلاسيكي على مادة حقوق التسجيل فقط، في حين لا يطرح هذا النظام أي صعوبة في مادة الضرائب المباشرة، نظرا لاعتباره بشكل بسيط و منطقي غير متلائم مع النظام الجبائي للاندماج[5]. و يفسر ذلك حسب رأينا بالنظر إلى الالتزامات الملقاة على عاتق الشركات الدامجة، و كذا الامتيازات الجبائية التي يستحيل لها الاستفادة منها في ظل هذا النوع من الاندماج. و يصدق ذلك أيضا على الاندماج الغير الممول بالحصص أو الأسهم في القانون الفرنسي.

ثانيا: الاندماج الغير الممول بحصص أو أسهم

تتمتع المقدمات الممولة بأسهم أو حصص اجتماعية وحدها دون سواها بالنظام الجبائي للاندماج، و عليه لا يطبق هذا النظام إذا تسلمت الشركة المدمجة قيما معرضة للمخاطر الاجتماعية و مثال ذلك: سندات الاستحقاق، الديون...[6]. و يصدق هذا على القانون الجبائي الجزائري الذي لا يعترف إلاّ بالاندماجات الممولة بالحصص أو الأسهم[7].و لم يفترض المشرع الجزائري حالة تحقيق أحد الشركاء أو المساهمين لفائض قيمة محررة من توزيع الحصص أو الأسهم، على النحو الذي

---

[1]- المادة 744 الفقرة 1 ق.ت.

[2]- Y.DINH, sous la direction de G.MELYON, *op.cit*., p.14.

[3]- B.SCHAMING, *op.cit.*, p.115; v.aussi.art 301-C.G.I (FR).

[4]- *Ibidem.*

[5]- « *Cependant ces opérations pourront bénéficier le plus souvent du régime des apports partiels d'actifs* »; v.en ce sens M.CHADEFAUX, sous la direction de J.P.CAZIMIR, *op.cit.* n° 313, p.137; v.aussi art 301-C de l'annexe II du C.G.I (FR).

[6]- Collectif de la revue fiduciaire, Dictionnaire fiscal, *op.cit.*, n° 2876, p.498.

[7]- المادتين 51 و 143 الفقرة 1 السالفتين الذكر ق.ض.م.

تحول دون تطبيق النظام الجبائي للاندماج[1]. في حين ذهب المشرع الفرنسي إلى افتراض ذلك، و اعتبر فائض القيمة التي تتجاوز 10٪ من القيمة الاسمية للحصص أو الأسهم الممنوحة حاجزا جبائيا يستحيل معه تطبيق النظام الجبائي للاندماج [2]. و ربّما تكون الاستحالة القانونية هي السبب في عدم إمكانية تمويل المقدمات بأسهم أو حقوق اجتماعية، و التي ترتبط بالشركة المستفيدة من مقدمات هذه الأخيرة التي ليس بوسعها إصدار أسهم أو حصص في رأس المال[3]. و الأمر المؤكد أنّه لا يمكن أن تتصادف العمليات المحققة وفقا لتشريع الجزائري بهذه الحالة، كون هذا الأخير نظم تمويل الاندماج بالحصص أو الأسهم فقط دون سواها حسب ما يظهر من النصوص القانونية[4].

ثالثا: تطبيق نظام القانون المشترك

قد تفضل الشركات التجارية العدول عن تطبيق النظام الجبائي للاندماج قصد فتح المجال لتطبيق نظام جبائي آخر، مما يبين أنّ للنظام الجبائي لإعادة هيكلة الشركات التجارية حدودا قانونية في تطبيقه. لكن تتعلق هذه الحالة بالقانون العام للضرائب الفرنسي دون قانون الضرائب المباشرة الجزائري. حيث يعترف القانون العام للضرائب الفرنسي بإمكانية تطبيق نظام جبائي ثاني لتسيير جباية الاندماج و ما ماثله من عمليات، و ذلك بدلا من النظام الجبائي للاندماج، و الذي يسمى بالنظام الجبائي العادي أو نظام القانون المشترك. يبرز من خلال تحليل هذا النظام الجبائي قيامه أساسا على توقيع الضريبة على جلّ العمليات التي يمر بها الاندماج. و تبقى الميزة الأساسية للنظام الجبائي العادي هي ثقل العبء الجبائي المتحمل من طرف الشركة التجارية في ظله. نظرا لخضوع الانحلال إلى فرض جبائي فوري، حيث يعد ناتج التصفية الحدث المنشئ لاستحقاق الضريبة[5]، زيادة على المؤونات و فوائض القيم [6]. و تلتزم الشركة الدامجة بدفع حقوق التسجيل المحددة للزيادة في رأس المال أو تأسيس شركة جديدة، أما عن الشركاء أو المساهمين فإنّهم يخضعون للضريبة بناء على فوائض القيم المحررة نتيجة تبادل السندات [7]، بهذا يظهر أنّ التحليل الذي

---

[1]- المادتين 51 و 143 الفقرة 1 السالفتين الذكر ق.ض.م.
قد يترتب عند توزيع الحصص أو الأسهم ظهور فائض في القيمة. و يبرر ذلك بحيازة المقدمات المسلمة للشركاء أو مساهمي الشركة المدمجة لقيمة أعلى مما هو الشأن بالنسبة للقيمة الاسمية للحصص أو أسهم الشركة الدامجة، فتدفع لهم هذه الأخيرة الفرق نقدا.

[2]- Collectif de la revue fiduciaire, Dictionnaire fiscal, *op.cit.*, n° 2876, p.498.

[3]- « *Il suffit de songer aux fusions réalisées par le biais d'apports à certaines entreprises nationales ou encore à des personnes morales autres que des sociétés. Dans une telle hypothèse, ces fusions sont néanmoins admises au bénéfice du régime spécial, à la condition que les apports soient rémunérés par l'émission de titres d'emprunts comportant une échéance d'au moins 15 ans* »; v. M.CHADEFAUX, sous la direction de J.P.CAZIMIR, *op.cit.*, n° 320, pp.139 et 140.

[4]- المادة 143 الفقرة 1 السالفة الذكر ق.ض.م فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات و المادتين 51 و 88 الفقرة 2 من ق.ض.م فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي.

[5]- X, http://fr.wikipedia.org/wiki/fusion-(entreprise).

[6]- M.COZIAN, *op.cit.*, n° 2180, p.501.

[7]- X, Article préc.

يعرضه النظام الجبائي العادي لعملية الاندماج مبني على اعتبار الشركة في حالة توقف عن النشاط. و مما لاشك فيه أنّ التوقف المقصود هنا هو التوقف الكلي، و ليس الجزئي[1].

يسري نظام القانون المشترك في التشريع الفرنسي على شركات الأشخاص الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي، و كذا الشركات المدنية، و غيرها... في حين تستبعد من مجال تطبيقه شركات الأموال بسبب خضوعها للضريبة على أرباح الشركات، و من ثم للنظام الجبائي للاندماج. غير أنّه يمتد هذا الأخير إلى شركات الأشخاص و الشركات المدنية عند اختيارها الرضوخ للضريبة على أرباح الشركات. و استعمل المشرع الفرنسي عبارات صريحة في نصوصه القانونية، و التي تدل على اعتماده للنظام الجبائي للاندماج، و مدد تطبيقه حتى إلى الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات، و المعفاة بموجب نص خاص[2]. يظهر أنّ تطبيق النظام الجبائي للاندماج كأي نظام جبائي له حدود، فهو نظام جبائي محصور على شركات الأموال دون شركات الأشخاص. و تعد نقطة الحدود هذه في حقيقتها مشتركة بين كل من القانونين الجزائري و الفرنسي. إذ ذهب قانون الضرائب المباشرة هو بدوره إلى تقييد تطبيق النظام الجبائي للاندماج على مشاركة شركات الأموال في عملية إعادة الهيكلة طبقا للمادة 143 من قانون الضرائب المباشرة، باتخاذها لشكل شركة أسهم أو شركة ذات المسؤولية المحدودة. لكن لم يقنن المشرع الجزائري بديلا لهذا النظام الجبائي، و بالأخص فيما يتعلق بالنظام الجبائي الممكن تطبيقه على شركات الأشخاص عند مباشرتها لعملية إعادة الهيكلة. يبقى إذن، التساؤل مطروحا حول النظام الجبائي الممكن للشركات التجارية التي لها شكل شركات الأشخاص إتباعه في القانون الجبائي الجزائري، تشكل هذه المسألة فراغا قانونيا. و حسب رأينا الشخصي لن يكون بوسع هذه الشركات إلاّ القيام بتغيير شكلها القانوني، و تبني شكل شركات أموال قصد الاستفادة من النظام الجبائي للاندماج. يعتبر إذن، الشكل القانوني للشركات التجارية نقطة الحدود الوحيدة في قانون الضرائب المباشرة الجزائري، و التي تقف أمام تطبيق هذا النظام الجبائي.

---

[1]- تكون الشركة في حالة توقف كلي عن النشاط إذا تعلق الأمر بالاندماج و الانفصال. بينما تكون في حالة توقف جزئي لما ينصرف الأمر إلى المقدمات الجزئية للأصول، أنظر:

Collectif de la revue fiduciaire, Régime fiscal des sociétés, Revue fiduciaire 938, Paris, Juin- juillet 2005, n° 1400, p.429.

[2]- v. arts 1655 ter, 239 ter, 239 C.G.I (FR) et art 210 C.G.I (FR) : « *les dispositions des articles 210- A et 210- B s'appliquent aux opérations auxquelles participent exclusivement des personnes morales ou organismes passibles de l'impôts sur les sociétés*»; v.aussi art.816- I droits d'enregistrement : « *les articles qui constatent des opérations de fusion auxquelles participent exclusivement des personnes morales ou organismes passibles de l'impôts sur les sociétés bénéficient du régime suivant*…»; v. en plus les arts 207 à 208 C.G.I (FR); cité par M.CHADEFAUX, sous la direction de J.P.CAZIMIR, *op.cit.*, n° 288, p.130.

تستخلص في الأخير النتيجة التالية، هي أنّ نجاح الاندماج لا يقاس على الصعيد القانوني فحسب، بل كذلك على المستوى الجبائي، لأنّ الشركة التي حققت عملية إعادة هيكلة جيدّة هي تلك التي أحسنت انتقاء النظام الجبائي الملائم لوضعيتها. و يعاب على المشرع الجزائري عدم توضيحه لموقفه فيما يخص النظام الجبائي للاندماج، حتى و لو أنّه تناول بعض التسهيلات الجبائية المميزة له كإعفاء فوائض القيم المحققة نتيجة منح الحصص أو الأسهم من الضريبة، و كذا بعض الالتزامات الناجمة عنه. يتميز إذن، النظام الجبائي للاندماج بالطابع الانتقالي لعملية إعادة الهيكلة، إذ يكرس مبدأ الاستمرارية بين الشركتين المدمجة و الدامجة. و تظل الاستفادة من الامتيازات الجبائية التي يفتحها هذا النظام معلقة على احترام الشركة الدامجة لالتزاماتها، و التي تتحدد في التشريع الجزائري باحتساب فوائض القيم و الإستهلاكات التي لم تتحقق بعد، و يترتب الحرمان منه نتيجة مخالفتها لهذه الواجبات. و يعد الشكل القانوني للشركة و اتخذها لشكل شركة أموال، كما تم تبيان ذلك سابقا النقطة القانونية المرجعية في تحديد معالم تطبيق النظام الجبائي الخاص بالاندماج. ينصرف هذا النظام الجبائي إلى شركات الأموال الخاضعة وجوبا للضريبة على أرباح الشركات، حيث غالبا ما يتعلق مفهوم إعادة الهيكلة المؤسساتية بشركات الأموال. غير أنّ ذلك لا يمنع الشركات المعنية بعملية إعادة الهيكلة من التغيير من شكلها القانوني قصد تبني هذا النظام الجبائي الذي يعد محفزا. و سوف تسعى شركات الأموال في رأينا في أغلب الحالات إلى تطبيق النظام الجبائي للاندماج، بل أكثر من ذلك بصفة آلية.

و لكن يظل ذلك متوقفا على تقيدها بالالتزامات الجبائية التي يفرضها في سبيل الاستفادة من الامتيازات التي يقرها. و يفسر هذا الأمر ربّما موقف المشرع الفرنسي من توسيعه لنطاق تطبيقه إلى كل من الانفصال و المقدمات الجزئية للأصول، مما جعل من المشرع الجزائري يواكبه في هذه المسألة.

المبحث الثاني:النظام الجبائي للانفصال و المقدمات الجزئية للأصول

يجد النظام الجبائي للاندماج امتدادا قانونيا لتطبيقه على الانفصال و المقدمات الجزئية للأصول، لذلك اصطلح على هاتين التقنيتين تسمية العمليات المماثلة للاندماج. و يحبذ عدم التوسع في دراسة النظام الجبائي الساري عليهما، و الإحالة بشأنهما في العديد من المسائل إلى الاندماج.

المطلب الأول: النظام الجبائي للانفصال

تقوم الشركة في ظلّ الانفصال بالتنازل عن ذمتها إلى شركتين على الأقل قائمتين أو جديدتين[1]. يعد الانفصال عملية قانونية تعكس تجزئة و انفجار الشركة إلى العديد من الكيانات المتميزة[2]. و أشار القانون الجبائي إلى هذه التقنية لإعادة الهيكلة في أحكام المادة 143 الفقرة 2

[1]- Collectif de la revue fiduciaire, Dictionnaire fiscal, *op.cit*., n° 5125, p.841.
[2] - M.CHADEFAUX, sous la direction de J.P.CAZIMIR, *op.cit*., n° 4, pp.18 et 19.

من قانون الضرائب المباشرة بقوله: « *يطبق نفس النظام عندما تنقل شركة أسهم أو ذات مسؤولية محدودة: كامل أصولها إلى شركتين أو عدّة شركات تم تشكيلها وفق أحد هذه الأشكال*». يفهم من ذلك أنّ الانفصال يوجب على الشركة تقديم ذمتها لأكثر من شركة واحدة، و هذا على خلاف عملية الاندماج. و قد جاء التعريف الذي وضعه المشرع الفرنسي أكثر وضوحا، إذ عرف هذه التقنية بقوله: « *يعتبر الانفصال العملية التي من خلالها تحول الشركة، انطلاقا من نفس التاريخ لمجمل أصولها و خصومها إلى العديد من الشركات الخاضعة للنظام الجبائي لشركات الأموال موجودة أو في طور التكوين عند انحلال الشركة المقدمة*...»[1]. و لابدّ من تلخيص تطبيق النظام الجبائي للاندماج على الانفصال.

لم يفترض المشرع الجزائري إلاّ حالة واحدة لاستفادة العمليات المماثلة للاندماج بنظامه الجبائي و المتمثلة في تطبيقه بقوة القانون، بينما ذهب نظيره الفرنسي إلى فتح المجال لإعمال النظام الجبائي للاندماج على هاتين التقنيتين(الانفصال و المقدمات الجزئية للأصول) إما بقوة القانون أو بإستفاء الشركات التجارية لبعض الشروط القانونية، و التي يتبعها منح رخصة. و لكن لا بأس من تناولها على ضوء التشريع الفرنسي.

الفرع الأول: تطبيق النظام الجبائي بقوة القانون

تجسد المادة 143 الفقرتين 1 و 2 من قانون الضرائب المباشرة روح النظام الجبائي للاندماج و العمليات المماثلة له في القانون الجزائري. و إن كانت هذه المادة القانونية لا تعكس جميع الخلفيات و الآثار الجبائية، التي من المفروض أن يطرحها و ينتجها هذا النظام الجبائي بالنسبة للانفصال.

يكون تطبيق النظام الجبائي الخاص بالاندماج على الانفصال بقوة القانون، لما تتوفر في الشركات التجارية المعنية و المساهمة في عملية الانفصال الشروط القانونية التي تؤهلها لذلك. تتمثل هذه الشروط حسب المادة 143 من قانون الضرائب المباشرة في ما يلي: مساهمة شركات الأموال في العملية إما باتخاذها شكل شركة أسهم أو شركة ذات المسؤولية المحدودة[2]، و أن تلتزم الشركات المستفيدة من الانفصال باحتساب كل من الإستهلاكات و فوائض القيم اللاحقة، و التي لم تتحقق بعد على مستوى الشركة المجزئة.

و يضيف القانون الجبائي الفرنسي مجموعة من الشروط الأخرى بصدد تطبيق النظام الجبائي للاندماج على الانفصال التي تتمحور في: ضرورة اشتمال الشركة المجزئة على الأقل على فرعين من الأنشطة، و يجب على الشركات المستفيدة من المقدمات أن تستقبل فرع أو أكثر من هذه الفروع، كما لابدّ من حصول توزيع للسندات الممثلة للمقدمات بين شركاء الشركة المجزئة، تناسبا

[1]- Art 3001 D C.G.I (FR); rapp.art 143 al 2 -2 C.I.D.

[2]- و إن كان النص القانوني قد أخطأ بالنسبة للاندماج، بحصره تطبيق مقتضيات المادة 143 السالفة الذكر ق.ض.م و من ثم هذا النظام الجبائي على اندماج شركات الأسهم في شركات ذات المسؤولية المحدودة فقط.
مع حقوقهم في رأس مال هذه الأخيرة مع التزامها بالاحتفاظ بها لمدة 3 سنوات[1].

يجب أن يشكل الفرع الكامل من النشاط المقدم فرعا قابلا للاستغلال المستقل، و أن يتضمن كل عناصر الأصول و الخصوم المتعلقة به بطريقة مباشرة أو غير مباشرة. و عرفت التوجيهة الأوروبية ل 23 جويلية 1990 الفرع الكامل للنشاط بكونه:« *مجموع عناصر الأصول و الخصوم لتجزئة الشركة، و التي تشكل من الناحية التنظيمية استغلالا مستقلا، أي جهاز بإمكانه العمل بوسائله الذاتية*»[2]، لكن تجدر الإشارة إلى تميز الفرع الكامل للنشاط في إطار الانفصال عما هو الحال بالنسبة للمقدمات الجزئية للأصول في القانون الفرنسي بنقطتين مهمتين و هما كتالي:

- تتشدد الإدارة الجبائية الفرنسية فيما يخص الانفصال، إذ تشترط اشتمال الفرع الكامل للنشاط المقدم على كافة عناصر الأصول و الخصوم المتعلقة بالاستغلال المستقل و المقدم. بينما تسمح الإدارة الجبائية بعدم احتواء المقدمات الجزئية للأصول على بعض عناصر الأصول والخصوم (بناء، علامات، الخصوم الإجمالية، خدمات إدارية مشتركة، و لا يسري هذا الأمر على الإنفصالات). و تبرر مثل هذه المعالجة بكون الشركة المقدمة في ظل المقدمات الجزئية للأصول لا تختفي بمناسبة العملية، خلافا للانفصال أين تزول الشركة المنحلة. يجب إذن، أن يشتمل الفرع الكامل في الانفصال على كل عناصر الأصول و الخصوم المتعلقة بالاستغلال المستقل و المقدم،
- لا يقوم القانون على تشبيه بعض المقدمات للسندات بالفروع الكاملة للنشاط و هذا في إطار الانفصال[3].

أغفل المشرع الجزائري النص على حالات عدم تطبيق النظام الجبائي للاندماج على الانفصال بقوة القانون، غير أنّه يمكن تحديدها بصفة غير مباشرة من خلال أحكام المادة 143 من قانون الضرائب المباشرة، و التي تتحدد في الحالات التالية:

- غياب مساهمة شركات الأموال في العملية،
- عدم احترام الشركات المستفيدة من الانفصال الالتزامين الملقين عليها في إطار تطبيق هذا النظام الجبائي، و المتمثلين في احتساب فوائض القيم اللاحقة المحققة على عناصر غير البضائع و الإستهلاكات السنوية اللاحقة.

و يطرح القانون العام للضرائب الفرنسي وضعيات أخرى لعدم تطبيق النظام الجبائي للاندماج على الانفصال بقوة القانون، و تتمحور هذه الأخيرة فيما يلي:

- فرع أو أكثر من فروع الأنشطة غير كاملة،
- ذمة أجنبية عن الاستغلال لها قيمة حقيقية أعلى من 10٪ من القيمة الحقيقية للشركة المجزئة،

1- J.Y.MERCIER et B.BLAGNET, *op.cit*, n° 1165, p.441.
2- M.COZIAN, *op.cit*., n° 2203, p.507; v.aussi dir .90/434/CEE du 25 juillet 1990; bo 41-2-00, n° 48.
3- Collectif de la revue fiduciaire, Régime fiscal des sociétés, *op.cit*., n°s 1594 et 1595, p.497 et n° 1596, p.498.

- ذمة أجنبية عن الاستغلال ذات قيمة و الغير الممكن توزيعها تناسبا مع القيمة الحقيقية للفروع الكاملة لنشاط المقدم[1].

استهدف المشرع الجبائي الفرنسي من وراء هذه الشروط و حسب رأينا منع وقوع مناورات احتيالية الغرض منها الاستفادة من الامتيازات الجبائية التي يخولها النظام الجبائي للاندماج دون وجه حق كأن يتم تقديم ذمة أجنبية عن الاستغلال، لا تبث بأي صلة بالنشاط الحقيقي للشركة المقدمة. يسري ذات الأمر على واجب الاحتفاظ بالسندات المقدمة لمدة 3 سنوات المنصوص عليه في القانون الفرنسي، فيعمل بهذا الواجب على مجمل السندات المسلمة كتمويل لمقدمات شركاء الشركة المجزئة. ابتغى المشرع الفرنسي عبر اشتراطه الاحتفاظ بالسندات لمدة معينة حسب رأينا منع عمليات التقديم الصورية، و التي قد تخفي ربّما تنازلا حقيقيا عن السندات على النحو الذي تتنصل فيه الشركات عن دفع الضريبة و بالأخص حقوق التسجيل المستحقة على إثر عملية التنازل[2].

و يؤخذ على المشرع الجزائري عدم اشتراطه مهلة للاحتفاظ بالسندات كما فعل نظيره الفرنسي، إذ اكتفى في مقتضيات المادة 143 الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة بالنص على وقوع منح مجاني للحصص أو الأسهم إلى الشركاء أو المساهمين كتمويل لمقدماتهم فقط دون إلزامهم بالاحتفاظ بها لمدة محددة زمنيا. يشجع هذا الفراغ القانوني الشركاء أو المساهمين على التنازل عن السندات مباشرة بعد مرحلة التوزيع، بالشكل الذي يجعلهم يتهربون عن دفع الضرائب المستحقة بالنظر إلى فوائض القيم المحققة. و لن يكون بوسع الإدارة الجبائية الجزائرية قمع التصرف، مما يستلزم اقتضاء المشرع الجزائري بموقف نظيره الفرنسي.

تتحدد معالم النظام الجبائي للاندماج وفقا للقانون الجبائي الجزائري في المادة 143 الفقرتين 1 و 2 من قانون الضرائب المباشرة، و جاءت الشروط القانونية الواردة بها لتطبيق النظام الجبائي للاندماج قليلة و بسيطة بالمقارنة مع القانون الجبائي الفرنسي. تتجلى هذه الشروط في ضرورة مساهمة شركات الأموال في الانفصال، إلى جانب الالتزامين الجبائيين الملقيين على عاتق الشركات المستفيدة من الإنفصال. غير أنّ تجسيد الشروط الخاصة بالقانون الفرنسي في القانون

- حدد قانون المالية الفرنسي لعام 2002 العمليات التي يطبق عليها النظام الجبائي للاندماج، و التي تتجلى فيما يلي:
- العمليات التي من خلالها تحول الشركة المجزئة على إثرها و أثناء انحلالها و دون تصفيتها، مجمل ذمتها إلى شركتين أو أكثر من الشركات الموجودة أو الجديدة تناسبا مع حقوقهم في رأس المال و فائض لا يتجاوز 10٪ من القيمة الاسمية للسندات، على العمليات المذكورة أعلاه و التي لم تباشر بشأنها مبادلة في السندات للشركة الدامجة أو المستفيدة من المقدمات مقابل سندات الشركات المجزئة، في حالة حيازتها من قبل الشركة الدامجة أو المجزئة أو المستفيدة من المقدمات. و يطبق النظام الجبائي للاندماج بقوة القانون على الإنفصالات الخاصة بالشركات التي تتضمن على الأقل فرعين من الأنشطة، أين تتلقى الشركات المستفيدة من هذه المقدمات كل واحدة على حدى واحد أو أكثر من فروع أنشطتها مع التزام بعض شركاء الشركة المجزئة بالاحتفاظ بالسندات الممثلة للمقدمات لمدة 3 سنوات على الأقل، والتي وقع توزيعها تناسبا مع حقوقهم في رأس المال و عند اجتماع هذه الشروط يطبق النظام الجبائي للاندماج بقوة القانون، و لا تكون الرخصة ضرورية، أنظر في ذلك إلى:
Collectif de la revue fiduciaire, Dictionnaire fiscal, *op.cit*, n° 5126, p.841; v.aussi art 210 C.G.I (FR).

[1]- Collectif de la revue fiduciaire, Dictionnaire fiscal, *op.cit*., n° 5126, p.842.

[2]- المادتين 218 و 219 ق.ت.س.

الجزائري قد يساهم في إضفاء جدية أكبر و مراقبة فعالة على الصعيد الجبائي لعمليات إعادة الهيكلة. و أخيرا يعد من البديهي و المبتذل أن توازي الشروط الخاصة لتطبيق النظام الجبائي للاندماج بقوة القانون شروط عامة، و التي سبق دراستها عند التعرض للاندماج و المتمثلة في وجوب وقوع عملية

انفصال بالمعنى القانوني للكلمة من جهة، و أن تتخذ شكل شركات الأموال من جهة أخرى[1]. و يخول القانون الفرنسي للشركات عند تخلف الشروط القانونية فرصة للاستفادة من النظام الجبائي للاندماج عن طريق رخصة، و التي تستوجب هي الأخرى جملة من الشروط لمنحها.

الفرع الثاني: تطبيق النظام الجبائي بناء على رخصة

لا تتضمن الأحكام القانونية الحالية لقانون الضرائب المباشرة النص على إجراء الرخصة كميكانيزم من شأنه تقديم تسهيلات جبائية من جهة، و تأمين مراقبة عمليات إعادة الهيكلة من جهة أخرى. وضع التشريع الفرنسي سبيلا آخرا لتطبيق النظام الجبائي للاندماج على الانفصال عند تخلف الشروط القانونية لتطبيقه بقوة القانون. تسمح الرخصة في القانون الجبائي الفرنسي للشركات التجارية التي لم تستوف الشروط القانونية لتطبيق النظام الجبائي للاندماج بقوة القانون من تدارك ذلك: كحالة الشركاء اللذين يمثلون نسبة 5 ٪ من رأس مال الشركة المجزئة، و اللذين ليس بوسعهم المحافظة على الحصص أو الأسهم المسلمة لهم لمدة 3 سنوات كمقابل لما قدموه للشركات المستفيدة من المقدمات. و تعد الشروط الخاصة للاستفادة من الرخصة في حق الانفصال نفسها المعمول بها فيما يخص المقدمات الجزئية للأصول، كما أنّها تنبع في كلتا الحالتين عن نفس السلطة و التي هي وزارة الإقتصاد و المالية و لها ذات الامتداد[2]. و يقع تسليم الرخصة بتوافر الشروط التالية:

- لابدّ من تبرير العملية بسبب اقتصادي كمزاولة الشركة المستفيدة من المقدمات لنشاط مستقل أو إعادة النظر في الهيكلة المؤسساتية، و تستبعد من هذا السياق العمليات ذات الطابع المالي مثلا،
- أن لا يكون الغرض الأساسي من العملية أو من بين أهدافها الأساسية الغش أو التهرب الجبائي،
- أن تسمح طرق العملية من تأمين الفرض الجبائي المستقبلي لفوائض القيم الموقوفة الخضوع للضريبة[3].

و حسب رأينا، فإنّ الغرض من هذه الشروط هو إعطاء شرعية قانونية لعمليات إعادة الهيكلة على الصعيد الجبائي، إذ تسمح الرخصة من مراقبة و متابعة سير العمليات، مما يستتبعه توقيف الرخصة أو سحبها في حالة الإخلال بالالتزامات المقررة.

---

[1]- المادة 143 الفقرة 2 ق.ض.م.

[2]- Collectif de la revue fiduciaire, Régime fiscal des sociétés, *op.cit.*, n° 1608, pp. 503 et 504; v.aussi arts 210 A et 210 B C.G.I (FR).

[3]- Collectif de la revue fiduciaire, Dictionnaire fiscal, *op.cit.*, n° 396, p. 91.

تثير هذه الشروط ملاحظات عدّة:

- يجب عدم تبرير العملية بسبب جبائي، بل بسبب اقتصادي حقيقي مثال ذلك العمليات التي تترجم بتجمع لجزء من أنشطة الشركة المقدمة (أو المجزئة) مع نشاطات مشابهة أو مرتبطة

للشركات المستفيدة من المقدمات أو من خلال توحيد لشروط الاستغلال للأنشطة التجارية أو الصناعية للتجمعات في سبيل عمليات إعادة الهيكلة الداخلية[1]،

- يجب أن تسمح العناصر المقدمة حتى و لو كانت لا تشكل فرعا كاملا للنشاط و مستقلا من مباشرة نشاط مستقل لدى الشركة التي تستقبله. و يفهم من التعاون بين الأطراف عدم تحرر الشركة المقدمة من فرع النشاط المقدم، إذ تقترن الاستفادة من الرخصة بتأمين علاقة دائمة بين الشركة المقدمة و النشاط الممنوح، و يتحقق هذا الشرط من خلال الالتزام بالمحافظة على الحصص أو الأسهم المسلمة كتمويل للمقدمات. و لا تعفي الرخصة من توقيع الضريبة على فوائض القيم مستقبليا، بل تبقى هذه الأخيرة موقوفة الفرض، وعليه لا تسلم الرخصة لو أنّ من شأن العملية أن تؤدي إلى فشل التوقيع الجبائي اللاحق لفوائض القيم الموقوفة الفرض. و يجد هذا الشرط احتراما بموجب الالتزامات المحددة في عقد خاص و الواقعة على عاتق الشركات المستفيدة من المقدمات[2]،

يلمس غياب مثل هذه الشروط بالرجوع إلى التشريع الجزائري، و التي تساعد في الحقيقة على مراقبة عملية إعادة الهيكلة، و من ثم، قمع الغش بعيدا عن تعسفات الإدارة الجبائية، بإمكانية سحب الرخصة عند ثبوت مخالفة قانونية.

و لا تترتب عن منح الرخصة حسب القانون الفرنسي آثار فيما يخص الموافقة على الطريقة القانونية أو المالية أو المحاسبية للعملية، كما أنّها لا تنتج آثارا جبائية، و ليس من شأنها المساس بالتقويمات المعتمدة أو التكييف المعطى للفرع المستقل و الكامل للنشاط و للعناصر المقدمة في مواجهة حقوق التسجيل. و لا تجد الرخصة مجالا للإعمال إلا فيما يتعلق بالضريبة على أرباح الشركات. و لا تتحرر الشركة بفعل الرخصة من مجمل التزاماتها المقررة لتطبيق النظام الجبائي للاندماج لاسيما التصريحية منها. و تتعرض الرخصة كأي امتياز إداري ممنوح لفائدة المكلف بالضريبة إلى إجراء السحب نتيجة عدم احترام الالتزامات من طرف وزارة الإقتصاد و المالية، و سقوط تطبيق النظام الجبائي للاندماج على العملية بأثر رجعي. و تصبح الشركة في وضعيتها الأصلية كما لو لم تستفد أصلا من الرخصة، و يعمل بنفس التدبير عند تقديم معلومات كاذبة، كما يضخم مبلغ الضرائب المستحقة بفوائد التأخير[3]. و لقد أكد مجلس الدولة الفرنسي على سقوط الرخصة نتيجة الحكم بالغش الجبائي، كما اعتبر أنّه ليس من صلاحيات الوزير مباشرة سحبها قبل أن تقدم المؤسسة المعنية ملاحظاتها[4].

1- Collectif de la revue fiduciaire, Régime fiscal des sociétés, *op.cit*., n°s 1561 et 1562, p.488.

2- *Ibidem.*

3- Collectif de la revue fiduciaire, Dictionnaire fiscal, *op.cit.*, n° 396, p.91; v.aussi bo 13-D-1-00, n° 20, bo 13-D-1-00, n° 22 et art 1756-1 et 1757 C.G.I (FR); cité par Collectif de la revue fiduciaire, Régime fiscal des sociétés, *op.cit*., n°s 1565 et 1569, pp.489 et 490.

4- Art 1756 II C.G.I (FR); comparer CE 25 juillet .1986, 22692, SA Grandes distilleries des fils d'Auguste Peureux, RJF 1986.11.627, RF DA1987, concl.Fouquet: retrait de subvention; CE sect.25 octobre 1985, 29116, SA La Cornouille française, RJF 1985.12.832 et 797, concl.CHAHID-NOURAI, CE 16 décembre 1991, 82230, L'allemand, RJF 1992.2, n° 248; CE 8 janvier 1993, 95940, SA Siegel, RJF 1993.3, n° 435; cité par C. DAVID, O.FOUQUET, B.PLAGNET et P-Fr RACINE, *op.cit*., n° 12, p.794.

يتبين من خلال هذا الموقف القضائي و بالأخص فيما يتعلق بالتراجع عن الرخصة، أنّ هنالك دائما رقابة من طرف الجهاز القضائي الفرنسي لقمع الغش و التهرب الجبائي. و إن كانت في حقيقة الأمر السلطة التي منحت الرخصة هي المؤهلة قانونا لسحبها عند اكتشافها انحراف عملية إعادة الهيكلة عن الاعتبارات الاقتصادية بهدف الاستفادة من التسهيلات الجبائية، مما يستتبعه في هذه الحالة الأخيرة فشلها.. يتبين في الأخير أنّ المشرع الفرنسي حتى و لو خول للشركات التجارية فرصة

للمطالبة بالنظام الجبائي الخاص بالاندماج، على الرغم من عدم إمكانيتها من الاستفادة منه بقوة القانون، فإنّه مع ذلك رهن تسليم الرخصة و الإبقاء عليها طيلة مدة عملية إعادة الهيكلة على توافر بعض الشروط القانونية. تعد هذه الرخصة خاصة بالقانون الفرنسي، و التي ربّما سوف تجد مجالا للتطبيق في الجزائر مستقبلا. لكن يظهر أنّ تقنينها في القانون الجبائي الجزائري كإجراء إداري للاستفادة من النظام الجبائي للاندماج، يستلزم حسب رأينا تدخلا صارما من طرف المشرع الجزائري فيما يخص الشروط المتعلقة بهذا النظام الجبائي في حد ذاته، و التي تعد في القانون الراهن ناقصة. و يصلح هذا القول أيضا على المقدمات الجزئية للأصول.

المطلب الثاني: النظام الجبائي للمقدمات الجزئية للأصول

تتميز المقدمات الجزئية للأصول عن الانفصال و الاندماج بميزة أساسية هي أنّها لا تؤدي إلى انحلال الشركة المقدمة لذمتها كما سبق الذكر، إذ لا تمنح هذه الأخيرة إلاّ جزء منها[1]، لهذا تعرف بتسمية المقدمات الجزئية للأصول، و كثيرا ما تنعث على أنّها عبارة عن اندماج جزئي[2]. و خصص المشرع الجبائي الجزائري أحكاما لها في قانون الضرائب المباشرة، غير أنّ المقتضيات القانونية التي آتى بها وردت في سياق تطبيق النظام الجبائي للاندماج على المقدمات الجزئية للأصول.

لا يقتصر تطبيق النظام الجبائي للاندماج بقوة القانون على الانفصال فحسب، بل يمتد إلى المقدمات الجزئية للأصول وفقا لما سبق الذكر. و ترتبط هذه الوضعية الجبائية بتوافر جملة من الشروط، على غرار ما تم الحديث عنه عند التطرق إلى الانفصال.

الفرع الأول: تطبيق النظام الجبائي بقوة القانون

يعد إعمال النظام الجبائي للاندماج على المقدمات الجزئية للأصول بقوة القانون أفضل وضعية جبائية لتطبيقه، و التي تستلزم جملة من الشروط المرتبة لآثاره في حق كل من الشركات المقدمة و المستفيدة.

1- P.SERLOOTEN, *op.cit.*, n° 715, p.466.
2- J.Y.MERCIER et B.PLAGNET, *op.cit.*, n° 1159, p.439.
تقترن استفادة المقدمات الجزئية للأصول من النظام الجبائي للاندماج ببعض الشروط الجدّ الدقيقة في التشريع الفرنسي، و التي لا وجود لها في القانون الجبائي الجزائري، و هي الآتية:

- لابدّ أن تتعلق المقدمات الجزئية للأصول بفرع كامل من النشاط أو بعناصر مشابهة،
- يجب أن تتعهد الشركة المقدمة بالاحتفاظ بالحصص أو الأسهم المسلمة لمدة 3 سنوات كمقابل للمقدمات،

- أن تلتزم بالاحتساب اللاحق لفوائض القيم للتنازل عن نفس الحصص أو الأسهم، و ذلك بالاستناد إلى القيمة الجبائية التي كانت لهذه الأموال المقدمة في كتاباتها[1]،

ترتبط عناصر الأصول و الخصوم بالفرع المقدم، وعليه تستبعد الذمم الأجنبية عن الاستغلال (مثلما رأينا بالنسبة للانفصال)، فلا يحتوي الفرع الكامل للنشاط على عناصر الأصول و الفروع المتعلقة بفروع أخرى غيره أو تلك الخاصة بتسيير ذمة الشركة المقدمة مثلا[2].

غير أنّه يحدث في التشريع الفرنسي تشبيه لبعض المقدمات و المتجسدة في الحصص أو الأسهم بالفروع الكاملة للنشاط، عندما تشكل نسبة 50٪ من رأس مال الشركة المقدمة لها بتوافر شرطين و هما:

- أن لا يتعدى مبلغ فائض القيمة المحققة 10٪ من القيمة الاسمية لحصص أو أسهم الشركة المستفيدة من هذه المقدمات الممنوحة لها،
- يجب توقيع فرض فوري لفائض القيمة المحصلة، و ذلك وفقا للنظام الجبائي لفوائض القيم[3].

و يؤخذ على المشرع الجزائري عدم نصه بطريقة صريحة في نصوصه القانونية على الفروع الكاملة للنشاط كشكل من أشكال المقدمات الجزئية للأصول، سواء في أحكام القانون التجاري أو الجبائي. حيث اكتفى المشرع الجزائري في أحكام قانون الضرائب المباشرة باستعمال عبارة المقدمات الجزئية للأصول تارة، و جزء من عناصر الأصول تارة أخرى[4]. لكن لا ينفي هذا الفراغ القانوني وجود مثل هذه التنازلات من الناحية العملية. هنالك من الشركات التجارية التي قدمت في السنوات الأخيرة بعض فروع أنشطتها لصالح شركاتها الفرعية. و لم يتوسع القانون

---

[1]- Collectif de la revue fiduciaire, Régime fiscal des sociétés, *op.cit.*, n° 1522, p.472.
يشكل الشرط الثالث لتطبيق النظام الجبائي للاندماج والمتمثل في الاحتساب اللاحق لفوائض القيم للتنازل عن نفس السندات من أهم شرط، ويعتد بشأنه بقيمة الأصل الصافي المحاسبي، والمقدم قبل أي عملية لإعادة التقويم و الممكنة الوجود في اتفاقية المقدمات، و التي تخفض بالخصوم المتكفل بها و كذا الإستهلاكات و المؤونات المؤسسة على عناصر الأصول المحولة، و تلتزم الشركة بتطبيق هذه القاعدة حتى على نواقص القيم، أنظر في ذلك إلى:
Collectif de la revue fiduciaire, Dictionnaire fiscal, *op.cit.*, n° 399, p.100 ; v.ainsi que doc.adm.fr .41222-17.

[2]- Collectif de la revue fiduciaire, Régime fiscal des sociétés, *op.cit.*, n° 1522, p.472.

[3]- يقصد بفوائض القيم تلك المحصلة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من طرف الشركة المقدمة بما في ذلك بموجب تكفل الشركة المستفيدة بالخصوم الواقعة على عاتق الشركة المقدمة، أنظر إلى:
Collectif de la revue fiduciaire, La transmission d'entreprise, La ville guerin, Paris, 1997, n° 588, p.227; v.aussi art 38-7 bis al 4 C.G.I (FR).

[4]- المواد 51 و 143 الفقرة 2 المقطع 2 ق.ض.م و 762 ق.ت.
الجبائي الجزائري في الشروط القانونية المتعلقة باستفادة المقدمات الجزئية للأصول من النظام الجبائي للاندماج. و يتوقف تطبيق النظام الجبائي للاندماج على مساهمة شركات ذات المسؤولية المحدودة و شركات الأسهم في العملية من جهة، و تقيد الشركات المستفيدة من المقدمات الجزئية للأصول باحتساب فوائض القيم و الإستهلاكات المالية السنوية اللاحقة من جهة أخرى، على خلاف القانون الجبائي الفرنسي الذي آتى بشروط دقيقة و صارمة. غير أنّه يجدر التنويه إلى أنّ قانون المالية الفرنسي لسنة 2000 أدخل بعض التسهيلات الجبائية، إذ وضع نظاما لتأجيل الفرض الجبائي الذي يمكن الشركات المستفيدة من تقديم من جديد الحصص أو الأسهم المقترنة بالالتزام بالاحتفاظ بها، و

ذلك دون إعادة النظر في النظام المطبق على العملية الأصلية. لكن علق هذا الامتياز على 3 شروط و هي:

- أن تكون العملية الجديدة عبارة عن اندماج أو انفصال أو مقدمات جزئية للأصول موضوعة تحت النظام الجبائي المتعلق بالاندماج،
- تتعهد الشركة المستفيدة من المقدمات بالاحتفاظ بهذه الحصص أو الأسهم إلى غاية نهاية الأجل المحدد أصلا[1]،
- تكتتب كل من الشركات المقدمة والمستفيدة بهذا الالتزام في عقد المقدمات[2].

و يترتب عن مخالفة هذه الشروط في التشريع الفرنسي بدورها سقوط و بأثر رجعي النظام الجبائي للاندماج المطبق على العملية الأصلية للمقدمات الجزئية للأصول، و الممولة بواسطة الحصص أو الأسهم المقترنة بالالتزام بالاحتفاظ بها، و يقع هذا في الحالات التالية:

- عدم تقديم الحصص أو الأسهم المقترنة بواجب الاحتفاظ بها،
- خروج مقدمات الحصص أو الأسهم عن نطاق النظام الجبائي للاندماج أو فقدان الاستفادة منه بأثر رجعي،
- نكول الشركة المستفيدة عن حيازة الحصص أو الأسهم إلى غاية نهاية التاريخ المحدد،
- غياب اكتتاب الشركة المقدمة أو المستفيدة من المقدمات بالالتزام بالاحتفاظ بالحصص أو الأسهم في عقد المقدمات.

يقع بذلك سقوط النظام الجبائي للاندماج و بأثر رجعي بالنسبة للشركة، و استحقاق كافة الفروض الجبائية التي أعفيت منها الشركة الأولى المقدمة بفعل تطبيق النظام، علاوة على استحقاق فوائد التأخير. و لا يستتبع عدم الانصياع إلى هذه الشروط المساس بإعمال النظام الجبائي للاندماج على العمليات، و التي بمناسبتها تم تقديم الحصص أو الأسهم المصحوبة بالالتزام بالاحتفاظ[3].

1- M. HENRARD, M. J HENIN et M.H AGUILAR avec la contribution de J.C LAVOYER et H.STOLOWY, sous la direction de Y. DE LA VILLE GUERIN, *op.cit*., p.152.

2- « *En cas d'apports successifs au cours du délai de conservation, toutes les sociétés apporteuses et bénéficiaires des apports doivent souscrire cet engagement dans le même acte pour chaque opération d'apport* »; v. Collectif de la revue fiduciaire, Régime fiscal des sociétés, *op.cit*., n° 1546, p.481.

3- *Ibidem.*

مثلا: تقدم شركة أصولا مقدرة ب 500.000 دج، وتحول خصوما بقيمة 100.000دج، ثم تقوم الشركة في حدود 3 سنوات ببيع السندات المسلمة بمبلغ 800.000 دج، فإنّ فائض القيمة التي سوف تفرض عليها الضريبة تحتسب على النحو التالي: 800.000 دج- (500.000 -100.000) = 400.000 دج:

يستخلص في الأخير من هذه الشروط الثلاثة توصل الإدارة الجبائية الفرنسية إلى التحقيق في مدى إعارة الشركة المقدمة اهتماما لمصير الفرع الكامل للنشاط الذي تنازلت عنه من عدمه و التسيير الفعلي له؟ فتمنع خاصة الشركة المقدمة من محاولة إخفاء تنازل محتمل للأصول و الممول نقدا تحت غطاء مقدمات جزئية متبوعة مباشرة ببيع حصص أو أسهم، مما يجعل من العملية موضوع متابعة على أساس دعوى التعسف في استعمال الحق[1].

و على الرغم من عدم نص المشرع الجزائري على الالتزام بالاحتفاظ بالحصص أو الأسهم لمدة معينة للاستفادة من النظام الجبائي للاندماج بقوة القانون، يظهر أنّه أشار بصريح العبارة على إعفاء فوائض القيم الناجمة عن الاندماج و العمليات المماثلة له، أي بما في ذلك المقدمات الجزئية

للأصول من الضريبة على أرباح الشركات. و اشترط أن تكون محققة من عناصر أخرى غير البضائع و المنبثقة من المنح المجاني للحصص أو الأسهم. و ربط المشرع الجزائري الاستفادة من هذا الإعفاء على احتساب الشركة المستفيدة في عقد الاندماج أو المقدمات لكل من الإستهلاكات السنوية، و فوائض القيم المستقبلية الناجمة عن تحقيق هذه العناصر حسب ثمنها لدى الشركات المقدمة[2]. لم يمنح كما يتضح المشرع الجزائري للشركات التي لم تستوف الشروط القانونية بغية التمتع بالنظام الجبائي للاندماج فرصة أخرى للمطالبة به، و لا يقتصر هذا الأمر على جباية الشركات فحسب، بل أيضا على جباية الشركاء. بينما أقر القانون العام للضرائب الفرنسي رخصة عامة بالشركات المعنية بإعادة الهيكلة، و أخرى خاصة بالشركاء.

الفرع الثاني: تطبيق النظام الجبائي بناء على رخصة

تبقى الرخصة في التشريع الفرنسي هي السبيل الوحيد للاستفادة من النظام الجبائي للاندماج، إذ لا تحظى كل الشركات التجارية بامتياز تطبيقه بقوة القانون. و لا تنصرف هذه الرخصة إلى الشركات فقط، و إنّما أيضا إلى الشركاء.

أولا: الحالات العامة للمطالبة بالرخصة

و يتوجب إجراء الرخصة في الوضعيات التالية:

- لا تشتمل المقدمات الجزئية للأصول على فرع كامل للنشاط،

J.Y.MERCIER et B.BLAGNET, *op.cit.*, n° 1162, p.440.

[1]- M.COZIAN, *op.cit.*, n° 2206, p.508.

[2]- و قد أخضع المشرع الجزائري التنازل عن الحصص أو الأسهم لحقوق تسجيل تقدر بنسبة 5, 2٪ و التي كانت سابقا بنسبة 5٪ حسب المادة 218 قانون التسجيل و المعدلة بأحكام المادة 19 من قانون المالية لسنة 2002، ج.ر ل 23 ديسمبر 2001، العدد 79، ص.10، أنظر أيضا المادة 143 السالفة الذكر ق.ض.م.

- ليس باستطاعة الشركة الاكتتاب بالالتزام بالمحافظة على السندات،
- لم تتمكن الشركة من احتساب فوائض القيم،
- تم منح المقدمات لأشخاص معنوية أجنبية، مما يقتضي معه الحصول على رخصة[1].

تفترض الحالة الأولى عدم تنازل الشركة المقدمة عن كافة عناصر الأصول و الخصوم المتعلقة بالفرع الكامل للنشاط. يعني أنّ هنالك عناصر منفردة للأصول تم تقديمها، و التي تستوجب رخصة[2]، أو عندما لا تقدم الشركة بعض العناصر المرتبطة بالفرع الكامل للنشاط[3]. و إذا كانت

الشركات التجارية لا تود أن تتحمل الالتزامات التي يفرضها عليها القانون الجبائي بسبب عدم ملائمتها لوضعيتها الشخصية، و التي ليس لها أي علاقة مباشرة مع كيفيات تحقيق عملية التركيزات أو التجمعات[4].

أما عن عدم قدرة الشركة الاكتتاب بالالتزام بالاحتفاظ بهذه السندات، فتقع هذه الحالة لما تتبع عملية المقدمات الجزئية للأصول بمنح مجاني للسندات، كتمويل لمقدمات شركاء الشركة المتنازلة عن أصولها. و سوف يأتي الحديث عنها عند التعرض إلى الرخصة الخاصة، و التي يعفى بموجبها الشركاء من هذا الواجب.

يعد إجراء الرخصة جدّ منطقي، حيث يعتبر من الواجب مراقبة الوضعية القانونية للاستثمارات الأجنبية تفاديا لضياع موارد جبائية، خاصة لما تكتسي الشركات المستثمرة طابع شركات متعددة الجنسيات. و تسمح الرخصة للشركات الأجنبية في فرنسا من الاستفادة من إعفاء جبائي لفوائض القيم، و هذا على إثر التنازل اللاحق للسندات التي سلمت لها كمقابل للمقدمات. بينما لم يتعرض المشرع الجزائري لهذا الإجراء، على الرغم من تواجد شركات أجنبية بالجزائر. و الذي من شأنه أن يكفل لها محاربة الغش و التهرب الجبائي، و لاسيما مع توقيع الجزائر على اتفاقية التعاون مع العديد من الدول في المجال الضريبي[5]. و من المؤكد أنّها سوف تبرم في المستقبل القريب العديد من الاتفاقيات مع دول أخرى، لكون انفتاحها على السوق العالمي يحتم ذلك.

يحال فيما يتعلق بشروط منح الرخصة و السلطة المختصة لقبولها إلى ما قيل عند تناول تطبيق النظام الجبائي للاندماج على الانفصال، و ننتقل إلى الرخصة المخول للشركاء المطالبة بها.

[1-] Collectif de la revue fiduciaire, Dictionnaire fiscal, *op.cit*, n° 395, p.91.

[2-] M. CHADEFAUX, sous la direction de J.P.CAZIMIR, *op.cit.*, n° 885, p.332.

[3-] « *Eléments de passif attachés à l'activité apportée, éléments de "bas de bilan" etc.* »; v.en ce sens Collectif de la revue fiduciaire, Régime fiscal des sociétés, *op.cit.*, n° 1560, p.487.

[4-] Doc.adm.13 D 2213-6; cité par M.CHADEFAUX, sous la direction de J.P.CAZIMIR, *op.cit.*, n° 884, p.332.

[5-] المرسوم الرئاسي رقم 02-121 المؤرخ في 7 أفريل 2002 يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية و حكومة الجمهورية الفرنسية، قصد تجنب الازدواج الضريبي و تفادي التهرب و الغش الجبائي و وضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل و الثروة و التركات الموقعة بالجزائر في 17 أكتوبر1999، ج.ر ل 10 أبريل 2002، العدد 24، ص.3.

ثانيا: الرخصة الخاصة بالشركاء

تتعلق الرخصة الممنوحة للشركاء بالسندات الموزعة عليهم بمناسبة عملية إعادة الهيكلة الواقعة بمقتضى المقدمات الجزئية للأصول، و لا يعد هذا المنح توزيعا للمداخيل المنقولة وفقا للقانونين الجزائري و الفرنسي[1]. و إن كان المشرع الجزائري لم ينص على هذا الإجراء، و الذي بموجبه تمنح تسهيلات جبائية للشركاء، إلاّ أنّه ساير موقف القانون الجبائي الفرنسي بخصوص استبعاد الحصص أو السندات المقدمة على الشركاء من دائرة المداخيل المعتبرة موزعة. يفترض إذن، خضوع هذه الأخيرة للضريبة بناء على هذه الصفة، و ذلك باتخاذ الشركات المساهمة في العملية شكل شركة ذات المسؤولية المحدودة أو شركة أسهم[2].

و لم يقرن المشرع الجزائري عملية التوزيع (المنح) بأي أجل على خلاف نظيره الفرنسي، الذي أوجب وقوعه في مهلة أقصاها سنة من تاريخ تحقيق المقدمات[3]. اكتفى قانون الضرائب المباشرة الجزائري بفرض على الشركاء الاكتتاب بتصريح خاص بها قبل الفاتح أفريل من كل سنة إلى مفتش الضرائب المباشرة[4]. و ذهب قانون المالية الفرنسي لسنة 2002 إلى السماح للشركات المقدمة التحرر من الالتزام بالاحتفاظ بالسندات المقدمة لمدة 3 سنوات و المستفيدة من إعفاء ضريبي[5]، على شرط وجود تناسب بين السندات المسلمة و حقوق الشركاء في رأس المال[6]. و يخضع تسليم الرخصة إلى نفس الشروط القانونية المقررة فيما يخص الرخصة الأصلية، و التي بموجبها طبق النظام الجبائي للاندماج. و تصدر عن نفس السلطة أي وزارة الاقتصاد و المالية المؤهلة لمنحها أو رفضها أو سحبها. و يترتب عن مخالفة الشروط القانونية سحب الرخصة، و يصبح الشركاء في الوضعية الجبائية التي كان من المفروض عليهم شغلها لو أنّ العملية لم تستفد من هذا الامتياز، و الأخطر من ذلك أنّه يترتب عن مخالفة الالتزام بالاحتفاظ توقيف تطبيق النظام الجبائي للاندماج على العملية الأصلية للمقدمات الجزئية للأصول[7].

و يشار إلى عدم تعرض المشرع الجزائري لحالة المنح المجاني للسندات إلى مؤسسة بصفتها شريكة في رأس مال الشركة المقدمة على عكس المشرع الفرنسي الذي عالج هذه المسألة[8]. استعمل قانون الضرائب المباشرة في جلّ أحكامه عبارات واسعة كالأعضاء دون تحديد

---

[1]- Art 115 al 2 C.G.I (FR); rapp.art 49 al 1- 2 C.I.D.

[2]- المادة 49 ق.ض.م و التي تحدد قائمة المداخيل التي لا تعتبر موزعة، و المادة 51 الفقرة 2 المقطع أ ق.ض.م و الخاصة بإعفاء السندات من الضريبة على أرباح الشركات.

[3]- Art 115 -2 C.G.I (FR).

[4]- المادة 53 ق.ض.م.

[5]- Collectif de la revue fiduciaire, Régime fiscal des sociétés, *op.cit.*, n° 1570, p.490; v. aussi bo 13-D-1-03.

[6]- Collectif de la revue fiduciaire, Dictionnaire fiscal, *op.cit.*, n° 403, p.101.

[7]- Collectif revue fiduciaire, Régime fiscal des sociétés, *op.cit.*, n°s 1570 à 1573, pp.491 et 492; v.aussi art 1649 nonies C.G.I (FR).

[8]- Collectif de la revue fiduciaire, Dictionnaire fiscal, *op.cit.*, n° 404, p.101; v.aussi art 115-2-2 A C.G.I (FR) et bo 13 D-103, n° 20.

طبيعتهم، هل هم شركاء أو مساهمون، أشخاص طبيعيون أم معنويون؟[1] و يبقى يتوافق التشريع الجزائري مع الفرنسي بخصوص المداخيل المعتبرة الغير الموزعة، و التي تتجلى في التسديدات لقيمة المقدمات أو علاوات الإصدار، و التي وزعت بشأنها الأرباح و الاحتياطات الخاصة بها سابقا مع استثناء الاحتياط القانوني[2].

خاتمة الفصل الأول:

يبدو من خلال دراسة طبيعة الأنظمة الجبائية الخاصة بالعمليات المماثلة للاندماج أي الانفصال و المقدمات الجزئية للأصول، عدم وجود اختلافات و تباينات بين الأنظمة السارية عليها، و بين تلك السارية على الاندماج. و المسألة الوحيدة المؤكدة هي أنّ تطبيق النظام الجبائي للاندماج في

القانون الجبائي الجزائري يتوقف على مشاركة شركات الأموال الخاضعة بطبيعة الحال لنظام الضريبة على أرباح الشركات في عمليات الانفصال و المقدمات الجزئية للأصول، و ذلك على غرار عملية الاندماج. و لم يسمح القانون الجبائي الجزائري للشركات التجارية من تدارك تخلف الشروط القانونية لتطبيق هذا النظام الجبائي بحصولها على رخصة مثلما فعله القانون العام للضرائب الفرنسي في حق كل من الانفصال و المقدمات الجزئية للأصول، و ربّما يكون لهذا الامتياز محلا للوجود مستقبلا بالجزائر.

يحظى النظام الجبائي الخاص بتجمع الشركات، و الذي يمثل شكلا آخرا لإعادة الهيكلة المؤسساتية بأهمية معتبرة في القانون الجبائي نظرا للامتيازات الجبائية التي يمنحها، لذا سوف تتم دراسته في الفصل الثاني.

---

[1]- المادة 51 ق.ض.م.

[2]- Art 112-C.G.I (FR); rapp.art 49 al 1-1 C.I.D.

الفصل الثاني: تجمع الشركات

يعد تجمع الشركات حقيقة فعلية أكثر منها قانونية، فيلاحظ بالرجوع إلى كل من القانون التجاري الجزائري و قانون الشركات الفرنسي غياب نصوص قانونية تتكلم عن تجمع الشركات ككيان مؤسساتي متمتع بالشخصية القانونية. و عليه يتبادر السؤال التالي: لماذا عمل القانون الجبائي الجزائري و على غرار نظيره الفرنسي على تقنين نظام جبائي خاص به، و ذلك في ظل غياب نظام قانوني له؟ بل أكثر من ذلك لا توجد أي قاعدة في القانون التجاري، تناولت تحديد مفهوم التجمع.

يعود الفضل في وضع تعريف لتجمع الشركات إلى رجال الفقه القانوني و خاصة الجبائي[1]، لكونه تعمق في دراسة الأنظمة الجبائية المخول للتجمع انتهاجها لتسيير جبايته، و إن كان التشريع الجبائي الجزائري لم يضع في الواقع إلاّ نظاما جبائيا واحدا كما سوف يأتي بيانه. يعرف تجمع

الشركات على أنّه: « *مجموع المؤسسات المستقلة من الناحية القانونية، و الموضوعة تحت سلطة نفس المركز المتخذ للقرار الاقتصادي. و في غالب الأحيان تكون الشركة الأم كهيئة مركزة ممارسة للرقابة الاقتصادية و المحددة للسياسة العامة للتجمع*»[2]. يسمح ذلك بإنارة بعض المشاكل المثارة من طرف التجمع، لاسيما مسألة حماية المساهمين ذوي الأقلية في رأس المال الشركات الخاضعة للرقابة[3]. و قد سار معظم الفقهاء في هذا الاتجاه، و الذي نذكر منهم الفقيه Maurice COZIAN بتعريفه للتجمع بأنّه: « *يتكون من جملة الشركات المستقلة، و التي توجد فوقها شركة مسماة الشركة الأم المراقبة و الواضعة للإستراتيجية المشتركة*». ينجم عن هذا المفهوم ثلاثة أمور: أولّها الاستقلالية القانونية لمختلف الشركات التي تتمتع بوجود ذاتي، و تليها المراقبة الممارسة من طرف الشركة الأم، و أخيرا نشوء إستراتيجية مشتركة و مسطرة من قبل الشركة الأم[4]. و يبرر غياب الشخصية القانونية لتجمع الشركات بالاستقلالية القانونية الخاصة بكل شركة من الشركات المكونة له، الأمر الذي لم يشأ به المشرع التشكيك في الصفة الحقيقية لهذه الشركات،

---

[1]- زيادة على القانون المحاسبي الذي تناول تحديد مفاهيم عديدة و الخاصة بتجمع الشركات، كمفهوم طرق التدعيم، ص. 51.

[2]- J.DELGA, Le droit des sociétés, Dalloz, Paris, 1998, p.329.

يجب التمييز من الناحية القانونية بين تجمع الشركات Les groupes و التجمعات Les groupements, إذ أنّ هذه الأخيرة يعترف لها القانون التجاري بالشخصية القانونية. تنشأ التجمعات بين شخصين اعتباريين أو أكثر لفترة محددة خلافا لما هو الحال بالنسبة لتجمع الشركات و الذي غالبا ما يكون له صفة تجمع مالي، بناء على تسييره لرؤوس أموال كبيرة. كما أنّ المشرع الجزائري لم يضع للتجمعات نظاما جبائيا خاصا بها، بالمقارنة مع تجمع الشركات. و يتبين من استقراء مواد القانون التجاري أنّه لا تخضع الشركات المكونة للتجمعات لأي سلطة عليا، على شكل شركة قابضة أو شركة أم، فكل شركة مستقلة عن الأخرى الاستقلالية التامة. و تعد نقطة الاستقلالية القانونية نقطة جوهرية في استظهار الاختلاف القائم بين التجمعات و تجمع الشركات، هذا الأخير الذي يتميز بتبعية الشركات الفرعية للشركة الأم. راجع المواد 796 إلى 799 مكرر 4 من ق.ت.

[3]- M.COZIAN, A.VIANDIER et Fl.DEBOISSY, *op.cit.*, n° 1946, pp.721 et 722.

[4]- M.COZIAN, M. PETIT JEAN et G.CHARRE, Expertise comptable, Gestion financière, Principes, Etudes de cas et solutions, 4 ème éd, L.C.C, Paris, 1993, p.691.

بتجريدها من الشخصية المعنوية. و ذلك حتى في الحالات القصوى، أين تكون الشركة حائزة على الصعيد الاقتصادي لنسبة 100٪ من رأس مال شركتها الفرعية[1].

يذهب القانون التجاري الجزائري نحو عدم الإقرار لتجمع الشركات بالشخصية القانونية كما سبق الذكر. في حين يسير القانون الجبائي في اتجاه معاكس، فتزايد هذه الكيانات إن صح التعبير في الآونة الأخيرة في القطاع الاقتصادي الجزائري، دفع بالمشرع الجبائي إلى التدخل في سبيل توقيع الضريبة على الأرباح التي تحققها. حيث قنن لها في هذا الصدد نظاما جبائيا معروفا تحت تسمية نظام الميزانية المدعمة، لكن يبقى العمل به متوقفا على قبوله من طرف شركات التجمع. و لن يفتح لها في غياب تطبيق هذا النظام المجال للمطالبة بنظام آخر، إذ تظل كل شركة من شركات التجمع ملزمة بتقديم تصريح جبائي خاص بالنتائج المحققة من قبلها. خلافا للتشريع الفرنسي الذي منح لها الحق في اختيار نظام ثاني يتجسد في نظام شركات الأم[2].

ينصب الاهتمام إذن، إلى معرفة طبيعة نظام الميزانية المدعمة لظهور عدد لابأس به من تجمع الشركات بالجزائر[3]. غير أنّ عدد الشركات التي اختارت هذا النظام، و أدرجته حيز النفاذ تعد

قليلة، و تقتصر في معظمها على القطاع العام[4]. تدفعنا هذه الظاهرة إلى التساؤل عن سبب هذا النفور؟ ترجع العلّة في ذلك حسب رأينا إلى نقص الدراية بحقيقة الجباية، و بل التخوفات الكثيرة

[1-] J.DELGA, *op.cit.*, p. 337.

[2-] P.SERLOOTEN, *op.cit.*, n° 433, p.303.

[3-] يذكر منها على سبيل المثال: تجمع S.N.T.F الشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية، تجمع C.N.A.N الوكالة الوطنية الجزائرية البحرية، و يتضمن هذا الأخير إضافة إلى الشركة الأم و الشركتين الفرعيتين السابقتين المتجسدتين في NASHCO و NASEC الناشطتين في ميدان العمولة و لوجيستيك الحويات شركات فرعية أخرى. حيث وقع تأسيس خمسة شركات فرعية أصبحت تعمل انطلاقا من تاريخ جانفي 2005، و يتعلق الأمرب:CNAN-MED Spa الشركة الفرعية لنقل البحري للبضائع لمنطقة البحر الأبيض المتوسط، و CNAN-NORD Spa الشركة الفرعية لنقل البحري للبضائع لمنطقة أوروبا الشمالية و تركيا و أمريكا، CNAN-BULK Spa الشركة الفرعية لنقل البضائع المتجانسة، ALGERIAN SHIP MANAGEMENT COMPANY Spa (ASMC) الشركة الفرعية المكلفة بالتسيير البحري و التقني للسفينة، CNAN maintenance EURL الشركة الفرعية المكلفة بصيانة السفن. و قد تم تأسيس شركة فرعية سادسة في 1 جويلية 2005 و يتعلق الأمر ب CNAN MAGHREB LINE المكلفة بنشاط النقل البحري للمسافرين. يمكن أيضا ذكر تجمع آخر هو التجمع الوطني للخزفGROUPE E.C.OUEST الذي يشتمل على 5 شركات فرعية وطنية و هي: الشركة الفرعية تنس CERAMITénés، الشركة الفرعية للغزوات CERAMITGhazaouet، الشركة الفرعية رمشي CERAMIRemchi، الشركة الفرعية CAROSOL (projet)، الشركة الفرعية CERAMIS (projet), أنظر فيما يخص تجمع C.N.A.N إلى:
Le PHARE maritime, CNAN Group, Etat des lieux et perspectives, K.G.N, Alger, n° 76, Août 2005, p.10.

[4-] إضطرت الجزائر إلى إنشاء المجلس الوطني لمساهمات الدولة، هذا الأخير الذي يسهر على تسيير رؤوس أموال التابعة لها، بموجب المؤسسات العمومية الاقتصادية. و لتحقيق ذلك كون تجمعا للشركات و المؤسس بشكل هرمي، يشتمل هذا الأخير على شركة أم و شركات فرعية، و المتمثلة في المؤسسات العمومية الاقتصادية:
M.SALAH et F.ZERAOUI, *op.cit.*, n° 2, pp. 219 et 221.

التي قد تبديها الشركات التجارية، و كذا الأشخاص الطبيعيين من خوض أي تجربة جديدة في المجال الضريبي، متنازلين بذلك عن الإعفاءات المقررة لفائدتهم قانونا[1].

يقوم نظام الميزانية المدعمة على ركائز جبائية فريدة من نوعها، و له ميدان تطبيق محدد، كما يقترن تطبيقه بجملة من الشروط، و التي عند توفرها يدخل حيز النفاذ. غير أنّ توافر هذه الأخيرة في بداية حياة التجمع، لا يعني الاستمرار في متابعة هذا النظام طوال عمر التجمع. الأمر الذي يحتم دراسة حالة الخروج منه و توقيفه.

المبحث الأول: الإطار القانوني لنظام الميزانية المدعمة

ظهر نظام الميزانية المدعمة في التشريع الجزائري بموجب قانون المالية لسنة 1997[2]، و لم يحظ تجمع الشركات التجارية قبل هذا التاريخ بأي نظام جبائي معين. و كانت تلزم الشركات المكونة للتجمع في ظل هذا الفراغ القانوني، بتقديم كل واحدة منها على إنفراد تصريحا جبائيا خاصا بالنتائج التي تحققها، بما فيهم نتائج الشركة الأم. و جاء القانون المحاسبي الجزائري لاحقا بمخطط خاص بتجمع الشركات لتجسيد نظام الميزانية المدعمة، و الذي تضمن في حقيقة أمره تكييف المخطط

الوطني للمحاسبة لعام 1975 على الشركات القابضة و توحيد حسابات المجمع، و كان ذلك بموجب قرار 9 أكتوبر1999[3]. و يشكل هذا المخطط وثيقة قانونية في غاية الأهمية، إذ تناول المشرع عبرها أربعة محاور أساسية لمحاسبة التجمع[4]. و يضاف إلى هذه النصوص القانونية

---

[1] - و يصلح هذا القول أيضا على ما كان عليه نظام الرصيد الجبائي قبل إلغائه من طرف المشرع الجزائري، إذ أنّ القليل من الشركات التجارية كانت تتمسك بتطبيقه، أنظر: المادة 87 مكرر ق.ض.م المعدلة بموجب المادة 9 ق.م لسنة 1998 و المادة 9 ق.م لسنة 1999، و المادة 13 ق.م لسنة 2003 و التي على إثرها ألغي ميكانيزم الرصيد الجبائي فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي و المادة 147 مكرر ق.ض.م المعدلة بموجب المادة 19 من ق.م لسنة 2003 المؤرخ في 24 ديسمبر 2002، ج.ر ل 25 ديسمبر 2002، العدد 86، ص.5 و7. و حسب المعلومات التي تلقيناها من الإدارة الجبائية "وهران الغرب". حيث أنّه نظرا لتعقيدات نظام الرصيد الجبائي، و سوء استعماله من قبل الشركات التجارية، فإنّها كثيرا ما كانت تجتنب هذه الأخيرة تطبيقه. على الرغم من كونه يحقق مصلحتها، حيث يهدف إلى تفادي مخاطر الازدواج الضريبي، على إثر التوزيعات اللاحقة للأرباح التي سبق و أن خضعت للضريبة، أنظر في ذلك إلى:

Mémento pratique FRANCIS LEFEBVRE, Fiscal 2000, Ed Francis Lefebvre, Levallois, n° 3665, p.557.

[2]- المواد 14 و 15 و 18 و 19 و 24 و 36 من أمر 96-31 ل 30 ديسمبر 1996 المتضمن قانون المالية ل 1997، ج.ر ل 31 ديسمبر1996، العدد 85، ص 7، و 8، و 9، و 12 و المنشئة للمادة 138 مكرر و المتممة للمواد 142 الفقرة 1 و 169 بالفقرة 3 و 173 الفقرة 3 و المنشئة للمادة 219 مكرر ق.ض.م، إضافة إلى المادة 347 رابعا ق.ت.س.

[3]- القرار المؤرخ في 9 أكتوبر سنة 1999 المتضمن توافق المخطط الوطني للمحاسبة مع نشاط الشركات القابضة و تجميع حسابات المجمع، ج.ر ل 22 ديسمبر 1999، العدد 91، ص3. يعرف تجمع الشركات في هذا المخطط المحاسبي بمصطلح المجمع. و كان من المفروض الاستقرار على التسمية التي استعملها قانون الضرائب المباشرة و المحررة باللغة الفرنسية، بناء على كونها الأصح في الإتباع، ذلك أنّ هذه الصياغة الأخيرة استعملت عبارة (Groupe) تأسيسا على كون القانون الجبائي القانون الأول الذي جاء بهذا المصطلح.

[4]- حيث بدأ بتحديد قائمة الحسابات أو كما سماها مدونة الحسابات، ثم طريقة ترزيمية للعمليات ما بين التجمع، و تلاها محور خاص بالمصطلحات التفسيرية و قواعد استعمال الحسابات الخاصة و لاسيما المتعلقة بالتجميع، و أخيرا وثائق الملخصات، أنظر المادة 2 من المخطط المذكور آنفا. سوف تكون هنالك عودة إلى هذا المخطط من القرار المؤرخ في 9 أكتوبر 1999 المتضمن كيفية إعداد و تجميع حسابات المجمع[1]. و يعرف القانون الجبائي الجزائري نظاما جبائيا واحدا خاص بتجمع الشركات كما سبق الذكر و المتمثل في نظام الميزانية المدعمة. بينما وضع المشرع الفرنسي نظاما جبائيا آخرا قبل اعتماده لنظام الميزانية المدعمة و المتمثل في نظام شركات الأم، و كان ذلك سنة 1920 بصفته النظام الجبائي الأول من نوعه المسير لجباية تجمع الشركات، و الهادف إلى الوقاية من مخاطر الفرض الجبائي المزدوج لقسيمات الأرباح الموزعة من طرف الشركات الفرعية لفائدة الشركة الأم[2]، ثم تباشر هذه الأخيرة توزيعها على شركائها، فيقوم هذا النظام على ميكانيزم الرصيد و القرض الجبائيين و اللذين متى طبقا تتخلص الشركة التجارية من استحقاق التسبيقة الضريبية على الأرباح المحققة من طرفها[3]. و يتم التوصل عبر آليته إلى التخلص من الشاشة الجبائية المشكلة من قبل الشركة الأم، فتخضع قسيمات الأرباح مرة واحدة للضريبة على أرباح الشركات، و كأنّ الشركات الفرعية هي التي توزعها مباشرة إلى شركاء أو مساهمي الشركة الأم دون وساطة هذه الأخيرة[4].

يعرض القانون العام للضرائب الفرنسي إضافة إلى نظام شركات الأم و نظام الميزانية المدعمة نظامين جبائيين آخريين اللذين لهما امتداد دولي، و المتجسدين في نظام الربح العالمي و نظام الربح المدعم. يعمل بهما بشأن الشركات الفرنسية المعترف لها بذلك بمقتضى رخصة تسلمها وزارة الاقتصاد و المالية من أجل تحديد الوعاء الضريبي الناجم عن تحقيق و توزيع النتائج المحصلة، سواء تلك النابعة من نشاطاتها المباشرة أو الغير المباشرة الموجودة بفرنسا أو بالخارج. يقوم النظام الأول على أساس الترخيص للشركات التجارية بضم إلى نتائجها الفرنسية نتائج نشاطاتها

المباشرة الموجودة بالخارج مقابل إجراء عملية خصم بين الضريبة على أرباح الشركات المدفوعة بالخارج و الضريبة الفرنسية المماثلة لها[5]. و يختلف نظام الربح العالمي عن نظام الربح المدعم في كون هذا الأخير لا يشمل الأرباح المحققة في الخارج و الناجمة عن أنشطة

حين إلى أخر، في سبيل إظهار بعض العمليات التي قد تقع بداخل التجمع و انعكاساتها على جبايته و كذا محاسبته، و لاسيما في تحديد الناتج الإجمالي الخاضع للضريبة. تأسيسا على أنّه لا يمكن فهم الجباية بمعزل عن المحاسبة التي تهدف إلى إعطاء صورة حقيقية عن المداخيل و الأرباح المحققة من قبل الشركات، إلاّ أنه تبقى دراستنا دراسة قانونية بالدرجة الأولى.

[1]- القرار المؤرخ في 9 أكتوبر سنة 1999، يحدّد كيفيّات إعداد و تجميع حسابات المجمّع، ج.ر ل 8 ديسمبر 1999، العدد 87، ص.11.

[2]- M. COZIAN, *op.cit.*, n° 930, p.237.

[3]- Collectif de la revue fiduciaire, Dictionnaire fiscal, *op.cit.*, n° 5290, p.866 ; « *Pour les redistributions effectuées par les sociétés mères de ces dividendes, les crédits d'impôts attachés aux dividendes qui ont été exonérés d'IS sont imputables : -sur le précompte éventuellement exigible, pour les distributions mises en* paiement *jusqu'au 31 décembre 2004.*

-sur le prélèvement exceptionnel de 25٪ pour les redistributions mises en paiement à compter du 1er janvier 2005. Il en est de même pour les avoirs fiscaux attachés aux dividendes encaissés jusqu'au 31 décembre 2004 dans le cadre du régime des sociétés mères et qui sont redistribués. Il faut préciser que le prélèvement exceptionnel constitue une créance sur l'Etat imputable par tiers sur le solde de l'IS du au titre de ces trois exercices suivants. L'excédent non imputé est remboursable par tiers au titre de ces exercices»; cité par Collectif de la revue fiduciaire, Régime fiscal des sociétés, *op.cit.*, n° 917 et n° 1091, pp.283 et 342.

[4]- J.Y.MERCIER et B. BLAGNET, *op.cit.*, n° 1121, p.415.

[5]- Arts .103 à 114 A II C.G.I (FR); « *Par établissements, pour l'application de ce régime, il faut entendre les exploitations directes, sans personnalité juridique distincte. Il s'agit donc de succursales, bureaux, comptoirs, usines, installations permanentes de toute nature n'ayant pas la personnalité juridique. Ce régime du bénéfice mondial correspond donc à une seule dérogation, celle du principe de territorialité*»;

الشركات المباشرة، و إنّما أيضا نتائجها الغير المباشرة أي المسجلة من طرف شركتها الفرعية الفرنسية و الأجنبية[1]. و من المحتمل أن يجد هاذان النظامان إطارا قانونيا لتطبيقهما بالجزائر في المستقبل القريب مع زيادة حجم الشركات المستثمرة بالجزائر خصوصا الأجنبية منها. و إن كانت هذه الأخيرة سوف تتمسك لا محالة من إعمال أنظمتها الجبائية فوق التراب الوطني، لاسيما أنّ الشركات التي أسستها بالجزائر، لا تغدو مجرد كونها فروعا لا أكثر تابعة لشركات أم و الغير المستقرة بالجزائر. و غالبا ما سوف يحصل التدعيم الجبائي للميزانيات بالخارج، إذا لم يقع في كل الحالات، و ذلك تبعا لمكان تواجد المقر الرئيسي للشركة المعنية[2]. و تجدر الإشارة إلى أنّ نظام الميزانية المدعمة لم يدخل في القانون العام للضرائب الفرنسي حيز التطبيق إلاّ في سنة 1988[3]، و الذي من الأجدر تسميته بنظام الضم الجبائي، تقيدا بالترجمة الحرفية للمصطلح الجبائي من اللغة الفرنسية إلى العربية، حتى و لو اشتمل في الواقع على مفهوم قانوني مماثل لنظام الميزانية المدعمة المقنن في التشريع الجزائري وفقا لما سوف يأتي بيانه. إذن، من الثابت على ضوء أحكام القانون الجزائري وجود نظام جبائي واحد خاص بتجمع الشركات و المتجسد في نظام الميزانية المدعمة، و الذي يعتبر النظام التاريخي و الأول من نوعه المسير لجبايته.

تطرق قانون الضرائب المباشرة إلى نظام الميزانية المدعمة عبر تحديد مفهومه، و كذا الشروط التي يستلزمها ذلك.

المطلب الأول: مفهوم نظام الميزانية المدعمة

يشتمل نظام الميزانية المدعمة على مفهوم جبائي معين يختلف عن باقي الأنظمة الجبائية المعمول بها.

تناول قانون الضرائب المباشرة تعريف تجمع الشركات في المادة 138 مكرر الفقرة 3 بقوله: « *كل كيان اقتصادي مكون من شركتين أو أكثر ذات أسهم مستقلة قانونيّا، تدعى الواحدة منها " الشركة الأم" تحكم الأخرى المسماة "الأعضاء" تحت تبعيتها، بامتلاكها المباشر ل 90٪ أو أكثر من الرأسمال الاجتماعي، و الذي لا يكون الرأسمال ممتلكا كليا أو جزئيا من طرف هذه الشركات أو نسبة 90٪ أو أكثر من طرف شركة أخرى يمكنها أخذ طابع الشركة الأم* »[1].

G.DEPALLENS et J.P.JORD, Collection fondée par R.GOETZ-GIREY et dirigée par G.TRIOLAIRE, Administration des entreprises, Gestion financière de l'entreprise, 10 ème éd, Sirey, Paris, 1990, p.548.

1- G.DEPALLENS et J.P.JORD, *op.cit.*, p.548.

2- المسألة التي تفسر التوجه الجديد للجزائر نحو قواعد المحاسبة الدولية، هذه الأخيرة القائمة على اعتماد القيم الحقيقية في المحاسبة. في حين أنّ المخطط الوطني للمحاسبة لسنة 1975 مبني على القيم المحاسبية، و الذي يعد أفضل من القواعد الجديدة و المزمع تطبيقها من طرف الجزائر، نظرا لتعلق هذه الأخيرة بالشركات المسعرة بالبورصة من جهة. بينما لا تعرف ساحة الأعمال الجزائرية، عدد معتبر من الشركات المسعرة في البورصة على النحو الذي يفرض عليها هذا التبني الجديد للقواعد المحاسبية. و تجد العلة في ذلك إلى ضغوطات التي تلقتها الجزائر من طرف الشركات الأجنبية و الراغبة بالإستثمار بالجزائر، و التي طلبت منها إحداث تغييرات على نظامها الجبائي و المحاسبي حسب ي.جلولي، محاضرات المحاسبة، غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة وهران، 2006.

3- Art. 209 Quinquies C.G.I (FR); v.aussi J.RAFFEGEAU, P.DUFILS, J.CORRE et D. DE MENONVILLE, Comptes consolidés, Solutions françaises et internationales, Ed Francis Lefebvre, Paris, 1989, n° 1162, p.29.

يظهر من خلال هذا التعريف ضرورة تكون التجمع على الأقل من شركتين إثنتين شرط أن تحتل إحداهما مركز الشركة الأم، و ذلك بامتلاكها لنسبة 90 ٪ فأكثر من رأس مال باقي الشركات الفرعية بصفة مباشرة دون أي وسيط آخر، يمكن له اكتساب صفة الشركة الأم. و الملاحظ هو وجود اختلاف بين أحكام كل من القانون التجاري و القانون الجبائي و المحاسبي حول مفهوم الشركة الأم، و النسب التي يشترطها كل قانون من هذه القوانين لإضفاء هذه الصفة على شركة معينة[2]. و سوف تكون هنالك عودة إلى هذه المسألة، عند التعرض إلى الشروط الواجب على الشركة الأم إستفائها لتطبيق نظام الميزانية المدعمة على كل شركات المكونة للتجمع.

نصت المادة 138 مكرر الفقرتين 1 و 2 من قانون الضرائب المباشرة على مفهوم نظام الميزانية المدعمة بقولها: « *يمكن لتجمعات الشركات مثلما هي محددة في صلب هذه المادة، أن تختار الخضوع لنظام الميزانية الموحدة، بإستثناء الشركات البترولية. التوحيد يعني به الذي يجمع مجموع حسابات الميزانية، الاختيار يتمّ من طرف الشركة الأم و يكون مقبولا من طرف مجموع الشركات الأعضاء، و هو لا يقبل التراجع لمدّة أربع (4) سنوات*». يعد التعريف القانوني الذي آتى به المشرع الجبائي الجزائري غامضا، و لا يعبر عن حقيقة الغايات الجبائية التي يهدف إليها نظام الميزانية المدعمة، إذ اقتصر هذا التعريف على استعمال عبارة توحيد مجموع حسابات الميزانية. و يتضح بالرجوع إلى القانون الجبائي الفرنسي تعريف هذا الأخير لنظام الميزانية المدعمة في المادة 223 أ منه، و التي جاء فيها أنّه: « *يمكن للشركة الأم أن تجعل من نفسها المدينة الوحيدة بالضريبة على أرباح الشركات على نتائج شركات التجمع المؤسس من طرف الشركة الأم و الشركات، التي*

تمتلك نسبة 95٪ من رأس مال الشركات الفرعية و بصفة متواصلة أثناء قيام النشاط، و هذا بطريقة مباشرة أو غير مباشرة بواسطة شركات التجمع»[3]. و يستخلص من المقارنة بين مفهوم نظام الميزانية المدعمة في القانونيين الجزائري و الفرنسي، أنّ الأحكام الجبائية الجزائرية لا تهدف حسب رأينا إلى جعل من الشركة الأم المدينة الوحيدة بالضريبة على أرباح الشركات، على عكس القانون الفرنسي الذي ابتغى ذلك، و هذا على كل النتائج المحققة من طرف شركات التجمع الداخلة في مسح التجمع périmètre d'intégration[4]. و قد أكد المشرع

---

[1]- كان على المشرع الجزائري استخدام عبارة تجمع الشركات عوض تجمعات الشركات، و ذلك في الفقرة 1 من المادة 138 مكرر ق.ض.م.

[2]- سوف يتم تحليل هذه المسألة عند التعرض إلى الشروط الواجب على الشركة الأم إستفائها لتطبيق نظام الميزانية المدعمة على كل الشركات المكونة له. إذ، اكتفى المشرع التجاري في المادة 729 الفقرة 1 ق.ت باشتراط حيازة الشركة لنسبة 50٪ فأكثر لإضفاء عليها صفة الشركة الأم إلى جانب اعتماده على مفاهيم أخرى كمفهوم الشركة المساهمة التي تقل نسبة حيازتها لرأس المال عن 50٪ أو تساويها وفقا للمادة 729 الفقرة 2 القانون التجاري و الشركة القابضة طبقا للمادة 731 ق.ت. في حين اشترط قانون الضرائب المباشرة امتلاكها لنسبة 90٪ فأكثر من رأسمال الشركة الفرعية.

[3]- Art 223 A al 1 C.G.I (FR): «*Une société peut se constituer seule redevable de l'impôt sur les sociétés du sur l'ensemble des résultats du groupe formé par elle- même et les sociétés dont elle détient 95 p 100 au moins du capital de manière continue au cours de l'exercice directement ou indirectement par l'intermédiaire de sociétés du groupe* ».

[4]- Collectif de la revue fiduciaire, Dictionnaire fiscal, *op.cit.*, n° 3291, p.563.

الجزائري هو الآخر على امتداد هذا التدعيم إلى كافة شركات التجمع[1]. تلتزم كل شركة من شركات التجمع بالتصريح بنتائجها إلى الشركة الأم، ثم تقدم هذه الأخيرة تصريحا لمجمل نتائج التجمع مع إجراء مقاصة بين الأرباح و الخسائر، على النحو الذي يتم فيه احتساب الناتج الصافي المحرر[2]، هذا الأخير الذي يعتمد في تحديده على المبلغ الجبري للنتائج المصرح بها، و الغير المدفوعة من طرف كل شركة من شركات التجمع[3]. يتحقق هذا التدعيم من الناحية العملية عن طريق مسك حسابات مدعمة[4]، و التي لا وجود لتعريف دقيق لها في القانون الجبائي الجزائري. بينما عرفها القانون التجاري بأنّها: « *تقديم الوضعية المالية و نتائج مجموعة الشركات و كأنّها تشكل نفس الوحدة. و تخضع لنفس قواعد التقديم و المراقبة و المصادقة و النشر التي تخضع لها الحسابات السنوية الفردية*»[5]. في حين لم يعط القانون المحاسبي الجزائري أي مفهوم للحسابات المدعمة، بالرغم من تعرضه لمسائل جدّ تقنية و مهّمة في سبيل تحديد الناتج الإجمالي[6]. و لابدّ من التنويه بوجود اختلاف بين مفهوم التدعيم الجبائي و التدعيم المحاسبي. حيث يمكن للشركات التجارية أن تقدم الحسابات المدعمة من الناحية المحاسبية دون أن يتبعها وضع حسابات مدعمة من الناحية الجبائية[7].

و يلاحظ عبر مقارنة أحكام القانون الجبائي و التجاري، إلزام هذا الأخير الشركات القابضة بإعداد حسابات مدعمة و نشرها[8]، فيعد واجبا مفروضا عليها بقوة القانون، كما أخضعها لمراقبة مندوبين للحسابات على الأقل[9]. غير أنّه مع ذلك حصر إعداد هذه الحسابات على الشركات التي تباشر عمليات الادخار العلني أو تلك المسعرة في البورصة[10]، مما يدفعنا إلى التساؤل عن حقيقة هذه الشركات؟ في حين جعل القانون الجبائي متابعة حسابات التجمع بمقتضى الحسابات المدعمة، و من ثم، انتقاء نظام الميزانية المدعمة عبارة عن اختيار جبائي محض، لها الحرية في إتباعه أو العدول عنه، متى انتهت المهلة القانونية لتطبيقه أو طرأ ظرف يحول دون إعماله[11].

يثار الإشكال أمام هذا التضارب بين أحكام القانون الجبائي من جهة، و القانون التجاري و المحاسبي من جهة أخرى حول مدى وجوب مسك الحسابات المدعمة من عدمه. حتى و لو لم تقبل

الشركات الفرعية حسب رأينا الاقتراح الذي تقدمت به الشركة الأم من أجل تطبيق نظام الميزانية المدعمة، إلا أنّها تبقى ملزمة بوضع محاسبة فردية، نظرا لتعدادها ضمن الشركات

---

[1]- المادة 138 مكرر الفقرة 2 ق.ض.م.

[4]- M.COZIAN, A.VIANDIER et Fl. DEBOISSY, *op.cit.*, n° 1985, p.738.

[3]- J.DELGA, *op.cit.*, p.348.

[4]- المادة 138 مكرر الفقرة 2 السالفة الذكر ق.ض.م.

[5]- المادة 732 مكرر 4 ق.ت.

[6]- القرار المؤرخ في 9 أكتوبر 1999 و المتضمن توافق المخطط الوطني للمحاسبة مع نشاط الشركات القابضة و تجميع حسابات المجمع المذكور آنفا، كفارق التدعيم الأول مثلا، ص.12 و 13.

[7]- ي.حلولي، محاضرات المحاسبة، غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة وهران، 2006.

[8]- المادة 732 مكرر 3 ق.ت.

[9]- المادة 732 مكرر 2 ق.ت.

[10]- المادة 732 مكرر 3 السالفة الذكر ق.ت.

[11]- المادة 138 مكرر السالفة الذكر الفقرات 1 و 2 و 6 ق.ض.م.

الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات وجوبا، تأسيسا على ذلك سريان نظام الربح الحقيقي في حقها، أيا كان رقم أعمالها المسجل من قبلها[1].

يعتبر من الصعب الوصول إلى صورة مالية صحيحة عن التجمع بمجرد استقراء الوثائق المالية للشركات المكونة له، إذ يهدف موضوع التدعيم للميزانيات إلى إعطاء تشخيص معمق، و بل كاشف للحقيقة، بعرض الوضعية المالية للتجمع، و من ثم، نتائج المجموع المكون من الشركة الأم و الشركات المرتبطة بها، تأسيسا على كونها تمثل كيانا واحدا[2]. يتضح أنّ التدعيم الذي ابتغاه القانون التجاري للميزانيات هو التدعيم المحاسبي، قبل أن يكون تدعيما جبائيا، و الذي يعد أقل صرامة من الثاني[3]. و يفهم من إشارة القانون التجاري في أحكام المادة 732 مكرر 3 منه إلى الشركات اللاجئة إلى الادخار العلني أو المسعرة في البورصة، انصراف تدعيم الميزانيات في الحقيقة فقط إلى الشركات الواقعة في هذا الإطار. بينما لم يستهدف التدعيم الجبائي الذي نص عليه قانون الضرائب المباشرة بالضرورة ذلك، و لو كانت نية المشرع الجبائي كذلك، لكان تعرض إلى هذه المسألة صراحة، مما يستخلص معه أنّ القانون التجاري جاء أكثر صرامة مما هو عليه الشأن بالنسبة للقانون الجبائي.

و يسير قانون الضرائب المباشرة نحو حرمان الشركات التي لم تستوف الشروط القانونية من الاستفادة من نظام الميزانية المدعمة، إضافة إلى وجود شركات تعتبر مقصية بقوة القانون.

المطلب الثاني: شروط تطبيق نظام الميزانية المدعمة

دققت المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة في شروط تطبيق نظام الميزانية المدعمة، مستهدفة من وراء ذلك حصر حجم الشركات المستفيدة من التسهيلات، و الإعفاءات

الضريبية المهّمة التي خولها هذا النظام الجبائي فقط للشركات التي تشكل تجمع بمعنى الكلمة منعا من وقوع تلاعبات، و أيضا تأسيسا على كون وجود التجمع يعد وجودا فعليا أكثر منه قانونيا[4].

يتوقف تطبيق نظام الميزانية المدعمة على جملة من الشروط، التي يعد البعض منها مشتركا بين كل من الشركة الأم و الشركات الفرعية، و يبقى البعض الآخر متعلقا بالشركة الأم فقط.

---

[1]- المادة 148 الفقرتين 1 و 2 و المادة 153 ق.ض.م.

[2]- M.COZIAN, M. PETIT JEAN et G.CHARRE, *op.cit*., p.691.

[3]- بناء على كون التجمع يظل مستفيدا من نظام الحساب المدعم، حتى و لو حققت إحدى شركاته الفرعية خسائر، بل أكثر من ذلك تبقى هذه الأخيرة عضوة فيه. كما أنّ التدعيم المحاسبي لا يستتبعه تدعيم جبائي لميزانية التجمع بالضرورة حسب ي.جلولي، محاضرات المحاسبة، غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة وهران، 2006.

[4]- M.COZIAN, *op.cit*., n° 930, p.237.

الفرع الأول: الشروط الخاصة بالشركة الأم

يجب على الشركة الأم امتلاك نسبة 90٪ أو أكثر من رأس مال الشركات الفرعية، و ذلك بصفة مباشرة دون وساطة أية شركة أخرى.

أولا: نسبة امتلاك الشركة الأم لرأس مال الشركات الفرعية

علق المشرع الجزائري على غرار نظيره الفرنسي تطبيق نظام الميزانية المدعمة على امتلاك الشركة الأم لنسبة معينة من أسهم الشركات الفرعية[1]. و مع ذلك لابدّ من الرجوع إلى أحكام القانون التجاري لإظهار الفرق الموجود بين مفهوم الشركة الأم و الشركات التي تملك مساهمات في رأس المال، و كذا الشركات القابضة.

حدد القانون التجاري مفهوم الشركة الأم، بنصه على أنّها تلك الشركة التي تملك نسبة 50٪ على الأقل من رأس مال شركة أخرى، في حين تعتبر الشركة المالكة لنسبة أقل من هذه النسبة مجرد شركة مالكة لمساهمات. و تعتبر من بين الوضعيات التي تحتل فيها شركة ما مركز الشركة القابضة حالة امتلاكها لنصيب من رأس مال شركة ما، على النحو الذي تسيطر فيه على أغلبية الأصوات في الجمعيات العامة[2].

يلاحظ وجود اختلاف في النسب الواجب على الشركات الراغبة في احتلال مركز الشركة الأم في التجمع امتلاكها، فذهب القانون التجاري إلى التساهل مقارنة مع قانون الضرائب المباشرة، إذ اكتفى القانون التجاري بنسبة 50 ٪ لإضفاء عليها هذا الوصف، بينما تشدد القانون الجبائي باشتراطه لنسبة 90 ٪ فأكثر[3]، إذ تظهر هذه نسبة جدّ مبالغ فيها، غير أنّه قد أصاب في صرامته تلك. و يبرر موقفه حسب رأينا في رغبته الرامية إلى التوسيع من المسح الجبائي للتجمع **périmètre**

[1]- Art 223 A al 1 C.G.I (FR); rapp.art 138 bis 1 C.G.I.

[2]- المادتين 729 الفقرة 1 و 731 ق.ت، هذه الأخيرة التي نصت على اعتبار الشركة ما شركة مراقبة في الحالات التالية:

«- عندما تمتلك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا من رأسمال لها يخول أغلبية الأصوات في الجمعيات العامّة هذه الشركة.

- عندما تملك وحدها أغلبية الأصوات في هذه الشّركة بموجب اتفاق مع باقي الشركاء الآخرين أو المساهمين، على ألا يخالف هذا الاتفاق مصالح الشّركة،

-عندما تتحكم في الواقع، بموجب حقوق التّصويت التي تملكها، في قرارات الجمعيّات العامّة لهذه الشّركة،

تعتبر ممارسة لهذه الرقابة عندما تملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزء يتعدى 40٪ من حقوق التّصويت، و لا يحوز أي شريك أو مساهم آخر بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزاءا أكثر من جزئها. تسمى الشركة التي تراقب شركة أو عدّة شركات وفقا للفقرات السّابقة، قصد تطبيق هذا القسم (الشركة القابضة)».

[3]- المادتين 729 الفقرة 1 ق.ت و 138 مكرر الفقرة 3 ق.ض.م.

d'intégration[1]، و من ثم، ممارسة سيطرة فعلية على الشركات الفرعية، مما يستتبعه تبرير التدعيم الجبائي لنتائج شركات التجمع. و إفادة التكتلات المؤسساتية الحقيقية بالإعفاءات، و الامتيازات النابعة من هذا التدعيم للميزانيات دون غيرها[2].

يعتمد القانون المحاسبي هو الآخر على عدّة نسب قانونية خاصة بامتلاك الشركة الأم لرأس مال شركتها الفرعية، حيث لا يقف هذا القانون عند نسبة واحدة، فتتأرجح فيه النسب القانونية لامتلاك الشركة الأم لرأس مال الشركات الفرعية تبعا لنوع المراقبة الممارسة من طرفها. يعرف القانون المحاسبي 3 أنواع من التدعيم: الإدماج الإجمالي و النسبي و بطريقة التكافؤ[3]. و يلاحظ إذن، أنّه حتى و لو أصبحت شركة ما بحيازتها لنسبة 50٪ من رأس مال شركة أخرى في تعداد الشركات الأم وفقا لأحكام القانون التجاري، فلا يحق لها مطلقا التمسك بذلك للمطالبة بنظام الميزانية المدعمة. و تكاد تتطابق النسبة المشترطة في التشريع الجبائي الجزائري مع التشريع الفرنسي، هذا الأخير الذي جعلها بنسبة 95 ٪ فأكثر[4].

يستخلص في الأخير أنّ القانون الجبائي استهدف التوسيع إلى أقصى درجة ممكنة من دائرة المسح الجبائي، حتى يتحقق التدعيم الجبائي بمعنى الكلمة للميزانيات، و لعل ذلك يرتبط بمسألة الإعفاءات و الامتيازات الجبائية التي يقدمها هذا النظام الجبائي. لهذا أوجب على الشركة

---

[1]- « *On entend par le périmètre de consolidation fiscale, l'ensemble des sociétés faisant l'objet de cette consolidation* »; J. RAFFEGEAU, P. DUFILS, J.CORRE et D.DE MENONVILLE, *op.cit.*, n° 1441, p.91.

[2]- Art 223 A als 1 et 2 C.G.I (FR); rapp.art 138 bis al 3 C.I.D.

[3]- حيث هنالك ثلاثة طرق محاسبية للتدعيم حسب المادة 3 من القرار المؤرخ في 9 أكتوبر سنة 1999، يحدد كيفيات إعداد و تجميع حسابات المجمع، السالف الذكر، نصت المادة 1 منه على يلي: « *إنّ حسابات الشّركة القابضة الّتي تمّ تجميعها مع حسابات الشّركات المعنيّة الّتي هي تحت رقابتها تشكّل الحسابات المجمّعة للمجمّع.*». المادة 2: « *يتمّ تجميع حسابات المجمّع حسب نسبة التّبعية، بإدماج إجمالي أو إدماج نسبي أو بطريقة التّكافؤ طبقا لكيفيّات الآتية:*

- تعتمد طريقة الإدماج الإجمالي على الإحلال الكلّيّ لحسابات سندات المساهمة للشّركة القابضة محلّ حسابات الميزانيّة و لنتائج الشّركات المجمّعة المعنيّة لإعداد ميزانيّة واحدة و جدول واحد لحسابات نتائج للمجمّع.

- تسجّل الفوائد المرتبطة بالمساهمات خارج المجمّع في الشّركات المراقبة ضمن خصوم الميزانية المجمّعة.

- تقصى كلّ من الحقوق و الدّيون و التّكاليف و المنتجات و الأرباح على المخزونات داخل المجمّع و أرباح الأسهم المتحصّل عليها من الشّركات الفرعيّة لفائدة الشّركة القابضة المعنيّة، من الحسابات المجمّعة للمجمّع إلاّ إذا كانت مبالغها غير معتبرة.

- تعتمد طريقة الإدماج النّسبي وفقا لنسبة المساهمة المحصّل عليها على إحلال حسابات سندات المساهمة للشّركة القابضة محلّ حسابات الميزانيّة و النّتائج للشّركات المجمّعة و لإعداد ميزانيّة واحدة و جدول واحد لحسابات نتائج المجمّع.
- تعتمد طريقة التّكافؤ على إحلال القيمة المحاسبيّة لسندات المساهمة للشّركة القابضة محلّ حصتها في الأموال الخاصّة بما فيها نتيجة السّنة الماليّة للشّركات الّتي وضعت محلّ التكافؤ.». المادة 3: «*تجمّع حسابات الشّركات الّتي هي تحت رقابة الشّركة القابضة دون سواها حسب مفهوم المادّة 731 من الأمر رقم 96-27 المؤرّخ في 9 ديسمبر سنة 1996 و المذكور أعلاه بطريقة الإدماج الإجمالي. إن حسابات الشّركات الّتي تراقب بعدد محدّد من الشّركاء أو المساهمين حيث تنجم القرارات عن اتّفاق مشترك تجمع حسب طريقة الإدماج النسبيّ. توضع حسابات الشّركات محلّ التّكافؤ في حالة ما إذا كان للشّركة المجمّعة تأثير بارز و هذا بحيازة مباشرة أو غير مباشرة لقسط يعادل على الأقلّ (5/1) حقوق التصويت. تجمع المساهمات الّتي يكون غرضها ماليا محضا حسب طريقة التّكافؤ.*».

[4]- Art 223 A al 1 C. G.I (FR); rapp.art 138 bis al 3 C.I.D.

الأم امتلاك نسبة 90٪ فأكثر من رأس مال الشركات الفرعية، و لا يعني الوصول إلى هذه النسبة السماح لهذه الشركات باعتماد نظام الميزانية المدعمة، بل يجب علاوة إلى ذلك أن يقع هذا الامتلاك بصفة مباشرة.

ثانيا: طريقة امتلاك رأس مال الشركات الفرعية

لا يكفي امتلاك الشركة الأم لنسبة 90٪ أو أكثر من رأس مال الشركات الفرعية، بل يضاف إلى هذا الشرط ضرورة وقوع هذا الامتلاك بشكل مباشر. يجد هذا القيد سنده القانوني في موقف المشرع الجبائي الواضح في المادة 138 مكرر الفقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة بقوله: «... *بامتلاكها المباشر ل 90٪ أو أكثر من الرأسمال الاجتماعي، و الذي لا يكون الرأسمال ممتلكا كليا أو جزئيا من طرف هذه الشركات أو نسبة 90٪ أو أكثر من طرف شركة أخرى يمكنها أن تأخذ طابع الشركة الأم...*». تحرم إذن، الشركة المالكة لنسبة 90٪ فأكثر من رأس مال الشركة الفرعية بصفة غير مباشرة، بواسطة شركة أو عدّة شركات من احتلال مركز الشركة الأم، مثلا: كأن تمتلك نسبة 70٪ مباشرة من رأس المال الشركة الفرعية، و نسبة 20٪ منه عبر شركة أخرى. أراد المشرع الجبائي الجزائري من وراء ذلك استبعاد تجمع الشركات المؤسس على شكل هرمي، أين توجد شركة أم على رأس التجمع، ثم تأتي شركات فرعية و تليها شركات فرعية أخرى تحتها و هكذا[1]، و التي لا يمكن لها الاستفادة في التشريع الجبائي الجزائري من نظام الميزانية المدعمة[2].

و يثبت بالرجوع إلى القانون العام للضرائب الفرنسي تساهل هذا الأخير مع الشركة الأم التي تود المطالبة بنظام الميزانية المدعمة، إذ اكتفى باشتراط حيازة الشركة الأم لرأس مال الشركة الفرعية و بنسبة 95 ٪ فأكثر، و بصفة مستمرة أثناء قيام النشاط و هذا بغض النظر عن أسلوب الحيازة في حد ذاته[3]. و من الثابت أنّ القانون الجبائي الجزائري قد نص على امتلاك الشركة الأم لرأس مال الشركة الفرعية، في حين تكلم القانون العام للضرائب الفرنسي عن حيازة الشركة الأم لرأس مال الشركة الفرعية[4]. و لم يقم المشرع الجزائري بتحديد مدة امتلاك الشركة الأم لرأس المال هذا، هل عند بداية النشاط الذي اعتمد فيه نظام الميزانية المدعمة أو عند نهايته أو طوال سريانه؟ و لم يبين زيادة على ذلك مدى ضرورة امتلاك الشركة الأم لرأس مال الشركة الفرعية بصفة دائمة أم مؤقتة؟ يستوجب حسب رأينا على الشركة الأم امتلاك و بصفة دائمة و مستمرة لرأس مال شركتها الفرعية، و يترتب عن شرط الاستمرارية نتيجة حتمية تتجلى في ضرورة

[1]- *«Cela dit concernant les E.P.E de l'Etat, la législation algérienne retient une organisation pyramidale de la gestion des capitaux de l'Etat .Au sommet, le Conseil national des participations de l'Etat qui coordonne et oriente l'activité des holdings publics. A l'échelle inférieure se trouve le holding public. Ce dernier est une société mère au même titre que le holding privé»;* M.SALAH et F.ZERAOUI, *op.cit*., p.219*;* v.ainsi que l'ordonnance 01-04 du 20 août 2001 relative à organisation, à la gestion et la privatisation des entreprises publiques économiques, J.O.R.A du 22 août 2001, n° 47, p.9; abrogeant l'ordonnance 95-25 du 25 septembre 1995 relative à la gestion des capitaux marchands de l'Etat, J.O.R.A, n° 55, p.5.

[2]- المادة 138 مكرر الفقرة 3 ق.ض.م.

[3]- Art 223 A al 1 C.G.I (FR).

[4]- Art 223 A al 1 C.G.I (FR); rapp.art 138 bis al 3 C.I.D.

امتلاك هذه النسبة طوال قيام الأنشطة المعنية بنظام الميزانية المدعمة. و يجد موقفنا هذا تبريره في فحوى المادة 138 مكرر الفقرة الأخيرة من قانون الضرائب المباشرة، عندما رتب المشرع الجزائري عن تخلف شروط تطبيق نظام الميزانية المدعمة الإقصاء من تجمع الشركات.

و يلتقي القانون الجبائي الجزائري و الفرنسي في مسألة واجب عدم امتلاك الشركات الفرعية لنصيب من رأس مال الشركة الأم سواء كليا أو جزئيا[1]، و إن كان المشرع الجزائري تكلم عن امتلاك رأس المال و ليس حيازته مثلما فعله نظيره الفرنسي. و قد أكد التشريع الجزائري على هذا الأمر سواء تعلق الشأن بشركة فرعية من نفس التجمع أو شركة أجنبية عنه، يمكن لها اكتساب صفة الشركة الأم[2]. و أقام التشريع الفرنسي تمييزا واضحا على أساس نوع الضريبة التي من المحتمل أن يخضع لها الوسيط، فمنع منعا باثا من حيازة رأس مال الشركة الأم من طرف أي شخص اعتباري خاضع للضريبة على أرباح الشركات، بصفة مباشرة أو غير مباشرة، لأنّه لو كان الأمر كذلك لترتب عنه تجريد الشركة الأم من هذه الصفة، و منه استحالة تطبيق نظام الميزانية المدعمة. يختلف الوضع لما يرتبط الشأن بحيازة شخص اعتباري لرأس مال الشركة الأم عن وسيط آخر، ففي مثل هذه الحالة يسمح القانون العام للضرائب الفرنسي بحيازة رأس مال الشركة الأم، حتى و لو كان هذا الوسيط خاضعا للضريبة على أرباح الشركات[3]. و يبقى القانون الجبائي الجزائري يتماشى مع القانون الجبائي الفرنسي في مسألة استبعاد الشركات، و التي لها مساهمات متقاطعة في رأس المال من الاستفادة من نظام الميزانية المدعمة[4]. ومع ذلك لا يعارض القانون الجزائري امتلاك إحدى الشركات الفرعية لنسبة من رأس مال شركة فرعية أخرى من نفس التجمع، و يستنتج ذلك عبر الإعفاء الجبائي المقرر لقسيمات الأرباح الموزعة بين الشركات الأعضاء في التجمع[5].

استهدف المشرع الجزائري من وراء اشتراطه امتلاك الشركة الأم المباشر لرأس مال الشركات الفرعية، و بهذه النسبة الجدّ المرتفعة فرض و بسط السيطرة الجبائية للشركة الأم عليها. و التي تعد في الواقع بتحكمها بنسبة 90 ٪ فأكثر من رأس مال الشركة الفرعية سلطة قانونية قبل أن تكون جبائية.

---

[1]- Art 223 A al 1 C.G.I (FR); rapp.art 138 bis al 3 C.I.D.

[2]- المادة 138 مكرر الفقرة 3 السالفة الذكر ق.ض.م.

[3]- Art 223 A al 1 C.G.I (FR); « *Pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 31. 12.2001, le capital de la société mère peut être détenu indirectement à 95٪ ou plus par une autre personne morale soumise à l'IS»*; Collectif de la revue fiduciaire, Dictionnaire fiscal, *op.cit*., n° 3292, p.564.

[4]- يفترض مثلا: أنّ هنالك شركة أم مكلفة بإنتاج المواد الكهرومنزلية، تملك نسبة 75٪ من رأس مال شركة مكلفة بالتوزيع (شركة فرعية). في حين تحوز هذه الأخيرة على نسبة 25٪ من رأس مال الأولى، مما يجعل كل واحدة منهما شريكة في رأس مال الشركة الأخرى، لذا يمنع على الشركات الأعضاء أن تمتلك رأس مال الشركة الأم، بطريقة مباشرة أو غير مباشرة كليا أو جزئيا.

[5]- المادة 138 ق.ض.م. تثير هذه المادة التناقض و الإبهام و ذلك بالتمعن فيها، حيث تنص على إعفاء قسيمات الأرباح الموزعة بين الشركات الفرعية من الضريبة على أرباح الشركات. في حين تسير التعليمة الإدارية الصادرة عن وزارة المالية في اتجاه مخالف. أشارت هذه الأخيرة إلى سريان هذه الإعفاءات في حق قسيمات الأرباح الموزعة من قبل الشركات الفرعية إلى الشركة الأم، على العموم سوف تكون هنالك عودة إلى هذه النقطة عند التعرض إلى الاستحقاقات الجبائية الواجبة على التجمع.

تعتبر الشروط السالفة الذكر شروطا خاصة بالشركة الأم، غير أنّ هنالك من الشروط المشتركة بين الشركة الأم و الشركات الفرعية.

الفرع الثاني: الشروط المشتركة بين جميع شركات التجمع

يجب على كل من الشركة الأم و الشركات الفرعية أن تستوفي بعض الشروط القانونية و التي تتعلق بالشكل القانوني للشركة في حد ذاتها، و نوع النشاط الممارس من طرفها، فهنالك من القطاعات المستثناة قانونا من نظام الميزانية المدعمة. و ينبغي إضافة إلى هذه القيود خضوع الشركات كلّها بالضرورة لنظام الضريبة على أرباح الشركات، و تنظيم العلاقات السائدة بين شركات التجمع تبعا للقانون التجاري و كذا إلزامية تحقيقها لنتائج إيجابية.

أولا: الشكل القانوني لشركات التجمع و طبيعة نشاطها

ألزم قانون الضرائب المباشرة اتخاذ الشركات المكونة للتجمع و الراغبة في تبني نظام الميزانية المدعمة لشكل شركات الأموال. أما عن طبيعة الأنشطة المخول لها الاستفادة من هذا النظام، فإنّه يفتح المجال لكافة القطاعات و الميادين بإستثناء قطاع المحروقات.

أ) الشكل القانوني لشركات التجمع:

أقر المشرع الجزائري هذا النظام لشركات الأسهم دون سواها[1]، أي فقط لشركات المساهمة و شركات التوصية بالأسهم، إذن تقصى باقي الشركات (كالشركات ذات المسؤولية المحدودة و شركات التضامن و شركات ذات الشخص الوحيد...الخ)[2]. و من المبتذل خضوع هذه الشركات وجوبا للضريبة على أرباح الشركات، فيفهم بتعبير آخر أنّه حتى في حالة سريان الضريبة على أرباح الشركات في حق شركات الأشخاص و شركات ذات المسؤولية المحدودة، فلن يكون بوسعها المطالبة بتدعيم نتائج التجمع. بينما ذهب التشريع الفرنسي إلى التوسيع من دائرة المسح الجبائي لشركات التجمع، بسماحه حيازة الشخص الاعتباري الخاضع للضريبة على أرباح الشركات لرأس مال الشركة الأم، عن طريق وسيط خاضع للضريبة على الدخل الإجمالي، و هذا كما سبق الذكر[3]. و من المعلوم أنّ الشركات الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي تكتسي حتما شكل شركة أشخاص، سواء كان ذلك في القانون الجزائري أو الفرنسي[4].

---

[1]- المادة 138 مكرر الفقرة 3 السالفة الذكر ق.ض.م.

[2]- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، منشورات الساحل، الجزائر، 2002، ص.41.

[3]- Art 223 A al 1 C.G.I (FR); rapp.art 138 bis al 3 C.I.D; Consulter aussi Direction générale des impôts, Circulaire n° 43, 1997, p.2.

[4]- Arts 1655 ter et 239 ter C.G.I (FR); rapp.art 136 al 1-A C.I.D.

و يعمل بشرط اتخاذ الشركات لشكل شركة أسهم على جميع شركات التجمع بما فيه الشركة الأم بطبيعة الحال، نظرا لورود النص القانوني على إطلاقه دون أي تحديد. و يعتبر اشتراط المشرع الجزائري لاكتساب الشركات لصفة شركة أسهم أمرا منطقيا و معقولا، بسبب الوزن الاقتصادي الذي تتميز به مثل هذه الشركات، فهي وحدها القادرة على تشكيل تجمع حقيقي للشركات. غير أنّ هنالك من الشركات و على الرغم من المكانة البارزة التي تحتلها في الاقتصاد الجزائري، إلاّ أنّها تحرم من نظام الميزانية المدعمة.

ب) طبيعة النشاط الممارس من طرف شركات التجمع:

يتبين على ضوء المادة 138 مكرر الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة وجود بعض الشركات، و التي على الرغم من إمكانية توافر فيها كل الشروط القانونية، إلاّ أنّها مستبعدة من نظام الميزانية المدعمة و بقوة القانون. يتعلق الأمر بالشركات البترولية، و هذا بغض النظر عن الوزن الاقتصادي الذي تمثله ليس على الصعيد الوطني، فحسب بل الدولي و على الرغم من أنّها تمثل تجمع مالي و مؤسساتي قوي و حقيقي لشركات بأتم معنى الكلمة[1]. و ترجع العلة في مثل هذا الإستثناء حسب رأينا إلى حساسية قطاع المحروقات في الجزائر، و من ثم، خصوصيات الجباية البترولية من ناحية، و تأميم هذا القطاع من ناحية أخرى، زيادة على خضوعه إلى الرقابة المباشرة لوزارة المالية. و يشار في هذا المقام إلى انقسام الجباية البترولية إلى جباية الاستخراج و النقل و التجارة و أخيرا التحويل، و التي تعد مراحل جدّ مكلفة، و على وجه التحديد فيما يتعلق بعمليات النقل للمحروقات[2]. يشكل قطاع المحروقات إذن، القطاع الوحيد المستثنى من نظام الميزانية المدعمة، و إن كان يحظى تجمع سوناطراك بهذه التسمية من الناحية العملية.

يجسد خضوع شركات التجمع للضريبة على أرباح الشركات الركيزة الأساسية لتطبيق نظام الميزانية المدعمة، و الذي يعد شرطا جبائيا أكثر من كونه شرطا قانونيا في الحقيقة.

ثانيا: نظام الضريبة على أرباح الشركات المفروض على شركات التجمع

إنّ توقيع نظام الضريبة على أرباح الشركات في حق الشركات المكونة للتجمع بما فيهم الشركة الأم هو روح تطبيق نظام الميزانية المدعمة، فتشريع هذا النظام الإمتيازي كان لفائدة الشركات الخاضعة لهذه الضريبة دون سواها. بينما تنصرف الضريبة على الدخل الإجمالي كما هو معلوم إلى شركات الأشخاص[3]. و يثار التساؤل عن الحالة التي تبدي فيها الشركات التي تفرض عليها الضريبة على الدخل الإجمالي، عزما على تغيير نظامها الجبائي، في سبيل الاستفادة من

---

[1]- Direction générale des impôts, *op.cit.*, p.2; v. aussi art 138 bis al 1 C.I.D.

[2]- ي.جلولي، محاضرات المحاسبة، غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة وهران، 2006.
[3]- المادتين 7 الفقرة 1 فيما يخص الأرباح الموزعة لشركاء شركات الأشخاص و المحصلة من الحصص التي يحوزونها في رأس المال و 136 الفقرة 1- أ ق.ض.م فيما يتعلق بالأرباح المحققة من قبل شركات الأشخاص.

التسهيلات الجبائية التي يقدمها تدعيم الميزانيات، فهل يمنح لها ذلك القانون الجبائي؟

لن يكون من حقها قانونا المطالبة بنظام الميزانية المدعمة و هذا تقيدا بالنصوص القانونية، طالما أنّ المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة قد حصرت تطبيقه على الشركات التي لها شكل شركة الأسهم. و تقتضي منها المسألة الإقدام على تغيير شكلها القانوني زيادة على تغيير نظامها الجبائي، مما تنجم عنه تكاليف جبائية مثقلة تبعا لهذه العمليات، و التي تعد في حد ذاتها تقنيات لإعادة الهيكلة، فلها الاختيار إن أرادت ذلك. بينما قام القانون العام للضرائب الفرنسي بالاعتراف لكل شركات التجمع بما فيهم الشركة الأم بنظام الميزانية المدعمة، أيا كان شكلها القانوني متوقفا عند شرط رهن عضويتها بداخل التجمع على خضوعها للضريبة على أرباح الشركات بقوة القانون، أو بناء على اختيار من قبلها[1]. و لم يوضح قانون الضرائب المباشرة مدى إعمال هذا النظام على الشركات الأجنبية المتواجدة في الجزائر من عدمه، لاسيما مع تزايد مقراتها الجبائية فوق التراب الوطني. و عليه يبقى السؤال مطروحا في ظل هذا الفراغ التشريعي؟ في حين أقصى التشريع الفرنسي بصريح النص القانوني الشركات الغير الفرنسية من هذا النظام[2]. و يكون حسب رأينا من حقها التمسك به، مداما أنّ المشرع الجبائي الجزائري لم يمنعها من ذلك في المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة، لكن تقتضي المسألة تدخلا صريحا من قبله، لاسيما أنّه قد قام بإفراد أحكام قانونية للشركات الأجنبية التي ليس لها مقر دائم بالجزائر. غير أنّه غالبا ما سوف تسعى مثل هذه الشركات إلى إجراء التدعيم الجبائي بالخارج تبعا لمكان تواجد مقرها الرئيسي[3].

يفترض في إعراب الشركات التجارية عن رغبتها في الانضمام إلى تجمع الشركات تحقيقها لنتائج إيجابية.

ثالثا: نتائج شركات التجمع

رهنت المادة 138 مكرر في فقرتها ما قبل الأخيرة من قانون الضرائب المباشرة تطبيق نظام الميزانية المدعمة، على تحقيق الشركة الأم و الشركات الفرعية التابعة لها، لنتائج إيجابية خلال السنتين الماليتين الأخيرتين. و لا يعقل استفادة الشركات التي تعاني من عجز جبائي من الامتيازات الجبائية التي يخولها هذا النظام من إعفاءات و تخفيضات، فالأمر جدّ منطقي. غير أنّه لابدّ من التأكيد على نقطة مهمّة هي أنّ الخسائر التي تم تأجيلها في حدود مهلة 5 سنوات القانونية، على نتائج الأنشطة اللاحقة لا تأخذ بعين الحسبان في تقدير النتائج. و يسري ذات الأمر على النتائج الخارجة عن النشاط، بإستثناء فوائض القيم الناجمة عن إعادة التقويم، و التي تم إدراجها فعلا في أرباح النشاط المعني و الخاضع للضريبة[4]. و يجد شرط تحقيق شركات التجمع لنتائج إيجابية

---

[1]- Art 223 A al 1 C.G.I (FR); v. aussi Mémento pratique FRANCIS LEFEBVRE, *op.cit.*, n° 3558, p.539.
[2]- P.SERLOOTEN, *op.cit.*, n° 422, p.296.
[3]- المادة 149 الفقرتين 2 و 3 ق.ض.م و ي.جلولي، محاضرات المحاسبة، غير منشورة، كلية الحقوق، وهران، 2006.
[4]- Direction générale des impôts, *op.cit.*, p.3.

خلال السنتين الماليتين الأخيرتين[1] تبريره في محاولة تفادي صعود الخسائر إلى الشركة الأم بصفتها المكلفة الوحيدة بالضريبة[2]. ما هي إذن، الوضعية الجبائية لو اشتمل التجمع على أكثر من شركة واحدة تكون قد حققت نتائج سلبية قبل انضمامها؟ حيث يعد تأسيس التجمع على هذا النحو لأغراض جبائية خالصة بتحميل الشركة الأم عبئا ثقيلا، مما يستتبعه حتما إفلاسها و من ثم، انحلال التجمع.

رابعا: خضوع العلاقات فيما بين شركات التجمع للقانون التجاري

أوجب قانون الضرائب المباشرة تنظيم العلاقات القائمة بين شركات التجمع بموجب أحكام القانون التجاري، مما يثير اللّبس و الغموض من الوهلة الأولى، علما أنّ القانون التجاري الجزائري و على غرار قانون الشركات الفرنسي لا يعترفان بتجمع الشركات، كشخص معنوي له الوجود القانوني، و كل ما يستتبعه من آثار. و لا مفر في الواقع من الرجوع إلى القانون التجاري بشأن تطبيق الأحكام المتعلقة بالحسابات المدعمة، تأسيسا على وجوب مسكها و ضرورة تعيين مندوب الحسابات، هذا الأخير المكلف بمراقبة مدى مصداقتيها، ومن ثم، الإعلان عن أدنى خلل أو عجز مسجل إلى جمعية الشركاء أو وكيل الجمهورية، و إلاّ اعتبر مسؤولا شخصيا عن هذه الأفعال. و تتبعها قواعد عامة أخرى كتلك المتعلقة بانعقاد الجمعيات العامة العادية و الغير العادية، أو قفل السنة المالية مثلا، زيادة على قواعد أخرى خاصة بالشركاء و على وجه التحديد تلك المتعلقة بحمايتهم[3].

و لا يوجد حسب رأينا أي إشكال بخصوص فرض المشرع الجبائي لتنظيم العلاقات بين شركات التجمع وفقا للقانون التجاري، تأسيسا على بقاء التجمع أصلا مكون من شركات أسهم خاضعة هي بدورها لأحكام القانون التجاري، و طالما أنّه لا تنجم عن ذلك أي مخالفة لأحكام القانون الجبائي الخاصة بتطبيق نظام الميزانية المدعمة. و يبقى يتمحور التناقض الرئيسي وفقا لما سبق الذكر بين أحكام القانونين في مسألة وجوب مسك الحسابات من عدمه، فيعد الأمر ملزما لها تبعا لأحكام التجاري، و مجرد اختيار جبائي تبعا للمادة 138 مكرر الفقرة الأولى من قانون الضرائب المباشرة. يبدو من خلال تحليل الشروط المتعلقة بتطبيق نظام الميزانية المدعمة أنّ الشروط المرتبطة بالشركة الأم و المتمثلة في ضرورة امتلاكها لنسبة 90٪ من رأس مال الشركات الفرعية و بصفة مباشرة، هي شروط خاصة بإضفاء صفة تجمع الشركات على تعاون مؤسساتي معين. و ذلك تقيدا بالمفهوم الجبائي للتجمع، إلى جانب الشرط المشترك بين كل من الشركة الأم و الشركات الفرعية و المتمثل في ضرورة تحقيق شركات التجمع لنتائج إيجابية خلال السنتين الماليتين الأخيرتين. أما عن باقي الشروط و المتجسدة في الشكل القانوني للشركات المشكلة للتجمع، و قطاع النشاط الممارس من قبلها، علاوة إلى النظام الجبائي لشركات التجمع و القانون المسير لها، فهي شروط عامة للتمسك بنظام الميزانية المدعمة.

1- Art 223 A al 1 C.G.I (FR); rapp.art 138 bis al 5 C.I.D.
2- M.COZIAN, A.VIANDIER et Fl.DEBOISSY, *op.cit.*, n° 1983, p.737.
3- M.SALAH et F.ZERAOUI, *op.cit.*, n° 32, p.248.

يخول للشركات التجارية عند تمتعها بكافة الشروط المحددة في القانون الجبائي التقدم بطلب إلى الإدارة الجبائية، بغية إعلام هذه الأخيرة بإعتمادها لنظام الميزانية المدعمة، و يقتضي القيام بذلك إتباع شكليات قانونية معينة.

المبحث الثاني: دخول نظام الميزانية المدعمة حيز التطبيق و حالات الخروج منه و توقيفه

يرتبط دخول نظام الميزانية المدعمة بمجموعة من الشروط الشكلية إضافة إلى الشروط التي سبق التطرق إليها، كما أنّ هنالك من الأسباب التي ينتج عنها، إما خروج الشركة الفرعية من التجمع أو توقيف نظام الميزانية المدعمة.

المطلب الأول: دخول نظام الميزانية المدعمة حيز التطبيق

قام قانون الضرائب المباشرة بالنص على أنّ تطبيق نظام الميزانية المدعمة يقوم على مجرد اختيار تعرضه الشركة الأم، وتقبل به الشركات الفرعية[1]، لكن دون تحديده لكيفية التصريح بتبني هذا النظام الجبائي أمام الإدارة الجبائية. بينما أشار القانون العام للضرائب الفرنسي إلى ذلك، فألزم الشركة الأم بتبليغ مصلحة الضرائب عن طريق إيداعها لتصريح جبائي بنتائجها، و هذا قبل بداية أول نشاط الذي تطالب فيه تطبيق نظام الميزانية المدعمة. و لابدّ من إرفاق هذا التصريح بالموافقة الصريحة للشركات الفرعية المستوفية للشروط الخاصة بالانضمام إلى دائرة المسح التدعيمي، و كذا قائمة الشركات الفرعية التي سوف تصبح عضوة في التجمع[2].

و يرجع الفضل في تحديد كيفية المطالبة بنظام الميزانية المدعمة في التشريع الجزائري إلى التنظيمات الإدارية، إذ تعرضت التعليمة الإدارية الصادرة عن وزارة المالية بتاريخ 1997 و الحاملة لرقم 43 إلى تبيان كيفية تطبيق نظام الميزانية المدعمة. يتبين من استقراء هذه التعليمة أنّ اعتماد التجمع لنظام الميزانية المدعمة يكون بموجب رسالة بسيطة موقعة من طرف المدير العام للشركة، و كذا رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة[3]. و لم توضح التعليمة هل ما إذا كان الأمر يتعلق بالهيئات الخاصة بالشركة الأم فقط أم الشركات الفرعية أيضا؟ يقع هذا الالتزام في رأينا على كل من الشركة الأم و الشركات الفرعية، لأنّه في جميع الأحوال سوف ترفق هذه الرسالة برسائل أخرى خاصة بموافقة كافة الشركات الفرعية كما سيتم بيانه.

---

[1]- المادة 138 مكرر الفقرة 2 السالفة الذكر ق.ض.م.

[2]-Art.46 quater-O ZD et ZE ann.3 C.G.I (FR); cité par Mémento pratique FRANCIS LEFEBVRE, *op.cit*., n° 3567, p.541.

[3]- Direction générale des impôts, *op.cit*., p.7.

و تتضمن هذه الرسالة زيادة على ذلك البيانات التالية:

- القبول الصريح لنظام الميزانية المدعمة من طرف أغلبية أعضاء المجلس، و لم تحدد التعليمة هل ما إذا كان الشأن يخص أعضاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة؟ فيقع هذا الالتزام حسب رأينا على أغلبية أعضاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة، تبعا لاشتراطها في الموافقة الأولية الخاصة بالشركة الأم لنظام الميزانية المدعمة،

- التسمية التجارية و المقر الاجتماعي و الرقم الاستدلالي الجبائي للشركة، إضافة إلى رقم المادة،

- التسمية التجارية و المقر الاجتماعي و الرقم الاستدلالي الجبائي للشركات الفرعية، و أيضا رقم المادة[1].

يشكل الرقم الإستدالي حسب رأينا أهم البيانات القانونية التي يجب أن تشتمل عليها الرسالة، و الذي يعد بيانا إجباريا. يسري على جميع المكلفين بالضريبة سواء كانوا أشخاص طبيعيين أم معنويين، إذ يسهل من خلاله على الإدارة الجبائية التعرف على المكلف بالضريبة، و من ثم، مراقبة وضعيته الجبائية، و إلاّ كانوا محل متابعة على أساس التهرب الجبائي. و على الرغم من احتواء التصريح الخاص بالشركة الأم على كافة البيانات الخاصة بالشركات الفرعية، إلاّ أنّه تظل الشركات الفرعية ملزمة بتقديم تصريح جبائي خاص بها، و المشتمل على موافقة كل شركة من الشركات الفرعية موقعة من طرف المدير العام لشركة الفرعية و رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة. تتضمن هذه الرسالة ما يلي:

- الموافقة الصريحة لأغلبية أعضاء المجلس (الإدارة أو المراقبة)،
- التسمية التجارية و المقر الاجتماعي و الرقم الاستدلالي للشركات الفرعية، و ترفق هذه التصريحات الجبائية سواء تلك الخاصة بالشركة الأم أو الشركات الفرعية بحساب النتائج المتعلق بأنشطة السنتين الماليتين الأخيرتين لمجموع الشركات المكونة للتجمع، و المتضمن نتائج الاستغلال فقط مع إقصاء الخسائر المؤجلة قانونا[2].

تلتزم شركات التجمع عند موافقة الإدارة الجبائية على اعتمادها لنظام الميزانية المدعمة بتطبيقه لمدّة 4 سنوات[3]، و تعد هذه المدّة مقاربة لتلك التي حددها القانون العام للضرائب الفرنسي و الذي جعلها ب 5 سنوات[4]. غير أنّه لم يبين القانون الجبائي الجزائري مدى إمكانية المواصلة في إعمال نظام الميزانية المدعمة بعد نهاية المدّة القانونية، على عكس القانون العام للضرائب

1- Direction générale des impôts, *op.cit.*, p.7.

2- *Ibidem.*

- بعدما تم اختيار نظام تجمع الشركات و بعد استفاء الشروط التي أشير إليها سابقا يجب على الشركات الفرعية لتجمع الشركات أن تقدم نسختين من ميزانيتها لدى مفتشية الضرائب المختصة إقليميا. و يجب أن ترفق الميزانية بنسخة طبق الأصل لرسالة اختيار النظام الجبائي لتجمع الشركات و الشهادة الأصلية لقبول طلبهم المقدمة من طرف مفتشية الضرائب لمقر الشركة الأم. عند استلامها للوثائق السالفة الذكر تبعث مفتشيه الضرائب الإقليمية نسخة من الميزانية لمفتشية مقر الشركة الأم مرفقة بشهادة سالبة فيما يتعلق بالخضوع للضريبة على أرباح الشركات، أنظر إلى: ر.خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث، الجزء الأول، جباية الأشخاص الطبيعيين و المعنويين، دار هومه، الجزائر، 2005، ص.192.

3- المادة 138 مكرر الفقرة 2 السالفة الذكر ق.ض.م.

4- Art 223 A al 5 C.G.I (FR).

لأنشطتها في نفس التواريخ، على الرغم من كونها مسألة جدّ مهّمة حسب رأينا في مباشرة التدعيم الجبائي للنتائج و حتى المحاسبي، بيد أنّ تحديد الناتج الإجمالي يستلزم ذلك. و يكون من حق التجمع الاستمرار في تطبيق نظام الميزانية المدعمة، حتى مع إغفال المشرع الجزائري لهذه المسألة، خصوصا عند استمرار الشركات في تحقيق نتائج إيجابية. و لو انصرفت نية المشرع الجبائي إلى إفادة الشركات بهذا النظام لمدّة 4 سنوات فقط، لكان قد أعرب عن ذلك صراحة أو ضمنيا. الأمر الذي لم يقدم عليه، إضافة إلى سعي شركات التجمع في غالب الأحيان من الناحية العملية إلى تمديد إعماله، بعد نهاية المهلة القانونية بالنظر إلى التحفيزات و الإعفاءات الجبائية التي يقدمها هذا النظام الجبائي.

يمكن تصنيف إذن، الشروط الواجب على الشركات التجارية العضوة في التجمع إستفائها إلى شروط موضوعية، و هي تلك التي ذكرتها المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة. تتجسد هذه الأخيرة في الشكل القانوني للشركات و طبيعة نشاطها و نسبة امتلاكها لرأس مال الشركات الفرعية و طريقة ذلك، و أخيرا تحقيقها لنتائج إيجابية خلال السنتين السابقتين لانضمامها إلى تجمع الشركات. ثم تأتي الشروط الشكلية التي بفضلها يدخل نظام الميزانية حيز التطبيق، و التي نصت عليها التعليمة الإدارية. و إنّ اكتساء نظام الميزانية المدعمة أهمية في القانون الجبائي الجزائري يتوقف على زيادة عدد تجمع الشركات بالجزائر، و الذي يبقى محدودا في الوقت الحالي.

إنّ استفاء شركات التجمع لكافة الشروط الموضوعية و الشكلية، لا يعني عدم إمكانية مراجعة نظام الميزانية المدعمة عند وقوع ظروف يترتب عنها زعزعة التجمع، و منه إعادة النظر في هذا النظام الجبائي. و قد قام في هذا الصدد المشرع الجبائي بتحديد حالات الخروج من نظام الميزانية المدعمة و حالات توقيفه.

المطلب الثاني: حالات الخروج من نظام الميزانية المدعمة و توقيفه

تناول المشرع الجزائري على مثال نظيره الفرنسي تحديد حالات الخروج من نظام الميزانية المدعمة، و بالتالي من تجمع الشركات. غير أنّه يلاحظ بالمقارنة مع القانون العام للضرائب الفرنسي، سرد هذا الأخير لجملة من الأسباب المؤدية إلى توقيف تطبيق نظام الميزانية المدعمة، هذه الأخيرة التي و إن لم يكن المشرع الجزائري قد نص عليها صراحة، إلا أنّه أشار إليها بصفة غامضة. و التي لا مانع من دراستها على ضوء التشريع الفرنسي، الذي توسع فيها باعتباره قانونا مقارنا.

[1-] Art 223 A al 5 C.G.I (FR).
[2-] Art 223 A al 5 C.G.I (FR).

.

الفرع الأول: حالات الخروج من نظام الميزانية المدعمة

عالج المشرع الجبائي مسألة الخروج من نظام الميزانية المدعمة في إطار أحكام المادة 138 مكرر الفقرة الأخيرة من قانون الضرائب المباشرة، و التي جاء فيها :« *الشركات التي تتوقف عن استيفاء الشروط المبينة أعلاه أو التي تحقق عجزين متتاليين أثناء تطبيق النظام المذكور أعلاه، تقصى تلقائيا من تجمع الشركات بالمفهوم الجبائي*». و نص القانون العام للضرائب الفرنسي هو الآخر على فرضية الخروج من نظام الميزانية المدعمة، فأسرد تعداد للوضعيات التي يترتب عنها الخروج من النظام الجبائي. و أقام المشرع الفرنسي بتفرقة واضحة بين خروج إحدى الشركات الفرعية من نظام الميزانية المدعمة، و بين توقيف نظام الميزانية في حد ذاته. في حين يظهر بالرجوع إلى صياغة نص المادة 138 مكرر الفقرة الأخيرة من قانون الضرائب المباشرة أنّها غامضة و مثيرة للّبس، فهي لا تميز بين الخروج و توقيف نظام الميزانية المدعمة، و لم تضع آثار جبائية تبعا لكل حالة. بينما ذهب التشريع الفرنسي إلى التفرقة الواضحة بينهما، و رتب آثار جبائية بشأنها.

تتمحور أسباب الخروج من نظام الميزانية المدعمة حسب التشريع الجزائري فيما يلي:

[1]- انخفاض نسبة امتلاك الشركة الأم لرأس مال شركتها الفرعية عن 90٪ على الأقل، فمن المعلوم أنّه لابدّ على الشركة الأم امتلاك هذه النسبة فأكثر لإطلاق عليها هذا الوصف، و حتى تتمكن من ممارسة رقابة حقيقية على شركاتها الفرعية. و يشار إلى ضرورة امتلاك الشركة الأم لرأس المال الشركات الفرعية و بهذه النسبة بصفة مستمرة طوال مدة النشاط[1]، و ذلك دون وساطة شركة أخرى. حيث يؤدي تخلف مثل هذا الشرط إلى إقصاء الشركة الفرعية من تجمع الشركات بصفة أوتوماتكية[2]،

[2]- وقوع تغيير في النظام الجبائي للشركة الفرعية[3]، فلا مجال لتطبيق نظام الميزانية المدعمة إلاّ على الشركات الخاضعة لنظام الضريبة على أرباح الشركات، إذ وردت الإعفاءات و التحفيزات التي آتى بها القانون الجبائي في سياق المواد المتعلقة بهذه الضريبة[4]. و إنّ اتخاذ شركات التجمع لشكل شركة أسهم خير دليل على ذلك،

[3]- وقوع تغيير في الشكل القانوني لشركات التجمع، كأن تتحول إحدى الشركات من شركة أسهم سواء كانت شركة مساهمة أو شركة التوصية بالأسهم إلى شركة ذات المسؤولية المحدودة أو

---

[1]- المادة 138 مكرر الفقرة 2 السالفة الذكر ق.ض.م.

[2]- المادة 138 مكرر الفقرة 3 السالفة الذكر ق.ض.م و تجدر الملاحظة أنّ التشريع الجزائري، و إن كان لم ينص صراحة على ضرورة امتلاك الشركة الأم لنسبة 90 ٪ فأكثر من رأس مال الشركة الفرعية بصفة مستمرة، إلاّ أنّنا نفهم ذلك من خلال الإقصاء الحتمي لها من نظام الميزانية المدعمة، متى فقدت السيطرة الفعلية على شركات التجمع بفضل هذه النسبة.

[3]- حيث أنّ الخضوع لنظام الضريبة على أرباح الشركات، و إن لم ينص عليه المشرع الجزائري صراحة في المادة 138 مكرر ق.ض.م يعد شرط ضروريا و بديهيا في آن واحد لتطبيق نظام الميزانية المدعمة.

[4]- الفرع الرابع من الكتاب 2 ق.ض.م.

شركة أشخاص،

[4]- عدم تنظيم العلاقات السائدة بين شركات التجمع بموجب أحكام القانون التجاري، و خاصة تلك المتعلقة بالحسابات المدعمة، والواجب نشرها حماية للمتعاملين معها، لاسيما الشركاء في حد ذاتهم[1]،

[5]- تحقيق إحدى الشركات لعجزيين متتاليين أثناء تطبيق نظام الميزانية المدعمة[2]. و يعتبر ذلك جدّ منطقيا و موضوعيا، و يعد هذا الشرط أهم الشروط حسب رأينا في تطبيق نظام الميزانية المدعمة، فلا يعقل منح مثل هذه الإعفاءات الجبائية التي يقرها نظام الميزانية المدعمة إلى شركات

فاشلة متدهورة ماليا. يؤدي السماح بخلاف ذلك إلى اختناق الشركة الأم بصفتها المكلفة الوحيدة بالضريبة، مما يستتبعه ضياعها و من ثم، إفلاسها بسبب صعود الخسائر إليها[3]،

و يلاحظ توسع المشرع الفرنسي في الحالات التي تؤدي إلى الخروج من تجمع الشركات على النحو التالي:

1)– تقصي الشركة الأم شركتها الفرعية من نطاق المسح الجبائي،
2)– تعدل الشركة الفرعية من تاريخ قفل نشاطها، و الذي لم يعد يتماشى مع ذلك الخاص بالشركة الأم. وعلى الرغم من عدم نص المشرع الجزائري على هذا الشرط، فإنّه يعد من البديهي و المبتذل تطبيقه في حق جميع شركات التجمع. حيث أنّ تحديد الناتج الجبائي الإجمالي يقتضي منها قفل أنشطتها بنفس التواريخ[4]،
3)– حالة انحلال الشركة الفرعية أو تحويل ذمتها الكلية إلى شريك وحيد[5]،
4)– تحول الشركة الفرعية مع نشوء شخص اعتباري جديد،
5)– امتصاص الشركة الفرعية من طرف شركة من التجمع عن طريق الاندماج[6]،
6)– تحويل مقرها الاجتماعي إلى الخارج،
7)- انخفاض نسبة حيازة الشركة الأم لرأس مال الشركة الفرعية عن 95٪،
8)- تحويل في النظام الجبائي الخاص بالشركة الفرعية، كما ينتج خروج الشركة الفرعية خروج باقي الشركات الفرعية المقبوضة من قبلها، ما عدا في حالة استقبال سنداتها من طرف شركات فرعية أخرى منتمية لنفس التجمع[7].

1- M.SALAH et F.ZERAOUI, *op.cit.*, n° 44, p.265.

2- المادة 138 مكرر الفقرة 6 السالفة الذكر ق.ض.م.

3- M.COZIAN, A.VIANDIER et Fl.DEBOISSY, *op.cit.*, n° 1983, p.737.

4- Arts 223 al 5 et 223 S al 1 C.G.I (FR).

5- Art 223 S al 1 C.G.I (FR); v.ainsi que Mémento pratique FRANCIS LEFEBVRE, *op.cit*., n° 3626, p.552.

6- M.DESLANDES, H. GALAS et J.LA FOURCADE, Fiscalité études pratique, Economica, Paris, 1993, p.125.

7- مما لاشك فيه أنّ مثل هذه الوضعية الأخيرة لا يمكن تصورها في التشريع الجزائري، نظرا لعدم سماحه أصلا لحيازة رأس مال الشركة الفرعية بواسطة شركات فرعية أخرى تابعة لنفس التجمع، أنظر إلى:
Mémento pratique FRANCIS LEFEBVRE, *op.cit.*, n ° 3626, p.552.

و أخيرا يكون الخروج من تجمع الشركات بشكل تلقائي و بقوة القانون، تبعا لما هو ثابت في القانون الجبائي الجزائري، بعبارة أخرى لا يخول للشركة أو الشركات المقصاة التظلم من ذلك أمام الإدارة الجبائية، مداما أنّه تخلف شرط من شروط تطبيق هذا النظام الجبائي الإمتيازي. يتم التوصل إلى النتيجة التالية، هي أنّ حالات الخروج من نظام الميزانية المدعمة تخص الشركة أو أكثر من الشركات الفرعية دون الشركة الأم، لأنّ انسحاب هذه الأخيرة يعني توقيف نظام الميزانية المدعمة و من ثم، انهيار التجمع. و يكون إقصاء الشركة الفرعية التي تخلفت فيها شروط أو تلك التي حققت نتائج سلبية خلال سنتين ماليتين بصفة تلقائية حسب المفهوم الجبائي للتجمع، فيفهم من ذلك حسب رأينا الشخصي أنّه حتى و لو لم تباشر الشركة الأم إقصاء شركتها الفرعية من نطاق دائرة المسح الجبائي، إلاّ أنّها تعد مقصية بقوة القانون في مواجهة الإدارة الجبائية. إذن، تكون التفرقة بين الخروج

من نظام الميزانية المدعمة و توقيفه على أساس الشركة المعنية بهذا الظرف كونها شركة فرعية أو شركة أم، و نتعرض فيما يلي إلى حالات توقيف نظام الميزانية المدعمة.

الفرع الثاني: حالات توقيف نظام الميزانية المدعمة

لم يعالج في الحقيقة المشرع الجزائري حالات توقيف نظام الميزانية المدعمة، خلافا لنظيره الفرنسي، و عليه فإنّ السبب الوحيد الممكن أن يؤدي إلى توقيف نظام الميزانية المدعمة في قانون الضرائب المباشرة الحالي هو عدم تجديد الشركة الأم لرغبتها في الاستمرار في تطبيق نظام الميزانية المدعمة بعد نهاية مهلة 4 سنوات القانونية[1]. تستخلص هذه النتيجة من خلال اشتراط المشرع التقيد بمهلة 4 سنوات المذكورة آنفا، و عليه فمتى لم تعرب الشركة الأم عن رغبتها في تجديد تطبيق نظام الميزانية المدعمة بصفة صريحة أو ضمنية، فإنّه ينجم عن ذلك توقيف هذا النظام الجبائي. أورد القانون العام للضرائب الفرنسي تعداد للأسباب المؤدية إلى توقيف نظام الميزانية المدعمة و التي تتمثل فيما يلي:

1- تبقى الشركة الأم العضوة الوحيدة في التجمع،
2- وقوع تعديل على توزيع رأس مالها أو على وضعية شركائها، و الناجمة عن حيازة مباشرة أو غير مباشرة لرأس مالها و بنسبة 95٪ على الأقل من قبل شخص معنوي خاضع للضريبة على أرباح الشركات[2]،
3- إستعاب الشركة الأم من طرف شركة أخرى من نفس التجمع[3]،
4- انحلال الشركة الأم أو تحويل مقرها إلى الخارج أو حصول تغيير في نظامها الجبائي[4].

و تجدر الإشارة هي أنّه على الرغم من هذه الأسباب التي تؤول إلى توقيف نظام الميزانية المدعمة، فإنّ القانون العام للضرائب الفرنسي يفتح المجال لإمكانية إعادة تكوين التجمع من جديد،

1- المادة 138 مكرر الفقرة 2 ق.ض.م.
2- Art 223 S al 2 C.G.I (FR); v. J.Y. MERCIER et B.BLAGNET, *op.cit.*, n° 1185, p.456.
3- Art 223 S al 2 C.G.I (FR); v. Mémento pratique FRANCIS LEFEBVRE, *op.cit.*, n° 3628, p.552.
4- Art 223 S al 2 C.G.I (FR); v. A.CHARVERIAT, B.GOUTHIERE, H.BARDET et Ph. TOURNES, Dossiers pratiques FRANCIS LEFEBVRE, Les holdings, Guide juridique et fiscal, 3 ème éd, Francis Lefebvre, Paris, 2002, n° 669, p.174.

عند وقوع أي ظرف من الظروف الذي يهدد وجود التجمع حسب مفهومه الجبائي[1].

خاتمة الفصل الثاني:

يظهر جليّا مما سبق التعرض إليه وجود ثغرات في التشريع الجبائي الجزائري بشأن تجمع الشركات، و إن كان القانون الجبائي مع ذلك هو القانون الأول من نوعه الذي اعترف بهذا النوع من الكيانات. و تتحدد هذه الفراغات في التشريع الجزائري حسب رأينا و على وجه خاص فيما يتعلق بحالات الخروج من نظام الميزانية المدعمة و حالات توقيفه، و ذلك بالمقارنة مع التشريع الفرنسي.

و تظل أسباب توقيف نظام الميزانية المدعمة غير متعارف عليها بشكل ملموس في قانون الجبائي الجزائري، و لكن لا ينفي هذا الإغفال عدم إمكانية حصول هذه الوضعية من الناحية العملية، خاصة بالنسبة لتوقيف نظام الميزانية المدعمة، بالنظر إلى الظروف التي قد تمر بها إحدى الشركات الفرعية أو أكثر من الشركات المكونة للتجمع أو الشركة الأم في حد ذاتها كأن تقل نسبة تحكمها في رأس مال الشركات الفرعية عن 90٪ مثلا. يتضح أيضا تشدد المشرع الجزائري فيما يتعلق بشروط تطبيق نظام الميزانية المدعمة، و لعل ذلك يبرر في رغبته في الوصول إلى تدعيم جبائي حقيقي لميزانيات الشركات المكونة للتجمع، و عليه فتح المجال للإستفادة من الامتيازات التي يعترف بها هذا النظام الجبائي فقط للشركات التجارية التي تستحق فعلا ذلك.

[1-] Mémento pratique FRANCIS LEFEBVRE, *op.cit.*, n° 3628, p.552.

خاتمة الباب الأول:

تبين من خلال عرض النظام الجبائي للاندماج و مدى إمكانية تطبيقه على عمليتي الانفصال و المقدمات الجزئية للأصول في الفصل الأول، أنّ هذا النظام الجبائي خاص بشركات الأموال دون غيرها و الخاضعة وجوبا للضريبة على أرباح الشركات. و تتحدد شروط استفادة الانفصال و المقدمات الجزئية للأصول من النظام الجبائي الخاص بالاندماج بقوة القانون في ضرورة اتخاذها لشكل شركة أموال، و احتسابها للإستهلاكات و فوائض القيم اللاحقة لعملية إعادة الهيكلة. و يعد شرط

مساهمة شركات الأموال في عملية إعادة الهيكلة شرطا مشتركا بين هذه التقنيات الثلاثة و تجمع الشركات، و إن كان المشرع الجزائري حصر تأسيس هذا الأخير على شركات الأسهم فقط.

و من المفروض أنّ يتضمن قانون الضرائب المباشرة أحكاما أكثر تشجيعا للشركة الأم المسيرة للتجمع، و هذا عبر السماح لها من استدراك الحالات المزرية و الوضعيات المالية الصعبة التي قد تمر بها. و التي قد تتسبب في انخفاض نسبة امتلاكها لرأس مال الشركات الفرعية، خاصة عندما يكون السبب في هذا التراجع خارج عن إرادتها، يجد أصله في ظروف المنافسة الاقتصادية الشديدة مثلا. و أهم نتيجة يتم التوصل إليها من خلال دراسة نظام الميزانية المدعمة، هي استهدافه تدعيم نتائج التجمع على النحو الذي يظهر فيه هذا الأخير كهيكل مؤسساتي موحد. غير أنّ تطبيق هذا النظام الجبائي يبقى اختياري وفقا لأحكام قانون الضرائب المباشرة، بخلاف أحكام القانون التجاري التي نصت على ضرورة مسك الحسابات المدعمة، و بالتالي جعلت من هذا الالتزام فرضا قانونيا على الشركات المسعرة في البورصة. لكن لا يسمح الوضع الراهن للاقتصاد الجزائري بالحديث عن مثل هذه الشركات، فلم تصل التجارة الجزائرية بعد إلى درجة من رقي التجاري و الصناعي، تدفع إلى التكلم عن تداول السندات في البورصة، فعدد الشركات المسعرة فيها تعد بالأصابع. و مما لاشك فيه أنّ اتساع نطاق تطبيق نظام الميزانية المدعمة يتوقف على زيادة عدد تجمع الشركات بالجزائر، و تفتحها على جباية المؤسسات، بما تخوله هذه الأخيرة من امتيازات جبائية. و تجدر الإشارة إلى وجود بعض الممارسات الغير الشرعية و الخطيرة، و التي تتجلى في الإغتصابات الواقعة من الناحية العملية لتسمية تجمع الشركات، و يتعلق الأمر هنا على وجه التحديد بالقطاع الخاص. حيث يلاحظ انتشار في ساحة الأعمال الجزائرية بعض الشركات التجارية، إذ لم يقال العديد منها، و التي لا تغدو أن تكون شركات خاصة غالبا عائلية تتخذ تسمية التجمع. في حين أنّها لا تخرج عن نطاق كونها في معظم الأحيان شركات ذات المسؤولية المحدودة، ليس لها أي شركة فرعية، و حتى و لو كانت لها فهي لا تمتلك النسبة القانونية التي تؤهلها لكي تكون شركة أم بالمفهوم الجبائي، و بالشكل الذي يسمح لها في آخر المطاف المطالبة بنظام الميزانية المدعمة.

و يظل تجمع الشركات الممكن تأسيسه من قبل الدولة الوحيد المستوفي للمعايير القانونية و الجبائية، و لعل الجدية التي يعمل بها القطاع العام، ترجع إلى خضوع المؤسسات العمومية الإقتصادية لمراقبة صارمة من قبل الدولة. غير أن ذلك لا يعني في مطلق الأحوال إعتمادها لنظام الميزانية المدعمة، فمعظمها تم تكوينها بطريقة هرمية، و هذا ما يتنافى مع شرط وجوب إمتلاك الشركة الأم لرأس مال شركاتها الفرعية، الأمر الذي لا يتحقق دائما في القطاع العام، نظرا لخضوع تجمع الشركات فيه لمراقبة مجلس المساهمات[1]. يبقى تطبيق نظام الميزانية المدعمة في كل الأحوال اختياري على الصعيد الجبائي، و لن يكون بوسع شركات التجمع إيجاد نظام جبائي بديل له، و سوف تكتفي عند حد تقديم تصريحات جبائية فردية.

[1-] M.SALAH et F.ZERAOUI, *op.cit.*, n°2, pp.219 et 221.

الباب الثاني

الباب الثاني

الاستحقاقات الجبائية بمناسبة إعادة هيكلة الشركات التجارية

يرتب النظام الجبائي الذي اتبع في عملية إعادة الهيكلة لا محالة آثار جبائية على الشركات التجارية، و التي تتمحور في مجموع الضرائب و الرسوم الموقعة عليها نتيجة اختيارها له. و تختلف حصيلة الفروض الجبائية، و هذا في ظل كل من الاندماج و العمليات المماثلة له عما ينتجه نظام الميزانية المدعمة من حجم للاستحقاقات الجبائية المفروضة على تجمع الشركات.

و إذا كان تجمع الشركات هو الآخر، يعرف نفس الضرائب المفروضة تقريبا على الاندماج و العمليات المماثلة له من حيث الصنف، و التي يذكر منها على سبيل المثال: الضريبة على أرباح الشركات و حقوق التسجيل، إلاّ أنّ تحديد الناتج الجبائي الإجمالي الذي سوف يخضع للضريبة على أرباح الشركات مثلا يعد مختلفا. حيث يمر هذا الناتج الجبائي بسلسلة من المراحل، بدء بتوحيد النتائج، ثم عبر إجراء بعض التسويات الجبائية تجنبا لأي تجاوزات غير شرعية، إلى غاية الوصول إلى الناتج الصافي المعتبر محققا من قبل التجمع برمته، بذلك يفتح المجال لتطبيق التخفيضات و النسب المقررة في القانون الجبائي. أفاد القانون الجبائي زيادة على ذلك تجمع الشركات بتسهيلات جبائية مهّمة، بل بالأحرى بإعفاءات جبائية في مادة حقوق التسجيل، و الرسم على النشاط المهني و كذا الرسم على القيمة المضافة. و عليه تتنافى ميزة صرامة القانون الجبائي مع حقيقة جباية عملية إعادة الهيكلة، حرصا منه على تشجيع الإصلاحات الهيكلية للشركات على الصعيد الجبائي.

تتجلى الضرائب المفروضة على الاندماج و العمليات المماثلة له في الضرائب المباشرة و حقوق التسجيل، و كذا الرسم على القيمة المضافة.

الفصل الأول: الضرائب المستحقة في الاندماج و العمليات المماثلة له

تتمثل الضرائب المستحقة في الاندماج و العمليات المماثلة له في الضريبة على الدخل (المبحث الأول)، و حقوق التسجيل (المبحث الثاني)، و كذا الرسم على القيمة المضافة (المبحث الثالث). لكن مع ذلك قدم القانون الجبائي تسهيلات للشركات، و التي تتجلى معظمها في إعفاءات جبائية، وفقا لما سوف يأتي بيانه.

المبحث الأول: الضريبة على الدخل

تنقسم الضريبة على الدخل إلى ضريبة على أرباح الشركات و ضريبة على الدخل الإجمالي.

المطلب الأول: الضريبة على أرباح الشركات

تفرض الضريبة على أرباح الشركات على عملية الاندماج و العمليات المماثلة له، و هذا بخصوص كل من الأرباح و فوائض القيم و المؤونات.

الفرع الأول: الضريبة على أرباح الشركات المستحقة في الاندماج

وضع المشرع الجزائري نظاما جبائيا تحفيزيا يقوم أساسا على الإعفاءات الجبائية. تفرض الضريبة على أرباح الشركات في ظل النظام الجبائي للاندماج على كل من الشركة المدمجة و الشركة الدامجة.

يقوم هذا النظام الجبائي على اعتبار عملية الاندماج مجرد عملية انتقالية، مما يجعله مكرسا لقاعدة الاستمرارية و التواصل بين الشركة المدمجة و الشركة الدامجة[1]. استندت دراسة النظام الجبائي للاندماج كما يظهر على المادة 143 من قانون الضرائب المباشرة. غير أنّ المقتضيات القانونية التي وردت في هذه المادة لم تتوسع في تحديد الضرائب المفروضة على إثر اعتماده كنظام مسير لجباية الاندماج. و تعد الالتزامات التي فرضها القانون الجبائي الجزائري على الشركة الدامجة قليلة بالنظر إلى تلك الخاصة بالقانون الفرنسي[2]، مما يجعل من نص المادة 143

---

[1]- M.CHADEFAUX, sous la direction de J.P.CASIMIR, *op.cit*., n° 283, p.127.

[2] - Art 210 A al 3- a, b, c, d et e C.G.I (FR); rapp.art 143 al 2-2 C.I.D.

من قانون الضرائب المباشرة غير شامل لكافة الخلفيات و المشاكل الجبائية التي تطرحها جباية عملية إعادة الهيكلة. و يؤخذ عليها إضافة إلى ذلك حصرها للنظام الجبائي للاندماج في اندماج شركة أسهم في شركة ذات المسؤولية المحدودة[1]. تنتج جباية عملية إعادة الهيكلة تبعا لما سبق ذكره استحقاقات جبائية على مستوى كل من الشركة المدمجة و الشركة الدامجة، مما يستلزم معه الاستئناس بالقانون المقارن لإظهار حقيقتها.

أولا: الشركة المدمجة

يثار التساؤل حول الاستحقاقات التي يمكن فرضها على عملية الاندماج بشأن كل من الأرباح، و المؤونات و فوائض القيم، و مدى خضوعها للضريبة على أرباح الشركات أو إعفائها منها.

أ) خضوع نتائج الشركة المدمجة للضريبة على أرباح الشركات:

لم ينص المشرع الجزائري على خضوع نتائج النشاط المحقق من قبل الشركة المدمجة للضريبة على أرباح الشركات، مما يجعلها تشكل ثغرة كبيرة و مهّمة في القانون الجزائري. بينما نص المشرع الفرنسي صراحة على ذلك، إذ تفرض في ظل هذا الأخير الضريبة على النتائج الإيجابية للنشاط السابق للاندماج. تدفع إثارة هذه المسألة إلى الحديث عن قضية الاندماجات المصحوبة بأثر رجعي، و الغير المتعارف عليها في القانون الجزائري سواء التجاري منه أو الجبائي. يلعب هذا الشرط متى وجد دورا هاما بالنسبة لخضوع الأرباح للضريبة، وفقا لما استقر عليه اجتهاد قضاء مجلس الدولة الفرنسي، فينبع عن تطبيقه تحويل كافة العمليات المحققة بعد تاريخ نفاذ الاندماج إلى الشركة الدامجة. و يواكب هذا التغيير توقيع الضريبة على أرباح الشركات باسم الشركة الدامجة، دون تمييز بين الأرباح المسجلة من طرف الشركة المدمجة أو الشركة الدامجة[2].

---

[1]- المادة 143 الفقرة 1 السالفة الذكر ق.ض.م.

[2]- Ph.COLIN, G.GERVAISE et M.ROSSETTI, Fiscalité et entreprise, Vuilbert, Paris, 1994, p.347; *«La jurisprudence a admis, depuis 1974 (CE 12 juillet 1974 : Dupont, 11/1974, p.385.) que la rétroactivité était opposable à l'administration, à condition qu'elle ne remonte pas au-delà du début de l'exercice. On peut noter que dans cette situation le traité de fusion, acte de droit privé ne remet pas en cause le fait générateur légal de l'impôt sur les sociétés. En effet, le fait générateur est constitué par l'apparition du bénéfice, au moment de la clôture du bilan. Voilà ce qui explique la condition posée par la jurisprudence: la rétroactivité ne peut remonter au-delà du début de l'exercice, dans le cas contraire, en effet, l'acte de fusion remettrait en cause le résultat de l'exercice précèdent et donc, son imposition»*; v. J.Y.MERCIER et B.PLAGNET, *op.cit.*, n° 1146, p.430; « *Lorsque la date d'effet rétroactif est antérieure à l'ouverture de l'exercice de la société absorbante au cours duquel l'opération d'apport est approuvée, les opérations réalisées par la société absorbée entre la date d'effet et celle de l'ouverture de l'exercice de la société absorbante doivent être imposées au nom de la société absorbée. La date d'effet rétroactif reste sans influence sur le bilan de clôture*

يستخلص في الأخير عدم حسم المشرع الجزائري لموقفه فيما يخص خضوع نتائج الشركة المدمجة للضريبة على أرباح الشركات من عدمه. و يعد هذا الفراغ التشريعي معتبرا، يقتضي تدخلا سريعا للمشرع الجزائري. و لكن تكون حسب رأينا الأرباح خاضعة للضريبة و بنسبة 25٪[1]، و ذلك لسببين على الأقل: أولهما خلو القانون الجزائري من الأثر الرجعي للاندماج على النحو الذي يسمح بانتقال فرض الضريبة على الأرباح من الشركة المدمجة إلى الشركة الدامجة، بالشكل الذي يمنح للعملية طابعا انتقاليا**intercalaire**. و يتمثل السبب الثاني في كون التشريع الجبائي الجزائري تجاهل إمكانية نقل الخسائر بين الشركتين، على خلاف نظيره الفرنسي[2]. و ينبغي حسب اعتقادنا أن يبادر المشرع الجبائي الجزائري بوضع أحكام، تسمح باشتمال عقد الاندماج على شرط الرجعية الجبائية، و لمالا باقي العقود المثبتة للانفصال و المقدمات الجزئية للأصول بهدف نقل العبء الجبائي إلى الشركات الدامجة أو المستفيدة. و تجدر الإشارة في هذا المقام إلى أنّ مجلس الدولة الفرنسي قضى أنّ شرط الرجعية متى وجد فعلا في عقد الاندماج، يجب على الأطراف المعنية بالعقد احترام كافة النتائج المترتبة عن هذا الشرط[3].

ب) المؤونات:

تمت الإشارة إليه مرارا إلى خلو الأحكام القانونية الراهنة من نصوص تحدد المعالجة الجبائية للمؤونات عند اصطدامها مع عملية إعادة الهيكلة. و يلاحظ عدم فرض قانون الضرائب المباشرة على الشركات الدامجة الالتزام بمقتضى عقد الاندماج، بإعادة إدراجها في كتاباتها الجبائية و المحاسبية مثلما فعله بالنسبة لكل من الإستهلاكات السنوية و فوائض القيم اللاحقة[4]. بينما اشتمل

القانون العام للضرائب الفرنسي على أحكام تقضي بإعفاء هذه المؤونات من الضريبة متى احتفظت بموضوعها، ما لم يعاد إدراجها في الناتج الصافي الخاضع للضريبة على أرباح الشركات[5].
و ذهب التشريع الفرنسي إلى التمييز بين أنواع المؤونات، حيث يتباين الحل الجبائي تبعا لتعلق الأمر بالمؤونات خاصة بنقص في العناصر الغير المستهلكة، أو كونها موضوعة لمواجهة المخاطر، أو أخيرا ما يعرف بالمؤونات المنظمة[6].

---

de l'exercice précèdent de la société absorbante »; v. Collectif de la revue fiduciaire, Dictionnaire fiscal, *op.cit.*, n° 2882, p.500.

[1]- المادة 150 الفقرة 1 المعدلة بموجب المادة 2 الفقرة 1 ق.م.ت لسنة 2006.

[2]- Art 209-II C.G.I (FR); ainsi que le Collectif de la revue fiduciaire, Régime fiscal des sociétés, *op.cit*., n° 1483, p.461.

[3]- CE 18 MARS 1992, n° 62402; cité par Collectif de la revue fiduciaire, Régime fiscal des sociétés, *op.cit.*, n° 1403, p.431.

[4]- المادة 143 الفقرة 2 المقطع 2 السالفة الذكر ق.ض.م.

[5]- Art 210 A C.G.I (FR) et G.DEPALLENS et J.P. JORD., *op.cit*., p.632.

[6]- « *Les provisions pour dépréciation d'éléments non amortissables échappent à l'impôt lors de la fusion dans la mesure où la valeur d'apport des éléments auxquels elles se rapportent n'excède pas la valeur comptable de* ces *même éléments*»; v. J.Y. MERCIER et B.PLAGNET, *op.cit.*, n° 1146, p.431. «*Les provisions pour risques et charges bénéficient de l'exonération lors de la fusion, dans la mesure où la valeur de ces provisions ne disparaît pas avec la fusion*.»; cité par M.CHADEFAUX, sous la direction de J.P.CASIMIR, *op.cit*., n° 411, p.171. « *Il en est de même des provisions règlementées provisions pour hausse des prix, pour reconstitution de gisements, pour risques afférents aux opérations de crédit etc.…*»; v.art 210 A- 2 C.G.I (FR); doc.adm.411241-28; cité par Collectif de la revue fiduciaire, Régime fiscal des sociétés, *op.cit.*, n° 1442, p.447.

لا يسع إذن، إلاّ العودة إلى الأحكام العامة المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة، و منه القول بإعفاء هذه المؤونات من الضريبة على أرباح الشركات متى احتفظت بموضوعها، و توقيع عليها الضريبة في الحالة العكسية[1]. و ينصرف هذا الحكم حسب رأينا و على ضوء المعطيات القانونية للتشريع الجبائي الجزائري إلى كل أنواع المؤونات، أيا كانت طبيعتها سواء تعلق الأمر بمؤونات للخسائر أو مؤونات للتكاليف.

ج) إعفاء فوائض القيم من الضريبة على أرباح الشركات:

أقرت المادة 143 الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة إعفاء صريح لفائدة فوائض القيم من الضريبة على أرباح الشركات و الناتجة عن المنح المجاني للحصص أو الأسهم، و غير تلك المحققة على السلع. و لتطبيق هذا الحكم اشترط المشرع الجزائري وقوع اندماج شركة أسهم مع شركة ذات المسؤولية المحدودة، و هذا غير منطقي. إذ، يفهم من ذلك حصر القانون الجبائي للامتيازات الممكن الاستفادة منها على الاندماجات الواقعة على هذا الشكل. كان على المشرع الجزائري الاكتفاء بالنص على ضرورة مشاركة شركة أسهم أو ذات المسؤولية المحدودة في العملية فقط، خصوصا و أنّه قام بذلك بالنسبة للعمليات المماثلة للاندماج[2]. و ينصرف الإعفاء الجبائي إلى كافة فوائض القيم المحققة و المحررة من منح الأسهم أو الحصص غير تلك الناجمة عن السلع[3]. يتضح بالتمعن في استقراء النصوص، و بالتقيد بصياغتها العربية وجود تناقض بين أحكام الفقرة 1 من المادة 143 و بين الفقرة 2 المقطع 2 منها من قانون الضرائب المباشرة. ذهب الشق الأول من هذه المادة إلى تقرير إعفاء جبائي كلي لفوائض القيم الناجمة عن جميع المقدمات غير تلك المحققة من السلع، و التي تنتج عن منح مجاني للحصص أو الأسهم. في حين أشار الشق الثاني من المادة 143 من قانون الضرائب المباشرة إلى واجب احتساب السلع المشكلة للمقدمات، الأمر الذي يثير اللبس و التناقض البيّنين.

ينبغي لفهم موقف المشرع الجزائري الرجوع إلى صياغة المادة 143 من قانون الضرائب المباشرة باللغة الفرنسية، و التي تعد الأصوب بإشارتها إلى واجب احتساب بعض العناصر المتجسدة في الإستهلاكات المقتطعة من الأرباح و فوائض القيم اللاحقة لتحقيق هذه العناصر[4]. و يتوقف ذلك على قيام الشركة الدامجة بتسجيل كافة العناصر حسب قيمتها الجبائية، و التي كانت لها عند الشركة المدمجة، و إلا التزمت بقيد الفارق الموجود بين القيمة الجديدة و القيمة الجبائية [5]. غير أنّه مع ذلك تعرف قاعدة إعفاء فوائض القيم من الضريبة على أرباح الشركات في التشريع الفرنسي إستثنائين ألا و هما:

---

[1]- المادة 141 الفقرة 5 المقطع 4 السالفة الذكر ق.ض.م.

[2]- المادة 143 الفقرة 2 المقطع 1 الشطر ين 1 و 2 السالفة الذكر ق.ض.م.

[3]- المادة 143 الفقرة 1 السالفة الذكر ق.ض.م.

[4]- « *L'application des dispositions du présent article est subordonnée à l'obligation constatée dans l'acte de fusion ou d'apport de calculer, en ce qui concerne les éléments autres que les marchandises comprises dans l'apport, les amortissements annuels à prélever sur les bénéfices ainsi que les plus-values ultérieures résultant de la réalisation de ces éléments d'après le prix de revient qu'ils comportaient pour les sociétés fusionnées ou pour la société apporteuse, déduction faite des amortissements déjà réalisés par elles* »; v.art 143 al 2-2 C.I.D.

[5]- Ch.SCHOENAUER et J.LOPEZ, sous la direction de G.MELYON, Droit fiscal, Principes et applications, Collection Gestion, Ed ESKA, Paris, 1995, p.520.

- تفضيل الشركة التنازل عن النظام الجبائي للاندماج، من أجل توقيع الضريبة على أرباح الشركات على فوائض القيم المحققة باسم الشركة المدمجة في سبيل تسوية خسائرها المؤجلة، و التي لم يقع تحويلها إلى الشركة الدامجة خوفا من ضياعها،

- حالة الفرض الفوري لفوائض القيم الطويلة المدى و المتعلقة بمقدمات العناصر المستهلكة لغرض، إما التقليص من حجم إعادة الإدراجات التي تلزم الشركة الدامجة بإجرائها مع استفادة الشركة المدمجة من النسب المخفضة على هذه الفوائض، و إما بهدف مباشرة المقاصة مع خسائرها المؤجلة[1].

و يعاب على قانون الضرائب المباشرة عدم اشتماله على أحكام تنص على التصريحات الجبائية، التي تلزم الشركة الدامجة بتقديمها، على خلاف نظيره الفرنسي[2].

تلزم الشركة الدامجة في سبيل الاستفادة من الامتيازات الجبائية المقررة لها قانونا ببعض التسويات، و التي في غيابها لن يكون بوسعها التمتع بالنظام الجبائي للاندماج.

ثانيا: الشركة الدامجة

جاءت المادة 143 قانون الضرائب المباشرة واضحة بما فيه الكفاية، حول مدى قدرة استفادة الشركة الدامجة من إعفاء جبائي من الضريبة على أرباح الشركات لفوائض القيم غير تلك النابعة من السلع. ربط القانون الجبائي التمتع بهذا الامتياز بضرورة احتساب الشركة الدامجة لبعض العناصر المتجسدة في كل من فوائض القيم المحققة لاحقا للاندماج، إلى جانب الإستهلاكات. و تجري هذه العمليات عن طريق الأخذ بعين الاعتبار سعر التكلفة الذي كان لهذه العناصر لدى الشركة المدمجة، و

يحصل ذلك بموجب عقد الاندماج بطبيعة الحال. و يتضح بالمقارنة بين نصوص التشريع الجزائري و الفرنسي، تساهل الأول بشأن الالتزامات الواقعة على عاتق الشركة الدامجة، بينما ذهب الثاني إلى تعداد سلسلة من الواجبات[3]، مما يستخلص معه صعوبة و تشدد المشرع الفرنسي في تطبيقه للنظام الجبائي للاندماج بما يحمله هذا الأخير من تحفيزات جبائية.

أ) احتساب فوائض القيم اللاحقة:

اشترط قانون الضرائب المباشرة على الشركات الدامجة أو الجديدة احتساب فوائض

[1-] J.Y.MERCIER et B.PLAGNET, *op.cit.*, n°1149, p.532.
[2-] Art 210 A C.G.I (FR); v. aussi Ch. SCHOENAUER et J.LOPEZ, sous la direction de G.MELYON, *op.cit.*, p.520.
[3-] Art 210 A C.G.I (FR).

القيم اللاحقة[1]، دون تحديد طبيعة هذه الفوائض، هل هي قصيرة أو طويلة المدى؟ كما يبقى الإشكال مطروحا بشأن فوائض القيم المعاد استثمارها، و التي كأصل عام لا تدخل في الوعاء الجبائي الخاضع للضريبة على أرباح الشركات[2]. هل يا ترى تلزم الشركة المستفيدة من الأصول بتسجيلها في محاسبتها أم لا ؟ قد يبدو من الوهلة الأولى انصراف هذا الإعفاء إلى فوائض القيم طويلة المدى على اعتبار أنّ هذه الأخيرة تأخذ وقتا زمنيا معينا قبل تحقيقها. لكن لا يحق في ظل عمومية نص المادة 143 من قانون الضرائب المباشرة حصر عملية الاحتساب على فوائض القيم طويلة المدى دون سواها[3]. و يتضح من المادة 143 الفقرة 1 قانون الضرائب المباشرة، فيما يتعلق بطبيعة العناصر المحررة منها هذه الفوائض، انصراف الإعفاء إلى فوائض القيم غير تلك الناجمة عن السلع من الضريبة على أرباح الشركات. ثم واصلت الفقرة 2 من نفس المادة بالنص على وجوب احتساب في عقد الاندماج السلع المتضمنة في الحصص، مما يخلق تناقضا و يدفع بالتساؤل حول مدى وجوب إدراج فوائض القيم الناتجة من السلع في عقد الاندماج من عدمه؟

يجد هذا التساؤل إجابة قاطعة عنه في ذات المادة 143 الفقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة و المحررة بالصياغة الفرنسية، و التي تعتبر الأصوب في الإتباع. حيث إستثنى المشرع فيها صراحة إعادة إدراج الشركة الدامجة للعناصر المتمثلة في السلع من عقد الاندماج. يستخلص إذن، على ضوء الأحكام الحالية للتشريع الجزائري أنّ الالتزام الملقى على عاتق الشركة الدامجة في احتساب فوائض القيم، ينحصر في فوائض القيم الطويلة و القصيرة المدى الناتجة عن جلّ العناصر غير السلع. كما يمتد حسب رأينا إلى فوائض القيم المعاد استثمارها، و التي اصطدمت مع عملية إعادة الهيكلة، طالما ليس هناك أي نص قانوني يمنع احتسابها من جهة، زيادة إلى عدم منطقية استفادة الشركة الدامجة من هذا النوع من فوائض القيم دون أن تشير إليها في مستنداتها من جهة أخرى. و يجسد هذا الشرط طبيعة التواصل و الاستمرارية الموجودين بين الشركة المدمجة و الشركة الدامجة، فلم يرد المشرع الجزائري على غرار نظيره الفرنسي الزيادة من التزامات الشركة الدامجة، مما جعله ينص على أنّ عملية الاحتساب تجري بسعر التكلفة الذي كان لها لدى الشركة المدمجة[4]. و قد إعتبر مجلس الدولة الفرنسي في أحد قراراته أنّه ليس من صلاحيات الإدارة الجبائية تأويل نصوص القانون

العام للضرائب الفرنسي، و كذا التعليمات الإدارية الصادرة لتفسيره على نحو يجعلها تضيف شروط أخرى خاصة باحتساب فوائض القيم اللاحقة على مستوى الشركة الدامجة[5].

---

[1]- المادة 143 الفقرة 2 المقطع 2 السالفة الذكر ق.ض.م.

[2]- المادة 140 التي تحيل إلى المادتين 172 و 173 السالفتين الذكر ق.ض.م المتعلقتين بفوائض القيم، و هذه الأخيرة التي تستثنى من الربح الصافي الخاضع للضريبة على أرباح الشركات.

[3]- و يعد موقف المشرع الفرنسي حاسما بخصوص هذه النقطة، أيّن أكد على تعلق المسألة بفوائض القيم طويلة المدى، أنظر:

Art 143 al 2-2 C.I.D; rapp.art 210 A-3 al 2 C.G.I (FR).

[4]- المادة 143 الفقرة 2 المقطع 2 السالفة الذكر ق.ض.م.

[5]- « *Cet arrêt, relatif aux dispositions de l'article 210- A- 3 E C.G.I, qui limite l'imposition des plus-values, apparues lors de la fusion de deux sociétés, chez la société absorbée, et imposables, par étalement, chez la société absorbante, met en jeu les dispositions du texte de la loi et celles de l'instruction administrative du 7 mars 1974 qui expose cette situation. Le Conseil d'Etat considère que l'instruction ne subordonnant le bénéfice de la mesure prévue qu'aux seules conditions énumérées précédemment, qu'en l'absence, dans cette instruction, de toute mention explicite à la condition supplémentaire invoquée par l'Administration, celle-ci*

أراد القانون الجبائي حسب اعتقادنا عبر إلزام الشركات الدامجة بالتقيد بسعر التكلفة منع وقوع أي غش أو تلاعب، بشأن قيمة هذه الفوائض و المصاريف التي اقتضاها تحقيقها، إلاّ أنّه كان عليه بالمقابل إلزام جلّ الشركات المساهمة في عملية إعادة الهيكلة بتحديد في عقد الاندماج طبيعة هذه الفوائض، و بالتالي مبلغها. يجب على الشركة الدامجة زيادة على احتسابها لفوائض القيم اللاحقة أن تأخذ بعين الاعتبار الإستهلاكات المالية السنوية التي لم تتحقق بعد.

ب) احتساب الإستهلاكات السنوية اللاحقة:

تقوم الشركة الدامجة باحتساب الإستهلاكات السنوية على غرار ما تم التعرض إليه عند دراسة فوائض القيم التي يتحقق وجودها على مستوى الشركة الثانية، و تعتمد في ذلك بطبيعة الحال على سعر التكلفة[1]، مع التنويه إلى عدم سريان هذا الواجب إلا في حق الإستهلاكات التي لم تتحقق أثناء حياة الشركة المدمجة [2]. و لا يعقل حسب رأينا تخويل للشركة الدامجة أو الجديدة الحق في خصم إستهلاكات تحققت أثناء قيام الشركة المقدمة لأصولها الكلية، بناء على كون الإستهلاكات عبارة عن نقص مسجل في قيمة المال بفعل عامل الزمن أو الاستعمال أو غيرها من الظروف[3]. و عليه ليس من العدل منحها الحق في احتساب إستهلاكات لن تتحملها في الواقع، فيشكل عدم احترام هذه الأحكام غشا جبائيا. و بالرجوع إلى القانون العام للضرائب الفرنسي، يتبين أنّ هذا الأخير جعل من الإشارة إلى الإستهلاكات في عقد الاندماج حقا معترفا به للشركة الدامجة أو الجديدة، بدلا من أن يكون التزاما ملقى على كاهلها. يفهم في هذا السياق أنّ القانون الفرنسي فتح للشركة الدامجة عدّة حقوق مقابل الالتزامات الواجبة عليها و المتمثلة أساسا في احتساب الإستهلاكات، إلى جانب إعفاء فائض القيمة المحتملة و الناتجة عن إلغاء السندات من الضريبة، و أخيرا الحق في تأجيل الخسائر الخاصة بالشركة المدمجة[4]. يبدو هذا الموقف للمشرع الفرنسي غامضا، و لكنّه مبررا. حيث يقوم القانون الفرنسي كما تم توضيح ذلك على إعطاء الطابع الانتقالي

---

ne peut en faire état.»; v. CE 20 mars 1996, n° 153319, c/ CAA Paris 23 juill.1993, inédit ; cité par R.BLANCHER, Revue trimestrielle de droit commercial et de droit économique fondée par J.ESCARRA et R.HOUIN, sous la direction de B.BERLIOZ- HOUIN, Sirey, Paris, 1996, p.740.

[1]- المادة 143 الفقرة 2 المقطع 2 السالفة الذكر ق.ض.م.

[2]- كون المادة 143 الفقرة 2 المقطع 2 السالفة الذكر ق.ض.م استعملت عبارة الإستهلاكات المالية السنوية، سواء في صياغتها باللغة العربية أو الفرنسية، فكان من المفروض أن تؤكد على انصراف عملية الإحتساب إلى الإستهلاكات اللاحقة، أي تلك التي لم تتحقق على مستوى الشركة المدمجة. قياسا على ما نص عليه المشرع الجبائي الجزائري بالنسبة لفوائض القيم أين أكد على تعلق الأمر بفوائض القيم اللاحقة. نصت المادة 143 الفقرة 2 المقطع 2 السالفة الذكر ق.ض.م على ما يلي: « *يتوقف تطبيق أحكام هذه المادة على الالتزام في عقد الإدماج أو الإسهام و القاضي بحساب علاوة على السلع المتضمنة في الحصص، الإستهلاكات المالية السنوية التي يجب اقتطاعها من الأرباح و كذا فوائض القيم اللاحقة التي تنتج عن إنجاز هذه العناصر حسب سعر التكلفة، و الخاصة بالشركات المدمجة و المساهمة، مع خصم الإستهلاكات المالية التي سبق أن حققها* .».

[3]- Collectif de la revue fiduciaire, Dictionnaire fiscal, *op.cit.*, n° 130, p.39.

[4]- J.Y.MERCIER et B.PLAGNET, *op.cit.*, n° 1152, p. 432.

لعملية الاندماج، و من ثم، يقع خضوع النتائج الخاصة بالشركة المنحلة للضريبة على أرباح الشركات على مستوى الشركة الدامجة أو الجديدة. تفسر هذه المسألة حق هذه الأخيرة في احتساب الإستهلاكات الخاصة بالشركة القديمة، طالما أنّ فرض الضريبة على أرباحها سوف يحصل على مستوى الشركة المستقبلة لأصولها[1].

يبدو أنّ الالتزامات الجبائية التي يرتبها النظام الجبائي للاندماج، و التي تعد في القانون الجبائي الجزائري قليلة إذا ما قرنت مع القانون الجبائي الفرنسي. حيث يتميز النظام الجبائي للاندماج بنقل كافة الفروض الجبائية الخاصة بالشركة المدمجة إلى الشركة الدامجة، لكن لم يشر قانون الضرائب المباشرة إلى نقل توقيع الضريبة على النتائج المحققة من الشركة المدمجة إلى الشركة الدامجة. و لم يمنح الطابع الرجعي لعملية الاندماج مثلما فعله القانون العام للضرائب الفرنسي، مما يقتضي تدخلا من قبل المشرع الجزائري. لا يمكن للشركة المدمجة حسب رأينا أن تستفيد من إعفاء جبائي كلي من الضريبة، فهذا الأمر غير معقول. و لا يقتصر ذلك على مسألة الأرباح فقط، و إنّما أيضا على المؤونات المشكلة من طرف الشركة المدمجة التي لم يفدها القانون الجبائي الجزائري من حكم جبائي يقضي بنقلها إلى الشركة الدامجة، بالقياس مع فوائض القيم و الإستهلاكات.

تقع على عاتق الشركات المباشرة للانفصال و المقدمات الجزئية للأصول نفس الالتزامات الجبائية الخاصة بالشركات المدمجة و الشركات الدامجة.

الفرع الثاني: الضريبة على أرباح الشركات المستحقة في العمليات المماثلة للاندماج

تجد كل من الشركات المجزئة و الشركات المقدمة لجزء من أصولها نفسها في وضعية مماثلة للشركات المدمجة، و ذلك إزاء الضريبة على أرباح الشركات. و يعد الأمر ذاته بالنسبة للشركات المستفيدة من التجزئة و المقدمات الجزئية للأصول، إذ تحتل نفس المركز الجبائي الخاص بالشركات الدامجة.

أولا: الشركة المجزئة أو المقدمة لنصيب من أصولها

لم يتعرض قانون الضرائب المباشرة إلى خضوع الأرباح للضريبة عند وقوع تجزئة للشركة التجارية أو تقديم لجزء من أصولها. يشكل هذا الإغفال فراغا تشريعيا مهّما بالنسبة للاندماج أيضا. الأمر الذي يستوجب تدخلا من قبل المشرع، إما بنصه على توقيع الضريبة على مستوى الشركة المجزئة أو المقدمة لجزء من أصولها أو إفادة هذه الأرباح من تأجيل الفرض، و منه تحويل الاستحقاق الجبائي إلى الشركات المستفيدة من المقدمات، كما فعل نظيره الفرنسي[2]. و تجدر

---

[1]- J.Y.MERCIER et B.PLAGNET, *op.cit.*, n° 1152, p.432.
[2]- Ch.SCHOENAUER et J.LOPEZ, sous la direction de G.MELYON, *op.cit.*, p.520.

الإشارة إلى أنّ المشرع الفرنسي آتى بنص صريح فيما يخص المقدمات الجزئية للأصول، حيث اعتبرها مرتبة لنفس الآثار الناجمة عن حالة التوقف الجزئي للمؤسسة، فمن المفروض تحصيل الرسم فورا على مستوى الشركة المقدمة[1]. و لكن تتساهل مع ذلك الإدارة الجبائية الفرنسية، و تقبل بتأجيل الفرض للأرباح[2].

و تجدر الإشارة إلى أنّ تأجيل الفرض قليلا ما يقع في التشريع الفرنسي من الناحية العملية، تأسيسا على اشتمال عقد المقدمات غالبا على أثر رجعي، على غرار ما هو الشأن بالنسبة للاندماج و الانفصال، و هذا ما أكده مجلس الدولة في إحدى قراراته[3].

يتوجب على الشركة المجزئة أو المقدمة لنصيب من أصولها فقط زيادة على إخضاع نتائجها للضريبة، أن تقوم بإعادة إدراج المؤونات التي فقدت موضوعها في هذه النتائج[4]. و تكون فوائض القيم المحررة على إثر المنح المجاني للحصص أو الأسهم، و غير تلك النابعة من السلع معفية من الضريبة على أرباح الشركات[5].

ثانيا: الشركات المستفيدة من الانفصال أو المقدمات الجزئية للأصول

تعتبر الشركات المستفيدة من الانفصال أو المقدمات الجزئية للأصول ملزمة باحتساب فوائض القيم الخاصة بالشركة المجزئة أو المقدمة لجزء من أصولها و المحققة من جميع العناصر ماعدا البضائع و الإستهلاكات.

يجب على الشركات المستفيدة من الأصول الكلية أو الجزئية لشركة المقدمة باحتساب فوائض القيم، التي لم تتحقق بعد على مستوى الشركة المنحلة أو المقدمة على غرار ما هو الشأن بالنسبة للاندماج و النابعة عن تحقيق كل العناصر عادا السلع[6]. و من البديهي أن يقع هذا الالتزام ليس على شركة واحدة، و إنّما على الأقل على شركتين، خلافا للاندماج. و تجدر الإشارة إلى أنّه لا تجبر الشركات المستفيدة من المقدمات الجزئية للأصول باحتساب كل فوائض القيم المحتملة، طالما أنّ الشركة المانحة لهذه الأصول لا تزال قائمة. تبقى في الواقع الشركة المستفيدة مقيدة فقط باحتساب

نصيب من الفوائض، و ذلك بالتناسب مع العناصر التي استفادت منها. و يجد الحكم الوارد في المادة 143 من قانون الضرائب المباشرة أصله في التشريع الجبائي الفرنسي، و الذي لم يمدد هذا الحل إلى واجب احتساب الاحتياط الخاص بفوائض القيم طويلة المدى، و المؤسس من قبل

---

[1]- Collectif de la revue fiduciaire, La transmission de l'entreprise, *op.cit.*, n° 1403, p.431.
[2]- Collectif de la revue fiduciaire, Régime fiscal des sociétés, *op.cit.*, n° 1552, p.483.
[3]- CE 18 mars 1992, n°62402; cité par Collectif de la revue fiduciaire, Transmission de l'entreprise, *op.cit.*, n° 1403, p.431.
[4]- المادة 141 الفقرة 5 المقطع 4 السالفة الذكر ق.ض.م.
[5]- المادة 143 الفقرة 1 السالفة الذكر ق.ض.م.
[6]- المادة 143 الفقرة 2 المقطعين 2 و 3 ق.ض.م.

الشركة المقدمة لجزء من أصولها قبل عملية إعادة الهيكلة[1].

يجب على الشركات المستفيدة كليا أو جزئيا من المقدمات أن تحتسب الإستهلاكات السنوية، التي لم تتحقق بعد على مستوى الشركة أو الشركات المقدمة[2]. يلعب واجب قيد الإستهلاكات السنوية من قبل الشركات المستفيدة من المقدمات الكلية أو الجزئية حسب رأينا دورا مهّما في تحقيق الشفافية الجبائية، إذ ليس من العدل إفادة الشركات المستفيدة من حق إعادة إدراج إستهلاكات لم تكن موجودة أصلا على مستوى الشركات المجزئة أو المقدمة. و يذكر وفقا لما سبقت الإشارة إليه، أنّ التشريع الفرنسي اعتبر احتساب الإستهلاكات حقا مقررا لفائدة الشركات المستفيدة و ليس واجبا عليها[3].

يظهر إذن، أنّ القانون الجبائي مال إلى توحيد الأحكام الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات، فهل يعد الأمر كذلك بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي؟

المطلب الثاني: الضريبة على الدخل الإجمالي

تتعلق الضريبة على الدخل الإجمالي بمجموع الحصص أو الأسهم، و التي سوف تمنح إلى الشركاء أو المساهمين كتمويل لمقدماتهم، و هذا في كل من عملية الاندماج و العمليات المماثلة له.

لا يرتب الاندماج و العمليات المماثلة له آثارا على الشركات التجارية المساهمة في هذه العمليات فقط، بل يمس بالدرجة الأولى بمركز الشركاء أو المساهمين، باعتبارهم الأشخاص الذين أعطوا موافقتهم على مشروع الاندماج أو غيره من التعديلات المؤسساتية عبر الجمعية العامة الغير العادية. و يطرح على إثر هذه الوضعية القانونية للشركاء أو المساهمين تساؤل عن مدى استحقاق الضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة لهؤلاء من عدمه؟ و لا ينحصر هذا الإشكال على أعضاء الشركة المدمجة و المقدمة، و إنّما يثار أيضا بخصوص شركاء أو مساهمي الشركة الدامجة و المستفيدة من الانفصال و المقدمات الجزئية للأصول.

الفرع الأول: شركاء أو مساهمو الشركة المدمجة و المقدمة

تمنح إلى شركاء أو مساهمي الشركة المدمجة و المقدمة لأصولها الكلية أو الجزئية حصصا أو أسهما، و يعتبر ذلك أمرا منطقيا و معقولا بالنظر إلى ما قدموه إليها من أموال،

---

[1]- Instruction du 26 mars 2001 (BO I 4 16-1-01) relative aux opérations de fusions, scissions et apports partiels d'actifs placés ou non sous la régime de faveur prévu aux articles 210 A et 210 B C.G.I (FR); X, Http : // www. Fiscalonline.com/fbf-fusion.htm.

[2]- المادة 143 الفقرة 2 المقطع 2 السالفة الذكر ق.ض.م.

[3]- J.Y.MERCIER et B.PLAGNET, *op.cit.*, n° 1152, p.434.

و لتكريس ذلك تقوم الشركة الدامجة أو المستفيدة حسب الحالات بإصدار حصص أو أسهم لتمويل هذه المقدمات[1]. ثم تباشر منحها إلى شركاء أو مساهمي الشركة المنحلة أو المقدمة لجزء من أصولها، غير أنّها لا تلزم بتحرير عدد مماثل للحصص أو الأسهم التي كانت لهم لدى الشركة المدمجة أو المقدمة، علاوة على عدم تقيدها بقيمتها الاسمية السابقة. و يذكر إلى أنّ عدم تحرير الشركة الدامجة أو المستفيدة لعدد مماثل للحصص أو الأسهم التي كانت للشركة المدمجة أو المقدمة و بنفس القيمة الاسمية، لا يعني عدم أخذ هذه الأخيرة بعين الاعتبار عند احتساب نسبة المبادلة المتعلقة بهذه الحصص أو الأسهم[2]. تضطر الشركة الدامجة أو المستفيدة إلى إجراء سلسلة من العمليات المحاسبية، في سبيل التوصل إلى تحديد عدد الأسهم أو الحصص التي يجب عليها تحريرها فعلا[3]. و لقد أكد التشريع الفرنسي صراحة على أن المنح المجاني للحصص أو الأسهم، يكون بطبيعة الحال نتيجة إلغاء سندات الشركة المدمجة[4]. أما عن مسألة توقيع الضريبة على هذه الحصص أو الأسهم الممنوحة مجانا، فلقد فصلت فيها صراحة المادة 51 في فقرتيها الأولى و الثانية من قانون الضرائب المباشرة بقولها: « *في حالة اندماج شركتين أو أكثر، لا تعتبر أسهم أم حصص من الشركة، بدون مقابل، من قبل الشركة الجديدة إلى أعضاء الشركة المساهمة توزيعا للريوع المنقولة إذا كان للشركات التي ساهمت في عملية الإنتاج، شكل شركة أسهم أو شركة محدودة المسؤولية. و تطبق أحكام المقطع الأول أعلاه في حالة: مساهمة جزئية في أصول الشركة، مساهمة كلية و متزامنة في أصول شركتين أو أكثر*»[5]. ينبغي الفهم أنّ عدم اعتبار المنح المجاني للحصص أو الأسهم في القانون الجبائي الجزائري بمثابة توزيع للريوع المنقولة، يترتب عنه إعفاء كلي للشركاء أو المساهمين من الضريبة على الدخل الإجمالي على إثر عملية المنح، و هذا سواء تعلق الأمر بالاندماج أو العمليات المماثلة له.

أما عن فوائض القيم التي سوف تسجل على إثر عملية منح الحصص أو الأسهم، فإنّها تعفى من الضريبة على أرباح الشركات، بشرط أن لا تكون محققة من السلع[6]. و يتضح بالتمعن

---

[1]- المادة 143 الفقرتين 1 و 2 و المادة 51 الفقرتين 1 و 2 السالفتين الذكر ق.ض.م.

[2]- G.DEPPANLENS et J.P.JOPARD, *op.cit.*, pp.628 et s.

[3]- « *Le problème de la parité d'échange est en tout état de cause crucial et a des effets plus immédiats que celui des valeurs d'apports inscrites au bilan de la société bénéficiaire des apports. En effet, la parité détermine la rémunération des actionnaires de la société absorbée à l'occasion de l'opération, sous forme de nouvelles actions émises par la société absorbante* »; v. M. HENRARD, M.J HENIN et M.H AGUILAR avec la contribution de J.C LAVOYER et H.STOLWY, sous la direction de Y. DE LA VILLE GUERIN, Dictionnaire Comptable, *op.cit.*, p.752.

[4]- Art 115-1 C.G.I (FR).

[5]- هنالك خطأ مادي في نص المادة 51 ق.ض.م حيث كان يجب أن ترد عبارة الممنوحة من شركة. و أن لا يستعمل المشرع الجزائري عبارة ريوعا منقولة، و إنّما مصطلح توزيعا للمداخيل منقولة تقيدا بصياغة النص باللغة الفرنسية.
يشار إلى أنّ القانون العام للضرائب الفرنسي كان يطبق هذا الحكم سابقا فقط على الشركات الخاضعة للضريبة على شركات:

« *L'instruction du 3 août 2000 admet que cette disposition s'applique même si la fusion ou la scission, bien que susceptible de bénéficier de plein droit des dispositions de l'article 210 A C.G.I, n'est pas effectivement placée sous le régime de faveur prévu à cet article* »; cité par X, Fiscalonline, Article préc.

[6] - المادة 143 الفقرتين 1 و 2 المقطع 1 السالفة الذكر ق.ض.م، حيث تخضع فوائض القيم المحررة من السلع للضريبة على أرباح الشركات.

في النصوص القانونية معالجة القانون الجزائري لحالة تحرير الاندماج لفائض boni de fusion، و لم يتصور الحالة العكسية أيّن ينجم عن الاندماج عجز mali de fusion [1]. و يشكل ذلك فراغا قانونيا مهّما في رأينا، يستلزم تدخلا من قبل المشرع الجزائري ليس على مستوى القانون الجبائي، و إنّما كذلك فيما يخص القانون المحاسبي[2].

تكون التخصيصات بدون مقابل لأسهم أو حصص الشركة أو فوائض القيم الناتجة عن توزيع الأرباح أو الاحتياطات أو المؤونات على إثر الاندماج أو ما ماثلها من عمليات معفية من الضريبة على الدخل الإجمالي[3]. بينما تعد التوزيعات اللاحقة لعملية المنح المجاني للحصص أو الأسهم في شكل أرباح أو احتياطات أو مؤونات بين الشركاء أو المساهمين، و المضافة إلى رأس المال أو الاحتياطات مدرجة في الوعاء الجبائي، و من ثم تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي[4]. يعتبر ذلك أمرا منطقيا في اعتقادنا نظرا لتعدادها في قائمة المداخيل المعتبرة موزعة[5]. و قد نص التشريع الفرنسي صراحة على استفادة هذه المداخيل من تأجيل الفرض[6]، كما يستتبع التنازل عنها استحقاق رسوم التسجيل[7]. و يبدو في الأخير واضحا اتجاه القانون الجبائي الجزائري المماثل لذلك الذي سلكه نظيره الفرنسي، عبر عدم اعتبار الناتج المحرر من اختفاء الشركة المدمجة بفائض تصفية قصد إعفائه من الضريبة على الدخل الإجمالي[8].

يستخلص أنّ القانون الجبائي الجزائري تناول إعفاء فوائض القيم المحققة من المنح المجاني للحصص أو الأسهم للشركاء أو المساهمين من الضريبة على أرباح الشركات، كما اعتبر هذا المنح في حد ذاته ليس توزيعا للأموال المنقولة بغرض استبعادها من الوعاء الجبائي للضريبة
على الدخل الإجمالي. يجب في الأخير على الشركاء أو المساهمين من أجل الاستفادة من هذه الامتيازات تقديم تصريح جبائي إلى مفتشية الضرائب المباشرة، التي يقع بدائرة اختصاصها مركزهم الجبائي[9]. لكن جاءت المقتضيات القانونية التي وضعها بشأن جباية الشركاء أو المساهمين

---

[1]- Règlement C.R.C 2004-01; pour plus de précisions, v. E. TORT, Evolution du traitement comptable et fiscal des fusions, Revue française de comptabilité, n° 389, Paris, juin 2006, p.26.

[2]- بناء على كون هذا الأخير من المفروض احتوائه على القواعد المحاسبية الضرورية، و التي تضمن تسوية لهذا النقص المفرز عن الاندماج، قياسا مع التشريع الفرنسي، أنظر في ذلك إلى:

Règlement comptable 2004-01, préc.

[3]- المادة 88 الفقرة 2 المقطع 1 ق.ض.م.

[4]-حيث نص صراحة على أن التوزيعات اللاحقة للمنح المجاني للحصص أو الأسهم إلى الشركاء أو المساهمين تدخل في الوعاء الجبائي طبقا للمادة 88 الفقرة 2 المقطع 2 السالفة الذكر ق.ض.م.

[5]- حيث يفهم من المادة 49 الفقرة 1 المقطع 2 الشطر 2 ق.ض.م على أنّ المبالغ المدرجة في رأس المال أو الاحتياطات (مكافاءات الاندماج) بمناسبة اندماج شركتين هي وحدها التي لا تعتبر مداخيل موزعة.

[6]- M.COZIAN, *op.cit*., n°2181, p.502.

[7]- المادتين 218 و 219 ق.ت.س.

[8]- Art 88 al 2 C.I.D; rapp .art 115-1 C.G.I (FR).

و يسير مع ذلك التشريع الفرنسي إلى تحليل عملية مبادلة السندات على كونها تنازل بمقابل، مما ينجم عنه فرض الضريبة على فوائض القيم المحصلة من هذه السندات:

«La législation française a mis en place un système de sursis d'imposition pour les personnes physiques et les entreprises. »; v. M.COZIAN, *op.cit*., n° 2181, p.502.

[9]- المادة 53 ق.ض.م و يعمل بنفس الالتزام فيما يخص المداخيل المعتبرة موزعة وفقا للمواد 45 و 46 و 48 و 53 ق.ض.م و المداخيل المعتبرة غير موزعة طبقا للمادة 49 ق.ض.م.
جدّ عامة، إذ لم يقم القانون الجبائي الجزائري في الواقع بالتمييز بين فرضية انتمائهم إلى الشركة المدمجة و المقدمة أو الشركة الدامجة و المستفيدة، مما يقتضي أخذ النص على إطلاقه. بينما ذهب القانون الجبائي الفرنسي إلى تجسيد تفرقة واضحة بينهم.

بعد استعراض الوضعية الجبائية لشركاء و مساهمي الشركة المدمجة و المقدمة، يقتضي الأمر التطرق إلى الاستحقاقات الجبائية المفروضة على نظرائهم لدى الشركة الدامجة و المستفيدة.

الفرع الثاني: شركاء أو مساهمو الشركة الدامجة و المستفيدة

يؤخذ على القانون الجبائي الجزائري عدم نصه على الفروض الجبائية التي يرتبها الاندماج و ما ماثله من عمليات على شركاء أو مساهمي الشركة الدامجة و المستفيدة. و لم يقنن أحكام تنظم وضعيات قانونية من نوع خاص و المتجسدة أساسا في امتلاك الشركة الدامجة لحصص أو مساهمات في رأس مال الشركة المنحلة أو العكس، و السابقة بطبيعة الحال لإجراء عملية إعادة الهيكلة أو عند حيازة كلتا الشركتين على مساهمات متقاطعة في رأس المال. يرجع السبب في ذلك و حسب رأينا إلى عدم وجود هذه المعطيات من الناحية العملية، و التي تدفع بالمشرع الجزائري إلى التدخل و مواجهة المشكل المطروح، فيعتبر هذا الفراغ مقبولا في التشريع الجبائي الراهن.

يلجأ إلى التشريع الجبائي الفرنسي من أجل التعرف على الوضعية الجبائية الفعلية لشركاء أو مساهمي الشركة الدامجة، و كذا الحلول الجبائية التي وضعها، و هذا تحسبا لوقوع هذه الحالات مستقبلا في الجزائر.

مبدئيا ليس هنالك آثار جبائية مميزة بالنسبة لشركاء أو مساهمي الشركة الدامجة، التي تسجل زيادة في رأس مالها. و لكن الإشكال يطرح في حالتين.

تتمثل الحالة الأولى في وجود مساهمة للشركة المدمجة في رأس مال الشركة الدامجة. يقترح القانون العام للضرائب الفرنسي عند حيازة الشركة المدمجة لبعض سندات الشركة الدامجة أحد الحلين: إما أن تقوم الشركة المدمجة بتوزيع السندات على شركائها أو مساهميها قبل مباشرتها لعملية الاندماج، أو تفضل الشركة المدمجة منحها إلى الشركة الدامجة نفسها، و غالبا ما يستبعد هذا الحل نظرا لتكلفته الجبائية (coût fiscal) بسبب خضوع عملية التوزيع و فوائض القيم للضريبة. و يتجلى الحل الثاني بإعفاء عملية إلغاء السندات و فوائض القيم النابعة عنها من الضريبة[1].

---

[1]- بينما يحصل العكس عند وقوع العملية وفقا للنظام العادي تبعا للقانون الفرنسي، أيّن يكون قد تم فرض الضريبة على فوائض القيم المحررة من المقدمات بصفة مباشرة و فورية، مما يجعل من فوائض القيم المسجلة عند إلغاء هذه السندات متضمنة للفارق الثابت بين القيمة الحقيقية للمقدمات أثناء الإلغاء، و القيمة التي كانت لها سابقا، أنظر إلى:
G.DAMY, *op.cit.*, p.673; v. aussi.art 210-1 al. 2 C.G.I (FR); ainsi que M.CHADEFAUX, sous la direction de J. P.CAZIMIR, *op.cit.*, n° 787, p.292.

تتجسد الحالة الثانية في وجود مساهمات متقاطعة في رأس المال بين كل من الشركة المدمجة و الشركة الدامجة. لم يتناول القانون الجبائي الجزائري هذه الحالة، بخلاف التشريع الفرنسي الذي وضع لها أحكاما. تحلل هذه الحالة من الناحية القانونية و من ثم، الجبائية بكونها ازدواج في الفرض الجبائي SUPERPOSITION لمساهمتين بسيطتين[1]. و ينبغي العلم أنّ القانون العام للضرائب الفرنسي افترض حالة أخرى تتمثل في مساهمة شركة فرعية في عملية الاندماج (بصفتها شركة مدمجة أو دامجة). و قرر في هذا المضمار أنّه متى أصبحت مساهمة الشركة الأم في رأس مال الشركة الفرعية أقل من نسبة 10٪، يقع تجميد النظام الجبائي الخاص بالشركات الأم و الخاص بالتشريع الفرنسي[2].

يستخلص إذن عدم وجود أي اختلاف بين جباية الشركاء أو المساهمين التابعين للشركات المعنية بعملية الاندماج و تلك الخاصة بشركاء أو مساهمي الشركات المباشرة لتقنيتي الانفصال و المقدمات الجزئية للأصول.

ننتقل إلى دراسة الضرائب الأخرى المفروضة على الاندماج و العمليات المماثلة له.

المبحث الثاني: الضرائب الأخرى المستحقة في الاندماج و العمليات المماثلة له

يطرح التساؤل حول مدى خضوع العقود المثبتة للاندماج و العمليات المماثلة له لحقوق التسجيل، و توقيع الرسم على القيمة المضافة على السلع التي كانت للشركات التجارية قبل عملية إعادة الهيكلة.

المطلب الأول: حقوق التسجيل

يسمح إجراء تسجيل العقود من تحصيل الضريبة. يعد التسجيل إجراء إلزاميا و هذا حتى بالنسبة للعقود المعفاة صراحة منه بقوة القانون[3]، كما يخول للإدارة الجبائية سلطة البحث في مدى صورية العملية، و ذلك بالنظر إلى الثمن المصرح به في العقد[4].

1- Ph.COLLIN, G.GERVAISE et M.ROSSETTI, *op.cit*, p.350.
2- Y.DINH, sous la direction de G.MELYON, *op.cit.*, p.80.
3- G.SAIVAGEOT, Précis de fiscalité, Impôts sur revenu, autres impôts personnels, impôts sur les sociétés, T.V.A, autres impôts sur les sociétés, Contrôle contentieux, Nathan, Saint Armand montrond, 2000-2001, p.52.
4- المواد 113 ثالثا إلى 117 ق.ت.س فيما يتعلق بالصورية، و التي يقصد بها صورية مبلغ البيع. و المواد 118 إلى 118 مكرر ق.ت.س، فيما يخص حق الإدارة الجبائية في الشفعة، و الحلول محل المعني بالأمر في العقد المصرح به أي كانت طبيعة الأموال موضوع العقد.

تعد الشركات التجارية باعتبارها من المكلفين بالضريبة هي الأخرى ملزمة بدفع حقوق التسجيل، على إثر مختلف العمليات التي تباشرها و الغير المنحصرة في عملية إعادة الهيكلة، و إنّما الشاملة لجلّ التصرفات القانونية التي تقدم عليها كاكتسابها للعقارات الضرورية لممارسة نشاطاتها اليومية. ينصب الاهتمام على التقويم الجبائي لحقوق التسجيل بالنسبة لعملية إعادة الهيكلة، فلا محالة من الهروب من توقيع الضريبة على المراجعات المؤسساتية من تعديل في رأس مال الشركات بأشكاله المختلفة من زيادة و خفض فيه أو استهلاك[1] أو تحويل في شكلها القانوني[2]، و اندماجها مع شركات أخرى إلى غيرها من التقنيات الأخرى[3]. يظهر تشجيع المشرع الجزائري لعمليات إعادة الهيكلة عبر أحكام قانون التسجيل بتقديمه لتحفيزات جبائية، و اكتفائه بفرض حقوق تسجيل بسيطة، بل إن صح القول أنّها رمزية[4]. لذلك لابدّ من استعراض حقوق التسجيل المستحقة على الاندماج و العمليات المماثلة له.

يستشف من الوهلة الأولى عند استقراء قانون التسجيل الجزائري غياب شروط قانونية صارمة تدفع بالقول أنّ المشرع الجبائي أقرن تطبيق نظام جبائي معين بتوافر شروط قانونية محددة. و إن كان في الواقع قد أجرى تمييزا بخصوص شركات الأسهم باعتبارها شركة أموال مهّمة تبعا لما سوف يأتي بيانه.

ذهب جانب من الفقه الجزائري إلى القول بوجود نظام امتيازي لحقوق التسجيل و إعماله على شركات الأسهم (شركة المساهمة و شركة التوصية بالأسهم)، إلى جانب شركات ذات المسؤولية المحدودة و الشركات التعاونية الزراعية و صندوق القرض الزراعي التعاضدي. في حين تستبعد شركات الأشخاص منه، حتى و لو قامت هذه الشركات بتغيير نظامها الجبائي، و اختارت نظام شركات الأموال[5]. و حسب رأينا لابدّ من مراجعة هذا الموقف الفقهي الذي كان مبنيا على

---

[1]- المادتين 249 و 25 ق.ت.س.

[2]- المادة 248 ق.ت.س.

[3]- المادة 248 ق.ت.س.

[4]- و ذهب إلى أبعد من هذا الحد عندما قرر إعفاءا كليا من هذه الحقوق للشركات التابعة للقطاع العمومي من هذه الحقوق، و أيضا لبعض العمليات المندرجة في سياق الخوصصة، زيادة على بعض الإعفاءات الخاصة: المادتين 250 الفقرة 3 و 4 و 251 مكرر السالفتين الذكر ق.ت.س. و المادتين 102 و 114 في الأحكام الغير المقننة من الملحق الخاص ب ق.ت.س، تتعلق هاتين المادتين بالأمر 95-27 ل 30 ديسمبر 1995 المتضمن قانون المالية لسنة 1996، ج.ر ل 31 ديسمبر 1995، العدد 82، ص.3. يجب إعادة النظر في النصوص الجبائية التي قررت مثل هذه الإعفاءات، تأسيسا على إشارتها إلى المؤسسات العمومية الناشئة في ظل القانون التوجيهي 88-01 المؤرخ في 12 يناير 1988 و إلى غيرها من القوانين الأخرى. و من المعلوم أنّ هذا القانون شهد إلغاء، بعد التدخلات المتعاقبة للمشرع الجزائري بشأن القوانين المنظمة للمؤسسات العمومية الاقتصادية، هذه الأخيرة التي صارت تستقي أحكامها من القانون التجاري. الأمر التي يقتضي معه مراجعة الأحكام الجبائية الخاصة بحقوق التسجيل لجعلها متوافقة مع التعديلات القانونية، لاسيما أنّه قد مرت سنوات على هذه الإصلاحات. أشارت المادة 251 مكرر الفقرة 1 ق.ت.س إلى قوانين 88-01 إلى 88-06 و التي قد تم إلغائها، و التي يذكر من بينها قانون 88-01 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات الملغى بموجب الأمر رقم 95- 25 المؤرخ في 30 سبتمبر 1995 و المتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة ج.ر ل 27 سبتمبر 1995، العدد 55 ، ص.7 و الملغي بدوره بالأمر رقم 01-04 المؤرخ في 20 أوت 2001 المتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية و تسييرها وخوصصتها، ج.ر ل 22 أوت 2000، العدد 47، ص.7.

[5]- A.GUELIMI, Fiscalité de l’enregistrement, Alger, 1981, p.143.

تشريع جبائي قائم في بداية الثمانينات[1]. إنّ المشرع الجزائري يفيد حاليا و تطبيقا للمادة 248 من قانون التسجيل كافة الشركات التجارية بحق تسجيل تناسبي، بدون تمييز على أساس شكلها القانوني أو نظامها الجبائي[2].

يستنتج إذن، أنّ الأحكام القانونية التي أسسها المشرع الجزائري لا تفتح المجال لأي تمييز في هذا الصدد[3]. و حسب رأينا غالبا ما سوف تسعى الشركات التجارية الجزائرية من الناحية العملية إلى تطبيق حق التسجيل الثابت المنصوص عليه في قانون التسجيل الجزائري. و يجدر التذكير في هذا المضمار بالتفرقة الوحيدة الذي قام بها بشأن شركة الأسهم و باقي الشركات التجارية الأخرى، فيما يخص النسب المطبقة[4].

قرر التشريع الجزائري استفادة الشركة في كل الأحوال من حق تناسبي ضئيل[5]. و اقتصر قانون التسجيل الجزائري على فرض حق تسجيل تناسبي ضئيل فيما يخص عملية الاندماج، و المقدر ب 0.5٪ من رأس مال الشركة دون أن يقل عن 1000 دج بالنسبة لشركات الأشخاص و شركات ذات المسؤولية المحدودة[6]. في حين يتراوح هذا الحق بين 10.000 دج و 300.000 دج بشأن شركات الأسهم، و تقع تصفيته من رأس المال الاجتماعي[7]. تجدر الملاحظة إلى عدم ارتباط تطبيق هذه النسب و الحدود بشروط قانونية معينة، إذ لا ينحصر تطبيقها على الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات كما تم التنويه عن ذلك. خلافا للامتيازات الجبائية التي برزت عند دراسة الاستحقاقات الجبائية بخصوص الضريبة على أرباح الشركات. و على الرغم من ذلك، تناول المشرع الجزائري تحديد قيد واحد هو أن لا يتضمن عقد الاندماج نقلا لأموال منقولة أو عقارية بين الشركاء أو الغير أو تكفل بدين[8]. يظهر نص المادة 248 من قانون التسجيل غامضا، بل مثيرا للإبهام من خلال اشتراطه عدم وقوع نقل لملكية أموال منقولة أو عقارية أو تكفل بدين، تأسيسا على كون الاندماج مبني على نقل ذمة الشركة المنحلة بكل ما تتضمنه من

---

[1]- و على إثر هذا التعديل أصبحت النسبة تقدر ب 0.5 ٪ من رأس مال الشركة، بعد أن كانت قبل ذلك تبلغ 1٪ بمقتضى المادة 35 ق.م ل سنة 1993.

[2]- حسب ما يظهر من أحكام المادة 248 ق.ت.س، و إن كان قد ميز بين شركة الأسهم و باقي الشركات حسب الفقرة 2 من ذات المادة. راجع المادة 248 ق.ت.س و التعديلات التي وقعت عليها بموجب المادة 113 ق.م ل 1983، و المادة 39 ق.م ل 1987 و المادة 65 ق.م ل 1990، و المادة 15 ل ق.م ل 1991، و المادة 35 ق.م ل 1993، و المادة 25 ق.م ل 2001.

[3]- أين نص صراحة على وجوب مشاركة شركات المساهمة و شركات ذات المسؤولية المحدودة في عمليات الاندماج، حتى تكون فوائض القيم المحررة موضوع إعفاء جبائي حسب المادة 143 الفقرة 1 السالفة الذكر ق.ض.م.

[4]- المادة 248 الفقرتين 1 و 2 السالفة الذكر ق.ت.س.

[5]- المادة 248 السالفة الذكر ق.ت.س.

[6]- المادة 248 الفقرة 1 السالفة الذكر ق.ت.س.

[7]- المادتين 248 الفقرة 2 السالفة الذكر و 24 ق.ت.س: « *إنّ العقود المتضمنة تأسيس، تمديد أو إدماج الشركات، و التي لا تتضمن نقل أموال منقولة أو عقارية بين الشركاء أو أشخاص من الغير، يصفى الحق من المبلغ الإجمالي للمقدمات المنقلة، العقارية مع خصم الخصوم.* ».

[8]- المادة 248 الفقرة 1 السالفة الذكر ق.ت.س.

أصول و خصوم إلى الشركة الدامجة، فكيف يمكن تصور مثل هذا الشرط ؟

استهدف المشرع الجزائري حسب رأينا منع وقوع توزيع للأموال المقدمة لشركة المستفيدة إلى الشركاء أو المساهمين بناء على كون رأس مال الشركة يمثل ضمانا لدائنيها من جهة، و طالما سوف يحصل تمويل مقدمات جميع أعضاء الشركة المنحلة بحصص أو أسهم في الشركة الدامجة من جهة أخرى. و يبرر ذلك أيضا بكون الأصل في الاندماج هو انحلال الشركة المدمجة دون تصفية رأس مالها. يلمس في الأخير التباين الواضح و الجلّي بين أحكام القانون الجزائري و الفرنسي، حيث انصرفت نية المشرع الجزائري صراحة إلى إخضاع الديون الثابتة في عقد الاندماج لحقوق التسجيل المحددة بنسبة 1 ٪ [1]. في حين رغب المشرع الفرنسي محاولة تفادي خضوع المقدمات لهذه الحقوق، و كذا إعفاء التكفل بالدين المثقل أو التابع لها من أي استحقاق جبائي[2].

يستخلص أنّ التشريع الفرنسي يعد أكثر تحفيزا بالمقارنة مع التشريع الجزائري، إذ تستبدل حقوق المقدمات بحق تسجيل ثابت المطبق على كل من المقدمات الصافية و البسيطة، و كذا التكفل بالديون التابعة لها[3]. و يتضح على الرغم مما سبق طرحه قيام المشرع الجزائري بتمييز معقول بين شركات الأسهم و شركات الأشخاص فيما يتعلق بالحقوق الواجبة التطبيق. و لكن كان عليه أن ينص على شركات ذات المسؤولية المحدودة في الفقرة التي خصصها لشركات الأسهم، تأسيسا على دخولها في تعداد شركات الأموال. و تبقى على كل حال حقوق التسجيل المستحقة بالنسبة للاندماج في التشريع الجبائي الجزائري رمزية، تمتد إلى تقنيات إعادة الهيكلة الأخرى من تأسيس للشركات أو تمديد في مدّتها القانونية[4]. إذ، أشار المشرع الجزائري إلى استحقاق حق تسجيل ثابت في جميع الحالات. و إن كان قد قام بتفرقة مبدئية بين الشركات في نسبة حقوق التسجيل الواجبة التحصيل، و ذلك تبعا لشكلها القانوني، حيث وقع على شركات الأسهم أكبر حق تسجيل ممكن فرضه على الشركات التجارية[5]، فهل يعد الأمر كذلك بالنسبة للانفصال و المقدمات الجزئية للأصول؟

تعتبر النصوص القانونية التي تعرضت لحقوق التسجيل المستحقة على عملية الانفصال و المقدمات الجزئية للأصول قليلة، إذا لم يقال أنّها تكاد تكون منعدمة على الإطلاق، و هذا بالمقارنة مع عملية الاندماج. يلمس من خلال استقراء أحكام قانون التسجيل، غياب قواعد قانونية محددة للنسب الواجبة التطبيق بمناسبة الإقدام على هذه التقنية، فلا يمكن على ضوء المواد الراهنة لحقوق التسجيل التمسك بخضوع العقد المفرغ لعملية الانفصال و المقدمات الجزئية للأصول لحق تسجيل ثابت أو تصاعدي أو تناسبي[6].

---

[1]- المادة 248 الفقرة 1 السالفة الذكر ق.ت.س و المادة 225 ق.ت.س، و إن كان هذا النص نصا عاما إلاّ أنّه يعالج الديون بصفة عامة، فإنّه يعد قابلا للتطبيق على الديون الملحقة بعقد الاندماج.

[2]- Art 816 C.G.I (FR); v.ainsi que J.Y.MERCIER et B.PLAGNET, *op.cit.*, n° 1155, p.436.

[3]- *Ibidem.*

[4]- المادة 248 الفقرة 1 السالفة الذكر ق.ت.س.

[5]- المادة 248 الفقرة 2 السالفة الذكر ق.ت.س.

[6]- المادة 2 السالفة الذكر ق.ت.س التي قسمت حقوق التسجيل إلى هذه الأنواع.

و ما يطرح الإشكال من جهة أخرى، هو إقرار المشرع لإعفاء جبائي كلي و صريح لفائدة المؤسسات العمومية الاقتصادية، من دفع أدنى حق تسجيل على أي تقنية من تقنيات إعادة الهيكلة، قد تباشرها هذه المؤسسات[1]. إذا كان المشرع الجزائري قد اعترف بهذه العمليات، و قنن لها أحكاما جبائية[2]، فكان من المفروض و بموجب قانون التسجيل أن يبين الحقوق المستحقة بالنسبة للانفصال، و كذا المقدمات الجزئية للأصول[3]، مداما أنّه نص في الأحكام الأخرى المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات و الضريبة على الدخل الإجمالي على عبارة " العمليات المماثلة له"، أي الانفصال و

المقدمات الجزئية للأصول[4]. إنّ مثل هذا الإغفال في تحديد النسب المستحقة لتسجيل عقد الانفصال و المقدمات الجزئية للأصول، قد يجعل البعض يعتقد أنّ التشريع الجبائي الجزائري لا يعترف بهاتين التقنيتين[5].

يعتبر مثل هذا الفراغ التشريعي مبررا كافيا لعدم إقدام الشركات التجارية بالجزائر، على عمليات الانفصال و المقدمات الجزئية للأصول، و على وجه التحديد فيما يتعلق بالقطاع الخاص. لم يحسم المشرع الجبائي موقفه بشأن الشركات التجارية التابعة للخواص، بتحديده للنسب المطبقة على عمليات الانفصال و المقدمات الجزئية للأصول أو بإقراره لها لنفس الإعفاءات التي اعترف بها للمؤسسات العمومية الاقتصادية. بينما أقر القانون العام للضرائب الفرنسي نظاما خاصا لحقوق التسجيل و المعترف به لكل الشركات التجارية سواء بقوّة القانون أو بناء على رخصة، إذ قرر تمديد النظام الجبائي للاندماج فيما يخص حقوق التسجيل إلى كل من الانفصال و المقدمات الجزئية للأصول، باقتصاره على تطبيق حق تسجيل ثابت مع إعفاء الشركة من كافة الحقوق و الرسوم الخاصة بنقل الملكية أو الرسم العقاري الناجم عن التكفل بالخصوم المثقلة للمقدمات[6].

و يلاحظ من خلال الإطلاع على رأي جانب من الفقه الجزائري، تمسكها بوجود نظام جبائي امتيازي لحقوق التسجيل الساري على الانفصال و المقدمات الجزئية للأصول. و واصل هذا الاتجاه بتأكيده على انصراف هذا النظام إلى شركات الأموال، إما باتخاذها شكل شركة أسهم أو شركة ذات المسؤولية المحدودة، و مدد تطبيقه إلى الشركات التعاونية الزراعية أو صناديق القرض الزراعي. و اعترف بالنظام الإمتيازي لحقوق التسجيل للشركات الجزائرية دون سواها[7]. غير أننا نرى أنّ هذا الرأي أصبح غير صالح في ظل التعديلات الجديدة، و ذلك لعدّة أسباب و التي من

---

[1]- المادة 251 مكرر السالفة الذكر ق.ت.س.

[2]- هنالك تناقض بين أحكام قانون الضرائب المباشرة، التي اعترف فيها المشرع الجزائري بالانفصال، و بين تلك الخاصة بقانون التسجيل و التي لم تحدد أي نسبة للتحصيل بمناسبة مباشرته.

[3]- كأن ترد حقوق التسجيل الخاصة بالانفصال في المادة 248 السالفة الذكر ق.ت.س، بناء على كون هذه المادة تعرضت للاندماج و التحويل والتأسيس و التمديد من حياة الشركة.

[4]- المادة 88 الفقرة 2 المقطعين 1 و 2 السالفة الذكر ق.ض.م.

[5]- وذلك بغض النظر عن تلك الأحكام التي آتى بها فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات.

[6]- M.CHADEFAUX, sous la direction de J. P.CAZIMIR, *op.cit.*, n°s 863 et 864, p.315.

[7]- *« Le régime fiscal des fusions s'applique aux opérations de division ou de scission de sociétés. Le droit d'apport se calcule comme s'il y avait fusion, c'est- à- dire, sur l'actif net de la société dissoute diminué du*

أهمها: أنّ المادة 248 من قانون التسجيل كانت محلا لتعديلات كثيرة، بفعل قوانين المالية المتعاقبة[1]، و ذلك على الرغم من قيام المشرع الجزائري حقيقة بتمييز واضح بين شكل الشركات، غير أنّه حصر تطبيق حق التسجيل التناسبي المقدر ب 0.5٪ على عمليات أربعة و المتمثلة في التأسيس و التمديد و التحويل و الدمج[2]. و يستنتج من ذلك غياب النظام الجبائي الإمتيازي لحقوق التسجيل في القانون الجزائري، هذا الأخير الذي لا يمكن حصر إعماله على شركات الاموال، قياسا مع ما هو معمول به في القانون الجبائي الفرنسي[3]. يعود تطبيق النظام العادي لحقوق التسجيل على الانفصال في التشريع الفرنسي و من ثم، إقصاء الشركات التجارية من النظام الإمتيازي لأسباب خاصة بها. إما أنّ النظام الجبائي المتبع من قبل الشركات لا يسمح بالمطالبة بالنظام الإمتيازي، و إما بناء على عدم تمتعها بالجنسية الفرنسية، كما قد تفضل الشركات التنازل عن هذا النظام للخضوع للنظام الإمتيازي.

و قد اعتبرت محكمة النقض الفرنسية في هذا المضمار أنّ اجتماع كافة الحصص الاجتماعية بيد شريك واحد لا يفتح المجال للمطالبة بالنظام الإمتيازي[4].

تتضح جليا تبعية الانفصال و المقدمات الجزئية للأصول للاندماج على الصعيد الجبائي، مما يدفع بالتساؤل حول مدى سريان النظام الجبائي للاندماج الخاص بالرسم على القيمة المضافة على الانفصال و المقدمات الجزئية للأصول؟

المطلب الثاني: الرسم على القيمة المضافة

تلزم الشركات المستفيدة من عملية إعادة الهيكلة بتسديد الرسم على القيمة المضافة الذي كان على الشركات المنحلة أو المقدمة لنصيب من أصولها.

يجد الرسم على القيمة المضافة المجال مفتوحا لتطبيقه على عمليات البيع و الأشغال العقارية و تأدية الخدمات غير تلك الخاضعة لرسوم خاصة ذات طابع صناعي أو تجاري أو حرفي
و المحققة بالجزائر على سبيل الاعتياد أو بصفة عرضية، إضافة إلى عمليات التصدير[5]. و هنالك من العمليات التي تخضع وجوبا للرسم على القيمة المضافة، و التي يذكر من بينها: عمليات البيع و التسليمات المجراة من طرف المنتجين، و الأشغال العقارية الخ...[6]، بينما يطبق على بعض

---

montant libéré et non amorti du capital de cette dernière» ; v. Banque d'Algérie, Fiscalité de l'entreprise, T second, Juris groupe, Algérie, Alger, 1992, p.641.

[1]- المادة 248 المعدلة ق.ت.س.

[2]- المادة 248 الفقرة 1 السالفة الذكر ق.ت.س.

[3]- Collectif de la revue fiduciaire, Dictionnaire fiscal, *op.cit.*, n° 2909, p.505.

[4]- Cass.com. 26 mai 2004, n°836; cité par Collectif de la revue fiduciaire, Régime fiscal des sociétés, *op.cit.*, n° 1943, p.569.

[5]- تعرض المشرع الجزائري للرسم على القيمة المضافة في قانون الرسم على رقم الأعمال، هذا الرسم الذي حل محل الرسمين: الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج و الرسم الوحيد على تأدية الخدمات بوجب قانون المالية لسنة 1991 أنظر إلى: قانون 90-36 المؤرخ في 31 ديسمبر 1990 المتضمن قانون المالية لسنة 1991، ج.ر ل 31 ديسمبر 1990، العدد 57، ص. 1834، أنظر أيضا إلى المادة 1 ق.ر.ر.أ.

[6]- المادة 2 ق.ر.ر.أ.

العمليات الأخرى بصفة اختيارية[1].

تطرقت المواد 4 و 5 و 6 من قانون الرسم على رقم الأعمال إلى تحديد الأشخاص الخاضعين له و المتجسدين في المنتجين سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين، و الشركات، و التجار بالجملة، و كذا الشركات الفرعية [2]. ما يهّم بالدرجة الأولى في هذا البحث ليس القواعد العامة لكيفية احتساب الرسم، و آلية حسمه و استرجاع الشركة التجارية لما دفعته، بقدر ما ينصب الانشغال على المصير الحقيقي لهذا الرسم في إطار عملية إعادة الهيكلة. وضع المشرع الجزائري من أجل هذا الغرض مبدأ جبائيا مهّما و المعروف بالتجريد الجبائي لحوادث الرسم على القيمة المضافة، مقابل بعض الالتزامات الواقعة على عاتق الشركة الدامجة[3].

و قد أعرب المشرع الجزائري صراحة موقفه مثلما سبقت الإشارة إلى ذلك، بتبنيه لنظام التجريد الجبائي للرسم على القيمة المضافة، فأعفى الشركة المدمجة من إعادة دفع الرسم، و قام بإلزام الشركة أو الشركات الجديدة بدفع الرسم تدريجيا وتناسبيا مع العمليات الخاضعة للضريبة[4]. و تجد العلة في ذلك إلى استحقاق الرسم عند كل محطة من محطات الإنتاج أو التجارة حسب القيمة المضافة إلى المنتوج، على النحو الذي تصبح فيه التكلفة الجبائية الإجمالية متماشية مع الرسم الواجب الاحتساب على ثمن المبيعات إلى المستهلك[5].

---

[1]- المادة 3 ق.ر.ر.أ التي حددت العمليات التي يمكن إخضاعها للرسم على القيمة المضافة بصفة اختيارية، و التي يذكر من بينها: عمليات التصدير، و السلع أو الخدمات المنجزة من طرف الشركات البترولية، العمليات المعفاة صراحة من الرسم على القيمة المضافة، و التي يختار المكلف بالضريبة إخضاعها للرسم على القيمة المضافة طبقا للمادة 42 ق.ر.ر.أ الخ...

[2]- المادة 25 ق.م لسنة 2004 المعدلة للمادة 5 ق.ر.ر.أ، ج.ر ل 30 ديسمبر 2004، العدد 85، ص.8. و التي وسعت من مفهوم البيع بالجملة، إذ تشمل هذه الأنواع من البيوع: «- *التسليمات الخاصة بالأشياء و التي لا تعد مستعملة من طرف الخواص العاديين إما بالنظر إلى طبيعتها أو استعمالها.*

- *التسليمات للأموال الواقعة بنفس الأسعار و المحققة بالجملة أو التجزئة.*

- *التسليمات الخاصة بالمواد الموجهة لإعادة البيع أيا كانت الأحجام المسلمة.*». و تجدر الإشارة فيما يتعلق بشأن المفهوم المعطى للشركة الفرعية، فيظهر عبر استقراء أحكام المادة 6 ق.ر. ر.أ أنّه لا يوجد توافق بين المفهوم المحدد لها في هذه المادة و المادة 138 مكرر ق.ض.م الخاصة بتطبيق نظام الميزانية المدعمة على تجمع الشركات. حيث بالرجوع إلى المادة 6 ق.ر.ر.أ، يلاحظ أنّ هذه الأخيرة تعطي تعريفا للشركة الفرعية مقاربا لذلك الوارد في أحكام القانون التجاري، راجع المادتين 729 الفقرة 1 و 731 ق.ت. و إنّ هذه النسب و الحالات الخاصة بنعت شركة ما على أنّها شركة فرعية، لا تتماشى إطلاقا مع ما هو معمول به في نظام تجمع الشركات.

[3]- « *Le crédit de la TVA que la société absorbée n'avait pu déduire, ni se faire rembourser est transféré à la société absorbante. Quant aux régularisations, la société absorbée est dispensée d'y procéder. La société absorbante doit simplement s'engager à effectuer ultérieurement s'il y a lieu, les régularisations auxquelles la société absorbée aurait du procéder»;* P.SERLOOTEN, *op.cit., p.465;* v.aussi Y.DINH, sous la direction de G.MELYON, *op.cit.*, p.71; v.ainsi que les arts 35 al 2 et 58 al 4 C.I.D; rapp: art 210 III C.G.I (FR).

[4]- المادة 58 الفقرة 4 السالفة الذكر ق.ر.ر.أ.

[5]- *« Aux divers stades du circuit, chaque redevable facture à son client la taxe sur son prix de vente, mais lors du règlement au trésor, déduit de l'impôt dû, au titre de ses ventes le montant des taxes qui lui ont été facturée lors de l'achat des matières premières, biens d'équipement et service utilisés dans son exploitation, et ne règle que la différence entre la taxe brute facturée au client et la taxe déductible* »; v. B.LE COURT,L'entreprise, Environnement juridico-Economique, 1 ère éd, Masson, J. Delmas et Cie, Paris, 1987, p.99.

و يظهر عدم حصر المشرع الجزائري هذا النظام على الاندماج فقط، بل وسع ذلك إلى كل من عمليات الحصر و التحويل في الشكل القانوني للشركة، علاوة على الانفصال و المقدمات الممنوحة إلى الشركة[1]. اعترف إذن، قانون الرسم على رقم الأعمال للشركات الجديدة بالاستفادة من تسوية الرسم على القيمة المضافة أو ما تبقى منه[2]، و الذي دفع من قبل الشركات المدمجة، مما يواكبه فتح المجال لمباشرة الحق في الخصم[3]. و يلاحظ استعمال المشرع لعبارة الشركات الجديدة عند تقريره لتحويل الرسم أو رصيده إلى الشركة المستفيدة، الأمر الذي يدفعنا إلى التساؤل عن مدى إمكانية استفادة الشركات القائمة عند الاندماج من هذه الأحكام؟

يكون من حقها المطالبة بذلك حسب رأينا، طالما أنّ القانون الجبائي في مقتضيات أخرى و المتعلقة بإعادة الهيكلة، قد اعترف بالامتيازات التي يخولها النظام الجبائي للاندماج لكل من الشركات الماصة أو الجديدة[4]. و لا تجد قاعدة التجريد الجبائي لحوادث الرسم على القيمة المضافة

بطبيعة الحال الباب مفتوحا للتمسك بها خارج نطاق العمليات المذكورة أعلاه، بإقصاء المشرع الجزائري الصريح لها.

و تبقى الشركات التجارية ملزمة في حالة التوقف عن النشاط بتقديم تصريح خلال أجل 10 أيام التالية لهذا التوقف إلى مكتب المفتشية[5]. و يجب على الشركة أن ترفق هذا التصريح بجدول مفصل لمخزونات البضائع، و المحلات التجارية أو الودائع، زيادة على ضرورة إعادة دفع مبلغ الرسم الواجب على هذه البضائع و الحاصل حسمه. بعد أن يتم طرح الرسوم المتعلقة بالمشتريات، و الغير المخصومة نظرا لقاعدة الفارق الخاصة بشهر واحد[6]، هذه القاعدة الأخيرة و التي مفادها أنّه لا يمكن للمكلف بالضريبة مباشرة الخصم إلا عند نهاية شهر من تحرير الفاتورة أو المذكرة أو وثيقة الاستيراد[7]. لقد قام المشرع الجزائري بإلغاء هذه القاعدة الخاصة بفارق شهر لإجراء عملية الحسم، داريا بذلك حسب رأينا مدى إعاقتها للمعاملات التجارية، و تجاهلها لحاجة التاجر إلى السيولة النقدية الضرورية لمزاولة نشاطاته اليومية مع الغير. و يستفاد من أحكام قانون الرسم على رقم الأعمال أنّه في حالة وجود رصيد دائن للشركة المتوقفة عن النشاط، بشأن الرسم على القيمة المضافة، يكون من حقها المطالبة باسترجاعه[8]. و ليس هنالك ما يمنع الشركات التجارية من تقديم تصريح جبائي عن توقفها الكلي عن النشاط قصد استرجاع ما يحق لها من رصيد جبائي للرسم على القيمة المضافة. و يحدث ذلك حسب رأينا عندما لا يقع اندماج مباشرة و بطريقة فورية عقب انحلال الشركة المعنية، و إن كانت هذه الطريقة غير موجودة على الإطلاق من الناحية العملية، و سوف تسعى الشركات حسب رأينا إلى تجنبها.

---

[1]- المادة 58 الفقرة 4 السالفة الذكر ق.ر.ر.أ.
[2]- المادة 35 الفقرة 2 السالفة الذكر ق.ر.ر.أ.
[3]- المادة 35 الفقرة 2 السالفة الذكر ق.ر. ر.أ.
[4]- المادة 143 السالفة الذكر و خصوصا الفقرة 2 المقطع 3 منها ق.ض.م.
[5]- المادة 57 الفقرة 1 السالفة الذكر ق.ر. ر.أ.
[6]- المادة 58 الفقرة 2 ق.ض.م.
[7]- المادة 30 الفقرة 1 ق.ر.ر.أ قبل التعديل الذي آتى به ق.م.ت لسنة 2006 بموجب المادة 7 منه و المادة 50 الفقرة 2 ق.ر.ر.أ.
[8]- المادتين 58 الفقرة 3 و 50 الفقرة 2 السالفة الذكر ق. ر. ر.أ.

يظهر جليا عبر هذا العرض محاولة القانون الجبائي تسهيل قدر الإمكان عملية إعادة الهيكلة على الشركات التجارية، و يبرز ذلك من خلال إعفاء الشركات المدمجة من تحمل أي عبء ضريبي فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة عند التزام الشركات الجديدة بالتكفل بذلك. و تستفيد هذه الشركات بالمقابل من الرصيد الدائن الإيجابي للشركات المنحلة، و بالتالي تكرس قاعدة التجريد الجبائي للرسم على القيمة المضافة قاعدة التواصل و الاستمرارية بين الشركة القديمة و الجديدة أو القائمة[1]. غير أنّه يشار إلى حصر القانون الجزائري هذه القاعدة على بعض التقنيات المستعملة في إعادة الهيكلة[2]. و لم ينص على تمديدها إلى الطرق القانونية الأخرى المنتهجة في الإصلاحات الهيكلية، و على حالات خاصة كإعادة شراء العمال للمؤسسات، عندما يتعلق الشأن بمؤسسة عمومية متدهورة ماليا[3].

بعد استعراض الوضعية الجبائية للشركات الدامجة و المدمجة إزاء الرسم على القيمة المضاف، لابدّ من تبيان مدى امتداد هذه الأحكام إلى الشركات المساهمة في عمليتي الانفصال و المقدمات الجزئية للأصول.

يتبين من أحكام قانون الرسم على رقم الأعمال أنّ المشرع الجزائري لم ينص على تحويل مبلغ الرسم على القيمة المضافة الذي تم دفعه أو ما تبقى منه إلى الشركات المستفيدة من أصول

---

[1]- المادتين 58 الفقرتين 2 و3 و 50 الفقرة 2 السالفتين ق.ر. ر.أ.

[2]- المادتين 35 الفقرة 2 و 58 الفقرة 4 السالفتين الذكر ق.ر. ر.أ.

[3]- المادة 102 السالفة الذكر من الملحق الخاص ب ق.ت.س، طالما أنّه نص على إعفاء فوائض القيم الناجمة عن منح الأسهم أو الحصص لهم من الضريبة على أرباح الشركات. و تطرق المشرع الجزائري إلى التنازل عن المؤسسات العمومية لفائدة العمال بموجب الأمر رقم 95-22 المؤرخ في 26 غشت سنة 1995 المتعلق بخوصصة المؤسسات العمومية، ج.ر ل 3 ديسمبر 1995، العدد 48، ص.3. حيث قنن أحكاما لنقل ملكية المؤسسات العمومية لصالح العمال في المواد 36 و 37 من الباب 5 و 44 و 46 من الباب 7 من الأمر المذكور أعلاه، جاء في نص المادة 36 على سبيل المثال ما يلي: « *يخصّص مجانا، في إطار خوصصة مؤسّسة عموميّة تتمّ بموجب هذا الأمر، عشرة في المئة (10٪) من أقصى رأسمال المؤسّسة العموميّة القابلة للخوصصة إلى مجموع الأجراء بعنوان إشراكهم في نتائج المؤسّسة العموميّة المعنيّة. و هذه الحصّة ممثّلة بأسهم دون حقّ تصويت و لا تمثيل في مجلس الإدارة. و يسيّر عائدات هذه الأسهم صندوق مشترك للتّوظيف يحدّد تنظيمه و سيره عن طريق التّنظيم.*». إضافة إلى الأحكام التحفيزية التي نصت عليها المواد 37 و 44 و 46 من ذات الأمر. أما عن الأحكام الجبائية التي تخص استفادة العمال، فنصت المادة 51 من ق.م لسنة 2004: « *تستفيد الشركات التي استعادها الأجراء، في إطار أحكام المرسوم التنفيذي رقم 01-353 المؤرخ في 10 نوفمبر سنة 2001، و كذا الشركات المحدثة بواسطة التنازل عن أصول المؤسسات العمومية الاقتصادية المتواجدة أو المنحلة، اعتبارا من أول يناير سنة 2004، من نظام المزايا المنصوص عليها في الأمر رقم 01-03 المؤرخ في 20 غشت سنة 2001، و المتعلق بتطوير الاستثمار.*»، أنظر المادة 51 ق.م لسنة 2004، ج.ر ل 29 ديسمبر عام 2003، العدد 83، ص.24. و نصت المادة 9 من هذا القانون المتعلق بتطوير الاستثمار على أنّه: « *زيادة على الحوافز الضّريبية و شبه الضّريبية و الجمركية المنصوص عليها في القانون العامّ، يمكن أن تستفيد الاستثمارات المحدّدة في المادّتين 1 و 2 أعلاه، بعنوان إنجازها على النحو المذكور في المادّة 13 أدناه، من المزايا الآتية:*

- تطبيق النسبة المخفضة في مجال الحقوق الجمركية فيما يخص التجهيزات المستوردة و التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار،

- الإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة فيما يخص السلع و الخدمات التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار،

- الإعفاء من دفع رسم نقل الملكية بعوض فيما يخصّ كل المقتنيات العقارية التي تمت في إطار الاستثمار المعني.».

الشركة المجزئة، مثلما فعله بشأن الاندماج[1]. و إن كان قد ذهب قانون الرسم على رقم الأعمال إلى الإقرار بقاعدة التجريد الجبائي، فإنّه مع ذلك لم يعترف للشركات المستقبلة لذمة الشركة المجزئة بإمكانية تحويل الرصيد الإيجابي لهذا الرسم إليها[2]. و يشكل ذلك عاقبا مهّما أمام عملية إعادة الهيكلة حسب رأينا، إذ لا يعقل من جهة إلزام الشركات المستفيدة بتحمل الرسم على القيمة المضافة الخاص بالشركة المجزئة دون أن تستفيد بالمقابل، مما تكون قد دفعته هذه الأخيرة من جهة أخرى. أما عن المقدمات الجزئية للأصول، فيلاحظ عدم توفر أي حكم قانوني يقضي بنقل الرصيد الخاص بالرسم على القيمة المضافة المسجل على مستوى الشركة المقدمة إلى الشركة المستفيدة من المقدمات الجزئية للأصول، و الواجبات الملقاة عليها[3]. و عليه يبقى التساؤل مطروحا في التشريع الجبائي الجزائري، الذي لم يبين مدى إمكانية نقل هذا الرسم المتعلق بالجزء من الأصول المقدمة إلى الشركات المستفيدة؟

يستنتج من خلال دراسة الاستحقاقات الجبائية الخاصة بكل من الاندماج و الانفصال و المقدمات الجزئية للأصول عدم وجود أي اختلاف بينها في الواقع بشأن الضرائب المفروضة، فالأمر المبرر لتسميتها بالعمليات المماثلة للاندماج. و ثم تسجيل من جهة أخرى نفس الثغرات و الفراغات التي لوحظت بالنسبة للاندماج، حيث بالنسبة للضرائب المباشرة، يتضح غياب نص قانوني يقضي بخضوع الأرباح المحققة من طرف الشركات المجزئة و المقدمة لجزء من أصولها للضريبة. و لقد أغفل المشرع النص أيضا على خضوع المؤونات للضريبة من عدمه أو نقل استحقاق الضريبة عليها من الشركة المجزئة إلى الشركات المستفيدة، و من الشركات المقدمة إلى الشركات المستفيدة من هذه المقدمات مثلما فعله المشرع الفرنسي. غير أنّ الوضع يختلف بخصوص حقوق

التسجيل، إذ لا يوجد في الوقت الراهن أي نص يقضي بفرض حق تسجيل ثابت أو نسبي أو تصاعدي على عمليات الانفصال و المقدمات الجزئية للأصول، مما يستلزم تدخلا من قبل المشرع الجزائري في هذه المسألة و بشأن الرسم على القيمة المضافة هو الآخر، و إن كان قانون الرسم على رقم الأعمال نص على نقل الالتزامات الجبائية الواجبة على الشركة المستفيدة من الانفصال إجرائها. غير أنّه لم يشر مقابل ذلك إلى نقل الرصيد الإيجابي للرسم أو ما تبقى منه إليها، و يعد الوضع أعقب من ذلك بالنسبة للمقدمات الجزئية للأصول، فلم تحظ بأي حكم فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة.

خاتمة الفصل الأول:

يتضح اعتراف المشرع الجبائي الجزائري على غرار نظيره الفرنسي بالإندماج و العمليات المماثلة له كتقنية لإعادة هيكلة الشركات التجارية. غير أنّه من الملاحظ أنّ الأحكام الجبائية التي وضعها لا تزال قاصرة عن معالجة كافة المشاكل و الصعوبات الجبائية التي تصادفها هذه العمليات، كون القواعد التي وضعها لا تقف على مجموع العناصر التي تقع بالضرورة محل مراجعة، و من ثم، يطرح التساؤل عن مدى إعفائها أو استفادتها من تخفيض جبائي أو تأجيل

---

[1]- هذا ما يثبت من استقراء المادة 35 الفقرة 2 السالفة الذكر ق.ر. ر.أ، و لعل أنّ ذلك يعود إلى مجرد سهو من طرف المشرع.

[2]- المادة 35 الفقرة 2 و المادة 58 الفقرة 4 السالفتين الذكر ق.ر. ر.أ.

[3]- المادتين 35 الفقرة 2 و 58 الفقرة 4 السالفتين الذكر ق.ر. ر.أ.

للفرض أو نقل عبئها إلى الشركات المستفيدة من أصولها؟ و يبقى الفراغ التشريعي قائم بخصوص الأرباح و الخسائر بالدرجة الأولى، فعن الأرباح لم يبين المشرع الجبائي الجزائري كما رأينا مدى خضوعها للضريبة على مستوى الشركة المقدمة أو استفادتها من تأجيل الفرض كما هو الحال في القانون العام للضرائب الفرنسي أو نقل عبئها إلى الشركة المستفيدة بموجب رخصة. أما عن الخسائر فإنّه ليس للشركات المعنية في ظل قانون الضرائب المباشرة إلاّ حق التمسك بنظام التأجيل أو التوزيع وفقا لما سبق عرضه في الفصل الأول من الباب الأول. مداما أنّ المشرع الجبائي الجزائري لم يضع حكما خاصا بكيفية معالجتها في الحالات الخاصة، فكان من المفروض تقنين نصوص تفرد امتيازات جبائية بتسيير و معالجة الخسائر التي تصطدم مع عملية إعادة الهيكلة. و يؤخذ عليه علاوة على ذلك عدم توسعه في الالتزامات الواقعة على عاتق الشركات المدمجة أو المستفيدة من المقدمات الكلية أو الجزئية، فيشكل هذا الإغفال ثغرة قانونية و كبيرة قد تجعل الشركات المعنية تعدل عن عملية إعادة الهيكلة. دارية بذلك أنّه لا يسع لها إلزام الشركات المستفيدة من ذمتها على تحمل التزامات أخرى غير تلك التي حددها قانون الضرائب المباشرة المتجسدة في احتساب فوائض القيم اللاحقة إلى جانب الإستهلاكات، و لم يتم التعرض إلى مصير المؤونات مثلا. و يلاحظ إغفال القانون الجبائي التطرق إلى فرض الرسم على القيمة المضافة على إثر تطبيق الشركات المساهمة في عمليتي الانفصال و المقدمات الجزئية للأصول للنظام الجبائي للاندماج، يبقى إذن التساؤل مطروحا بخصوصه، و بمدى إمكانية نقله إلى الشركات المستفيدة من عدمه. و يعد الأمر كذلك بالنسبة لحقوق التسجيل؟

ننتقل إلى دراسة الضرائب المفروضة في ظل تجمع الشركات.

الفصل الثاني: الضرائب المستحقة في تجمع الشركات

يصاحب تطبيق نظام الميزانية المدعمة من قبل شركات التجمع، متى استوفت الشروط القانونية اللازمة لذلك، فرض جملة من الضرائب و الرسوم. تتمحور هذه الأخيرة أساسا في الضريبة على أرباح الشركات، هذه الضريبة التي تحتل حيزا مهّما في دائرة الفروض الجبائية الواقعة على عاتق تجمع الشركات. لكن لا تعتبر الضريبة على أرباح الشركات الصنف الوحيد من الضرائب المسلطة على هذا الكيان، و إنّما يقع عليه واجب استكمال أيضا الرسوم الخاصة بحقوق التسجيل، و كذا تلك المتعلقة بالنشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة.

و من الملاحظ أنّ القانون الجبائي، و إن كان يعترف لتجمع الشركات بالشخصية القانونية قصد إخضاعه للضريبة و عدم الإفلات منها، فإنّه مع ذلك ذهب إلى الإقرار له بسلسلة من التخفيضات و الإعفاءات الجبائية المهّمة. غير أنّ هذه الامتيازات الممكن الاستفادة منها في ظل نظام الميزانية المدعمة قد تقع محل مراجعة عند وقوع ظرف أو حادث، ينجم عنه خروج إحدى الشركات الفرعية من التجمع أو توقيف النظام الجبائي في حد ذاته.

المبحث الأول: الضريبة على أرباح الشركات

تفرض على النتائج المحققة من طرف تجمع الشركات برّمته الضريبة على أرباح الشركات، و يطرح تحديد الدخل الإجمالي الخاص به صعوبات جبائية بالنظر إلى تعدد الشركات المعنية بنظام الميزانية المدعمة من جهة، و التسويات و التصحيحات الواجب القيام بها من جهة أخرى.

المطلب الأول: تحديد الناتج الإجمالي

يقتضي تحديد الناتج الإجمالي الخاضع للضريبة على أرباح الشركات، قبل أي شيء توحيد الأرباح، ثم مباشرة التصحيحات الجبائية الضرورية له.

الفرع الأول: توحيد النتائج

يشكل توحيد النتائج المحققة من قبل كل شركة من الشركات المكونة للتجمع روح تطبيق نظام الميزانية المدعمة كما سبق ذكر ذلك عند التعرض إلى مفهوم الميزانية المدعمة أو الموحدة. و يقصد بالتوحيد بطبيعة الحال التوحيد الجبائي لمجموع ميزانيات الشركات المكونة للتجمع، بامتلاك الشركة الأم، و بصفة مباشرة لنسبة 90 ٪ فأكثر من رأس مال الشركات الفرعية[1]. بينما يتميز التدعيم أو التوحيد المحاسبي باعتماده لمفهوم واسع للرقابة، و يضع لهذه الغاية ثلاثة طرق محاسبية في توحيد الحسابات[2].

يظهر من خلال الإطلاع على نصوص قانون الضرائب المباشرة أنّ المشرع الجزائري لم يقم بتبيان كيفية تجسيد التوحيد الجبائي، مكتفيا عند حد اشتراط امتلاك الشركة الأم لنسبة 90 ٪ من رأس مال الشركة أو الشركات الفرعية [3]. و لم يوضح نوع أو نموذج التصريح الجبائي الذي تتقدم به شركات التجمع أو على الأقل الشركة الأم مقتصرا على التأكيد بكون التدعيم يشمل مجموع حسابات الميزانية [4]. يرجع الفضل إلى التعليمات الإدارية الصادرة في هذا المجال، و التي أكدت على أنّ التدعيم الجبائي يشمل مجموع حسابات الميزانية الجبائية، و لا يعني ذلك الاعتماد على القيمة الجبرية لنتائج الشركات الأعضاء في التجمع[5]. بخلاف ما هو عليه الوضع في القانون العام للضرائب الفرنسي، أين تشكل هذه القيمة المعيار المرجعي في تحديد الناتج الإجمالي الخاص بالتجمع [6]. و يقصد بالقيمة الجبرية حسب القانون الفرنسي جمع النتائج الجبائية الخاصة بكل شركة من الشركات المكونة للتجمع، غير أنّ هذه القيمة تتأثر بمجموعة من التسويات سواء كانت بالزيادة أو النقصان[7].

و يحتم تجسيد نظام الميزانية المدعمة في القانون الجبائي الجزائري حسب رأينا ضرورة نص المشرع على وجوب قفل الحسابات كلّها في نفس التواريخ، و يعد هذا القيد مهّما في تطبيق هذا النظام الجبائي، و الذي بدونه لا يمكن تحديد الناتج الإجمالي المحقق من طرف التجمع. الأمر الذي جعل نظيره الفرنسي ينص عليه صراحة[8].

أغفل قانون الضرائب المباشرة الجزائري، وفقا لما سبق ذكره، تبيان طبيعة التصريح الجبائي الذي يتقدم به التجمع. يجري من الناحية العملية تقديم تصريح جبائي واحد لفائدة كل التجمع، و الذي يشتمل على الميزانية الجبائية الإجمالية. و يبقى التساؤل مطروحا عن صفة المكلف بالضريبة

و صاحب التصريح الجبائي، فهل تستلم الإدارة الجبائية التصريح باسم التجمع برمته، أم فقط باسم الشركة الأم باعتبارها المبادرة في تطبيق نظام الميزانية المدعمة؟

---

[1]- المادة 138 مكرر الفقرة 3 السالفة الذكر ق.ض.م.
[2]- المادة 2 من ملحق القرار المؤرخ في 9 أكتوبر سنة 1999، يحدد كيفيات إعداد و تجميع حسابات المجمع السالف الذكر.
[3]- المادة 138 مكرر الفقرة 3 السالفة الذكر ق.ض.م.
[4]- المادة 138 مكرر الفقرة 2 السالفة الذكر ق.ض.م.
[5]- « *La consolidation des bénéfices, s'entend de celle de l'ensemble des comptes du bilan et non de l'addition arithmétique des résultats des sociétés du groupe. En d'autres termes, la consolidation consiste en la production d'un seul bilan pour l'ensemble des sociétés du groupe, sous réserve des limitations des déductions et règles spécifiques»;* Direction générale des impôts, Régime fiscal des groupes de sociétés, Circulaire n° 43, *op.cit.*, p.7.
[6]- Art 223 B al 1 C.G.I (FR).
[7]- J.Y.MERCIER et B.PLAGNET, Les impôts en France, *op.cit.*, n° 1178, p.450.
[8]- Art 223 A al 5 C.G.I (FR).

يتبين من خلال ما استقر العمل عليه من قبل مصالح الإدارة الجبائية الجزائرية حصول إيداع التصريحات الجبائية باسم التجمع. حيث تتضمن الوثائق المستلمة في هذا الإطار التسمية التجارية للتجمع و مقره التجاري. و يبرر ذلك حسب اعتقادنا على ضوء ما هو ثابت من القانون الجبائي الجزائري أنّ المشرع لا يعتبر الشركة الأم كمكلفة وحيدة بالضريبة على أرباح الشركات، لأنّه لو كان الأمر كذلك لنص على ذلك صراحة، بعكس نظيره الفرنسي الذي استهدف من وراء تطبيق نظام الميزانية المدعمة إلى جعل الشركة الأم المدينة الوحيدة بالضريبة. غير أنّه أقر المشرع الفرنسي من جهة أخرى بمبدأ تضامن الشركات الفرعية في دفع هذه الضريبة و كذا الغرامات في حالة إعسار الشركة الأم[1]. أما عن التصريح الجبائي الذي تلزم شركات التجمع بتقديمه، فالأمر يختلف بين ما هو معمول به في الجزائر و فرنسا، حيث تقوم الشركة الأم في الجزائر بإيداع تصريح جبائي إجمالي بإسم التجمع برمته[2]. بينما تبقى كل شركة من الشركات المكونة للتجمع وفقا للقانون الفرنسي ملزمة بإيداع تصريح جبائي خاص بها، إلى جانب ذلك المتعلق بنتائج الشركة الأم[3].

و لا يمكن الجزم و القول أنّ الشركة الأم هي التي تقوم بتحديد الناتج الإجمالي في الوضع الراهن للقانون الجبائي الجزائري، ذلك أنّ مثل هذه المسألة تستلزم تدخلا من قبل المشرع نفسه. غير أنّ الأمر المؤكد هو منع الشركات الفرعية الجزائرية من إجراء عمليات المقاصة بين الأرباح التي قد تحققها البعض منها و الخسائر التي تعاني منها الأخرى[4]، على نقيض من الشركات الفرعية الفرنسية[5]. و دليل هذا التحليل هو موقف المشرع الجزائري نفسه عبر ترتيبه لجزاءات جبائية للشركات التي تحقق عجزا جبائيا خلال مدة سنتين، و تتجلى هذه العقوبات في الإقصاء من نظام الميزانية المدعمة، و بالتالي من التجمع في حد ذاته[6].

يظل تحديد الناتج الجبائي الإجمالي أمرا ليس بالهيّن، تنجز عنه حلقة متسلسلة من التسويات الضرورية لتفادي أي تجاوزات يمكن لإحدى الشركات الاستفادة منها دون وجه حق.

الفرع الثاني: تصحيح الناتج الإجمالي

تهدف مرحلة تصحيح الناتج الإجمالي إلى إعطاء شفافية جبائية للأرباح أو بالأحرى للنتائج سواء كانت إيجابية أو سلبية. و للأسف لا تقف الأحكام القانونية الحالية على حقيقة جميع

---

[1]- Art 223 A als 1 et 7 C.G.I (FR).

[2]- هذا ما تبث من خلال التصريحات التي يقوم التجمع الشركات بإيداعها من الناحية العملية أمام مصلحة الضرائب.

[3]- Art 223 Q als 1 et 2 C.G.I (FR): « *Chaque société du groupe : mère et filiales adresse au Fisc son propre résultat sur une déclaration modèle 2065 dans les conditions de droit commun* »; cité par Ch.SCHOENAUER et J.LOPEZ, sous la direction de G.MELYON, *op.cit.*, p.502.

[4]- حيث أنّ المشرع لا يقر بصفة الشركة العضوة في التجمع إلاّ للشركات التي حققت نتائج إيجابية، و يقصي تلك الشركات التي سجلت عجزا خلال سنتين ماليتين متتابعتين من نظام الميزانية المدعمة، حسب المادة 138 مكرر الفقرتين 5 و 6 ق.ض.م.

[5]- J.Y. M.MERCIER et B.PLAGNET, *op.cit.*, n° 1170, p.446.

[6]- المادة 138 مكرر الفقرة 6 السالفة الذكر ق.ض.م.

التسويات الجبائية الواجبة الإجراء[1]، لذا لابدّ من عرض هذه التصحيحات الجبائية بالاستئناس بالتشريع الفرنسي.

يتمحور تصحيح الناتج الجبائي الإجمالي في تفادي التمتع من تخفيضات مزدوجة و التحكم في بعض الإدراجات الجبائية في هذا الناتج، و كذا التجريد الجبائي لبعض العمليات الداخلية و الحاصلة بين شركات التجمع[2].

يعد القضاء على التخفيضات المزدوجة من بين أهم الأطوار التي يمر بها تصحيح الناتج الجبائي الإجمالي، و الذي مفاده أنّه لا يمكن لإحدى الشركات التجارية الداخلة في دائرة التدعيم الجبائي الاستفادة من تخفيضات جبائية إضافية لتلك التي خولها لها القانون الجبائي.

أولا: القضاء على التخفيضات المزدوجة

إنّ التخفيضات الجبائية الوحيدة التي أقرها المشرع الجزائري في قانون الضرائب المباشرة كانت بصدد الرسم على النشاط المهني للتجمع[3]. أما عن التخفيضات المنصرفة إلى الضريبة على أرباح الشركات و مسألة تفادي الاستفادة المزدوجة منها، فلم يعالجها المشرع الجزائري على الإطلاق، و إن كان مع ذلك حدد نصيب الخصوم التي يخول لكل شركة من شركات التجمع التمسك بها[4].

كان المشرع الجزائري يضع قيودا في نسبة المصاريف و التكاليف التي يحق للشركات إدراجها في ناتجها قصد القيام بخصمها منه، حيث جعلها في حدود نسبة 50٪. غير أنّها كانت محصورة فقط في تجمع الشركات الناشئ عن طريق تحويل كيانات تابعة جبائيا إلى كيانات مستقلة جبائيا[5]. و يبدوا هذا الشرط غامضا، فالمقصود من الكيانات المستقلة جبائيا الشركات التجارية المتمتعة بالاستقلالية القانونية و الجبائية، إذ تستبعد الوحدات من المطالبة بهذه التحديدات لسبب بسيط هو عدم تمتعها بالشخصية القانونية، و بالتالي الاستقلالية الجبائية. و يجدر الفهم من أنّ

---

[1] - إنّ التصحيحات الوحيدة التي تعرض لها القانون الجزائري هي التصحيحات المحاسبية، بهدف الانتقال من الناتج المحاسبي إلى الناتج الجبائي، و تتعلق بكيفية معالجة فروق التجميع، و التي تنقسم إلى فرق التقييم و فرق التحصيل، حسب المادتين 6 و 7 من ملحق القرار المؤرخ في 9 أكتوبر سنة 1999، يحدد كيفيات إعداد و تجميع حسابات المجمع السالف الذكر. ثم عالج في المادة 9 من نفس الملحق الفرق الناتج بين الضريبة على أرباح الشركات الواجب الأداء فعلا للمجمع و الشركات المجمعة و الضريبة على أرباح الشركات المحدد بدءا من النتيجة المجمعة.

[2]- M.COZIAN, *op.cit.*, n° 964 , p.244.

[3]- المادة 219 مكرر ق.ض.م قبل إلغائها بموجب المادة 16 ق.م لسنة 2007 المؤرخ في 26 ديسمبر 2006، ج.ر ل 27 ديسمبر 2006، العدد 85، ص..8

[4]- المادة 169 الفقرة 3 ق.ض.م قبل إلغائها بالمادة 16 ق.م 2007 السالف الذكر.

[5]- المادة 169 الفقرة 3 السالفة الذكر ق.ض.م قبل إلغائها بالمادة 16 ق.م 2007 السالف الذكر.

الاستفادة من تحديد نسبة الخصوم كان يعد امتيازا شخصيا، و عليه لم يكن بوسع أي شركة وصلت إلى الحد القانوني التمتع من نسبة التكاليف أو الخصوم التي قد تتنازل عنها شركة أخرى لصالحها [1]. يستخلص إذن، أنّ التحكم في نسبة التحديدات للخصوم التي كان من الممكن لشركات التجمع الجزائرية التمسك بها وضع لغرض تفادي أي تجاوزات في التخفيضات الجبائية، حتى لا يخول لإحدى الشركات الفرعية إمكانية إدراج نسبة من المصاريف و الأعباء الجبائية، و التي لم تتحملها مطلقا و ذلك على حساب شركة أخرى من نفس التجمع. و هذا حتى و لو تعلق الأمر حسب رأينا بالشركة الأم نظرا للاستقلالية الجبائية الخاصة بكل شركة من شركات التجمع. و يتبين بالرجوع إلى القانون العام للضرائب الفرنسي أنّه نص على إلزامية إدراج في الناتج الإجمالي لنصيب من التكاليف و الأعباء[2]. و قام المشرع الجزائري مؤخرا بإلغاء نسبة المصاريف الممكن لشركات التجمع خصمها من ناتجها الفردي[3]، مما يفيد انصراف نيته إلى منع شركات التجمع بما فيها الشركة الأم من خصم أي تكلفة من ناتجها الجبائي، الأمر الذي لا يعتبر محفزا بالنسبة للتجمع. و لقد أغفل القانون الجبائي الجزائري النص على بعض العناصر الجبائية المهمّة، و التي تؤخذ بعين الاعتبار في تحديد الناتج الإجمالي للتجمع الخاضع للضريبة على أرباح الشركات، و لاسيما أنّ القانون المحاسبي الجزائري أفرد لها حسابات خاصة بها [4]. و التي لا مفر من التعرض إليها على ضوء القانون العام للضرائب الفرنسي.

تتمحور هذه التسويات في بعض التصحيحات الإيجابية الواجب القيام بها بهدف الوصول إلى الناتج الجبائي الإجمالي.

ثانيا: الإدراجات الجبائية لبعض العناصر في الناتج الإجمالي

تعد المخصصات، و بدل الحضور و قسيمات الأرباح الممنوحة لمديري الشركات من العناصر التي من آثارها التضخيم من حجم الوعاء الجبائي الخاضع للضريبة على أرباح الشركات.

أ) **المخصصات:** Dotations

تعد المخصصات عبارة عن مصاريف يتم تخصيصها لمواجهة نفقة معينة، ترتبط غالبا

[1]- Direction générale des impôts, *op.cit*, p.8.
[2]- Art 223 B al 2 C.G.I (FR).
[3]- المادة 16 ق.م لسنة 2007 السالف الذكر و الملغية للفقرة 3 من المادة 169 ق.ض.م.
[4]- يذكر من بينها: الحساب رقم 682 فيما يتعلق بالمخصصات للإستهلاكات و الحساب رقم 685 الخاص بالمخصصات للمؤونات و الحساب رقم 6985 المتعلق بالمخصصات الإضافية للإستهلاكات الناتجة عن إعادة التقويم و الحساب رقم 699 الخاص بالمخصصات الإضافية حسب ملحق القرار الخاص بتوافق المخطط الوطني للمحاسبة مع نشاط الشركات القابضة و تجميع حسابات المجمع السالف الذكر.

بالمؤونات الخاصة بالإستهلاكات أو الإستثمارات، و يتم تحديدها بصفة احتمالية و تقريبية[1].

لم يضع القانون الجبائي الجزائري أي حكم فيما يتعلق بالمخصصات، و ضرورة تضخيم الناتج الجبائي الإجمالي بها عن طريق إدراجها فيه، و إن كان قد نص عليها في القانون المحاسبي، و ذلك في كل من المخطط الوطني للمحاسبة و القرار المؤرخ في 9 أكتوبر 1999 المتضمن تكييف المخطط الوطني للمحاسبة على نشاطات الشركات القابضة و تجميع حسابات المجمع [2].

يلزم غياب أحكام في قانون الضرائب المباشرة و المتعلقة باحتساب هذه المخصصات في الناتج الجبائي الإجمالي الرجوع إلى تلك التي وضعها القانون الجبائي الفرنسي.

قام القانون الجبائي الفرنسي باحتساب هذه المخصصات في الناتج الإجمالي للتجمع، و المقصود بالناتج هنا الناتج الجبائي و ليس المحاسبي. تنقسم المخصصات الموازية لتطبيق نظام الميزانية المدعمة في التشريع الفرنسي إلى مخصصات إضافية للمؤونات و المؤسسة من طرف الشركة بعد دخولها إلى التجمع، و التي تهدف من ورائها إلى مواجهة الديون التي تكون لها على شركات أخرى من ذات التجمع أو الخسائر التي قد تلحقها بفعل التعامل مع هذه الشركات. تضاف إليها المخصصات المنشأة لمواجهة الانخفاض المحتمل في عناصر الأصول المتنازل عنها[3]، و التي تؤخذ بعين الحسبان عند تحديد فائض أو ناقص القيمة الطويلة المدى الإجمالية [4]. و يلاحظ أنّ هذه المخصصات يكون قد سبق لها الاستفادة من أحكام التجريد الجبائي بعد وقوع التنازل عن الثتبيتات المحررة منها بين شركات التجمع [5]. و تعرف المخصصات للمؤونات المنشأة لمواجهة الانخفاض في قيمة السندات المتنازل عنها نفس الحكم الجبائي[6]. و تجدر الإشارة إلى أنّ هذه الأحكام لا تسري على المخصصات في التشريع الفرنسي، و التي من شأنها تضخيم الناتج الإجمالي الخاضع للضريبة على أرباح الشركات، إلاّ إذا نشأت هذه المخصصات خلال قيام التجمع. و تعرف المخصصات للمؤونات و الموجهة لسندات شركات التجمع نفس الأمر، و التي حصل في الماضي إعادة إدراجها في الناتج الجبائي الخاص بإحدى الشركات الفرعية (المؤونات التي صارت بدون موضوع كليا أو جزئيا أو التي خصصت لخطر وقع فعلا). و من الملاحظ أنّه يخول للشركة الأم و حسب القانون العام للضرائب الفرنسي أن تقوم بخصمها من الناتج الإجمالي، و التي سبق إعادة إدراجها فيه[7].

[1]- ي.جلولي، محاضرات المحاسبة، غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة وهران، 2006.
[2]- الحسابات التالية: الحساب رقم 682 المتعلق بالمخصصات للإستهلاكات و الحساب رقم 685 الخاص بالمخصصات للمؤونات و الحساب رقم 6985 المتعلق بالمخصصات الإضافية للإستهلاكات الناتجة عن إعادة التقويم و الحساب رقم 699 الخاص بالمخصصات الإضافية المذكورة سالفا.
[3]- Art 223 B al 4 C.G.I. (FR).

[4]- Art 223 D al 5 C.G.I (FR) : «…*En cas de cession entre sociétés du groupe de titres éligibles au régime des plus-values ou moins -values à long terme, les dotations aux provisions pour dépréciation de ces titres effectuées postérieurement à la cession sont également ajoutées à la plus value nette à long terme d'ensemble ou retranchées de la moins- value ou pertes afférent à ces mêmes titres,…* ».
[5]- Art 223 F al 1 C.G.I (FR).
[6]- Art 223 D al 5 C.G.I (FR).
[7]- Art 223 D al 5 C.G.I (FR).

يعد بدل الحضور و قسيمات الأرباح من العناصر التي لابدّ من إلحاقها هي أيضا في الناتج الجبائي الإجمالي.

ب) بدل الحضور و قسيمات الأرباح:

يتلقى مديرو الشركات بدل الحضور، و الذي يعد تمويلا سنويا ثابتا يحدد مبلغه من طرف الجمعيات العامة، و يوزع بدل الحضور في الحقيقة بكل حرية بين الأطراف الحاضرة و الغائبة في الجمعيات[1]. بينما تعتبر قسيمات الأرباح حق الشريك أو المساهم في المشاركة في أرباح الشركات مقابل المقدمات التي منحها للشركة[2].

اعتبر المشرع الجزائري توزيع بدل الحضور و قسيمات الأرباح إلى مديري الشركات كمقابل لمهامهم بمثابة توزيع للأموال، و من ثم، أدرجها في قائمة مداخيل الأموال المنقولة و الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي لهؤلاء المديرين[3]. و يعتبر هذا الحكم عاما حسب تقديرنا يجد مجالا للتطبيق الواسع، ذلك أنّه لم ينص المشرع الجزائري، و بمقتضى قاعدة خاصة على حصر التوزيع لبدل الحضور و قسيمات الأرباح على الشركات التجارية العادية دون الفرعية، مما يستلزم معه أخذ النص على إطلاقه [4]. بينما جاء موقف المشرع الفرنسي صريحا، إذ أوجب إدراج مبلغ بدل الحضور و قسيمات الأرباح الموزعة من طرف الشركات الفرعية في الناتج الإجمالي الخاضع للضريبة على أرباح الشركات [5]. أما عن التشريع الجزائري و وفقا لما ذكر آنفا، فلقد كان عليه تناول هذه العناصر الجبائية الجد المهمّة في نصوص خاصة مثلما فعله في القانون المحاسبي المنظم للشركات القابضة و تجميع حسابات المجمع، أين تعرض في هذا الأخير إلى بدل الحضور و قسيمات الأرباح الموزعة من قبل الشركات الفرعية، و بشكل واضح[6].

يلي إدراج كل من المخصصات و بدل الحضور إلى جانب قسيمات الأرباح إجراء التجريدات الجبائية اللازمة لبعض العناصر، قصد عدم أخذها بعين الاعتبار عند تحديد الناتج الإجمالي الخاضع للضريبة على أرباح الشركات.

---

[1]- Y.GUYON, Droit des affaires, T 1, Droit commercial général et sociétés, 11 ème èd, Economica, Paris, 2001, p.340.

[2]- Ph. MERLE, *op.cit*., n° 275, p.294 ; cité par M.SALAH, Les valeurs mobilières émises par les sociétés par actions, Collection droit des affaires, E.D.I.K, 2001, Algérie, Oran, p.33.

[3]- المادة 46 الفقرة 7 ق.ض.م.

[4]- المادة 138 الفقرة 3 السالفة الذكر ق.ض.م.

[5]- Art 223 B al 5 C.G.I (FR).

[6]- الحساب رقم 668 مثلا.

ثالثا: التجريد الجبائي للتنازلات

يهدف التجريد الجبائي للتنازلات الواقعة من قبل الشركة الأم لصالح الشركات الفرعية إلى اعتبارها عناصر غير جبائية قصد إعفائها من الضريبة، غير أنّ هذه المرحلة تخص تنازلات معينة دون غيرها. تشكل كل من التنازلات عن الثتبيتات، و كذا التنازلات عن الديون و الإعانات عناصر جبائية في الحقيقة لا تدخل في تحديد الناتج الجبائي الخاضع للضريبة على أرباح الشركات.

أ) التنازلات الواقعة على الثتبيتات الحاصلة بين شركات التجمع:

سلك المشرع الجزائري موقف نظيره الفرنسي عبر إقراره لإعفاء كلي لفائدة فوائض القيم الممكن تحقيقها بين شركات التجمع بمناسبة التنازل عن الثتبيتات[1]. و نرى أنّ هذا الحكم ينصرف إلى جلّ التنازلات الممكن وقوعها سواء كانت كلية أو جزئية. و علاوة على القواعد التي قننها المشرع الجزائري في أحكام الضريبة على أرباح الشركات، فلقد اعترف بإعفاءات جبائية مماثلة في مادة حقوق التسجيل للتنازلات الممكن وقوعها، و التي سوف تكون لنا عودة إليها عند دراسة حقوق التسجيل[2].

ما يثير الإشكال هو قيام الإدارة الجبائية الجزائرية بحصر هذه الإعفاءات في عمليات المبادلة في الذمم المالية[3]، بينما لم يحصر النص القانوني نفسه الإعفاءات الجبائية لفوائض القيم على مثل هذه عمليات لنقل الملكية، يضاف إلى ذلك أنّه ينتج عن عملية المبادلة في حد ذاتها من الناحية القانونية و الجبائية ليس فائض للقيمة و إنّما ربح soulte[4]. و على وجه المقارنة مع القانون العام للضرائب الفرنسي، فإنّ هذا الأخير قام بتمديد الإعفاء الجبائي إلى نواقص القيم أيضا[5]. و يشترط للاستفادة من أحكام التجريد الجبائي أن يحصل التنازل بطبيعة الحال بين شركات عضوة في نفس التجمع، لأنّ فوائض القيم الناجمة عن التنازلات الخارجية يترتب عنها توقيع الضريبة على أرباح الشركات[6]. مثلما هو الأمر في القانون الفرنسي الذي جعل من خروج إحدى الشركات من التجمع موجبا لإعادة النظر، و من ثم، مراجعة الامتيازات التي استفادت منها الشركة على إثر التجريد الجبائي لفوائض القيم [7].

استهدف المشرع الجزائري على غرار نظيره الفرنسي فتح الأبواب لتحويلات جديدة للذمم بين شركات التجمع دون أي حاجز جبائي[8]، و يصدق ذلك على التنازلات عن الديون و الإعانات.

---

[1]- المادة 173 الفقرة 3 السالفة الذكر ق.ض.م.

[2]- المادة 347 مكرر 4 ق.ت.س.

[3]- Direction générale des impôts, *op.cit*., p.9.

[4]- المادتين 226 الفقرة 2 فيما يخص عملية المبادلة و 224 فيما يتعلق بعملية القسمة ق.ت.س.

[5]- Art 223 F al 1 C.G.I (FR).

[6]- Art 223 F al 1 C.G.I (FR); rapp.art 173 al 3 C.I.D.

[7]- Art 223 F al 2 C.G.I (FR).

[8]- M.COZIAN, *op.cit*., n° 966, p.245.

ب) استبعاد التنازلات عن الديون و الإعانات:

تشكل كل من التنازلات عن الديون و الإعانات سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة عند وقوعها بين شركات التجمع عمليات داخلية، لا تندرج في احتساب الناتج الإجمالي الخاضع للضريبة على أرباح الشركات. يوجد نوع من التضامن الذي يبرر مسألة تقديم شركة أم لتجمع ما إعانة لإحدى شركاتها الفرعية الموجودة في وضعية مالية مزرية. إذ، يمكن للشركة الأم أن تقدم أولا كفالة لاعتماد خاص بهذه الشركة الفرعية دون أي مقابل مالي أو تمنح لها تسبيقة مالية و دون أية فوائد أو أن تساهم في الأخير في القضاء على مديونيتها عن طريق تقديم إعانات لها أو التنازل عن الديون التي لها في ذمتها. و تعد التنازلات عن الديون و الإعانات في الحقيقة وسيلة من أجل إعادة رسملة رأسمال الشركة الفرعية التي تعاني من نقص في رؤوس الأموال الذاتية دون أن تسجل الشركة الأم أي انخفاض في رأسمالها[1]. و إن كانت التنازلات عن الديون و الإعانات تستفيد من أحكام التجريد الجبائي، فإنّ الناتج الإجمالي الجبائي يقع محل تصحيحات جبائية معتبرة، و التي تتجلى أساسا في أمرين أساسيين:

- إعادة إدراج التكاليف القابلة للخصم و الخاصة بالشركة التي وافقت على التنازل عن الدين أو الإعانة.
- خصم المبالغ الممثلة للفوائد التي ترتبت عن هذه الامتيازات [2].

و من الثابت أنّ المشرع ترقب مثل هذه العمليات المحتملة الوقوع بداخل التجمع، غير أنّه تناولها بصدد القانون المحاسبي [3]. و كان من الواجب و حسب تقديرنا التعرض لها و بالدرجة الأولى في القانون الجبائي، طالما أنّه مال إلى الاعتراف بالتجريد الجبائي للتنازلات الواقعة بين شركات التجمع عن طريق إعفاء فوائض القيم المحررة من التنازل عن التثبيتات [4]. و تتجلى الشروط الواجبة التوفر لخصم هذه التنازلات عن الديون و الإعانات المباشرة أو غير المباشرة من الناتج الإجمالي فيما يلي: أن تنجم هذه التنازلات عن تسيير عادي، و عدم معادلة مبلغ التنازلات لسعر التكلفة الذي تحملته الشركة الأم للسيطرة على رأس مال الشركة الفرعية [5].

أقر مجلس الدولة الفرنسي في هذا السياق، و في العديد من اجتهاداته القضائية بالطابع العادي للتنازلات عن الديون و الإعانات الواقعة بين شركات التجمع. بينما أكد على انعدامه في اجتهادات أخرى، اعتبر مجلس الدولة الفرنسي أنّه غالبا ما تسعى الشركة الأم من وراء إعانة إحدى الشركات الفرعية إلى حماية نفسها بالدرجة الأولى. و أنّ قيام الشركة الأم بقبول تسبيقات تؤول إلى الضياع دون أن تكون ملزمة بذلك، لا تشكل تسييرا عاديا، تأسيسا على أنّ الشركة الأم عند قبولها

---

[1]- M.COZIAN, *op.cit.*, n°s 993 et 994, p.250.

[2]- « *Lorsque la société qui accorde l'avantage n'a pas droit à la déduction fiscale correspondante (cas d'une aide anormale), alors que la société bénéficiaire est taxable sur le profit que fait naître l'aide reçue, le résultat d'ensemble est seulement réduit à concurrence du profit constaté par cette dernière* »; cité in Mémento pratique FRANCIS LEFEBVRE, Fiscal 2000, *op.cit.*, n° 3585, p. 544.

[3]- الحساب رقم 141 مثلا، و الخاص بإعانات الاستثمارات المستقبلة حسب ملحق القرار الخاص بتوافق المخطط الوطني للمحاسبة مع نشاط الشركات القابضة و تجميع حسابات المجمع السالف الذكر.
[4]- المادة 173 الفقرة 3 السالفة الذكر ق.ض.م.
[5]- Dossiers pratiques FRANCIS LEFEBVRE, Gestion fiscale de l'entreprise, Guide pratique de gestion et optimisation fiscale, Ed Francis Lefebvre, Levallois, 2001, n° 3645, pp.290 et 291.

حماية مصالح المتعاملين مع شركتها الفرعية و إنقاذ الائتمان البنكي لهذه الأخيرة في كل من الجزائر و فرنسا، أرادت حماية نفسها. في حين أكد على الطابع العادي للتسيير لإعانات قدمتها الشركة الأم دون أن تحقق من ورائها أي فائدة أو ربح في علاقتها مع شركتها الفرعية، كما اعتبر أنّه يجب عليها أن لا تتحمل أي خسارة[1]. قام مجلس الدولة الفرنسي مؤخرا في إحدى تدخلاته القضائية بتاريخ 10 ماي 2006 بإلغاء قرار لمجلس القضاء الإداري لمدينة **Douai** المؤيد للحكم الابتدائي الصادر عن المحكمة الإدارية لمدينة **Amiens**، و الذي قضى برفض عملية خصم لديون قامت بها الشركة الأم لصالح شركتها الفرعية من الناتج الجبائي الإجمالي، مبررا ذلك بكون شروط الخصم في حد ذاتها لهذه الديون لم تتوفر على الإطلاق. علل مجلس الدولة الفرنسي إلغائه لهذا القرار على أساس توافر كافة الشروط القانونية الواجبة لإجراء عملية الخصم في هذه القضية، مداما أنّ الشركة استفادت من الإعانة و هي عضوة في التجمع، و أنّ من شأن الإعانة نفسها الرفع من مساهمة الشركة الأم في رأس مالها[2]. نستخلص إذن، أنّ موقف القضاء الفرنسي ليس مستقرا في هذا الإطار، بل متأرجح حول التنازلات عن الديون و كذا الإعانات الممكن للشركة الأم مباشرتها لفائدة إحدى شركاتها الفرعية، فهنالك من التنازلات التي يقبلها و الأخرى التي يرفضها. و يتوقف ذلك بطبيعة الأمر على مدى توافر شروط الخصم من عدمه لهذه التنازلات و الإعانات من جهة، و التسيير الطبيعي لها من جهة أخرى.

بعد أن يتم إجراء جميع التسويات الضرورية لتحديد الدخل الإجمالي، فإنّ هذا الأخير يخضع للضريبة على أرباح الشركات.

المطلب الثاني: خضوع الناتج الإجمالي للضريبة على أرباح الشركات

يخضع الناتج الإجمالي المحقق من طرف شركات التجمع للضريبة على أرباح الشركات، و إذا قام القانون الجبائي الجزائري بتحديد النسب المخفضة و الإعفاءات المحفزة، فإنّه مع ذلك أغفل التعرض إلى مسائل جوهرية لا تقل أهمية و التي تتجلى أساسا في طريقة معالجة العجز الإجمالي المسجل من طرف التجمع، و لاسيما العجز الفردي الذي يكون سابقا على دخول الشركات الفرعية إلى التجمع، زيادة على فوائض القيم و نواقص القيم الإجمالية، و التي لا مانع من دراستها وفقا للقانون الفرنسي.

---

[1]- CE 20 nov.1974, 85 191, RGF 1975.1.22 et CE 24 fevr.1978, 2372, DF 1978.30.1212, concl.Rivière, RJF1978.4.122; cité par C.DAVID, O.FOUQUET, B.PLAGNET et P-F.RACINE, Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, *op.cit*., n° 32, pp.473 et 474.
[2]- CE 10 mars 2006, n° 263183, http : // davidtate.apinc.org.

الفرع الأول: النسب العادية

يطرح التساؤل بالدرجة الأولى حول النسب المعمول بها بخصوص الضريبة على أرباح الشركات و المفروضة على النتائج المحققة من طرف التجمع، و مصير العجز الجبائي الإجمالي الذي قد تعاني منه، إلى جانب فوائض القيم الإجمالية المحررة.

أولا: الربح

تعد القواعد العامة المحددة للنسب القانونية المفروضة بصدد الضريبة على أرباح الشركات قابلة للتطبيق على النتائج المحققة من طرف التجمع[1]. و عليه تكون النسب العادية المفروضة مقدرة ب 25 ٪ [2]، و من الطبيعي أن تحظى الأرباح المعاد استثمارها بالنسبة المخفضة، و التي تبلغ 12.5٪[3]. و يطبق القانون العام للضرائب الفرنسي نفس الأمر، حيث يخضع الربح الإجمالي المحقق من طرف التجمع للضريبة على أرباح الشركات بحسب النسب العادية و وفقا للشروط المحددة في القانون المشترك [4]. و إذا كان القانون الجبائي الجزائري لم ينص بصفة صريحة على النسب المعمول بها في شأن الضريبة على أرباح الشركات، فإنّه كذلك و كما سبق الذكر لم يقم بتبيان على من يقع توقيع هذه الضريبة، هل باسم الشركة الأم تأسيسا على كونها لها يد في انتهاج هذا النظام الجبائي؟ أم باسم التجمع؟

أورد القانون الفرنسي في هذا المضمار نصا واضحا و الذي اعتبر من خلاله الشركة الأم المكلفة الوحيدة بالضريبة على أرباح الشركات، و كذا الدفع الجزافي السنوي [5]. لكن ذلك لا يمنع من بقاء الشركات الفرعية ملزمة بالتضامن بدفع الضريبة[6]. و في غياب نص في قانون الضرائب المباشرة لا يسع إلاّ الرجوع إلى ما استقر عليه العمل من الناحية التطبيقية، إذ يقع تقديم تصريح جبائي باسم التجمع كلّه كما سبق التنويه عن ذلك، و الذي يحتوي على ميزانية جبائية واحدة [7].

---

[1]- المادة 150 السالفة الذكر ق.ض.م.
[2]- المادة 150 الفقرة 1 المقطع 1 السالفة الذكر ق.ض.م المعدلة بموجب المادة 2 الفقرة 1 المقطع 1 ق.م.ت 2006 السالف الذكر.
[3]- المادة 150 الفقرة 1 المقطع 2 السالفة الذكر ق.ض.م المعدلة بموجب المادة 2 الفقرة 1 المقطع 2 ق.م.ت 2006 السالف الذكر.

[4]- Art 223 al 1 C.G.I (FR).
[5]- Art 223 A al 1 C.G.I (FR).
[6]- Art 223 A al 7 C.G.I (FR).

[7-] Direction générale des impôts, *op.cit.*, p.7.

ترتبط مسألة الربح بقضية أخرى، و التي تتجلى في العجز الجبائي الإجمالي الذي ربّما قد يحصل بداخل التجمع و كيفية معالجته.

ثانيا: العجز

إنّ العجز الجبائي الذي ناقشه المشرع الجزائري في قانون الضرائب المباشرة هو العجز الجبائي الفردي الممكن لشركة ما تحقيقه خلال نشاط معين[1]، فلم يرتقب المشرع حالات خاصة لمعالجة العجز لما يكون النشاط في حد ذاته يهم أكثر من شركة تجارية واحدة، على النحو الذي يخول الحق في التكلم عن العجز الجبائي الإجمالي. و لعل ذلك يبرر حسب رأينا بكون المشرع الجزائري وضع حلا جبائيا سويا للعجز الفردي المحقق من طرف إحدى الشركات الفرعية لوحدها، إذ جعل الإقصاء الفوري من نظام الميزانية المدعمة كحل تلقائي يوقع على الشركة أو الشركات الفرعية، التي تعاني من هذه الوضعية الجبائية[2]. أما عن العجز الجبائي الخاص بالشركة الأم، فينجم عنه توقيف نظام الميزانية المدعمة [3]. و من البديهي أن لا تؤخذ الخسائر التي تم تأجيلها إلى الأمام بصفة قانونية بعين الاعتبار في تقدير العجز المسجل عند قيام التجمع [4].

قام القانون العام للضرائب الفرنسي بوضع تسوية جبائية فيما يخص مسألة العجز الجبائي الإجمالي المحقق من طرف التجمع[5]، فاعتبر أنّ الخسائر التي تعتمد في تحديد الناتج الجبائي الإجمالي لا تقبل الخصم من نتائج الشركة التي سجلتها، و مدد هذا الحل حتى إلى نواقص القيم الصافية الطويلة المدى[6]. و وضع علاوة على ذلك أحكاما فيما يتعلق بطريقة التأجيل، فمنح الاختيار للشركة الأم لوحدها دون الشركات الفرعية بين الإلحاق إلى الأمام و الإلحاق إلى الخلف للخسائر، و هذا فقط بالنسبة للخسائر العادية [7]. يلي الحديث عن الربح و العجز الإجماليين التطرق إلى مسألة فوائض القيم الإجمالية.

ثالثا: فوائض القيم و نواقص القيم الإجمالية

تناول المشرع الجزائري فوائض القيم الداخلية الممكن لشركات التجمع تحقيقها فيما بينها

[1-] المادة 147 السالفة الذكر ق.ض.م.

[2-] المادة 138 مكرر الفقرة 6 السالفة الذكر ق.ض.م.

[3-] يفهم ذلك بصفة ضمنية من خلال نص المادة 138 مكرر الفقرة 6 السالفة الذكر ق.ض.م، وفقا لما تم التعرض إليه عند دراسة حالات الخروج من نظام الميزانية المدعمة و حالات التوقيف.

[4-] Direction générale des impôts, *op.cit.*, p.3.

[5-] Art 223 C al 2 C.G.I (FR): « *Le déficit d'ensemble est reportable dans les conditions prévues au troisième alinéa du I de l'article 209* ».

[6-] Art 223 E C.G.I (FR): « *Les déficits retenus pour la détermination du résultat d'ensemble ne sont pas déductibles des résultats de la société qui les a subis. Il en est de même des moins-values nettes à long terme retenues pour le calcul de la plus- value ou de la moins -value nette à long terme d'ensemble* ».

[7-] Arts 223 C et 223 G C.G.I (FR).

فقط[1]، بينما لم يعالج فوائض القيم الإجمالية على الإطلاق بخلاف نظيره الفرنسي[2]. يتبين بالرجوع إلى القانون العام للضرائب الفرنسي، أنّه قد جعل تحديد فائض أو ناقص القيمة الصافية الطويلة المدى الإجمالية من المهام الجبائية التي يجب على الشركة الأم القيام بها، و ذلك باعتمادها على القيمة الجبرية [3]. و تأخذ الشركة الأم بعين الاعتبار في هذا السياق فوائض أو نواقص القيم المحققة من قبل كل شركة من شركات التجمع[4]. تكون هذه الفوائض أو نواقص القيم محل تصحيحات جبائية، إما بالزيادة أو النقصان، و التي يذكر منها: المخصصات الإضافية للمؤونات، و المؤسسة من قبل إحدى الشركات بعد دخولها التجمع، بالنظر إلى المساهمات التي تمتلكها في رأس مال شركة أخرى من نفس التجمع[5].

و يتضح أنّ المشرع الجزائري تناول فوائض القيم الفردية دون الإجمالية و المحققة بين شركات التجمع، كما عالج في جميع مقتضياته فوائض القيم وحدها، و لم يتعرض مطلقا لنواقص القيم. تلزم شركات التجمع و حسب رأينا في سبيل تحديد فائض القيم الإجمالية بإيضاح حصيلة فوائض القيم طويلة و قصيرة المدى[6]، إلى جانب نواقص القيم، خصوصا و أنّ المشرع في أحكام القانون المحاسبي قد أشار إلى هذه الأخيرة[7]. بينما تظل فوائض القيم المحصلة نتيجة التنازلات عن التثبيتات بداخل التجمع مستفيدة من إعفاء جبائي كلي[8]. يتم و على هذا الشكل تحديد فوائض القيم الإجمالية حسب اعتقادنا بالقيام بجمع حصيلة فوائض القيم في تصريح جبائي واحد للتجمع، و باسم هذا الأخير[9].

تكتسي التخفيضات هي الأخرى أهمية في خضوع الناتج الإجمالي للضريبة على أرباح الشركات.

الفرع الثاني: التخفيضات

خصص القانون الجبائي الجزائري التجمع بنسب جبائية مخفضة فيما يخص الضريبة

قام المشرع الفرنسي بإلغاء الإستهلاكات المعتبرة مؤجلة في فترة العجز، لاسيما ما ينصرف منها إلى الخسائر المرتبطة بتجمع الشركات. حيث كانت تنقسم الخسائر الخاصة بالتجمع إلى خسائر عادية و إستهلاكات معتبرة مؤجلة:
Art 89 L.F.(FR) 2004 modifiant l'article 223 C C.G.I (FR) du 30 décembre 2003 : J.O.R.A du 31 décembre 2003, n° 2003-131, cité par G.DAMY, *op.cit.*, p.672.

[1]- المادة 173 الفقرة 3 السالفة الذكر ق.ض.م.

[2]- Art 223 D C.G.I (FR).

[3]- Art 223 D al 4 C.G.I (FR).

[4]- Art 223 D al 1 C.G.I (FR).

[5]- Art 223 A al 4 C.G.I (FR).

[6]- تطبيقا للقواعد العامة و بالأخص المادتين 177 و 178 ق.ض.م.

[7]- كالجدول رقم 15 مثلا المتعلق بالتنازلات عن الاستثمارات حسب ملحق القرار الخاص بتوافق المخطط الوطني للمحاسبة مع نشاط الشركات القابضة و تجميع حسابات المجمع السالف الذكر.

[8]- المادة 173 الفقرة 3 السالفة الذكر ق.ض.م.

[9]- يظهر من خلال الإطلاع على نموذج للتصريح الجبائي الخاص بتجمع الشركات، أنّ هذا الأخير يقوم بإيداع تصريح جبائي إجمالي للنتائج التي حققها، بما في ذلك حصيلة فوائض القيم.

على أرباح الشركات و المقدرة ب 12.5٪، إذ نصت المادة 142 منه في فقرتها 1 المقطع 3 من قانون الضرائب المباشرة:«.. *تطبق النسبة المخفضة كذلك على الأرباح المساهمة في اقتناء أسهم أو*

حصص في شركات و قيم منقولة أخرى و التي تسمح بالمشاركة بنسبة 90٪ في رأس مال الشركات الأخرى من نفس التجمع... ». و يشترط للاستفادة من هذا التخفيض ما يلي:

- أن تستعمل الأرباح الخاضعة للنسبة المخفضة في اقتناء الحصص أو الأسهم[1]،
- أن تسمح عملية الاقتناء للحصص أو الأسهم من امتلاك نسبة 90٪ من رأس مال الشركات[2]،
- أن تكون الحصص أو الأسهم المستهدفة لشركة أو الشركات عضوة في نفس التجمع[3]، و من الطبيعي أن تحصل عملية الاقتناء من قبل الشركة الأم[4].

و قد نصت التعليمة الصادرة عن الإدارة الجبائية على نفس الشروط التي جاء ذكرها في قانون الضرائب المباشرة. تتمثل هذه القيود فيما يلي: ضرورة الاحتفاظ بالسندات لمدّة 5 سنوات[5]، لكن أشارت التعليمة الإدارية إلى شرط آخر لا وجود له في قانون الضرائب المباشرة، و المتجسد في وقوع امتلاك هذه الحصص أو الأسهم أثناء قيام النشاط أو خلال النشاط الموالي[6].

و تتعرض النسب المخفضة إلى المراجعة عند مخالفة الشركة الأم لهذه الشروط، كأن تتنازل عن الحصص أو الأسهم أو تستعملها استعمالا مخالفا لما يسمح به القانون الجبائي. و ينجم عن ذلك رفع النسبة المخفضة إلى النسبة العادية دون الاستهانة بالغرامات الممكن توقيعها، و المقدرة ب 5٪ في حالة التنازل عن الحصص أو الأسهم قبل نهاية المهلة القانونية. بينما تصل العقوبة المالية إلى فرض تكميلي مقدر ب 25 ٪ في حالة عدم مسك محاسبة منتظمة [7]. و من الملاحظ أنّ المشرع الجبائي الجزائري لم يقم بتبيان مدى إمكانية اقتران التخفيض الجبائي الخاص باقتناء الأسهم أو الحصص مع التخفيضات الأخرى الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات، مثلما فعله في نصوص أخرى[8]، و بالتالي يكون من حقها حسب رأينا التمسك بها.

توجد إلى جانب هذه التخفيضات إعفاءات جبائية كلية من الضريبة على أرباح الشركات.

---

[1]- المادة 142 الفقرة 1 المقطع 3 ق.ض.م.
[2]- المادة 142 الفقرة 1 المقطع 1 السالفة الذكر ق.ض.م.
[3]- المادة 142 الفقرة 1 السالفة الذكر ق.ض.م.
[4]- حيث أنّ المشرع الجزائري منع من امتلاك الشركة الأم لرأس مال الشركات الفرعية بصفة غير مباشرة بواسطة شركة أخرى حسب المادة 138 الفقرة 3 السالفة الذكر ق.ض.م.
[5]- وزارة المالية، المرجع السالف الذكر، ص.45 و أيضا المادة 142 الفقرة 2 المقطع 2 ق.ض.م.
[6]- Direction générale des impôts, *op.cit*., p.5.
[7]- المادة 142 الفقرة 2 السالفة الذكر ق.ض.م.
[8]- كأن توجد أرباح أخرى معاد استثمارها في مجال آخر غير اقتناء الحصص أو الأسهم، و التي من المفروض أن تستفيد هي أيضا من النسب المخفضة طبقا للمادة 150 الفقرة 1 المقطع 2 السالفة الذكر ق.ض.م المعدلة بموجب المادة 2 ق.م.ت لسنة 2006 السالف الذكر.

الفرع الثالث: الإعفاءات الجبائية

يطرح التساؤل بشأن التوزيعات لقسيمات الأرباح الحاصلة بين شركات التجمع، و مدى خضوعها للضريبة على أرباح الشركات من عدمه. تنقسم هذه التوزيعات في حقيقة الأمر إلى

توزيعات لقسيمات الأرباح بين الشركات الفرعية، ثم تلك الواقعة من إحدى الشركات الفرعية إلى الشركة الأم.

أولا: التوزيعات لقسيمات الأرباح المحققة بين الشركات الفرعية

أعفى المشرع الجبائي الجزائري على غرار نظيره الفرنسي قسيمات الأرباح التي تتقاضها شركة بداخل التجمع من الضريبة على أرباح الشركات، بالنظر إلى المساهمة التي تمتلكها في رأس مال شركة أخرى من نفس التجمع بمقتضى أحكام المادة 138 الفقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة.

تستدعي هذه المادة عددا من الملاحظات.

أشارت المادة 138 الفقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة إلى إعفاء الأرباح التي تتحصل عليها إحدى الشركات الفرعية من شركة أخرى من ذات التجمع. يعد هذا الموقف للمشرع الجزائري محلا للنقد، إذ تعتبر عبارة الأرباح حسب رأينا في غير محلها، فكان على المشرع استعمال عبارة قسيمات الأرباح بدلا من عبارة الأرباح، خصوصا و أنّه في النص باللغة الفرنسية أشار إلى مصطلح dividendes. تعد هذه الكلمة الأخيرة المصطلح القانوني و الجبائي الأجدر بالإتباع، حيث يبرر موقفنا هذا على أساس أنّه لا مفر من خضوع نتائج الشركة للضريبة على أرباح الشركات أو على الأقل وفقا للنسب المخفضة. و من الطبيعي أن تفرض على هذه الأرباح من جديد الضريبة عندما تباشر الشركة إعادة توزيعها. و مما لاشك فيه أنّ المشرع الجزائري في تقريره إعفاء لقسيمات الأرباح، يكون قد سلك موقف نظيره الفرنسي الذي اعترف بذلك لفائدة جلّ التوزيعات الممكن حصولها سواء كان ذلك في نظام الميزانية المدعمة أو نظام شركات الأم[1]. و من الملاحظ أنّ القانون العام للضرائب الفرنسي يقيم تمييزا واضحا بين التوزيعات الحاصلة بين الشركات الفرعية في حد ذاتها من جهة، و التوزيعات الواقعة من الشركات الفرعية لفائدة الشركة الأم من جهة أخرى [2]. و عليه تكون التوزيعات المباشرة لفائدة الشركات الفرعية معفية من الضريبة حسب صياغة النص[3]، و ذلك تفاديا للانعكاسات السلبية الناجمة عن الازدواج الضريبي. غير أنّ الإدارة الجبائية الجزائرية حصرت هذا الامتياز في التوزيعات المباشرة لفائدة الشركة الأم، دون أن تتناول التوزيعات الواقعة من طرف الشركة الأم لصالح الشركات الفرعية[4].

---

[1]- Arts 223 H, 145 et 146 C.G.I (FR).

[2]- Art 223 H als 1 et 2 C.G.I (FR).

[3]- المادة 138 الفقرة 3 السالفة الذكر ق.ض.م.

[4]- Direction générale des impôts, *op.cit.*, p.9.

ثانيا: التوزيعات المباشرة من طرف الشركات الفرعية لصالح الشركة الأم

يفهم من الاستقراء الأول للمادة 138 الفقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة أنّ المشرع الجزائري يخول للشركة الأم القيام بتوزيع قسيمات الأرباح لفائدة الشركات الفرعية، طالما قد استعمل عبارة الأرباح المحققة بين شركات التجمع[1]. غير أنّ الأمر ليس كذلك و هذا ما يستفاد من التعليمة

الإدارية التي تناولت هذا الإعفاء الجبائي، حيث أشارت إلى أنّ التوزيعات المباشرة من قبل الشركات الفرعية لفائدة الشركة الأم فقط، هي التي يمكن لها أن تحظى بذلك، كون المساهمات المتقاطعة غير مسموح بها[2]. يعتبر هذا الموقف قابلا للنقذ جزئيا حسب رأينا لاسيما أنّ القانون الجبائي الجزائري نفسه لم يقم بأي تمييز في صفة الشركة الموزعة لهذه القسيمات كونها شركة أم أو شركة فرعية من جهة، غير أنّه أصاب مع ذلك بتأكيده على المنع من وجود مساهمات متقاطعة في رأس المال من جهة أخرى[3].

تجدر الإشارة على الرغم من ذلك أنّ حصر التعليمة الإدارية للتوزيعات على تلك الواقعة لفائدة الشركة الأم فيه جانب من الصواب، و قد يجد هذا الموقف تبريره حسب رأينا في كون الشركة الأم ليست ملزمة بأي توزيع لفائدة الشركات الفرعية، باعتبار هذه الأخيرة شركات لا سيطرة لها على رأس مال الشركة الأم تقيدا بقانون الضرائب المباشرة[4]. و ربّما استهدف التنظيم الإداري المعمول به في شأن نظام الميزانية المدعمة استبعاد نظام جبائي أخر، و المتجسد في نظام شركات الأم المعروف في التشريع الفرنسي[5].

و من الثابت أنّ إعفاء قسيمات الأرباح من الضريبة على أرباح الشركات ينصرف إلى التوزيعات الداخلية أي الحاصلة بين شركة فرعية و الشركة الأم، فمن الطبيعي أن توقع إذن، الضريبة على مثل هذه الإيرادات متى كانت محصلة من شركات ليست عضوا في التجمع، غير أنّ القانون الجزائري لم يتناول ذلك صراحة خلافا للقانون العام للضرائب الفرنسي[6].

يحتل كل من الرسم على النشاط المهني و حقوق التسجيل و كذا الرسم على القيمة المضافة مرتبة في قائمة الاستحقاقات الجبائية التي يفرضها القانون الجبائي على إثر عمليات إعادة هيكلة الشركات التجارية الحاصلة وفقا لنظام الميزانية المدعمة. لكن سوف يتبين من خلال التحليل أنّ هذه الرسوم و الحقوق تشكل أقل عبء جبائي بالمقارنة مع الضريبة على أرباح الشركات [7].

---

[1] - المادة 138 الفقرة 3 السالفة الذكر ق.ض.م.

[2]- Direction générale des impôts, *op.cit*., p.5.

[3]- بالنظر إلى أحكام المادة 138 مكرر الفقرة 3 السالفة الذكر ق.ض.م و التي تتناقض مع مقتضيات المادة 138 الفقرة 3 السالفة الذكر من ق.ض.م.

[4]- المادة 138 مكرر الفقرة 3 السالفة الذكر ق.ض.م.

[5]- Arts 145, 146 et 216 C.G.I (FR).

[6]- Art 223 H al 1 C.G.I (FR).

[7]- بالنظر إلى الإعفاءات و التخفيضات الخاصة بكل من الرسم على النشاط المهني و حقوق التسجيل وفقا للمادة 219 مكرر ق.ض.م و المادة 347 مكرر 4 ق.ت.س، و ليس المادة 347 مكرر 3 ق.ت.س كما جاء في صياغة النص القانوني باللغة العربية.
حيث أنّ المشرع الجبائي الجزائري قدم في شأنها تسهيلات جبائية معتبرة، تتجلى أساسا في الإعفاءات و التخفيضات. لذا لابّد من دراستها هي الأخرى، كما يلاحظ أنّ قانون الضرائب المباشرة لم يضع أحكاما فيما يتعلق بالخروج من نظام الميزانية المدعمة أو توقيفه.

المبحث الثاني: الحقوق الأخرى و المراجعات الجبائية

يثار التساؤل عن مدى استحقاق الرسم على النشاط المهني و حقوق التسجيل و الرسم على القيمة المضافة في إطار تجمع الشركات.

المطلب الأول: الحقوق الضريبية الآخرى

يقتضي الأمر استعراض الوضعية الجبائية للتجمع إزاء كل من الرسم على النشاط المهني، ثم حقوق التسجيل، و كذا الرسم على القيمة المضافة.

الفرع الأول: الرسم على النشاط المهني

تعتبر الامتيازات الجبائية التي قدمها المشرع الجبائي الجزائري بخصوص الرسم على النشاط المهني الواجب استكماله من قبل التجمع جدّ مهمة، و قد عرف الرسم على النشاط المهني المستحق من طرف تجمع الشركات تعديلات قانونية، لذا لابدّ من إيضاحها و تبيان طبيعة التصريح الجبائي الخاص بهذا الرسم.

أولا: مضمون الامتياز الخاص بالرسم على النشاط المهني

يعتبر الرسم على النشاط المهني رسما محصلا لفائدة الجماعات المحلية[1]. يشكل رقم الأعمال المحقق من طرف الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات الوعاء الجبائي لهذا الرسم [2]، و عليه يكون مجموع رقم الأعمال المحقق من قبل شركات التجمع الأساس الجبائي في احتساب الرسم المستحق [3]. و تبلغ النسبة العامة المعمول بها بخصوص الرسم على النشاط المهني 2٪[4].

---

[1]- المادة 222 ق.ض.م.
[2]- المادة 219 السالفة الذكر ق.ض.م.
[3]- نستخلص هذه النتيجة بصفة غير مباشرة من المادة 219 السالفة الذكر ق.ض.م.
[4]- المادة 222 السالفة الذكر ق.ض.م.

كان المشرع الجزائري قبل التعديل الذي أدخله بموجب قانون المالية لسنة 2007 يعترف لتجمع الشركات التجارية بتخفيض مقدر بنسبة 50٪[1]. و من البديهي أنّ هذه التخفيضات كانت تنصرف إلى جلّ الشركات العضوة في التجمع [2]، فلم يكن بوسع العمليات الجارية بين إحدى الشركات الفرعية و شركة أجنبية عن التجمع الاستفادة من هذا التخفيض من جهة، و حسب اعتقادنا لا يمكن حصر هذا الامتياز في الشركة الأم نظرا لعمومية النص القانوني من جهة أخرى. و يثار التساؤل حول مدى إمكانية جمع هذا التخفيض الخاص بالعمليات المجراة بداخل التجمع مع تخفيضات أخرى بصدد الرسم على النشاط المهني، كالبيوع بالجملة مثلا ؟

يتبين من استقراء نصوص قانون الضرائب المباشرة أنّ المشرع الجزائري لم يفرد حكما خاصا لمثل هذه الحالة، و إن كان قد خصص حكما بالنسبة لباقي الحالات، فاعتبر أنّه لا يمكن الجمع بين التخفيضات. بينما لم يشمل هذا المنع التخفيض الخاص بتجمع الشركات، و الذي ورد في نص خاص[3].

ذهبت الإدارة الجبائية في اتجاه معاكس، إذ اعترفت بجواز الجمع بين التخفيض الخاص بالتجمع و باقي التخفيضات التي يقرها القانون الجبائي للرسم على النشاط المهني[4]. و حسب رأينا فإنّه يكون من حق الشركات العضوة في التجمع المطالبة بكل التخفيضات القانونية، عملا بالقاعدة القائلة أنّ « *الخاص يقيد العام* ». و طالما أنّ المشرع لم يفرد نصا خاصا بمنع الجمع بين التخفيض المتعلق بالتجمع و باقي التخفيضات، فيكون من حق الشركات التمسك بذلك. أما عن التعديلات التشريعية التي أتى بها قانون المالية لسنة 2007 فتمثلت في إقرار إعفاء جبائي كلي من الرسم على النشاط المهني على كل العمليات المحققة بين الشركات العضوة في التجمع، و لكن ذلك فقط في إطار عقود الاعتماد الإيجاري المالي[5]. و تجدر الملاحظة أنّ حصر المشرع هذا الإعفاء على عقود الاعتماد الإيجاري المالي حسب رأينا من شأنه التقليص من نطاق الاستفادة منه، نظرا لقلّة إقدام الشركات التجارية في الوقت الراهن على مثل هذه العقود بالجزائر، فكان عليه التوسيع من مجال تطبيقه.

تظل الشركات المكونة للتجمع ملزمة في سبيل الاستفادة من هذا الإعفاء بتقديم تصريح جبائي لإدارة الضرائب.

---

[1]- المادة 219 مكرر الملغاة بالمادة 16 ق.م .2007.

[2]- وزارة المالية، دليل المكلف بالضريبة، المرجع السالف الذكر، ص..45

[3]- المادة 219 الفقرة 4 المقطع 3 ق.ض.م.

[4]- Direction générale des impôts, *op.cit.*, p.10.

[5]- المادة 17 ق.م لسنة 2007 السالف الذكر المتممة و المعدلة للمادة 220 ق.ض.م.
يتضمن عقد الاعتماد الإيجاري تأجير عقار أو منقول مقابل دفع أقساط دورية على أنّ يتحول عقد الإيجار هذا إلى عقد بيع نهائي عند دفع آخر قسط متفق عليه.

ثانيا: التصريح الجبائي الخاص بالرسم على النشاط المهني

لم يتعرض المشرع الجبائي الجزائري إلى تبيان نوع التصريح الجبائي الذي يجب على تجمع الشركات إيداعه، إذا ما كان عبارة تصريح جبائي إنفرادي لكل شركة فرعية من الشركات بما فيها الشركة الأم، أم أنّ هذه الأخيرة هي التي تقوم بإيداع تصريحها الإجمالي الخاص بكل التجمع؟

بالرجوع إلى القواعد العامة المعمول بها في شأن التصريحات الجبائية الواجب تقديمها بخصوص الرسم على النشاط المهني، فلقد نصت على ضرورة اكتتاب الشركات التجارية بتصريح جبائي خاص بالرسم على النشاط، و هذا عند بداية كل سنة أمام مفتشية الضرائب المباشرة التي يقع

بدائرة اختصاصها مكان أو مقر الفرض الجبائي، يشتمل هذا التصريح على رقم الأعمال[1]. و عليه يظل الحكم المنصوص عليه في المادة 224 الفقرة 1 قانون الضرائب المباشرة حكما عاما، يجد مجالا لتطبيقه، حسب اعتقادنا، بشأن التصريح الجبائي الخاص بالتجمع. علاوة على ذلك لم يبين القانون الجزائري مدى وجوب الإشارة إلى نصيب رقم الأعمال الذي استفاد من التخفيضات أو الإعفاءات، مثلما فعله بالنسبة لباقي الحالات العامة الأخرى، أين أكد على ضرورة التنويه بالتخفيض في التصريح الجبائي نفسه [2]. و كان ينبغي، حسب رأينا، و قياسا على الأحكام القانونية العامة في هذا الإطار، النص على إمكانية مراقبة و من ثم مراجعة الإدارة الجبائية للامتياز و التحقيق في وجود مناورات احتيالية للاستفادة منه دون وجه حق، مما يستتبعه ترتيب جزاءات عن ذلك كسحبه و تطبيق غرامات مالية على غرار ما فعله بالنسبة لباقي التخفيضات كعمليات البيع بالجملة مثلا [3].

تعتبر حقوق التسجيل إجراءات شكلية واجبة الاستكمال هي الأخرى من طرف تجمع الشركات، كما يسمح الرسم على القيمة المضافة من معرفة رقم الأعمال المحقق من قبله.

الفرع الثاني: حقوق التسجيل و الرسم على القيمة المضافة

يطرح التساؤل عن مدى استحقاق رسوم التسجيل على العقود المحررة من طرف شركات التجمع في إطار نشاطاتها اليومية و كذا الرسم على القيمة المضافة الواجب أدائه على مبيعاتها، و فيما إذا كانت هنالك تخفيضات أو إعفاءات جبائية في هذا الصدد؟

---

[1]- المادة 224 الفقرة 1 ق.ض.م.
[2]- المادة 224 الفقرة 1 المقطع 1 السالفة الذكر ق.ض.م.
[3]- المواد 225 الفقرة 2 و 226 و 227 و 228 ق.ض.م.

أولا: حقوق التسجيل

يتبين من استقراء أحكام قانون التسجيل اعتراف المشرع الجبائي الجزائري ليس بتخفيضات جبائية لفائدة تجمع الشركات، و إنّما بإعفاءات كلية له، إذ جاء في نص المادة 347 مكرر 4 من قانون التسجيل ما يلي: « *تعفى من حقوق التسجيل في إطار تطبيق النظام المذكور في المادة 138 مكرر: العقود التي تثبت نقل الأملاك بين الشركات الأعضاء، العقود التي تثبت تحويل الشركات قصد إدماجها في التجمعات*» [1].

يظهر من صياغة هذه المادة حصرها للإعفاءات الجبائية من حقوق التسجيل على نوعين من العقود فقط، و هي: العقود الخاصة بنقل الملكية و العقود المثبتة لتحويل الشركات بغرض انضمامها إلى التجمع.

أ) العقود الخاصة بنقل الملكية:

يعفي قانون التسجيل العقود المتعلقة بنقل الملكية فيما بين شركات التجمع من حقوق التسجيل، و من الثابت و حسب تقديرنا أنّ هذا الإعفاء ينصرف إلى كل أشكال نقل الملكية سواء تعلق الأمر بنقل ملكية عقار أو منقول، و سواء وقع نقل الملكية مجانا أو بالمقابل. و نرى أنّ هذا الإعفاء لا ينحصر حسب رأينا في العقود المتضمنة نقل الملكية من الشركات الفرعية إلى الشركة الأم، حيث يخول لهذه الأخيرة هي الأخرى إجراء تحويلات للأملاك إلى شركاتها الفرعية. و كان ينبغي أن يتضمن قانون الضرائب المباشرة نصوصا مماثلة لتلك التي اشتمل عليها قانون التسجيل، و الخاصة بالتجريد الجبائي للتنازلات عن الديون و الإعانات المباشرة أو الغير المباشرة[2].

و من الملاحظ أنّه غالبا ما تحصل مثل هذه العمليات من الناحية التطبيقية لصالح الشركة الأم، نظرا للتبعية القانونية و الجبائية القائمة بينهما. و تجدر الإشارة إلى أنّ هذا الإعفاء لا يغني عن وجوب استكمال إجراء التسجيل، و هذا ما يسري أيضا على العقود الخاصة بالانضمام إلى التجمع[3].

---

[1]- هنالك خطأ في صياغة المادة 347 مكرر 4 الفقرة 2 ق.ت.س، حيث كان يجب استعمال عبارة التجمع بدلا من التجمعات، و لقد سبق توضيح الفرق الموجود بينهما من الناحية القانونية.

[2]- لاسيما أنّ المشرع الجزائري تناول و بمقتضى المادة 173 الفقرة 3 السالفة الذكر ق.ض.م التنازلات عن التثبيتات بين شركات التجمع، و أقر التجريد الجبائي لفوائض القيم المحققة على إثرها.

[3]- Direction générale des impôts, *op.cit.*, p.10.

ب) العقود المثبتة لتحويل الشركات بغرض الانضمام إلى التجمع:

تكون العقود المثبتة لتحويل الشركات خاضعة كأصل عام لرسم التسجيل، و تقدر نسبة هذا الحق ب 0.5 ٪ دون أن يقل عن 1000 دج، في حين تتراوح هذه الحقوق بين 10.000 و 300.000 دج في حالة ما إذا تعلق الأمر بشركة المساهمة[1]. غير أنّ المشرع الجزائري قرر إعفاء لصالح الشركات الراغبة في التحويل بهدف الانضمام إلى تجمع ما [2]. و لا يمكن حسب اعتقادنا حصر هذا التحويل في التغيير في الشكل القانوني كون النص ورد على إطلاقه. و إنّما يقصد بالتحويل حسب رأينا التحويل في كل من الشكل القانوني للشركة و التحويل في النظام الجبائي الساري على الأرباح المحققة من طرفها. و من المعلوم أنّه يجب على الشركات الفرعية أنّ تكتسي شكل شركة أسهم حتى تنضم إلى التجمع[3]، و يستتبع هذا القيد شرطا أخرا يتجلى في ضرورة خضوعها للضريبة على أرباح الشركات [4]. و تكون العقود المتضمنة للتحويل هي الأخرى محل تسجيل، و إن كانت في الحقيقة معفية من كل حق [5]، فهل يعد الأمر كذلك بالنسبة للرسم على القيمة المضافة؟

ثانيا: الرسم على القيمة المضافة

لم يكن المشرع الجزائري قبل تدخله المؤخر يقر لتجمع الشركات بأي حكم فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة، إلى أن أفاده بإعفاء كلي منه، حيث جاء في نص المادة 27 من قانون المالية لسنة 2007 على ما يلي: تتمم أحكام المادة 8 من قانون الرسوم على رقم الأعمال بفقرة 3 تحرر كما يلي:« *تستثنى من مجال تطبيق...(بدون تغيير حتى) طيلة فترة الاستغلال 1 و 2...(بدون تغيير)..* [3]*- العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة مثلما حددته المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.*» [(6)]. و لقد جاء الإعفاء الجبائي الذي نص عليه المشرع الجزائري مطلقا، مما يفيد انصرافه إلى كافة المعاملات الواقعة بين شركات التجمع و المرتبة لاستحقاقه. يتضح أنّه تفرض على تجمع الشركات استحقاقات جبائية مختلفة، و التي تحتل الضريبة على أرباح الشركات أهم قسط جبائي منها بالمقارنة مع الرسم على النشاط المهني و حقوق التسجيل و الرسم على القيمة المضافة، هذه الحقوق الأخيرة التي أعفى القانون الجبائي شركات التجمع منها، و إن كان قد أوجب عليها استكمالها و التصريح بها. و يصدق هذا

---

[1]- المادة 248 الفقرتين 1 و 2 السالفتين الذكر ق.ت.س.

[2]- المادة 347 مكرر 4 الفقرة 2 ق.ت.س.

[3]- المادة 138 مكرر الفقرة 3 السالفة الذكر ق.ض.م.

[4]- على اعتبار أنّ نظام الميزانية المدعمة ورد في ظل الفصل المتعلق بالإعفاءات و الأنظمة الجبائية الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات من الباب المتعلق بالضريبة على أرباح الشركات.

[5]- Direction générale des impôts, *op.cit.*, p.10.

[6]- المادة 27 ق.م لسنة 2007 السالف الذكر المتممة للمادة 8 ق.ر.ر.أ.

أيضا على كل من حقوق التسجيل و الرسم على النشاط المهني، و كذا الرسم على القيمة المضافة. و يؤخذ على القانون الجبائي الجزائري عدم تقنينه لقواعد خاصة بالمراجعات الجبائية الواجبة القيام بها نتيجة الخروج من نظام الميزانية المدعمة أو توقيفه، مما يقتضي دراستها على ضوء القانون الفرنسي، غير أنّ المقتضيات القانونية التي وضعها بصدد المراجعات الجبائية، تخص الضريبة على أرباح الشركات فقط.

المطلب الثاني: المراجعات الجبائية

يتأثر الناتج الجبائي الإجمالي بخروج إحدى الشركات الفرعية أو توقيف نظام الميزانية المدعمة، مما يحتم إجراء المراجعات الضرورية.

الفرع الأول: الآثار الناجمة عن خروج الشركة الفرعية

تجدر الإشارة إلى كون المشرع الجزائري لم ينص على الآثار التي يمكن أن تترتب عن خروج الشركة الفرعية، وفقا لما سبق الذكر، لذلك يرجع إلى القانون العام للضرائب الفرنسي من أجل استعراضها.

لن يأخذ الناتج الجبائي الإجمالي بعين الاعتبار النتائج التي يمكن أن تحققها الشركة الفرعية من أرباح أو خسائر اعتبارا من تاريخ خروجها من التجمع، و على الشركة المعنية بهذا الإقصاء أن تجري التعديلات الجبائية الواجبة[1]. و يلاحظ أنّ القانون الجبائي الجزائري لم يحدد تاريخا لنفاذ الخروج خلافا للقانون الفرنسي، الذي يعتمد في ذلك على اليوم الأول من النشاط الذي وقع فيه الحادث أو الظرف المرتب لذلك[2].

تتمحور مقتضيات هذه المراجعات الجبائية كما يلي:

-تصبح فوائض القيم الداخلية والتي تم تجريدها جبائيا خاضعة للضريبة، و يتعلق الأمر بفوائض أو نواقص القيم المقررة أثناء التنازل عن التثبيتات أو السندات للحامل (titres au porteur) بين شركتين من نفس التجمع. يتم تحرير هذه الفوائض، و من ثم التصريح بها من قبل الشركة المتنازلة (المرحلة الأولى)، و تستبعد في هذا الشأن فوائض القيم الصافية طويلة المدى الإجمالية (المرحلة الثانية)[3].

1- Ch.SCHOENAUER et J.LOPEZ, sous la direction de G.MELYON, *op.cit.*, p.510.
2- Mémento pratique FRANCIS LEFEBVRE, *op.cit*., n° 3627, p.552.
3- J.Y.MERCIER et B.PLAGNET, *op.cit*., n°s 1180 et 1186, pp.452 et 456.

- يواكب خروج الشركة الفرعية في بعض الحالات و تبعا للقانون العام للضرائب الفرنسي، خروج الشركات الفرعية الأخرى و التي كانت مسيطرة على رأسمالها (ماعدا في حالة خاصة، تتجلى في امتصاص الشركة المقصاة من قبل شركة أخرى من ذات التجمع)[1]. و لا يسري مثل هذا الحل على الشركات الفرعية الجزائرية، نظرا لضرورة امتلاك الشركة الأم بصفة مباشرة لرأس مال الشركة الفرعية وفقا للقانون الجبائي الجزائري[2].
- لا يمكن للشركة الفرعية خصم من النتائج اللاحقة الخسائر و نواقص القيم الطويلة المدى، و المحققة أثناء فترة تدعيم الميزانية. بينما يسمح بتأجيل العجز السابق لتدعيم الميزانية، و الذي لم يتم خصمه بعد، وفقا للشروط المحددة في القانون المشترك[3]. و لقد أخذ المشرع الجزائري بهذا الحل، فعلى الرغم من اشتراطه لضرورة تحقيق الشركات الراغبة في الانضمام إلى التجمع لنتائج إيجابية خلال السنتين الماليتين السابقتين لدخولها فيه، غير أنّه يلاحظ عدم أخذه بعين الحسبان للخسائر التي تم تأجيلها تبعا للإطار القانوني المحدد في المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة[5]. و يتضح أنّ القانون الفرنسي يمنع من مباشرة التأجيل إلى الخلف للعجز اللاحق لخروج الشركة الفرعية من التجمع على الربح الذي من خلاله تم تحديد الناتج الإجمالي. و لا يسري ذلك إلاّ في إطار التشريع الفرنسي دون الجزائري[4]، بسبب قيام القانون الجبائي الجزائري على طريقة واحدة في تأجيل الخسائر و كما سبق الذكر، و هي التأجيل إلى الأمام فقط.
- لم ينص قانون الضرائب المباشرة الجزائري على استحقاق تسبيقة الخروج (précompte)، بمناسبة التوزيعات للأرباح و الحاصلة أثناء مرحلة التدعيم. بينما يعد الأمر مختلفا في إطار التشريع الفرنسي، أين تفرض مثل هذه الضريبة عند وقوع الخروج [5].

- يضع خروج الشركة الفرعية حدا للتجريد الجبائي الذي وقع للتنازلات عن الديون و الإعانات المباشرة أو الغير المباشرة، إذن يستوجب على الشركة الأم أن تجري سلسلة من إعادة

---

[1]- A.CHARVERIAT, B.GOUTHIERE, H.BARDET et Ph.TOURNES, *op.cit.*, n° 670, p.175.

[2]- المادة 138 مكرر الفقرة 3 السالفة الذكر ق.ض.م.

[3]- Arts 223 E et 223 K C.G.I (FR); note de Mémento pratique FRANCIS LEFEBVRE, *op.cit.*, n° 3627, p.552.

[4]- A.CHARVERIAT, B.GOUTHIERE, H.BARDET et Ph.TOURNES, *op.cit*., n° 670, p.175; v.aussi arts 223 E et 223 K C.G.I (FR).

[5]- يعد هذا الإلحاق خاص بالتشريع الفرنسي، إذ يفتح المشرع الجزائري للشركات التجارية الحق في إلحاق العجز إلى الأمام و ليس الخلف.

[6]- Art 223 C.G.I (FR); v. aussi J.Y.MERCIER et B.PLAGNET, *op.cit.*, n° 1186, p.456; *« En régime de croisière, les dividendes distribués par une société à une autre société du groupe sont traités comme de simples mouvements de trésorie. Le plus souvent il s'agira de distributions au profit de la société mère. En conséquence, ces dividendes, lorsqu'ils sont prélevés fiscalement sur des résultats dégagés pendant l'intégration, ne sont pas assortis de l'avoir fiscal et n'entraînent jamais l'exigibilité du précompte. La libre circulation des dividendes à l'intérieur du groupe est ainsi assurée.» ;* M.COZIAN, *op.cit*, n° 971, p.246. « *Par ailleurs, si la filiale distribue ultérieurement des dividendes prélevés sur des bénéfices réalisés pendant la période d'intégration, le précompte est toujours exigible (la filiale est censée n'avoir pas acquitté L' IS puisque c'est la société tête de groupe qui est seule débitrice de l'impôt à payer)*»; M.COZIAN, *op.cit*., n° 971, p.246.

- و يلاحظ أن قانون الرسم على القيمة المضافة الجزائري هو الوحيد الذي نص على استحقاقها التسبيقة الجبائية حسب المادة 120 ق.ر.ر.أ.

الإدراجات (réintégrations) في الناتج الإجمالي و ذلك على النشاط المعني[1].

و يلاحظ أيضا غياب الآثار التي يمكن أن يرتبها توقيف نظام الميزانية المدعمة في القانون الجزائري، و يعد هذا الفراغ التشريعي أمرا غير منطقي حسب رأينا. قد تنجم عنه تلاعبات و تحايلات قصد التهرب من دفع المستحقات الجبائية، و تحميل الشركة الأم عبء ضريبيا ضخما على عكس التشريع الفرنسي، حيث ذهب هذا الأخير إلى افتراض هذه الوضعية و خصص لها مقتضيات قانونية.

الفرع الثاني: الآثار الناجمة عن توقيف نظام الميزانية المدعمة

لم يضع المشرع الجزائري أي أحكام فيما يخص توقيف نظام الميزانية المدعمة من قبل شركات التجمع، لكن لا يحول هذا الفراغ القانوني دون إمكانية أو احتمال وقوع هذه الحالة حقيقة من الناحية العملية. يعد عدم تجديد تجمع الشركات لاختياره لنظام الميزانية المدعمة بعد انتهاء مهلة أربع سنوات سببا كافيا لتوقيفه، و من ثم حله. و تثير هذه النقطة الأخيرة أي قضية الانحلال مشكلة قانونية عويصة. هل أن توقيف تطبيق نظام الميزانية المدعمة يؤدي لا محالة إلى حل التجمع مع العلم أن التجمع ليس له في الواقع الشخصية المعنوية؟

حسب رأينا و اعتبارا على اتسام القانون الجبائي بالواقعية، فالشخصية القانونية التي يعترف بها لتجمع الشركات، كانت في سبيل عدم إفلاته من قبضة الضريبة، و لا يعقل وجود كيان يحقق أرباحا دون أن يدفع أي مقابل للخزينة. يبقى إذن، للتجمع مركز فعلي أكثر منه قانوني. و يعود التجمع على الصعيد الجبائي إلى وضعيته الأصلية عبر تقديم كل شركة من الشركات المكونة له بما فيهم الشركة الأم لتصريح جبائي مستقل متضمن لأرباحها و خسائرها. يعد إذن انحلال التجمع انحلالا جبائيا محضا، لا ينتج عنه أي آثر من الوجهة القانونية.

ينفذ الانحلال في التشريع الفرنسي انطلاقا من تاريخ افتتاح النشاط و الذي شهد الظرف المؤدي إلى التوقيف، و ينجم عن ذلك ضرورة القيام بذات المراجعات التي يمكن إجراءها عند الخروج من نظام الميزانية المدعمة، إلا أنّ هذه التعديلات تتعلق برّمة الشركات المكونة للتجمع. و يرتبط الأمر بالمجموع الإجمالي للمبالغ الواجب إعادة إدراجها بالنسبة لكل شركة من شركات التجمع. و أما بخصوص الناتج الخاص بالشركة الأم الذي حققته خلال النشاط المعني بتوقيف نظام الميزانية المدعمة، فيصحح بالتعديلات و الزيادات (majorations) الخاصة بخروج كل الشركات الفرعية [2].

---

[1]- « *Les neutralisations de subventions et abandons de créances opérés au niveau du résultat d'ensemble n'ont pas toujours un caractère définitif. Les neutralisations peuvent être remises en cause en cas de sortie ou de cessation du groupe. Ces événements entraînent la réintégration dans le résultat d'ensemble de l'exercice de sortie ou de cessation : - Des subventions indirectes provenant d'une remise d'éléments de l'actif immobilisé, ou de titres du portefeuille exclus du régime des plus- values à long terme. - des autres subventions indirectes ainsi que des subventions directes et des abondons de créances* »; cité in Mémento pratique FRANCIS LEFEBVRE, *op.cit.,* n° 3588, p.544.

[2]- Mémento pratique FRANCIS LEFEBVRE, *op.cit.*, n° 3628, p.552.

تتكفل الشركة الأم القديمة بالعجز الإجمالي أو نواقص القيم الصافية طويلة المدى الإجمالية، و التي كانت متحملة من طرف التجمع أثناء فترة التدعيم و القابلة للتأجيل عند انحلاله. و يكون من حق الشركة الأم في هذا السياق إجراء عملية الخصم لهذا العجز من النتائج الخاصة بالنشاط المحقق عند الخروج، و كذا الأنشطة اللاحقة وفقا للشروط المحددة في القانون المشترك. و يسمح للشركة الأم القديمة علاوة عن ذلك و لوحدها دون سواها بممارسة الإلحاق إلى الخلف لخسائرها الذاتية على الربح الإجمالي، على الرغم من كونها ثابتة بعد نهاية التجمع[1].

يحقق هذا الحل في معالجة خسائر الشركة الأم حسب رأينا عدالة جبائية، بناء على الالتزامات التي طالما تحملتها أثناء مرحلة تطبيق نظام الميزانية المدعمة، و التي تظهر في القانون الفرنسي أكثر وضوحا و صرامة من القانون الجزائري. أضف إلى ذلك أنّ المشرع الفرنسي أراد بهذا الإقرار حماية الشركة الأم من خطر الإفلاس خاصة عند تسجيل التجمع لخسائر معتبرة. لذلك نأمل تدخل المشرع الجزائري بشأن التوقيف و الخروج و الآثار الجبائية التي ينتجها كل واحد منهما. لاسيما أنّ القانون الجبائي الجزائري قد رتب الإقصاء التلقائي للشركات من التجمع متى حققت نتائج سلبية خلال سنتين متتابعتين[2]، مما يعني أنّه يعترف بإمكانية وضع حد لاستفادة تجمع الشركات من نظام الميزانية المدعمة.

خاتمة الفصل الثاني:

ينبني نظام الميزانية المدعمة وفقا لما يظهر على مجموعة من التسهيلات الجبائية التي قدمها المشرع الجزائري لتجمع الشركات في سبيل تشجيع هذا النظام الجبائي الحديث، و هذا النوع من

التكتل المؤسساتي. غير أنّ الأحكام الجبائية الحالية لا تقدم الحلول لكافة الإشكالات التي يطرحها نظام الميزانية المدعمة، خصوصا فيما يتعلق بقضية تصحيح الناتج الإجمالي بغرض استخلاص الناتج الجبائي الذي سوف يخضع حقيقة للضريبة على أرباح الشركات. و أغفل المشرع الجزائري النص على قواعد خاصة بمعالجة العجز الجبائي الإجمالي و الربح الجبائي الإجمالي، و فوائض و نواقص القيم الإجمالية الممكن تحقيقها من طرف شركات التجمع. و قد قام المشرع الجزائري بإلغاء عدد من التخفيضات الجبائية كالتخفيض الخاص بتحديد الخصوم و الرسم على النشاط المهني المقدر ب 50 ٪، و منح إعفاء كلي من الرسم على النشاط المهني بشأن العمليات الواقعة بين شركات من نفس التجمع و المحققة في إطار عقد الاعتماد الإيجاري. و يثار التساؤل عن سبب إعفاء المشرع الجزائري من الرسم على النشاط المهني فيما يخص هذا النوع من العقود، و التي تعد في حقيقتها قليلة في الوقت الحالي بالجزائر؟ و قد قدم إعفاء جبائي كلي من الرسم على القيمة المضافة. و إن كان المشرع الجزائري قد راعى خصوصية التعاون المؤسساتي القائم بين شركات التجمع من خلال اعترافه بالتجريد الجبائي للتنازلات عن التثبيتات بين شركات التجمع عن طريق إعفاء فوائض القيم المحققة على إثرها من الضريبة على أرباح الشركات، فإنّه مع ذلك لم يتناول

---

[1]- A.CHARVERIAT, B.GOUTHIERE, H.BARDET et Ph. TOURNES, *op.cit*., n° 673, p.176.

[2]- المادة 138 مكرر الفقرة الأخيرة السالفة الذكر ق.ض.م.

التنازلات عن الديون و الإعانات و التي تعد نقطة و عنصرا مهّما في تكريس التجريد الجبائي لكافة العمليات الداخلية الواقعة بين شركات التجمع، و طبيعة التعاون القائم بين الشركة الأم و الشركات الفرعية.

خاتمة الباب الثاني:

تبين لنا من خلال دراسة الاستحقاقات الجبائية المفروضة على عملية الاندماج و العمليات المماثلة له و كذا تجمع الشركات، أنّ الضرائب و الرسوم الجبائية التي تفرض على هذه التقنيات لإعادة الهيكلة هي نفسها.

تسلط على الاندماج و العمليات المماثلة له نفس الضرائب و المتمحورة أساسا في الضريبة على أرباح الشركات. كما نلاحظ أنّ الأحكام القانونية الحالية لا تعكس درجة الالتزامات و الواجبات التي يفرضها النظام الجبائي للاندماج، حيث اقتصرت هذه القواعد على وضع بعض الأعباء على عاتق الشركات الدامجة أو المستفيدة و المتجسدة أساسا في واجب احتساب فوائض القيم و كذا الإستهلاكات المالية السنوية اللاحقة دون تعدادها لقائمة الالتزامات الجبائية التي من المفروض أن تتحملها الشركة الدامجة أو المستفيدة وفقا لما تم عرضه. و يشهد القانون الجبائي الجزائري فراغا تشريعيا معتبرا فيما يخص الرسم على القيمة المضافة، و إمكانية نقله من الشركات المجزئة أو المقدمة إلى الشركات المستفيدة. و تبين لنا أيضا أنّ المشرع الجزائري لم يضع قواعد فيما يتعلق باستحقاق حقوق التسجيل على كل من عمليات الانفصال و المقدمات الجزئية للأصول، على الرغم من كونه خصص لها أحكام في الضريبة على أرباح الشركات في المادة 143 قانون الضرائب المباشرة.

أما عن تجمع الشركات، فلقد جاءت القواعد القانونية الخاصة به جدّ محفزة من خلال سلسلة الامتيازات الجبائية التي منحها للشركات المشكلة للتجمع بما فيهم الشركة الأم، و التي تجسدت في

حلقة من الإعفاءات الجبائية خاصة بعد التعديلات التي آتى بها قانون المالية لسنة 2007، و المتمثلة في إعفاء كلي من الرسم على النشاط المهني و حقوق التسجيل و الرسم على القيمة المضافة. إلى جانب بعض الإعفاءات التي كانت موجودة سابقا، و المتعلقة بالناتج الجبائي الإجمالي الخاضع للضريبة على أرباح الشركات. لكن سجل فراغ تشريعي بشأن كيفية تحديد هذا الناتج و التصحيحات الضرورية الواجب القيام بها عليه من تسويات إيجابية أو سلبية، و كذا المراجعات الجبائية الواجب القيام بها على إثر الخروج من نظام الميزانية المدعمة أو توقيفه، فلا يعقل استمرار الشركات التجارية المكونة للتجمع في الاستفادة من امتيازات جبائية منحت لها على إثر اعتمادها لنظام الميزانية المدعمة.

الخاتمة:

إتضح لنا من خلال هذه الدراسة أنّ جباية عملية إعادة الهيكلة هي حقا جباية محفزة في القانون الجبائي الجزائري، حيث تعتبر هذه التقنيات وسائل معاصرة في الإصلاحات المؤسساتية. إنّ الطريقة القانونية المتبعة في ذلك لها وزنها في نجاح هذه العملية، و لكن لا يمكن الاستهانة بالإفرازات الجبائية التي يمكن لهذه التقنيات أن ترتبها على الصعيد الضريبي. تتجسد التحفيزات الجبائية التي يقدمها القانون الجبائي للمؤسسات في جملة من الإعفاءات و التخفيضات الجبائية، و هذا سواء بالنسبة للاندماج و العمليات المماثلة له أو بالنسبة لتجمع الشركات التجارية. تعكس هذه التقنيات لإعادة الهيكلة واقع التعاون المؤسساتي القائم بين الشركات التجارية، لذلك اصطلح عليها تسمية التركيزات.

وضع المشرع الجبائي، وفقا لما تم عرضه، نظاما جبائيا واحدا للاندماج و الذي يجد امتدادا لتطبيقه على الانفصال و كذا المقدمات الجزئية للأصول عند استفاء هذه الأخيرة للشروط القانونية لذلك. و وصلنا إلى نتيجة هي أنّ المشرع الجزائري لم يفتح أمام الشركات التجارية الراغبة في مباشرة تقنيات إعادة الهيكلة إلاّ الحق في إتباع هذا النظام الجبائي، مما يدفع بالقول أنّ المشرع الجبائي لم يمنح المجال للشركات التجارية انتقاء النظام الجبائي الذي تراه الأكثر تطلعا و تناسبا مع وضعيتها. و يصدق ذلك أيضا فيما يخص تجمع الشركات التجارية، إذ، قنن المشرع الجبائي له نظام الميزانية المدعمة فقط، و يبقى للشركات المكونة للتجمع في غياب تطبيق هذا النظام الجبائي أن تقوم بتقديم تصريحات جبائية فردية. يلاحظ كذلك أنّ النظام الجبائي الذي تمت دراسته بصدد عمليات إعادة الهيكلة يتعلق بشركات الأموال دون شركات الأشخاص، فلم تحظ هذه الأخيرة بأي نظام جبائي، كما لا يمكن تصور نشأة تجمع للشركات التجارية المكون من شركات أشخاص وفقا لما سبق التطرق إليه عند دراسة شروط تطبيق نظام الميزانية المدعمة. و عليه، يبقى التساؤل مطروحا بشأن النظام الجبائي الذي يجب على شركات الأشخاص سلوكه عند مباشرتها للاندماج أو أي عملية مماثلة له، و

لا يمكن أن يبرر هذا الفراغ في كل الأحوال حسب رأينا باقتران مفهوم إعادة الهيكلة بمفهوم إعادة الرأسمالة.

لكن المسألة المؤكدة أنّه لا يمكن منع شركات الأشخاص من تغيير شكلها القانوني، و اتخاذ شكل شركات أموال قصد تبني أحد الأنظمة الجبائية المعترف بها لهذا النوع من الشركات التجارية. و يشار إلى أنّ التغيير من الشكل القانوني للشركات التجارية يعد في حد ذاته عملية من عمليات إعادة الهيكلة. يقترح على المشرع الجزائري في هذا المقام وضع نظام جبائي خاص باندماج شركات الأشخاص، مثلما فعله نظيره الفرنسي و الذي أطلق عليه تسمية نظام القانون المشترك.

يلاحظ بالنسبة لتجمع الشركات التجارية أنّ المشرع الجبائي استهدف بلوغ التدعيم إلى أقصى درجاته، و ذلك باشتراطه امتلاك الشركة الأم لنسبة 90 ٪ فأكثر من رأس مال شركتها الفرعية. و لعل أنّه أراد تحقيق من وراء ذلك تدعيم جبائي بأتم معنى الكلمة للميزانيات. أما عن تبني هذا النظام الجبائي، فيكون بناء على اقتراح تتقدم به الشركة الأم و تقبله باقي الشركات التجارية عند توفر فيها الشروط القانونية. و يخول لها من ناحية أخرى الحق في الخروج من دائرة التدعيم الجبائي عند ظهور أي ظرف، بينما يتعرض نظام الميزانية المدعمة برّمته إلى التوقيف لما يتعلق الأمر بالشركة الأم.

يرتب النظام الجبائي لإعادة هيكلة الشركات التجارية استحقاقات جبائية، و قد كرس قانون الضرائب المباشرة في الواقع قاعدة التواصل و الاستمرارية بين الشركات المدمجة أو المقدمة و الشركات الدامجة أو المستفيدة، خاصة في الأحكام المنصرفة إلى الضريبة على أرباح الشركات التجارية. غير أنّ من الانتقادات التي تم توجيهها هي إغفال المشرع الجزائري التعرض لمصير الأرباح، و مدى خضوعها للضريبة على مستوى الشركات المدمجة أو المقدمة أو نقل عبئها إلى الشركات الدامجة أو المستفيدة أو إستفادتها من تأجيل الفرض الجبائي. لكن المسألة الأكيدة حسب رأينا هي أنّه لا يمكنها الاستفادة من إعفاء جبائي، كما أنّ احتمالات نقل عبئها إلى الشركات الدامجة أو المستفيدة تعد قليلة، خاصة مع العلم أنّ القانون الجبائي الجزائري لم يعترف بالأثر الرجعي لعمليات إعادة الهيكلة على النحو الذي ينتج عنه تحويل استحقاق الضريبة على أرباح إلى الشركات التجارية الأخرى. تعتبر الإعفاءات التي قدمها قانون الضرائب المباشرة للشركاء و المساهمين في مادة الضريبة على أرباح الشركات و الضريبة على الذخل الإجمالي جدّ مهّمة، فلقد أخذ بعين الاعتبار مركزهم القانوني تأسيسا على كونهم الأشخاص الأوائل المعنيين بأي إصلاح مؤسساتي. و إذا كان المشرع قد اعتمد التواصل بين الشركات التجارية في الأحكام المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات، فإنّه لم يتبع نفس المسار فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة المستحق على إثر العمليات المماثلة للاندماج. و ثبت نفس الأمر بالنسبة لحقوق التسجيل.

بين المشرع الجبائي من خلال المقتضيات التي وضعها بشأن نظام الميزانية المدعمة طبيعة التعاون القائم بين الشركة الأم و الشركات الفرعية، فأقر بإعفاء لفوائض القيم المحققة على إثر التنازل عن التثبيتات من الضريبة على أرباح الشركات. لكن لا يعبر هذا الإعفاء لوحده على خصوصية التسويات الجبائية الواجب القيام بها لتحديد الناتج الجبائي الإجمالي، إلى جانب المراجعات الجبائية الضرورية على إثر خروج إحدى الشركات التجارية أو توقيف نظام الميزانية المدعمة.

نخلص في الأخير إلى أنّ جباية عملية إعادة الهيكلة هي جباية مشجعة لمباشرة الإصلاحات المؤسساتية الضرورية، فهي جباية من نوع خاص. و لعل الزيادة في الشركات التجارية التي عرفتها

ساحة الأعمال الجزائرية، جاءت على إثر تفعيل عمليات إعادة الهيكلة، بحثا عن البنية الهيكلية الأمثل للشركات. حيث سجل ارتفاع في عدد شركات الأسهم و الشركات ذات المسؤولية المحدودة، و حتى الخواص الذين كانوا يمارسون التجارة في شكل مؤسسات فردية أصبحت لديهم شركات تجارية ضخمة. و من بين تجمع الشركات الذي تم تأسيسه يمكن ذكر: تجمع صيدال للأدوية SAIDAL و تجمع CNAN الخاص بالنقل البحري للمسافرين و تجمع S.N.T.F في ميدان النقل بالسكك الحديدية، و الذي يقوم فعلا بعملية التدعيم الجبائي للميزانيات بالجزائر العاصمة. و يشار إلاّ أن تجمع S.N.T.F قام بعملية اندماج في سنة 1997، إذ وقع انحلال للشركات التالية: INFRARAIL OUEST و INFRARAIL CENTRE و INFRARAIL EST مع تأسيس شركة جديدة تحت تسمية INFRARAIL SPA. أما عن تجمع الشركات الذي تم تأسيسه في القطاع الخاص يذكر: تجمع السفينة المتخصص في إنتاج الدقيق، و الذي يعتبر تجمعا ناجحا.

لا يمكن التقليل من شأن الأحكام القانونية الحالية الخاصة بجباية عملية إعادة الهيكلة، على الرغم من إغفالها التعرض لجميع النقاط التي تطرحها هذه الجباية. إنّ زيادة تدخلات المشرع الجبائي الجزائري يتوقف على عرض على القاضي الجزائري، و بالتحديد القاضي الإداري لمشاكل جبائية حقيقية فيما يتعلق بالتقنيات التي تمت دراستها. و سوف يكون ذلك عن طريق تكثيف اتفاقيات التعاون و الشراكة مع الدول الأجنبية في مجال الاقتصاد و التجارة، و منه الجباية بالضرورة. و هذا ما تقدم عليه حاليا الجزائر من الناحية العملية، و تسعى جاهدة إليه. تربط الجزائر في الوقت الحاضر اتفاقيات مع معظم الدول التي تتعامل معها في المجال الجبائي قصد تفادي الازدواج الضريبي، على إثر تواجد شركات أجنبية بالجزائر من جهة، و شركات جزائرية لها نشاطات بالخارج من جهة أخرى. و التي تعد إحدى الخطوات المهّمة و الممهّدة لإبرام اتفاقيات مستقبلا في مجال جباية عمليات إعادة الهيكلة للشركات التجارية بهدف الاستقرار على نفس الأنظمة الجبائية المسيرة لها.

ملحق

المديرية العامة للضرائب
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

الجمهورية الجزائرية
الديمقراطية الشعبية

République Algérienne
Démocratique et Populaire

Ministère des Finances
N°…07….. MF/DGI/DLF/LF/97

CIRCULAIRE

A

-MESSIEURS LES DIRECTEURS DES IMPOTS DE WILAYA
- MESSIEURS LES DIRECTEURS RÉGIONAUX DES IMPOTS
-MESSIEURS LES CHEFS DES BRIGADES REGIONALES DE VÉRIFICATION DE GESTION

Objet : régime fiscal des groupes de sociétés.
Références : Articles 13, 14, 15, 18, 19, 24 et 36 de la loi des finances pour 1997

Articles 138-3, 168 bis, 142-1, 169-3, 173-3, et 219 bis du code des impôts directs et taxes assimilées.

Article 347 quater du code de l'enregistrement.

La présente circulaire a pour objet de commenter les dispositions des articles 13 à 15, 18, 19, 24 et 36 de la loi des finances

pour 1997 modifiant et complétant les articles 138, 142, 169 et 173 du code des impôts directs et taxes assimilées et instituant les articles 138 bis et 219 bis dudit code ainsi que l'article 347 quater du code de l'enregistrement relatifs au régime fiscal des groupes des sociétés.

1- DÉFINITION DES GROUPES DE SOCIETES

1° - Définition générale :

L' article 138 bis du code des impôts directs et taxes assimilées institué par l' article 14 de la loi de finances pour 1997 définit le groupe de sociétés comme étant « toute entité économique de deux ou plusieurs sociétés par actions juridiquement indépendantes dont l' une appelée « société mère » tient les autres, appelées « membres » sous sa dépendance par la détention directe de 90 % ou plus du capital social et dont le capital ne peut détenu en totalité ou en partie par ces sociétés ou à raison de 90 % ou plus par une société tierce » éligible en tant que « société mère ».

2° IMPLICATIONS ET CONDITIONS D' ELIGIBILITE

Aux termes de cette définition, il y a lieu de préciser ce qui suit :

1° - seules les sociétés par actions, sont éligibles au régime des groupes de société. Ainsi, toute société organisée sous une autre forme (SARL, SNC, etc…) en est expressément exclue.

2° - seules les sociétés dont le capital est détenu de manière directe sont éligibles audit régime. Les détentions indirectes, par l'intermédiaire d'autres sociétés, ne confèrent pas à la société la qualité de membre même si au plan juridique elle peut être considérée comme société filiale (en doctrine, sous filiale).

3° - Le capital social de la société membre doit être détenu à raison de 90 % au moins par la société mère, de manière directe. Ainsi, une société dont le capital social est détenu à raison de 85 % de manière directe et à raison de 5 % au moins, de manière indirecte (par l'intermédiaire d'une autre société), ne peut être éligible en tant que société membre même si la détention réelle de son capital social par la société mère est égal ou excède les 90 %.

4° - Le capital social de la société mère ne doit pas être détenu, de manière directe ou indirecte en totalité ou en partie, par les sociétés membres. Les participations croisées entraînant l'inéligibilité au régime fiscal des groupes de sociétés.

5° - Le capital social de la société mère ne doit pas être détenu, de manière directe à raison de 90 % ou plus par une société tierce éligible en tant que société mère. En effet, la détention du capital social dans les conditions ci-dessus confère à la société, la qualité de société membre ce qui la rend inéligible au régime des groupes de sociétés en qualité de société mère.

3° - EXCLUSIONS

Par ailleurs l'article 138 bis suscité exclut expressément du régime des groupes de sociétés :

1) les sociétés pétrolières : par « société pétrolière », il y a lieu d'entendre la société **Sonatrach** , ainsi que toute société dont l' objet principal est lié au domaine d' exploitation, du transport de transformation ou de commercialisation des hydrocarbures et produits dérivés.

2) - les sociétés dont les relations ne sont pas régies exclusivement par le code du commerce. Ainsi les sociétés dont les relations sont régies également par d'autres textes ne peuvent être éligibles au régime des groupes de sociétés.

Aussi, les holding publics et entreprises publiques économiques dont le capital social est détenu par les dits holding ne peuvent constituer des groupes de sociétés, au plan fiscal, du fait que leurs relations sont également régies par l'ordonnance n° 95-25 du 25 septembre 1995, relative à la gestion des capitaux marchands de l'état.

Remarque : par ailleurs, cette exclusion légale des holding publics permet aux entreprises publiques économiques dont le capital est détenu à 90 % ou plus par les dits holding d'être éligibles au régime des groupes de sociétés en tant que sociétés mères avec les sociétés placées sous leur dépendance; (détention directe du capital social à raison de 90 % ou plus) si elles remplissent les autres conditions légales.

3)- Les sociétés présentant des bilans déficitaires ne peuvent intégrer le groupe de sociétés. En effet, seules les sociétés justifiant du résultat positif pendant les deux derniers exercices peuvent intégrer le groupe au sens fiscal.

A cet égard, il est souligné que la loi traite de la notion des résultats de l'exercice et qu'à ce titre, les déficits reportés conformément aux dispositions de l' article 147 du code des impôts

directs et taxes assimilés ne sont pas pris en compte pour l' appréciation des résultats.

De même, les résultats hors exploitation, à l'exclusion des plus values des réévaluations effectivement intégrées aux bénéfices imposables de l'exercice considéré ne sont pas pris en compte.

4° - EXTINCTION DE L' ELIGIBILITE

Les sociétés membres du groupe de sociétés cessent d'être éligibles au régime y relatif dans les cas ci-après :

- les sociétés membres ainsi que la société mère, cessent de remplir les conditions d'éligibilité sus évoquées.

A titre d'exemple la société mère cède une partie des actions d'une société membre. De manière à ce que le capital de cette dernière ne soit plus détenu à raison de 90 % ou plus par la dite société mère.

Dans ce cas, la société membre est automatiquement exclue du registre des groupes de sociétés à compter de la date à partir de laquelle elle a cessé de remplir les conditions de détention de capital.

- les sociétés qui, après avoir intégré le groupe de sociétés, réalisent deux déficits consécutifs.

Dans ce cas, la société en cause est automatiquement exclue du bénéfice du régime des groupes de société.

Les résultats sont appréciés selon les règles énoncées ci-dessus.

II – MESURES TENDANT A ENCOURAGER LA FORMATION DES GROUPES DE SOCIÉTÉ

Dans le cadre de l'encouragement de la formation des groupes de sociétés, la loi de finances pour 1997

- étend le champ d'application de la taxation de l'IBS au taux réduit, aux bénéfices concourant à l'acquisition d'actions ou de parts sociales et autres valeurs mobilières permettant la participation à raison de 90% ou plus dans le capital social d' autres sociétés du même groupe.

- exempte les droits d'enregistrement les actes constatant les transformations de sociétés en vue de l'intégration du groupe.

1) Bénéfices réinvestis

Les bénéfices concourant à l'acquisition d'actions ou de parts sociales et autres valeurs mobilières permettant la participation à raison de 90% dans le capital d'autres sociétés de même groupe sont taxés au taux réduit de 33% de l'IBS.

Il est précisé à ce sujet qu'en cette matière, le taux de 33% s'applique uniformément à toutes les sociétés y compris celles bénéficiant d'avantages particuliers dans le cadre de la promotion de l'investissement.

De plus, seules les acquisitions permettant d'atteindre le taux de 90% de détention de capital ouvrent droit au bénéfice de cet avantage.

Ainsi si une société acquiert par exemple des actions représentant 50% du capital social d'une société qui lui permettront d'atteindre une détention du capital social de l'ordre de 85% les bénéfices ayant servi aux dites acquisitions ne bénéficient pas de la taxation au taux réduit.

Par contre, si l'acquisition permet d'atteindre la détention du capital social à raison de 90% même si les actions acquises dans ce cadre ne représentent par exemple que 5% les bénéfices en question sont imposables aux taux réduit de l' IBS.

Par ailleurs, il est rappelé que pour bénéficier de l'imposition au taux réduit la société doit procéder à l'acquisition des actions au courant de l'exercice ou s'engager à les acquérir pendant l'exercice suivant.

Dans ce dernier cas elle doit procéder à leur acquisition avant la clôture de l'exercice considéré.

A défaut les bénéfices ayant été soumis au taux réduit sont imposables pour la différence entre le taux réduit et le taux normal, sans préjudice de l'application d'une majoration de 25% calculée sur les droits complémentaires.

Les actions ainsi acquises doivent être conservées par la société pendant une durée minimum de cinq (05) ans.

Dans le cas de cession avant expiration de cette période, les bénéfices ayant été soumis au taux réduit donnent lieu à une imposition complémentaire sans préjudice de l'application d'une majoration de 5% calculée sur les droits ainsi dus.

2° - Exemption de droit d'enregistrement des actes de transformation de sociétés

L'article 36 de la loi de finances pour 1997 instituant l'article 347 quater du code de l'enregistrement exempte les actes de transformation de sociétés des droits d'enregistrement en vue de l'intégration de groupe de sociétés.

A ce titre il est souligné qu'il s'agit exclusivement des actes portant transformation de sociétés éligibles au régime fiscal du groupe de société. C'est-à-dire des sociétés qui remplissent toutes les conditions d'éligibilité à l'exception de celle relative à leur forme.

Les sociétés dont le capital n'est pas détenu à 90% ou déficitaires ne peuvent bénéficier du dit avantage en cas de leur transformation en sociétés par actions.

Par ailleurs il s'agit d'une exemption de droits et non une dispense de la formalité d'enregistrement.

En ce sens, que les actes sont soumis à l'enregistrement mais ne donnent lieu à aucun paiement de droits (y compris de droit fixe).

III- REGIME FISCAL DES GROUPES DE SOCIETES

Le régime fiscal des groupes de sociétés s'analyse comme étant un régime préférentiel. Il se compose de :

- la consolidation des bénéfices imposables à l'IBS de l'ensemble des sociétés du groupe;
- l'exonération des dividendes entre sociétés membres;
- l'exonération de l'IBS des plus-values de cession réalisées entre sociétés membres;
- l'exonération des droits d'enregistrement des actes constatants les transferts patrimoniaux des sociétés membres;
- le bénéfice d'une réfaction de 50% en matière de TAP pour les affaires réalisées entre sociétés membres.

1° Consolidation des bénéfices

Aux termes de l'article 138 bis du code des impôts directs et taxes assimilées institué par l'article 14 de la loi de finances 1999, les sociétés éligibles au régime des groupes de sociétés (telles que définies ci-dessus) peuvent opter pour le régime de bilan consolidé.

a)- Contenu de la consolidation des bénéfices

La consolidation des bénéfices s'étend de celle de l'ensemble des comptes du bilan et non d'addition arithmétique des résultats des sociétés membres du groupe.

En d'autres termes la consolidation consiste en la production d'un seul bilan pour l'ensemble des sociétés du groupe sous réserve des limitations des déductions en règles spécifiques ci-après.

b) l'Option :

Le régime de la consolidation des bénéfices n'est accordé qu'en cas d'option par la société mère.

L'option est faite par simple lettre dûment signée par le Directeur Général de la société et le président du conseil d'administration ou de surveillance.

La lettre d'option doit comporter la mention expresse d'acceptation par la majorité des membres du conseil.

Elle doit comporter également :

- la raison sociale, le siège social, le numéro de l'identification fiscal de la société ainsi que le numéro d'article;

- la raison sociale le siège social, le numéro de l'identification fiscal, des sociétés filiales, ainsi que le numéro d'article.

Elle doit être accompagnée d'une lettre d'acceptation pour chacune des sociétés filiales. La lettre d'acceptation doit être signée par le Directeur Général de la société filiale et le Président de son conseil d'administration ou de surveillance.

A ces lettres doivent être joints les bilans des deux derniers exercices de l'ensemble des sociétés (société mère et filiales) comportant exclusivement les résultats de l'exploitation hors report déficitaire.

L'option ainsi faite est irrévocable pour une période de quatre (04) ans sauf extinction de l'éligibilité

c)-Limitations des déductions

Les déductions des charges légalement limitées sont admises pour chacune des sociétés. En ce sens que chaque société membre du groupe peut faire valoir la limitation autorisée.

Par exemple pour un groupe constitué de cinq entreprise, le plafond des déductions légalement autorisées au titre des dons consentis au profit des établissements et associations à caractère humanitaire est limité à 7.500 DA (20.000 DA à compter du 1er janvier 1998) par société.

En pratique, l'application stricte de ce principe a pour effet de multiplier cette limite par cinq, dans le présent exemple, à savoir une déduction motorisée de l'ordre de : 37.000 DA (100.000 DA à compter du 1er janvier 1998) pour le groupe au titre du bilan consolidé.

Toutefois il y a lieu de signaler deux cas exceptionnels :

- au titre des déductions, les compensations entre entreprises d'un même groupe ne sont pas autorisées. En ce sens qu'une entreprise qui a atteint la limite autorisée des déductions qui lui sont accordées ne peut bénéficier des limitations autorisées des autres entreprises d'un même groupe.

Par exemple, dans un même groupe, deux entreprises ont accordés des dons pour un montant de 5000 DA chacune, alors que les trois autres ont dépassé la limite des 7500 DA (ou de 20000 DA à compter du 1er janvier 1998). Dans ce cas, la limitation pour le groupe est de : (7500 x 3) + (5000 x 2) = 32500 DA au lieu de : 37500 DA (ou (2000 x 3) + (5000 x 2) = 70000 DA à compter du 1er janvier 1998).

- Les dispositions de l'article 18 de la loi de finances pour 1997 ont complété l'article 169 du code des impôts directs et taxes assimilées par un troisième paragraphe, tendant à limiter à 50% les limitations autorisées pour les déductions énumérées à l'article en question et ce, pour les groupes de sociétés constitués par la transformation d'entités fiscalement dépendantes en entités indépendantes.

En d'autres termes, les entités (telles que les unités des entreprises) qui étaient de par leur nature astreintes à la consolidation et que du fait de la transformation en sociétés sont devenues fiscalement autonomes (filiales), celles-ci ne peuvent

prétendre dans le cas d'une consolidation, qu'à 50% des limites autorisées.

Pour l'application des règles exposées dans la première partie du présent sous-titre, les limitations sont arrêtées dans le cas en question, comme suit :

- 3.750 DA par an, pour les subventions, libéralités et dons consentis au profits des établissements et associations à vocation humanitaire (10.000 DA à compter du 1 er janvier 1998).
- 187.500 DA par an, pour les frais de réception (déplafonné à compter du 1 er janvier 1998).
- 1.000.000 DA par an, pour les sommes consacrées au sponsoring, parrainage et patronage des activités sportives ou à vocation culturelle (1.500.000 DA à compter du 1 er janvier 1998).

2 ° / l'exonération des dividendes :

Aux termes de l'article 13 de la loi de finances pour 1997 complétant les dispositions de l'article 138 du code des impôts directs et taxes assimilées, par un troisième paragraphe, les dividendes perçus par les sociétés au titre de leur participations dans le capital des autres sociétés membres du groupe, sont exonérées de L'IBS.

A ce titre, il est rappelé qu'il ne s'agit que des dividendes distribués à la société- mère par ses filiales. Les participations croisées n'étant pas autorisées, aucune dividende ne peut être distribué par la société- mère, au profit de ses filiales.

3 °/ L'exonération des plus- values de cession :

Aux termes de l'article 19 de la loi de finances pour 1997 complétant les dispositions de l'article 173 du code des impôts directs et taxes assimilées, par un troisième paragraphe, les plus-values de cession réalisées dans le cadre des échanges patrimoniaux, entre les sociétés membres d'un même groupe sont exonérées de l'impôt sur les bénéfices des sociétés.

4 °/ L'exemption des actes constatant les transferts patrimoniaux :

De même sont en vertu des dispositions de l'article 347 quater du code de l'enregistrement, institué par l'article 36 de la loi

de finances pour 1997, exemptées des droits d'enregistrement les actes constatant les transferts patrimoniaux entre les sociétés membres du groupe.

A titre d'exemple, la cession d'un terrain de la filiale à la société- mère ou à une autre filiale, membres d'un même groupe, est exemptée des droits d'enregistrement.

Toutefois, il est rappelé que l'exemption des droits n'implique pas dispense de la formalité de l'enregistrement.

5° / Le bénéfice de la réfaction de 50% en matière de TAP :

En application des dispositions de l'article 219 bis du code des impôts directs et taxes assimilées institué par l'article 24 de la loi de finances pour 1997, le chiffre d'affaires soumis à la TAP au titre des opérations réalisés entre les sociétés membres d'un même groupe, bénéficie d'une réfaction de 50%.

Il est souligné à ce titre que cette réfaction se cumule avec le bénéfice des autres réfactions consenties par la loi.

Exemple pratique : soit une société qui réalise un chiffre d'affaires de l'ordre de 1.000.000 DA dans des conditions de gros, dont 200.000 DA avec une société membre du même groupe.

La société bénéficie, à ce titre, de la réfaction de 40% au titre de la vente en gros et d'une réfaction de supplémentaire de 50 % au titre du chiffre d'affaires imposable réalisé avec la société membre.

Imposition à la TAP au titre du chiffre d'affaires réalise dans les conditions normales :
{(100.000 DA- 200.000 DA) - 40%}* 2.55 % = TAP
(800.000 -40 %) * 2.55 % = TAP.
480.000 * 2.55 % =12.240 DA.
Imposition à la TAP au titre du chiffre d'affaires réalisé avec la société membre :
{(200.000 DA- 40%) * 50%}* 2.55% = TAP
(20.000 - 50 %)* 2.55 % = TAP
60.000 * 2.55%=1.530 DA
Total TAP = 12.240+ 1.530=13.770 DA.

Mesures pratiques de service :

Après avoir opté pour le régime des groupes de sociétés dans les conditions définies ci- dessus, les sociétés filiales membres du groupe doivent déposer leur bilan en doubles exemplaires auprès de l'inspection territorialement compétente.

Le bilan doit être accompagne d'une copie de la lettre d'option au régime et de l'original de l'attestation délivrée à cet effet par l'inspection des impôts du siège de la société- mère.

L'inspection territorialement compétente transmet immédiatement un exemplaire du bilan à l'inspection du siège de la société mère, accompagné d'un certificat négatif, en ce qui concerne l'imposition à L'IBS.

La société filiale demeure, toutefois, solidairement responsable du paiement de L'IBS émis par voie rôle au nom de la société- mère.

Date d'effet :

Ces dispositions s'appliquent à compter du 1 er janvier 1997.

Vous voudrez bien assure une large diffusion de la présente circulaire, veiller à son application et m'en accuser réception en me retournant rempli et signe l'imprime ci- joint.

Signature du directeur

قائمة المصادر

المراجع باللغة العربية:

ر.خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث، الجزء الأول، جباية الأشخاص الطبيعيين و المعنويين، دار هومه، الجزائر، 2005.

وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المديرية الفرعية للعلاقات العمومية و الإعلام، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، منشورات الساحل، الجزائر، 2002.

المحاضرات:

ف.زراوي صالح، محاضرات القانون التجاري، السنة الثالثة ليسانس، غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة وهران، 2007/2006.

ي. جلولي، محاضرات المحاسبة، غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة وهران، 2006.

المراجع باللغة الفرنسية حسب الترتيب الهجائي:

Ouvrages généraux :

AMANN B., sous la direction de DUFF R, Encyclopédie de la gestion et du management, E.G.M, Dalloz, Paris, 1999.

Banque nationale d'Algérie, Fiscalité de l'entreprise, T second, Juris groupe, Algérie, Alger, 1992.

COLIN P., **GERVAISE G.** et **ROSSETTI M.**, Fiscalité et entreprise, Vuilbert, Paris, 1994.

COZIAN M., Précis de fiscalité des entreprises, 24 ème éd, Litec Fiscal, Paris, 2000.

COZIAN M., PETIT JEAN M. et **CHARREF G.**, Expertise comptable, Decf gestion financière, Principes, 4 ème éd, Librairie de la cour de cassation, Paris, 1993.

COZIAN M., **VIANDIER A.** et **DEBOISSY Fl.**, Droit des sociétés, 15 ème éd, Litec, Paris, 2002.

Collectif de la revue fiduciaire, Dictionnaire fiscal, 17 ème éd, Groupe revue fiduciaire, Paris, 2002.

DASSESSE M. et **MINNE P.**, Droit fiscal, Principes généraux et impôts sur le revenu, Précis de la faculté de droit, Université libre de Bruxelles, Bruylant, Bruxelles, 2001.

Dictionnaire LE ROBERT et COLLINS, Français-Anglais, 4 ème, Harper Collins Publishers, Caledonian international Book Manufacturing, Great Britain, 1997.

DELGA J., Le droit des sociétés, Dalloz, Paris, 1998.

DESLANDES M., **GALAS M**. et **LAFOURCADE J.**, Fiscalité, Etudes pratiques, Collection exercices et 20 cas, Economica, Paris, 1993.

DEPALLENS G. et **JOPARD J-P**., sous la direction de **GRIREY R-G**. et **TRIOLAIRE G,** Administration des entreprises, Gestion financière de l'entreprise, 10 ème éd, Sirey, Paris, 1990.

Dossiers pratique FRANCIS LEFEBVRE, Gestion fiscale de l'entreprise, Guide pratique de gestion et optimisation fiscale, Ed Francis Lefebvre, Levallois, 2001.

HAMEL J., LAGARDE G. et **JAUFFRET A**., Droit commercial, T 1, Sociétés, Groupement d'intérêts économiques, Entreprises publiques, Par **LAGARDE G.**, 2 ème éd, Dalloz, Paris, 1980.

HENRARD, M., **HENIN M-J.** et **AGUILAR M-H**. avec la contribution de **LAVOYER. J-C**., sous la direction de **STOLOWY H.** et **LA VILLE GUERIN Y.**, Dictionnaire comptable, 7 ème éd, Groupe revue fiduciaire, Comptable, Paris, 2000.

HESS -FALLON B. et **SIMON A-M**, Droit des affaires, 14 ème éd, Sirey, Paris, 2001.

GUYON Y., Droit des affaires, T 1, Droit commercial général et sociétés, 11 ème èd, Economica, Paris, 2001.

KULBOKAS F., La fiscalité des entreprises, Outil de gestion, 5 ème éd, Encyclopédie Delmas pour la vie des affaires, Belfond, Paris, 1995.

LE COURT B., L'entreprise, Environnement juridico-Economique, 1 ère éd, Masson, J. Delmas et Cie, Paris, 1987.

LEGEAIS D., Droit commercial et des affaires, 15 ème éd, Armand collin, Dalloz, Paris, 2003.

MERCIER J-Y. et **PLAGNET B.**, Les impôts en France, Traité de fiscalité, Francis Lefebvre, Paris, 1997.

Mémento pratique FRANCIS LEFEBVRE., Fiscal, Francis Lefebvre, Levallois, 2000.

SAIVAGEOT G., Précis de fiscalité, Impôts sur revenu, autres impôts personnels, impôts sur les sociétés, T.V.A, autres impôts sur les sociétés, Contrôle contentieux, Nathan, Saint Armand montrond, 2000-2001.

SERLOOTEN P., Droit des affaires, 2 ème éd, Dalloz, Paris, 2001.

SCHOENAUER Ch. et **LOPEZ J.,** sous la direction de **MELYON G.**, Droit fiscal principes et applications, Eska, Paris, 1995.

Ouvrages spéciaux :

CHADEFAUX M., sous la direction de **CASIMIR J-P.**, Les fusions de sociétés, Régime juridique et fiscal, Guide de gestion, 3 ème éd, Groupe revue fiduciaire, Paris, 1999.

CHARVERIAT A., **COURTHIERE B.**, **BARDET H.** et **TOURNES P-H.**, Les holdings, Guide juridique et fiscal, 3 ème éd, Francis Lefebvre, Paris, 2002.

DINH Y., sous la direction de **MELYON G.**, Les fusions, Scissions et apports partiels d'actifs, Aspects comptables juridiques et fiscaux, Collection Eska.chrono, Eska, Paris, 2000.

GUELIMI A., Fiscalité de l'enregistrement, O.P.U, Alger, 1981.

LAGARDE G., sous la direction de **GUYON Y.,** Encyclopedie.Dalloz, Répertoire des sociétés, T 2, Fusion et scission, 2 ème Ed, Jurisprudence générale Dalloz, Paris, 1988.

MARTIN M. et **POUTAN P.** par **RICHAERD J**., Juris classeur fiscal, Droit fiscal des sociétés, Enregistrement droits perçus au cours de la société, Fusions, Scissions, Apports partiels d'actifs, Nouveau régime, Collection du chef d'entreprise, Edition Princeps, Paris, n° 2422, 1968.

SALAH M., Les valeurs mobilières émises par les sociétés par actions, Collections Droit des Affaires, EDIK, Oran, 2001.

SALAH M., Les sociétés commerciales, T 1, Les règles communes, La société en nom collectif, La société en commandite simple, Collection Droit des affaires, EDIK, Oran, 2005.

SALAH M. et ZERAOUI F., Pérégrinations en droit algérien des sociétés commerciales, E.DI.K, Oran, 2001.

SCHAMING B., La restructuration des sociétés, La ville guerin, Presses universitaires de France, Paris, 1996.

RAFFEGEAU J., **DULIFS P.**, **CORRE J.** et **DE MENONVILLE D**., Comptes consolidés, 1 ère éd, Francis lefebvre, Paris, 1989.

Ordre des avocats à la cour de Paris, Droit pratique de l'homme d'affaires, Dalloz, Paris, 1994.

Articles :

Collectif de la revue fiduciaire, La transmission d'entreprise, La ville guerin, Paris, 1997.

Collectif de la revue fiduciaire, Le régime fiscal des sociétés, Groupe fiscal de la revue fiduciaire, Paris, n° 938, 2005.

DAMY G., Fusions de sociétés et opérations assimilées, La fiscalité des fusions et acquisitions de sociétés : Etude synthétique pour stratégie efficiente, Revue de droit fiscal, Paris, n° 14-15, 2005.

DELESALLE E., Fusions de sociétés, Les nouvelles règles comptables, Revue Française de comptabilité, Expert comptable, Paris, n° 366, 2004.

DELESALLE E., L'avis du CNC sur les actifs, Revue Française de comptabilité, Experts comptable, Paris, n° 386, 2004.

GREGOIRE-BORZEDA C., La restructuration, Un processus d'innovation organisationnelle et institutionnelle, L'étude du cas polonais, CRIISEA (Université de Picardie) et ROSES (Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne), http://www.u-picardie.fr/CRIISEA/colloque/suite/coll24-02002/Abstracts/Gregoire.htm.

Le Moci, Moniteur du commerce international, Algérie, Sedec SA, Paris, n° 1548, 30 Mai 2002.

Le PHARE maritime, CNAN Group, Etat des lieux et perspectives, K.G.N, Alger, n° 76, Août 2005.

MASQUEFA CH., La restructuration, http:// www. Amazon.fr/exec/obidos/ASIN /2275019685.

TORT E., Evolution du traitement comptable et fiscal des fusions, Revue française de comptabilité, Paris, n° 389, Juin 2006.

X, http://fr.wikipedia.org/wiki/fusion-(entreprise)

X, http://www.fiscalonline.com/fbf-fusion.htm.

X, http : // davidtate.apinc.org.

Jurisprudence :

. CE Sect. 20 mars 1967, Min. Eco et Finances c/Sté Semât et Cie, concl. Galmot, AJDA 1967.280 note D. MARSALET, Le contrôle juridictionnel des interventions économiques de l'Etat ; cité par DAVID C., FOUQUET O., PLAGNET B., FRANÇOIS P. et RACINE P-F., in Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, 3 ème éd, Dalloz, Paris, 2000, p.787.

. CE 1972.133 et concl.sur CE 16 février. 1972, 81 676, AJDA 1973.257; cité par DAVID C., FOUQUET O., PLAGNET B., FRANÇOIS P. et RACINE P-F., in Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, 3 ème éd, Dalloz, Paris, 2000, p.787.

. Trib.com. Nantes 31 janvier 1974 (2): Rev.soc. 1974, 727, j.-j : Burst (4,5 p.); Gaz.Pal.1974, I, 433, A.P.S. (3 col.); Rev.Trim.dr.com.1975, p.115, n° 6, HOUIN R.; note MERLE P-H. et CHEVALLIER-M.E., Jurisprudence générale, L'application jurisprudentielle de la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales, Recueil exhaustif et méthodique des décisions publiées au 1 novembre 1975, Dalloz, Paris, 1976, n° 31, p.52.

. CE 12 juillet 1974: Dupont, 11/1974, p.385; note. MERCIER J.Y et PLAGNET B., Les impôts en France, Traité de fiscalité, Francis Lefebvre, Paris, 1997, n° 1146, p. 430.
CE 20 nov.1974, 85 191, RGF 1975.1.22; cité par DAVID C., FOUQUET O., PLAGNET B., FRANÇOIS P. et RACINE P-F., in Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, 3 ème éd, Dalloz, Paris, 2000, pp. 473 et 474.

. CE 24 fevr.1978, 2372, DF 1978.30.1212, concl.Rivière, RGF 1978.4.122; cité par DAVID C., FOUQUET O., PLAGNET B., FRANÇOIS P. et RACINE P-F., in les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, 3 ème éd, Dalloz, Paris, 2000, pp. 473 et 474.

. CE Sect.25 octobre 1985, 29116, SA La cornouille française, RJF1985.12.832 et 797, concl.CHAHID NOURAI; cité par DAVID C., FOUQUET O., PLAGNET B., FRANÇOIS P. et RACINE P-F., in Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, 3 ème éd, Dalloz, Paris, 2000, p. 794.

. CE 25 juillet .1986, 22692, SA Grandes distilleries des fils d'auguste peureux, RJF 1986.11.627, RF DA 1987, concl.Fouquet: retrait de subvention; cité par DAVID C., FOUQUET O., PLAGNET B., FRANÇOIS P. et RACINE P-F., in Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, 3 ème éd, Dalloz, Paris, 2000, p. 794.

. CE 16 décembre 1991, 82230, L'allemand, RJF1992.2, n°248 ; cité par DAVID C., FOUQUET O., PLAGNET B., FRANÇOIS P. et RACINE P-F., in Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, 3 ème éd, Dalloz, Paris, 2000, p. 794.

. CE 18 mars 1992, n°62402, note Collectif de la revue fiduciaire, Transmission de l'entreprise, La ville guerin, Paris, 1997, n° 1403, p. 431.

. CE 18 mars 1992, n° 62402; note Collectif revue fiduciaire, Régime fiscal des sociétés, Groupe fiscal de la revue fiduciaire, Paris, Revue n° 938, 2005, n° 1403, p. 431.

. CE 18 mars 1992: Bull. Joly 1992, $ 181, p.563; note DEROUIN Ph; note C.Soc (FR), par PASQUALINI F., 8 ème éd, Juris-classeur, Groupe Lexis Nexis, Litec, Paris, 2003, p. 313.

. CE 8 janvier 1993, 95940, SA Siegel, RJF 1993.3 n° 435, cité par DAVID C., FOUQUET O., PLAGNET B., FRANÇOIS P. et RACINE P-F., in Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, 3 ème éd, Dalloz, Paris, 2000, p. 794.

. CE 26 mai 1993: Bull .Joly 1993, $233, p. 790 note C.Soc (FR) par PASQUALINI F., 8 ème éd, Juris-classeur, Groupe Lexis Nexis, Litec, Paris, 2003, p. 313.

. Cass.com, 29 juin 1993: JCPE 1993, I, 3715, n° 15, Dos.VIANDIER A. et CAUSSAIN J-J.; Bull. joly 1993, S 267, p.914, note B. Saintourens; note C.Soc (FR) par PASQUALINI F., 8 ème éd, Juris-classeur, Groupe Lexis Nexis, Litec, Paris, 2003, p. 311.

. Cass.com. 26 mai 2004, n°836, note Collectif de la revue fiduciaire, Régime fiscal des sociétés, Groupe fiscal de la revue fiduciaire, Paris, n° de la revue 938, 2005, n° 1943, p. 569.

. CE 10 mars 2006, n° 263183, http : // davidtate.apinc.org.

أهم النصوص القانونية في التشريع الجزائري:

القوانين:

Code des impôts : Code des impôts directes et taxes assimilées, Code des impôts indirectes, Code des taxes sur le chiffre d'affaires, Code de l'enregistrement et Code du timbre, **3 ème** éd, Berti édition, Alger, 2006.

Code des impôts : Directs et taxes assimilées, Indirects, Taxes sur les chiffres d'affaires, Enregistrement et timbre, Textes législatives et réglementaires,

Ministère des finances, Direction générale des impôts, Les éditions du Sahel, Alger, 2005.

قوانين المالية:

قانون المالية لسنة 1983 المؤرخ في 30 ديسمبر 1982، ج.ر ل 30 ديسمبر 1982، العدد 57، ص.3658.
قانون المالية لسنة 1987 المؤرخ في 29 ديسمبر 1986، ج.ر ل 30 ديسمبر 1986، العدد 55، ص.2296.
قانون المالية لسنة 1990 المؤرخ في 31 ديسمبر 1989، ج.ر ل 3 يناير 1990، العدد 1، ص.2.
قانون المالية لسنة 1991 المؤرخ في 31 ديسمبر 1990، ج.ر ل 31 ديسمبر 1990، العدد 57، ص.1834.
قانون المالية لسنة 1993 المؤرخ في19 يناير 1993، ج.ر ل 20 جانفي 1993، العدد 4، ص.3.
قانون المالية لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1995، ج.ر ل 31 ديسمبر 1995 ، العدد 82، ص.3.
قانون المالية لسنة 1997 المؤرخ في 31 ديسمبر 1996، ج.ر ل 30 ديسمبر 1996، العدد 85، ص.6.
قانون المالية لسنة 2001 المؤرخ في 23 ديسمبر 2000، ج.ر ل 24 ديسمبر 2000، العدد 80، ص.3.
قانون المالية لسنة 2003 المؤرخ في 24 ديسمبر سنة 2002 ، ج.ر ل 25 ديسمبر 2002، العدد 86، ص.25.
قانون المالية لسنة 2004 المؤرخ في 29 ديسمبر 2004، ج.ر ل 30 ديسمبر 2003، العدد 85، ص.3.
قانون المالية لسنة 2005 المؤرخ في 29 ديسمبر 2005، ج.ر ل 30 ديسمبر 2004، العدد 85، ص.3.
قانون المالية التكميلي لسنة 2006 المؤرخ في 15 جويلية 2006، ج.ر ل 19 جويلية 2006، العدد 47، ص.3.
قانون المالية لسنة 2007 المؤرخ في 26 ديسمبر 2006، ج.ر ل 27 ديسمبر 2006، العدد 85، ص.3.

الأوامر:

الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري، ج.ر ل 19 ديسمبر 1975، العدد 101، ص.1073.

الأمر رقم 95-22 المؤرخ في 26 غشت سنة 1995 المتعلق بخوصصة المؤسسات العمومية، ج.ر ل 3 ديسمبر 1995، العدد 48، ص.3.

الأمر 95-25 المؤرخ في 25 سبتمبر 1995 يتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة، ج.ر ل 27 سبتمبر 1995، العدد 55، ص.3 الملغي لقانون رقم 88-01 المؤرخ في 12 يناير

1988 يتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، ج.ر ل 13 يناير 1988، العدد 2، ص.30.

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

الأمر 01-4 المؤرخ في 20 غشت سنة 2001 يتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية و تسييرها و خوصصتها، ج ر ل 22 غشت سنة 2001، العدد 47، ص.9.

المراسيم:

المرسوم الرئاسي رقم 02- 121 المؤرخ في 7 أبريل سنة 2002 يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية و حكومة الجمهورية الفرنسية قصد تجنب الازدواج الضريبي و تفادي التهرب و الغش الجبائي و وضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل و الثروة و الشركات الموقعة بالجزائر في 17 أكتوبر سنة 1999، ج.ر ل 10 أبريل 2002، العدد 24، ص.3.

Législation française :

Code général des impôts français, Mega code, Livre des procédures fiscales, 3 ème éd, Rédigée avec le concours de **Ph. BONAFOUX** Avocat au barreau du Valdoise, Dalloz, Paris, 2000.

Code des sociétés français, réalisé par **F. PASQUALINI**, 8 ème éd, Juris-classeur, Groupe Lexis Nexis, Litec, Paris, 2003.

Loi de finances (Fr), n° 2003-1311du 30 décembre 2003 art.89 finances pour 2004 Journal Officiel du 31 décembre 2003.

القرارات:

القرار المؤرخ في 23 جوان 1975 يتعلق بكيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة، ج.ر ل 23 مارس 1976 ، العدد 24، ص.330.

القرار المؤرخ في 9 أكتوبر 1999، يحدد كيفيات إعداد و تجميع حسابات المجمع، ج.ر ل 8 ديسمبر 1999، العدد 87، ص.11.

القرار المؤرخ في 9 أكتوبر سنة 1999 يتضمن توافق المخطط الوطني للمحاسبة مع نشاط الشركات القابضة و تجميع حسابات المجمع، ج.ر ل 22 ديسمبر 1999، العدد 91، ص.3.

Circulaires et directives :

Direction générale des impôts, Régime fiscal des groupes, Circulaire n° 43, Alger, 1997.
Direction générale des impôts, Instruction n° 581 MF/ DGC du 21 avril 1997 relative à la comptabilisation de la réintégration de l'écart de réévaluation.

الفهرس

النظام الجبائي لإعادة هيكلة الشركات التجارية

الموضوع.....الصفحة

المقدمة.....1

الباب الأول: المجال الجبائي لتقنيات إعادة هيكلة الشركات التجارية.....8

الفصل الأول: الاندماج و العمليات المماثلة له.....10

المبحث الأول: النظام الجبائي للاندماج.....10

المطلب الأول: مضمون النظام الجبائي للاندماج و شروط تطبيقه.....12
الفرع الأول: مضمون النظام الجبائي للاندماج.....13
أولا: تقويم الاندماج.....13
ثانيا: معالجة الخسائر و تسيرها الجبائي.....15

الفرع الثاني: شروط تطبيق النظام الجبائي للاندماج.....22
أولا: الشروط العامة.....22
ثانيا: الشروط الخاصة.....23
المطلب الثاني: ميدان تطبيق النظام الجبائي للاندماج و حدوده.....24
الفرع الأول: ميدان تطبيق النظام الجبائي للاندماج.....24

الفرع الثاني: حدود تطبيق النظام الجبائي للاندماج.....25
أولا: الاندماج على الطريقة الإنجليزية.....25
ثانيا: الاندماج الغير الممول بحصص أو أسهم.....26
ثالثا: تطبيق نظام القانون المشترك.....27

المبحث الثاني: النظام الجبائي للانفصال و المقدمات الجزئية للأصول.....29
المطلب الأول: النظام الجبائي للانفصال.....29
الفرع الأول: تطبيق النظام الجبائي بقوة القانون.....30

الفرع الثاني: تطبيق النظام الجبائي بناء على رخصة.....33
المطلب الثاني: النظام الجبائي للمقدمات الجزئية للأصول.....35
الفرع الأول: تطبيق النظام الجبائي بقوة القانون.....35

الفرع الثاني: تطبيق النظام الجبائي بناء على رخصة.....38
أولا: الحالات العامة للمطالبة بالرخصة.....38
ثانيا: الرخصة الخاصة بالشركات.....40
خاتمة الفصل الاول:.....41

الفصل الثاني: تجمع الشركات.....42

المبحث الأول: الإطار القانوني لنظام الميزانية المدعمة.....44
المطلب الأول: مفهوم نظام الميزانية المدعمة.....46
المطلب الثاني: شروط تطبيق نظام الميزانية المدعمة.....49

الفرع الأول: الشروط الخاصة بالشركة الأم.....49
أولا: نسبة امتلاك الشركة الأم لرأس مال الشركات الفرعية.....49
ثانيا: طريقة امتلاك رأس مال الشركات الفرعية.....52

الفرع الثاني: الشروط المشتركة بين جميع شركات التجمع.....54
أولا: الشكل القانوني لشركات التجمع و طبيعة نشاطها.....54
ثانيا: نظام الضريبة على أرباح الشركات المفروض على شركات التجمع.....55
ثالثا: نتائج شركات التجمع.....56
رابعا: خضوع العلاقات فيما بين شركات التجمع للقانون التجاري.....57

المبحث الثاني: دخول نظام الميزانية المدعمة حيز التطبيق و حالات الخروج منه توقيفه.....58
المطلب الأول: دخول نظام الميزانية المدعمة حيز التطبيق.....58
المطلب الثاني: حالات الخروج من نظام الميزانية المدعمة و توقيفه.....60
الفرع الأول: حالات الخروج من نظام الميزانية المدعمة.....61

الفرع الثاني: حالات توقيف نظام الميزانية المدعمة.....63

خاتمة الفصل الثاني.....64
خاتمة الباب الأول.....65

الباب الثاني: الاستحقاقات الجبائية بمناسبة إعادة هيكلة الشركات التجارية.....67

الفصل الأول: الضرائب المستحقة في الاندماج و العمليات المماثلة له.....69

المبحث الأول: الضريبة على الدخل.....69
المطلب الأول: الضريبة على أرباح الشركات.....69
الفرع الأول: الضريبة على أرباح الشركات المستحقة في الاندماج.....69
أولا: الشركة المدمجة..... 70
ثانيا: الشركة الدامجة.....73

الفرع الثاني: الضريبة على أرباح الشركات المستحقة في العمليات المماثلة للاندماج....76
أولا: الشركة المجزئة أو المقدمة لنصيب من أصولها.....76
ثانيا: الشركات المستفيدة من الانفصال أو المقدمات الجزئية للأصول.....77
المطلب الثاني: الضريبة على الدخل الإجمالي.....78
الفرع الأول: شركاء أو مساهمو الشركة المدمجة و المقدمة.....78

الفرع الثاني: شركاء أو مساهمو الشركة الدامجة و المستفيدة.....81

المبحث الثاني: الضرائب الأخرى المستحقة في الاندماج و العمليات المماثلة له.....82
المطلب الأول: حقوق التسجيل.....82
المطلب الثاني: الرسم على القيمة المضافة.....87
خاتمة الفصل الأول.....91

الفصل الثاني: الضرائب المستحقة في تجمع الشركات.....93

المبحث الأول: الضريبة على أرباح الشركات..... 93
المطلب الأول: تحديد الناتج الإجمالي..... 93
الفرع الأول: توحيد النتائج..... 93

الفرع الثاني: تصحيح الناتج الإجمالي.....95
أولا: القضاء على التخفيضات المزدوجة.....96
ثانيا: الإدراجات الجبائية لبعض العناصر في الناتج الإجمالي.....97
ثالثا: التجريد الجبائي للتنازلات.....100
المطلب الثاني: خضوع الناتج الإجمالي للضريبة على أرباح الشركات.....102
الفرع الأول: النسب العادية.....103
أولا: الربح..... 103

ثانيا: العجز.....104
ثالثا: فوائض القيم و نواقص القيم الإجمالية.....104

الفرع الثاني: التخفيضات.....105

الفرع الثالث: الإعفاءات الجبائية.....107
أولا: التوزيعات لقسيمات الأرباح المحققة بين الشركات الفرعية.....107
ثانيا: التوزيعات المباشرة من طرف الشركات الفرعية لصالح الشركة الأم.....108

المبحث الثاني: الحقوق الأخرى و المراجعات الجبائية.....109
المطلب الأول: الحقوق الضريبية الأخرى.....109
الفرع الأول: الرسم على النشاط المهني.....109
أولا: مضمون الامتياز الخاص بالرسم على النشاط المهني.....109
ثانيا: التصريح الجبائي الخاص بالرسم على النشاط المهني.....111

الفرع الثاني: حقوق التسجيل و الرسم على القيمة المضافة.....111
أولا: حقوق التسجيل.....112
ثانيا: الرسم على القيمة المضافة.....113
المطلب الثاني: المراجعات الجبائية 114
الفرع الأول: الآثار الناجمة عن خروج الشركة الفرعية.....114

الفرع الثاني: الآثار الناجمة عن توقيف نظام الميزانية المدعمة..... **116**

خاتمة الفصل الثاني.....117
خاتمة الباب الثاني.....119
خاتمة.....120
ملحق.....123
قائمة المراجع.....134
الفهرس.....142

إتنهى بعون الله و فضله
و صلي اللهم و سلم على سيدنا محمد الصادق الأمين