



عنوان الأطروحة

النظام الجبائي لمجمع الشركات

أطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم في القانون
فرع : قانون الأعمال

تحت إشراف:

أ. د. شاذلي نور الدين

من إعداد:

بن زارع رابح

مُقَدِّمَةٌ

يشهد عالم الأعمال اليوم أكثر من أي وقت مضى، تعاظم وازدياد تنامي حجم العلاقات الاقتصادية والمبادلات التجارية وتعقيدها، بسبب طبيعة التعامل بين مختلف المجموعات الاقتصادية وأثر هذه المعاملات على اقتصاديات الدول، كما يشهد عالم الأعمال نمو متسارعا وانتشارا متزايدا لظاهرة "مجمعات الشركات" التي هي بالأساس نتاج لعمليات تركيز المشروعات الاقتصادية التي استعملت من قبل شركات الأسهم منذ زمن⁽¹⁾. إذ اتجهت هذه الأخيرة إلى اعتماد هياكل جديدة، تتمثل في تجمع عدة شركات، عن طريق المشاركة في رأس مال كل منها بما يحقق السيطرة عليها من جانب شركة يطلق على تسميتها بالشركة الأم أو برأس المجمع، وهو ما يجعلها تمارس رقابتها على تسيير بقية الشركات الأخرى التي تسمى بالشركات التابعة، نظرا لخضوع هذه الأخيرة لسيطرة الأولى، بما يعني وجود رابطة تبعية فيما بين الشركات أعضاء المجمع.

إن حاجة الشركات إلى تضافر وتكاتف جهودها وتعزيز قدراتها المالية لأجل تحقيق المشاريع الاقتصادية التي تسعى وتهدف إلى إنجازها هو الذي أدى إلى تكوين وتشكيل هذه الهياكل التي أصبحت تعرف باسم "مجمعات الشركات"⁽²⁾. والواقع أن فكرة خلق هذا النمط من الهياكل التي يراد بها تركيز النشاطات الاقتصادية، صاحبه تشجيع مختلف الشركات على الاندماج داخل شركات أخرى، وكذا تشجيعها على الانتماء إلى مجموعة أكبر منها حجما، وذلك بغرض تفادي المنافسة في السوق وبالتالي ضمان تحقيق الأرباح، والأكثر من ذلك، تجنب الكثير من المخاطر التي تحدث بسبب نشاطاتها⁽³⁾، ذلك أن مثل هذه الهياكل تساعد أعضاء المجمع في كثير من الأحيان على تخطي حالات العجز المالي التي تلحق بها، بفضل إمكانية إنقاذها من جانب رأس المجمع أو أحد أعضائه الذي عادة ما يحتوي على وفرة مالية كافية.

1 - CHAMPAUD (C): le pouvoir de concentration de la société par action, thèse université de Rennes, 1961; paris bibliothèque de droit commercial Série 1962, et CHAM PAUD(C) « Les méthodes de groupement des sociétés » revue trimestrielle de droit commercial, 1967 p1003

- COZIAN (M) , VIANDIEZ (A) : Droit des sociétés. Edition Litec, Paris.1993, p644 N°1947, et suivants

-VANHAECKE.(M): les groupes de sociétés LGDJ paris 1962.P09 et suivants.

2 - وجب التمييز بين نظرية مجمع الشركات وبقية النظريات الأخرى التي قد يختلط مفهومها بما كالتجمعات ذات المنفعة اقتصادية وغيرها راجع.

- د. كيلاني عبد الراضي محمود: التجمع ذو الغاية الاقتصادية دراسة في القانون الفرنسي، دار النهضة العربية، القاهرة، 1999، ص 23.

- د. حسن محمد هند: مدى مسؤولية الشركة الأم عن ديون شركاتها الوليدة في مجموعة الشركات (مع إشارة خاصة للشركات متعددة القوميات) رسالة دكتوراه، القاهرة، 1997، ص 29 وما يليها.

- RODIERE (Rene) et BRUNO Oppetit : Droit commercial (Groupement commerciaux), 9ème édition Précis Dalloz, Paris, 1977.

3 - VANHAECKE (M) : Op cit, P 10 et suiv.

- GUYON (Yves) : Droit des affaires, Tome 1, ED, Economica, Paris, 1990, P 581.

- د: حسن المصري: إندماج الشركات وانقسامها، دار الكتب القانونية، مصر، 2007، ص 25.

ب هذه الكيفية، استمر ظهور وانتشار مجتمعات الشركات في مختلف أنحاء العالم، وظلت تأخذ أشكالاً متعددة ومتنوعة، وتمارس أنشطتها في العديد من القطاعات الاقتصادية، بل إن انتشارها لم يعد مقتصرًا على الحدود الإقليمية للدولة الواحدة، وإنما تعدى ذلك لتأخذ طابعاً دولياً فيما يعرف "بالشركات متعددة الجنسيات".⁽¹⁾ وما لا شك فيه، أن المجتمعات ذات الطابع الدولي أصبحت اليوم تسيطر على أكبر حجم من المعاملات والمبادلات التجارية الدولية، الأمر الذي جعل دورها لا يقتصر فقط على الجانب الاقتصادي أو التجاري وإنما تعداه ليصبح لها دوراً مؤثراً على اتخاذ القرار السياسي.⁽²⁾

وعلى الرغم من الاهتمام المتزايد للفقهاء بدراسة وتحليل نظرية مجتمعات الشركات، إلا أن معالجة هذا الموضوع تظل مسألة عسيرة وبالغة التعقيد، وذلك باعتراف أبرز فقهاء قانون الأعمال ذاتهم.⁽³⁾

لعل الصعوبة الأساسية تكمن في أن نظرية المجمع لا تعرف إلى غاية اليوم، مفهوماً واضحاً ودقيقاً، أو بالأحرى وصفاً متكاملًا موحدًا. ذلك أن مجمع الشركات يفترض بحسب الأحوال وجود روابط في رأس المال بين مختلف أعضائه، أو وجود رقابة فعلية، أو وجود مساهمين ومديرين مشتركين، كما يمكن أن ينشأ المجمع بمجرد وجود علاقات تجارية مستقرة ومألوفة بين أعضائه.

يضاف إلى ذلك، أن حدود المجتمعات ليست دائماً ثابتة وإنما هي بحسب الأصل كثيرة التغيير، ذلك أنه من المحتمل في أي وقت دخول شركات جديدة إليه، أو خروج أخرى منه، وذلك نتيجة لعدة أسباب أهمها زوال رابطة التبعية أو ما يعرف بعنصر الرقابة، الناتجة في كثير من الأحوال عن التنازل عن الأسهم أو فقدان المشاركة في رأس مال الشركة التابعة. أو بزيادة رأس مال هذه الأخيرة، أو بفعل عمليات الاندماج والامتصاص وغيرها مما يؤدي إلى القول، بأنه من النادر عملياً وجود مجتمعات تكتسي طابع الثبات والاستقرار.

1 - JADAUD (Bernard), PLAISANT (Robert) : Droit du commerces internationale, 4ème édition M.Dalloz, 1991, P 05.

- د. طلعت جواد الحديدي: المركز القانوني الدولي للشركات متعددة الجنسيات، ط 1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2008، ص 05.

- د. مصطفى سلامة حسين: التنظيم الدولي للشركات المتعددة الجنسية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1982، ص 15 وما بعدها.

- د. شريف محمد غانم: الإفلاس الدولي لمجموعة الشركات متعددة الجنسيات (مسؤولية الشركة الأم الأجنبية عن ديون شركاتها الوليدة)، دار الجامعة الجديدة، 2006، الإسكندرية، ص 9 وما بعدها.

2 - SCHWALD (Fredirique) : Les déficits de la mondialisation : innovation et concurrence, ED Masson, Paris, 1994, P 408.

- LE MAIRE (Jean Paul) : Stratégies d'internationalisation, ED.Dunod, Paris, 1997, IX, 370, P 10.

- GARREAU (Dominique), JUILLAND (Patrick) : Précis de droit international économique, 3ème édition, Dalloz, Paris, 2007, P 09 et 35 et suiv.

3 - PARIENTE (Maggy): Les groupes de sociétés, Aspects juridique ,social, comptable et fiscal édition Litec, 1993, P 21 et suiv.

- VANHAECKE (M) : op cit, P 09.

يغلب على مجمع الشركات، ميزتين أساسيتين، أولهما احتفاظ الشركات المكونة له، كل منها بشخصيتها القانونية المستقلة وهو ما يؤدي إلى القول منطقياً، بأن المجمع لا يعترف له بالوجود القانوني المستقل عن شخصية أعضائه، وبالنتيجة فإن جميع الشركات المكونة له - ويقصد بذلك كل من الشركة الأم، والشركات التابعة لها - تعامل كل منها على حدى وبشكل مستقل عن انتمائها للمجمع. ⁽¹⁾ أما الميزة الثانية ونظراً لوجود عنصر التبعية الذي تتمكن بفضل الشركة رأس المجمع من بسط سلطتها ورقابتها على بقية الشركات التابعة لها، فإن ذلك من شأنه أن يؤدي إلى القول بخضوع جميع أعضاء المجمع إلى وحدة القرار الاقتصادي، وهو ما يخلق بالنتيجة، وجود كتلة اقتصادية موحدة. ⁽²⁾ وعليه يبدو أن هناك تعارض فيما بين مسألة الظهور القانوني للمجمعات - نظراً لاحتفاظ كل شركة عضوة بشخصيتها القانونية المستقلة- وفيما بين الحقيقة والواقع الاقتصادي الذي يدل بشكل مؤكد لا لبس ولا خلاف فيه على وجود المجمعات كواقع ملموس.

لم يتبنى المشرع التجاري الجزائري إلى غاية اليوم تفصيل وتحليل نظرية مجمع الشركات، ولم تشمل الأحكام المتعلقة بالشركات التجارية على مفهوم هذه النظرية، ⁽³⁾ ولعل مرئ ذلك طبيعة هذه الهياكل التي تتسم بكثير من المرونة الأمر الذي يصعب معه ضبطها وتحديد مفهوم دقيق لها. ⁽⁴⁾

يؤدي ذلك إلى ظهور عدة إشكاليات هامة جديدة بالملاحظة، إذ كيف يمكن مثلاً قبول رفض الشركة الأم أن تأخذ على عاتقها التكفل بديون شركة تابعة لها بينما تكون هذه الأخيرة في وضعية مالية صعبة؟ وكيف يمكن ضمان حماية قانونية لمساهمي الشركة التابعة ذوي الأقلية الذين قد يتأثرون بما يتخذه أغلبية المساهمين فيها من قرارات؟ وكيف يمكن تسهيل التسيير القانوني والمالي لمجمعات الشركات، فكل هذه المشاكل وغيرها تظل مطروحة في ظل عدم وجود تنظيم قانوني خاص بمجمع الشركات. ⁽⁵⁾

لأجل ذلك، ونظراً لأهمية المجمعات التي لا يمكن تجاهل دورها الريادي في عالم الأعمال، فإن كثير من الفقهاء دافعوا منذ فترة على ضرورة وجود تنظيم خاص بها. ⁽⁶⁾ على اعتبار أنه ينبغي توفير تجانس وتوافق فيما بين القانون والواقع، وهي الفكرة التي طالما اعتبرت محط اهتمام رجال القانون، وعليه يكون قد حل أوان

1 - د. حسن محمد هند: مرجع سابق، ص 29 وما بعدها.

2- GUYON (Y): op cit, P 580 et suiv.

3 - وذلك باستثناء ما ورد في أحكام المواد 729 وما يليها من القانون التجاري المعدل بالأمر رقم 96-27، المؤرخ في 09/12/1996.

4 - PARIENTE (M) : op cit, P 01 et 03.

5 - Idem.

6 - LE GENDRE (Alain) : Plaidoyer pour la reconnaissance en droit fiscal de l'existence d'une part non détachable de l'intérêt du groupe auquel elle appartient de l'intérêt propre d'une société R.D.F, N° 11 du 16/03/2006.

التدخل التشريعي لتنظيم هذه الأشكال المؤسسية الجديدة وعدم الاستمرار في تجاهلها. خاصة وأنها بلغت حدا كبيرا من التطور الاقتصادي.

بهذه الكيفية تندرج نظرية مجمع الشركات ضمن طائفة النظريات الأكثر والأشد تعقيدا في تحليلها، ولعله السبب الذي جعل كثير من التشريعات ترفض تنظيمها بشكل عام. مع أن تطورها يدل اليوم أنه من الصعب الاستمرار في تجاهل وجودها، بسبب تأثيرها الممارس على المؤسسات التي تلجأ عادة إلى قبول هذه الهياكل الجديدة لأجل تطوير أنشطتها من جهة، وتشثيت المخاطر المحدقة بها من جهة أخرى. كما أنه من الواضح أن بعض المجمعات أصبحت اليوم تهيمن على اقتصاديات معظم الدول الصناعية بل وتسيطر على معظم الاقتصاد العالمي، إذ لم يعد خفيا على أحد بأن مثل هذه المجمعات تمتلك وتسير ميزانيات تفوق في مجملها ميزانية دول بأكملها.⁽¹⁾

قد يشكل التنوع الشديد للأوضاع التي تعرفها مجمعات الشركات سببا لفشل محاولات وجود تعريف قانوني دقيق لها. ذلك أنها تمارس أنشطتها في جل قطاعات النشاط الاقتصادي، البنكي، المالي، الصناعي والتجاري، كما أنها اليوم موضوع مناقشات على المستوى السياسي.⁽²⁾

إن عدم وجود تنظيم قانوني خاص بمجمع الشركات، لا يعني عدم اهتمام المشرع بهذه النظرية، لأنها حظيت بعناية بعض فروع القانون المختلفة، فإذا كان التقنين التجاري، لم يولي عناية خاصة بهذا الموضوع باستثناء ما ورد في تعديل القانون التجاري سنة 1996، فإنه وعلى العكس من ذلك يشير قانون العمل والقانون البنكي، وغيرها من الفروع القانونية الأخرى لهذا الموضوع ولو بشكل عرضي وغير مفصل.⁽³⁾

1 - د. مصطفى سلامة حسين: مرجع سابق، ص 19.

2 - MENJULO (Michel) : Droit international et européen des sociétés ED Montchustien, Paris, 2001, P 274.

3 - حيث تضمن قانون العمل تفصيل أحكام تتعلق بالتمثيل النقابي في فروع الشركات ووحداها، كما تضمن القانون البنكي أحكاما تتعلق بعمليات الخزينة داخل مجمع الشركات راجع: القانون رقم 11/90 المتضمن علاقات العمل، المؤرخ في 1990/04/21، ولاسيما المواد 95 و96 منه، وأيضا المادة 40 وما يليها من القانون رقم 90-14 المؤرخ في 1990/06/02، المتعلق بكيفيات ممارسة الحق النقابي.

- راجع أيضا: الأمر رقم 11/03 المؤرخ في 2003/08/26 المتعلق بالنقد والقرض.

- كما تنص المادة 79، ف 2، من النظام رقم 01/97، المؤرخ في 1997/01/08، المتضمن قيد العمليات الخاصة بالأوراق المالية. ج ر، عدد 68، المؤرخ في 1997/10/15، على أنه (بغض النظر عن المنع المنصوص عليه في المادة 76 أعلاه، يمكن كل مؤسسة أن تقوم بعمليات الخزينة مع شركات لها معها بصفة مباشرة أو غير مباشرة مساهمات في الرأس مال تحول لإحداها سلطة الرقابة الفعلية على الأخرى).

الواقع أن القانون الضريبي، يعتبر أكثر فروع القانون عناية بموضوع مجتمعات الشركات ويفسر ذلك، انطلاقاً من مبدأ استقلالية القانون الجبائي من جهة، وضرورة تلائم أحكام هذا الأخير مع واقع الحياة الاقتصادية من جهة أخرى.⁽¹⁾

فإذا أخذنا بالاعتبار حقيقة وجود مجتمعات الشركات في الحياة الاقتصادية، فإن الإشكال الأساسي الذي يطرح يتعلق بكيفية الخضوع الضريبي لهذه المجموعة الاقتصادية؟ هل ينبغي على الإدارة الجبائية أن تعتمد على مبدأ استقلال الأشخاص المعنوية؟ وهو ما يؤدي إلى معاملة الشركات المكونة للمجمع كل على حدا وبما يعني استعمال القواعد العامة الضريبية ونقلها لتطبيقها برمتها على مجمع الشركات.

إن هذا الحل وإن كان مقبولاً في نظر الإدارة الجبائية التي تسعى دائماً إلى حماية مصالح الخزينة العمومية، فإنه يبدو غير مقبول من وجهة نظر مجمع الشركات، لأن تطبيق هذه القواعد العامة، قد يخلق فرضاً مزدوجاً للضرائب على اعتبار أن نفس العائدات المحققة يمكن أن تخضع للضريبة عدة مرات عند استعمال مبدأ استقلالية الأشخاص المعنوية، وهو ما يتنافى من جهة مع مبادئ القانون الضريبي، التي تقضي بعدم فرض الضريبة على نفس العائدات والأرباح بشكل مزدوج، وكذا مع منطق مجمع الشركات الذي يمثل كتلة اقتصادية واحدة من جهة أخرى.

يضاف إلى ذلك، أن تطبيق القواعد الضريبية العامة يؤدي بالإدارة الجبائية إلى تطبيق مبدأ إقليمية الضريبة، وهو المبدأ الذي قد لا يتلاءم مع الجماعات ذات الطابع الدولي. لأنه قد ينتج عنها فرضاً مزدوجاً للضرائب بما لا يخدم مصالح الشركات المتعددة الجنسيات التي غالباً ما تتبنى إستراتيجية جبائية تهدف إلى التقليل من أعبائها الضريبية.⁽²⁾ وهو ما يفرض على الإدارة الجبائية الوطنية احترام الاتفاقات الدولية الثنائية الرامية إلى تجنب الفرض المزدوج للضرائب بتطبيق مبدأ الحياد الضريبي للعمليات المنجزة بين أعضاء المجمع الدولي الأمر الذي يستدعي حذر الهيئات العمومية من ظاهرة التهرب الضريبي الدولي.⁽³⁾

يبرز اهتمام المشرع الجبائي بنظرية مجمع الشركات من خلال تكريس نظام ضريبي خاص بهذا الأخير، يطبق ضمن شروط أرساها المشرع الجزائري بموجب قانون المالية لسنة 1997. وهو نظام يهدف إلى تجنب أهم المشاكل التي تثيرها جباية مجتمعات الشركات.

1 - MENJUCO (Michel) : Op cit, P 274.

2 - Le MAIRE (JP) : Op cit, p15, 20 et suiv.

3 - د. سوزي عدلي ناشد: ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، 2008، ص 2.

- د. صلاح جودة: الاتفاقيات الدولية بشأن تجنب الازدواج الضريبي، الجزء الرابع، القاهرة، مصر، 2003.
- VANHAECKE (M) : op cit, N° 417, p 416 et suiv.

ومع عدم وجود إحصائيات تشير إلى مدى نجاح تطبيق هذا النظام الجبائي الخاص في الجزائر والنقائص التي تعترضه إلى غاية اليوم، إلا أنه يمكن القول، بأن إرادة المشرع الجزائري واضحة في تحديث نظامه الجبائي ليكون متلائما ومنسجما مع واقع عالم الأعمال.⁽¹⁾

بمذه الكيفية يمكن فعلا للمشرع الجزائري أن يساهم في حماية المؤسسات الجزائرية من المنافسة الأجنبية، على اعتبار أن معظم دول العالم اليوم تطبق أنظمة جبائية خاصة بمجمع الشركات التي توفر بحد ذاتها جملة من المزايا الضريبية التي لا تمنح لبقية المؤسسات الأخرى عند معاملتها جبائيا بشكل منعزل. وبذلك فإن التشريع الجبائي، يعتبر أكثر فروع القانون على الإطلاق التي اهتمت بتحليل الظاهرة الاقتصادية المعروفة باسم مجمع الشركات، بطريقة واضحة ومفصلة، وبشكل يُمكن من الكشف عن وضعيتها المالية الحقيقية وبلورة قواعد أكثر تكاملا باتجاه المجمعات وإعطاء صورة مثالية عنها. وهو ما يؤكد حقيقة استقلالية القانون الجبائي عن فروع القانون الأخرى.⁽²⁾

على الرغم من أهمية دراسة موضوع النظام الجبائي لمجمع الشركات، فإن البحث في هذا الموضوع ليست مسألة سهلة، لا سيما وأن النظام الجبائي الجزائري يوصف بأنه أكثر الأنظمة تعقيدا في العالم هذا من جهة⁽³⁾، ومن جهة أخرى فإن حداثة بلورة النظام الجديد، وعدم وجود أبحاث حول هذا الموضوع في الجزائر، والغموض الذي يكتنف تطبيقاته العملية، كلها عوامل تؤدي إلى القول، بعدم وجود قضاء متطور

1 - د. ناصر مراد: فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003، ص 21.

- محمد عباس محرز: اقتصاديات الجباية والضرائب، ط3، دار هومة، الجزائر، 2003، ص 33.

2 - COZIAN (M): propos sur une tarte a la creme, l'autonomie et le réalisme du droit fiscal, DF, 1980, N°41, P1504.

3 - وهو ما عبّر عنه نائب الرئيس التنفيذي للشركة المالية الدولية (SFI) في مداخلة بمناسبة المنتدى الدولي الذي نظم بالجزائر العاصمة في 2006/12/04، بوصفه النظام الجبائي الجزائري بأنه من بين الأنظمة الجبائية الأكثر تعقيدا في العالم. راجع: <http://www.benlowyers.fr/fiscalité/fiscalitéalgérienne-36html>

- تتموقع الجزائر في خط الدول المعترية فقيرة كبوليفيا وجمهورية الكونغو وكولبيا وموريتانيا، ومثل هذه الدول تتصف بتعقيد أنظمتها الجبائية لأنها تلزم المؤسسات بدفع أكبر عدد ممكن من الضرائب خارج إطار الأرباح، وفضلا عن ذلك فإن هذه الضرائب تمس عدد كبير من المؤسسات الكبرى فقط مع أن الواقع يثبت بأن نسبة كبيرة قد تصل إلى 80% تسير الاقتصاد خارج هذا الإطار، وبالتحديد ضمن إطار الاقتصاد غير المنظم (Informelle) مثلما هو عليه الحال في الجزائر، الأمر الذي يؤدي إلى إفلاتها وتهربها من الضرائب. في هذا المجال يشير تقرير البنك العالمي بأن تعقيد النظام الجبائي يشجع على التهرب الضريبي بقوله: "إن النسب المرتفعة للضريبة على أرباح الشركات وتعقيدها يجعل المؤسسات تبحث عن التهرب الضريبي وهي ممارسة موجودة حاليا بالجزائر، وبالتالي يتعين على الدولة أن تبحث عن تسهيل وتبسيط نظامها الجبائي، فتخفيض نسبة الضريبة مثلا في الجزائر على أرباح الشركات إلى 10% بحسب ما اقترح في ملتقى رؤساء المؤسسات وإغائها نهائيا بالنسبة للمناطق المراد ترقيةها سيحمل الدولة على المدى المتوسط 50 مليار دينار، غير أنه بالمقابل سوف يحقق تطورا كبيرا لاقتصاد الدولة، تستفيد منه الخزينة العمومية لاحقا. راجع:

<http://www.algerie.dz.com/article7679html>.

La banque mondiale estime que l'Algérie doit accélérer la réforme de sa fiscalité pour accroître ses recettes fiscales et lutter contre l'économie informelle.

Synthese de Kahina.AlgérieDz.com. D'après la nouvelle république, le 03/01/2007.

حول هذا الموضوع، الأمر الذي يُصعّب حقيقة من عملية البحث، وهو ما يؤدي بنا إلى الاستعانة بالأبحاث الفقهية والتطبيقات القضائية الأجنبية وخاصة الفرنسية المتعلقة بهذا الموضوع.

بإرسائه لنظام جبائي خاص بمجمع الشركات يمكن القول بأن هذا الأخير يتعد شيئا فشيئا عن قبول تطبيق القواعد الضريبية العامة على نتائج استغلاله، الأمر الذي يستدعي القول بأن أساس الخضوع الجبائي لمجمع الشركات يتركز على مبدأ مقلوب أو معاكس لما هو متعارف عليه بشأن نمط الخضوع بالنسبة لبقية الشركات الأخرى، فبحسب الأصل ونظرا لخصوصية المجمّعات يتعين خضوعها لنظام جبائي خاص، واستثناءً يمكن الرجوع إلى تطبيق القواعد الضريبية العامة - رغم عدم ملائمتها في كثير من الأحوال - في حال عدم توفر المجمع على الشروط المطلوبة قانونا لتطبيق النظام الخاص به.

لأجل ذلك قسمنا هذا البحث ضمن دراسة تحليلية إلى جزأين أساسيين يتعلق أولهما بخضوع مجمّع الشركات لنظام ضريبي خاص، بينما يتعلق الثاني بمدى خضوع مجمّع الشركات للقواعد الضريبية العامة.

الجزء الأول

خضوع مجمع الشركات

لنظام ضريبي خاص

أرسى المشرع الجزائري على غرار مختلف التشريعات الأجنبية⁽¹⁾، نظاما جبائيا خاصا لا يطبق سوى على مجتمعات الشركات وذلك بموجب المادة 14 من قانون المالية لسنة 1997⁽²⁾. يسمى بنظام الميزانية الموحدة⁽³⁾، وهو يسمح بتجميع نتائج الشركات التابعة على مستوى المجتمع وخضوع الشركة الأم للضرائب على مختلف الأرباح التي حققها هذا المجتمع، دون أن تكون هذه الشركات التابعة خاضعة للضريبة.

يعتبر النظام بمثابة عملية تحفيزية للمؤسسات بما يمنحه من مزايا لا نجد لها مثيلا في القواعد العامة الضريبية، ولا سيما على مستوى الضرائب على رقم الأعمال وتجميع الربح.⁽⁴⁾

إذا كان المشرع الجزائري، لم يعتمد نظاما جبائيا خاصا بمجتمع الشركات إلا حديثا، فإن التشريع الفرنسي وعلى العكس من ذلك، عرف تطورا كبيرا إذ أن أولى الأحكام الخاصة بهذا الموضوع ظهرت سنة 1920 بتكريس نظام الشركة الأم والفرع. ثم كرس المشرع الفرنسي عقب ذلك نظاما خاصا سنة 1972 يسمح فقط بتطبيقه بناء على اعتماد يمنحه وزير الاقتصاد والمالية والذي من شأنه أن يشبه الشركات التابعة الفرنسية التي تمتلك مؤسسة موجودة في فرنسا بنسبة أكثر من 95% من رأسمالها، بمؤسسات فرعية لأجل تحديد الضريبة على أرباح الشركات.⁽⁵⁾

لقد عرف تطبيق هذا النظام في فرنسا بهذه الكيفية مساوئ متعددة، مردها بالأساس، ثقل الإجراءات الخاصة به وجود أحكامه خاصة تلك التي اشترطتها الإدارة الجبائية الفرنسية⁽⁶⁾ والتي تمنع خصم الربح الجبائي لمجمع الشركات بأقل من ثلثي ما كان يتعين خصمه في غياب تطبيق نظام الدمج الضريبي.

وعلى الرغم من عدم وجود مرونة كافية في بداية مراحل تطبيق نظام الدمج الضريبي في فرنسا، إلا أن تطبيق هذه الأنظمة الخاصة أثبتت فائدتها، وضرورتها بل وتجانسها مع متطلبات الحياة الاقتصادية.

1- وعلى وجه الخصوص المشرع الفرنسي الذي سبق وأن طوّر على هذا النظام بموجب قانون المالية لسنة 1988، وللإشارة فإن المشرع الفرنسي نصّ قبل ذلك على أحكام ضريبية خاصة تطبق على المجتمعات لاسيما المادة 209 سادسا المحدثه بالقانون 71-1205 والمادة 223 المحدثه بموجب قانون المالية لسنة 1988.

2- انظر المادة 14 من قانون المالية لسنة 1997م. المحدثه للمادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

3- ويلاحظ أن المشرع الجزائري يستعمل مصطلح نظام الميزانية الموحدة Régime de consolidation des bilans ولا يستعمل مصطلح نظام الدمج الجبائي (intégration fiscale).

4- خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث (جباية الأشخاص الطبيعية والمعنوية) الجزء الأول: دار هومة الجزائر، 2005، ص 179.

5- انظر المادة 209 سادسا من قانون الضرائب العامة الفرنسي محدثه بالمادة 1 من قانون رقم 71-1205 الصادر في 1971/12/24. المتضمن قانون المالية الفرنسي لسنة: 1972.

6 - Instruction administrative du 03/05/1972, B.O.D.G.I. 4.I.1.72, D.F 1972, N° 20-21, I.D, 3894.

كرس المشرع الفرنسي في مرحلة موائية خصوصا جديدة لأجل التوفيق بين الحياد الضريبي للهيكل القانونية وحماية المنافسة بين المؤسسات والشركات الفرنسية. وبموجب هذا النص الجديد، فإنه يمكن أن تخضع فقط الشركة الأم للضريبة على مجموع نتائج الجمع التي تكوّنه بذاتها، بعد الحصول على موافقة الشركات التابعة لها بنسبة 95% من رأسمالها، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، وذلك لمدة 05 سنوات قابلة للتجديد.⁽¹⁾

يظهر هذا النظام الجديد بشكل مفصل من خلال عدة مراسيم تنظيمية وتعليمات إدارية⁽²⁾، وشهد تطبيقه نجاحا كبيرا بدليل الإحصائيات التي تشير إلى العدد الهائل من المجمعات التي خضعت لهذا النظام الجبائي الخاص في بدايات تطبيقه.⁽³⁾

ترجع حادثة اعتناق المشرع الجزائري لنظام الدمج الضريبي إلى عدة أسباب أهمها حادثة ظهور مجمعات الشركات ذاتها في الجزائر، بسبب النظام الاقتصادي الاشتراكي الذي كان مطبقا في الجزائر منذ استقلالها إلى غاية بداية التسعينات من القرن الماضي، وبتخلي الجزائر عن المنهج الاشتراكي واعتناقها سياسة اقتصاد السوق والفتح على الاستثمارات الأجنبية، أدى ذلك إلى الاعتماد على الشركات الأجنبية والوطنية، في التطوير والنهوض بمختلف قطاعات النشاط. وهو ما أدى بدوره وبشكل تدريجي إلى ظهور مجمعات

- 1- انظر المادة A 223 من القانون الضريبي العام الفرنسي، الحادثة بموجب المادة 68 من القانون رقم 87-1060 المؤرخ في 1987/12/30 المتضمن قانون المالية الفرنسي لسنة 1988.
- 2- ومنها المرسوم رقم 88-818، المؤرخ في 1988/03/28، والمرسوم 88-592 المؤرخ في 1988/05/06، وكذا المرسوم 90-552 المؤرخ في 1990/07/03، والمرسوم 92-527 المؤرخ في 1992/06/15، والمرسوم 94-1063 المؤرخ في 1994/12/06، أما فيما يتعلق بالتعليمات الصادرة عن الإدارة الضريبية الفرنسية فهي أيضا متعددة أهمها التعليمات المؤرخة في 1988/05/09، حول أنماط تطبيق نظام الدمج الضريبي، والتعليمات الصادرة في 1988/07/21 حول الالتزامات التصريحية للشركات التابعة للمجمع، وكذا:
 - التعليمات الصادرة عن إدارة المحاسبة العمومية في 1988/12/29م حول تسديد الضريبة على أرباح الشركات والخضوع الضريبي الجزائي السنوي، رقم 88-147.
 - والتعليمات الإدارية الصادرة في 1990/07/13 المتعلقة بإعادة الهيكلة.
 - التعليمات الإدارية الصادرة في 1990/09/13 المتعلقة بمراقبة مجمعات الشركات.
 - التعليمات الإدارية الصادرة في 1992/07/23 المتضمنة تعديل النظام والخروج من المجمع.
 - التعليمات الإدارية الصادرة في 1993/02/12 المتعلقة بإعادة إدماج المصاريف والتكاليف المختلفة وتعديل تاريخ غلق النشاط. وغيرها من التعليمات الأخرى اللاحقة.
- 3- بلغ عدد الشركات التي خضعت لنظام الدمج الضريبي في فرنسا سنة 1988، حوالي 3700 شركة، أما في سنة 1989م فقد بلغ حوالي 2700 شركة، أما في نهاية سنة 1991م فقد بلغ عدد الشركات التي يطبق عليها الدمج الضريبي بـ 18000 شركة. انظر حول هذا الموضوع:

- X. intégration fiscale : Bilan et perspective (Compte rendu de la réunion du comité fiscal de la mission d'organisation administrative, B.F Francis Lefebvre 8-9/ 1992, P 538.

- FIDEL (Laurent) : Le contrôle fiscal des groupes ayant opté pour le régime de l'intégration fiscale, R.F.C 237, septembre 1992, P 80.

- Charlot (N) : op cit, P 322.

بالجزائر ذات طابع وطني أو دولي⁽¹⁾، ويبدو أنها في تنامي متزايد نظرا للإعفاءات والمزايا الجبائية التي يوفرها القانون الضريبي الجزائري.⁽²⁾

غير أن الدارس لأحكام النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات الذي نص عليه المشرع الجزائري، يلاحظ أن هناك تشابه كبير فيما بينها وبين الأحكام التي سبق للمشرع الفرنسي بلورتها وتطبيقها، مما يؤدي إلى القول، بأن المشرع الجزائري يكون قد استلهم هذه الأحكام من نظيره الفرنسي.

لأجل تسهيل تطبيق هذه الأحكام صدر عن الإدارة الجبائية الجزائرية بدورها التعلية الإدارية رقم 07 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب بتاريخ 13/04/1997.⁽³⁾

يكمّن الإشكال الرئيسي المتعلق بالنظام الجبائي الخاص بمجمعات الشركات في أثر هذا النظام على المداخل الجبائية التي لا يمكن تقييمها بدقة، ومثل هذا الوضع قد يؤدي بالمشرع الجبائي إلى فرض عقوبات صارمة في حالة الخروج من المجمع خلال مدة تطبيق نظام الدمج. وذلك بغرض التوصل إلى نوع من الاستقرار - بالنسبة للمجمعات - ومعنى آخر، الاحتفاظ بتطبيق هذه الأحكام المتميزة على المجمعات الحقيقية التي لم يتم إنشائها فقط لأهداف جبائية.

حتى يتسنى لنا معرفة القواعد المتعلقة بالخضوع الضريبي الخاص بمجمع الشركات وفقا لنظام الميزانية الموحدة، يتعين الوقوف أولا عند شروط ومجال تطبيق هذا النظام.

لأجل ذلك، يمكن تحليل هذا الجزء من البحث بالتطرق إلى شروط وإجراءات وحدود تطبيق النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات (الباب الأول)، وكذا أحكام الخضوع الضريبي الخاص بالنظام المجمع الجبائي (الباب الثاني).

1- ومنها على سبيل المثال: مجمع سوناطراك، المختص في البترول ومشتقاته، مجمع نفضال، مجمع صيدال، مجمع رياض سطيف، مجمع سميد قسنطينة، وهناك أيضا مجمعات دولية منها مجمع أوراسكوم، مجمع أرسيلور ميتال، ... وغيرها.
2- انظر المواد 13، 14، 15، 18، 19، 24، و36 من قانون المالية لسنة 1997، وكذا المواد 138-3، 138 مكرر، 142-1، 169-3، 173-3، و219 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكذا المادة 347 وأيضا من قانون التسجيل.
3- التعلية الإدارية الصادرة عن المديرية العامة للضرائب تحت رقم MF/D.G/DLF/LF/97 المؤرخة في 13/04/1997. المتعلقة بالنظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات.

الباب الأول

شروط، إجراءات وحدود تطبيق

النظام الجبائي الخاص

بمجمّع الشركات

يفرض المشرع الجزائري على المؤسسات احترام جملة من الشروط لأجل الاستفادة من أحكام الدمج الجبائي، غير أنه يترك لهذه المؤسسات بالمقابل حرية خيار تطبيق هذا النظام.

تنص المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، على أنه "يمكن لتجمعات الشركات مثلما هي محددة في صلب هذه المادة أن تختار الخضوع لنظام الميزانية الموحدة باستثناء الشركات البترولية...".

ب هذه الكيفية فإن المشرع الجزائري يكون قد نص على أن تطبيق النظام الخاص بمجمّع الشركات مسألة اختيارية وليست إلزامية.

يبدو أن المشرع الجبائي اعتمد نظرية مجمع الشركات بغرض حل المشاكل الخاصة التي تثيرها هذه الأخيرة بالنظر إلى القواعد الضريبية العامة وخاصة مبدئي الحياد الضريبي واستقلالية الأشخاص المعنوية والتي إن طبقت فإنها تتسبب في ازدواجية الخضوع الضريبي.⁽¹⁾

تبدو مشكلة الازدواج الضريبي واضحة وحلية انطلاقا من واقعة أنه للوصول إلى المستفيد النهائي، فإن الربح الأساسي وجب أن يمر عبر عدة شركات، فحينما تحقق الشركة التابعة أرباحا، فإن هذه الأخيرة تخضع للضريبة على أرباح الشركات، عقب ذلك تعمل هذه الشركة على توزيع الأرباح على شركائها وبالتالي على الشركة الأم، وعليه فإن هذه الأخيرة تخضع للضريبة على الأرباح الموزعة بعنوان الضريبة على أرباح الشركات، ثم أن الشركة الأم تقوم بتوزيع الأرباح بدورها على شركائها الذين يخضعون للضريبة على الدخل. فذات الربح يخضع للضريبة ثلاث مرات في آن واحد⁽²⁾؛ عند تحقيقه بشكل أساسي، ثم عند توزيعه مرتين، ويمكن علاوة على ذلك أن يشتد وضع الازدواج الضريبي أكثر إذا كان المجمع يتكون من هيكلية متينة ومتفرعة.⁽³⁾

لأجل تجنب مشكلة الازدواج الضريبي نص المشرع على نظام خاص من شأنه أن يوفر مرونة للقواعد العامة الجبائية وهو ما يعرف بنظام الميزانية الموحدة أو نظام الدمج الجبائي لنتائج المجمع.

يطبق هذا النظام في الجزائر، وفي عدة دول أخرى مثل فرنسا، بلجيكا، لكسمبورغ، سويسرا، النمسا، هولندا، إيطاليا، ألمانيا، أمريكا وغيرها.⁽⁴⁾ وبالنظر إلى مختلف التشريعات، فإن المشكل الأساسي المطروح من قبل مجمع الشركات، يكمن فيما إذا وجب الاعتماد على مبدأ الاستقلالية القانونية للشركات، أو على

1 - SERLOOTEN (Patrick) : Droit fiscal des affaires, 7ème édition, Paris, 2008, N° 465, P 319.

2 - Idem.

- MOLITOR (Roger): Le régime fiscal des sociétés mères et filiales "Schachtel Privileg". Bibliothèque Cujas, études fiscales 1-4, 94, P 11.

3 - Idem.

4 - MOLITOR (R) : Opcit, P 12.

العكس، فيما إذا كان بالإمكان تفضيل وإعطاء أولوية للعنصر الاقتصادي للمجمعات، التي تلعب دورا هاما في النسيج الاقتصادي للدولة. (1)

تختلف الإجابة على هذا الإشكال باختلاف مجالات القانون، ففي نظر القانون المحاسبي، فإن ما تمليه المجمعات، فرض اعتماد تقنية تجميع الحسابات. (2) أما في القانون التجاري، فإن نظرية الجَمْع لم تعرف تطورا كبيرا كما أن قانون العقوبات لم يتضمن أحكاما حول هذا الموضوع (3)، على عكس القانون الجبائي الذي عرف تطورا خاصا في الأحكام المتعلقة بمجمع الشركات. (4)

الواقع أنه حينما تعمل شركة ما على إطلاق نشاطات جديدة أو مشاريع معينة، فإنه يمكن لها أن تختار بين وضعين، إما أن تنشأ شركات فرعية Succursales، وهي عبارة عن مؤسسات لا تتمتع بالشخصية القانونية المستقلة، وإما أن تلجأ إلى تأسيس شركات تعهد لها وتكلفتها بالاستغلال الجديد ويكون لهذه الأخيرة شخصية معنوية مستقلة، وهي التي تسمى بالشركة التابعة (Filiale). ويفترض أن الخيار بين الأمرين له تأثير من الناحية الجبائية، لأن الأرباح المحققة من قبل الشركة التابعة، ستكون خاضعة للضريبة بشكل مزدوج، عكس ما إذا كانت هذه الأرباح محققة من قبل الشركة الفرعية، إذ تعد وكأنها أرباح حققتها الشركة الأم، وبالتالي، فهي لا تخضع للضريبة مرتين. (5) من ناحية أخرى، إذا حققت الشركة الفرعية خسائر ناتجة عن نشاطها، فإن هذا العجز يظهر في مجموع تكاليف الاستغلال لدى الشركة الأم، وبالتالي فهو يؤثر على الأرباح التي تحققتها هذه الأخيرة. (6) عكس الحال، إذا تعلق الأمر بشركة تابعة، فإن خسائر هذه الأخيرة لا تخصم من الأرباح التي حققتها الشركة الأم، على أساس استقلال كل منهما بشخصيتها القانونية. (7)

علاوة على ما تقدم، فإن الخيار بين الشركة الفرعية والتابعة يؤثر على احترام مبدأ الحياد الضريبي، فلأجل تكريس هذا المبدأ على الأقل في بعض الحالات، فإنه تم بلورة نظام تجميع النتائج الذي يخالف ويناقض مبدأ شخصية الضريبة التي تعني الخضوع الضريبي لكل شخص معنوي بشكل مستقل، وعليه، يعد الدمج الجبائي لنتائج المجمع نظاما موجهها بالأساس إلى ضمان الحياد الضريبي باتجاه الهياكل الاقتصادية وتمتين قدرات المؤسسات الجزائرية، انطلاقا من واقعة أن معظم الأنظمة الأجنبية تعرف بالمقابل وتطبق نظاما مماثلا.

1 - MORGENSTERN (Patrick) : L'intégration fiscale, 8ème édition groupe revue fudiciaire, Paris 2007, P 16.

2- اعتمد القانون المحاسبي الفرنسي هذه التقنية منذ قانون 1985/01/03.

3- أما القضاء الجزائري فقد شكل دلائل حول هذه النقطة بحيث سبق لمحكمة النقض الفرنسية وأن فصلت في قرار مؤرخ في

1985/02/04، بحيث حددت فيه معايير تحويل أموال عمومية داخل المجمعات. راجع :

- MORGENSTERN (Patrick), Opcit, P16.

4 - COZIAN (Maurice) : L'Administration et le réalisme du droit fiscal : Droit fiscal 1980, N° 41, et Rev D.G.I, 1981.

- MORGENSTERN (P) : Bénéfice consolidé et Bénéfice mondial, R.F comptable 221, de Sept 1995, P 29 et suiv.

5 - SERLOOTEN (P) : Droit fiscal des affaires, op cit, N° 467, P 319 et suiv.

6 - Idem.

7 - Idem.

الشركات. لأجل ذلك اعتنق المشرع الجزائري منذ سنة 1997، نظاما ضريبيا خاصا يطبق على مجموعات

يطرح التساؤل بداية، عن الشروط التي وضعها المشرع لأجل تطبيق هذا النظام، وما هي الإجراءات الواجب إتباعها من جانب الشركات التي تشكل مجمعا جبائيا، وما هي حدود ومجال الأخذ بهذا النظام الخاص؟

نتناول تفصيل ذلك من خلال التطرق إلى الشروط المطلوبة قانونا والإجراءات الواجب إتباعها (الفصل الأول)، ثم حدود ومجال تطبيق النظام (الفصل الثاني).

h Gōū h w̄ J || Ũ Ç̄ ē Γē Ç̄ ē H̄ Δ³ / Σ Ç̄ h h ē ç̄ i ç̄ f Δ Ū : A X ē Ç̄ ē Ç̄ ē

يضع المشرع الجزائري جملة من الشروط ينبغي توافرها لأجل السماح بتطبيق النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات.

لعل هدف المشرع من إرساء هذه الشروط، يتمثل في اتجاه إرادته إلى الاحتفاظ بتطبيق النظام الخاص فقط على مجتمعات الشركات بالمعنى الحقيقي، دون تلك التي لا تتشكل سوى بغرض الاستفادة من مزايا جبائية من غير أن تُعبّر عن حقيقة اقتصادية.

يستفاد من قراءة المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، أن المشرع نص على عدة شروط، منها ما يتعلق بجميع الشركات، وهي إذن شروط عامة، ومنها ما يتعلق بالشركة الأم، أو بالشركات التابعة كل على حدى، وهي بالتالي شروط خاصة (المبحث الأول). علاوة على ذلك، ينبغي احترام جملة أخرى من الاجراءات تتعلق بكيفيات طلب تطبيق النظام الجبائي الخاص، ومدته، والإجراءات الواجب إتباعها (المبحث الثاني).

Γē Ç̄ ē Ç̄ ē H̄ Δ³ / Σ Ç̄ h Γ Δ Ū : A X ē Ī κ Ç̄ ē

إذا كان نظام الدمج الضريبي موجه أساسا لتطبيقه على مجتمعات الشركات دون غيرها من الهياكل الأخرى، فهو بذلك يوفر لهذه المجتمعات المستفيدة منه، مزايا خاصة، تتعلق بإمكانية تجميع الأرباح، وفضلا عن ذلك، وإذا كان هذا النظام يقدم ضمانات قانونية تساعد على تفادي إشكالية الازدواج الضريبي، الذي تعاني منه المجتمعات عموما؛ فإن التساؤل الرئيسي يتعلق أساسا بالمعايير والشروط الواجب توافرها في الشركات التي تنتمي للمجمع لأجل الاستفادة من نظام الدمج الضريبي؟.

قبل الإجابة على هذا التساؤل، يمكن القول بأن المشرع الجزائري، أرسى معايير محددة بشكل مرن، يسهل على المجمع من خلالها تصنيف أعضائه التي يمكنها أن تخضع إلى هذا النظام الخاص وبالتالي تكريس سياسة جبائية إجمالية، وعلاوة على ذلك، فإن الشروط التي أرساها المشرع تستجيب لخصوصيات هذا النظام الذي تخضع له الشركات باعتبارها شركة مستقلة قانونا من جهة، وباعتبارها من جهة أخرى جزء لا يتجزأ من مجموعة جبائية واحدة .

يقوم النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات على أساس تحقيق اقتصاد ضريبي للشركات ناتج من الموازنة الفورية لنتائجها الإيجابية والسلبية. (1)

يتعين للاستفادة من هذا النظام أن تستوفي الشركات شروطا عامة (المطلب الأول) وشروطا خاصة، بصفتها شركة أم أو شركة تابعة (المطلب الثاني).

المطلب الثاني: شروط الاستفادة من النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات

يفرض المشرع الجزائري جملة من الشروط يتعين على الشركات استكمالها بشكل مسبق لأجل تطبيق نظام الدمج الضريبي عليها، مما يؤدي إلى القول بأهمية المعايير التي يتوقف عليها تطبيق هذا النظام، فهي على الأقل الوسيلة التي يتم من خلالها ضبط وتحديد مجال استعماله.

تظهر هذه الشروط من خلال نص المادة 138 مكرر (2) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري، والتي صدر بشأنها عقب ذلك تعليمة إدارية صادرة عن المديرية العامة للضرائب تحمل رقم 07 مؤرخة في 13/04/1997، تُبين من خلالها الإدارة الجبائية وبشكل مفصل الشروط الواجب توافرها لتطبيق نظام الدمج الضريبي (3).

باستقراء النص يظهر أن هناك شروط عامة تطبق على جميع الشركات تخضع لمعايير قانونية (الفرع الأول) ويضاف إلى ذلك أنه ينبغي على الرغم من عدم الإشارة إلى ذلك صراحة بموجب النص السابق ذكره مراعاة معايير أخرى محاسبية (الفرع الثاني).

المطلب الثالث: شروط الدمج الضريبي

بغرض تطبيق النظام الخاص بمجمع الشركات، أوجب المشرع الخضوع لشروط ذو طبيعة قانونية، وذلك بغرض تسهيل استعمال آلية تتعلق بالخضوع الضريبي للمجمعات، وهو المتعلق بضرورة الخضوع إلى معيار شكل الشركة. بحيث تنص الفقرة الثانية من المادة 138 مكرر على أنه "لتطبيق الأحكام أعلاه، تجمع الشركات يعني به كل كيان اقتصادي مكون من شركتين أو أكثر ذات أسهم، مستقلة قانونا، تدعى الواحدة منها "الشركة الأم" تحكم الأخرى المسماة "الأعضاء" تحت تبعيتها...".

1 - LEFEBVRE (Francis) : L'intégration fiscale, 4ème édition, Paris 1994, N° 20, P 15.

2- انظر المادة 138 مكرر المحدثه بموجب المادة 14 من قانون المالية لسنة 1997.

3- التعليمية الإدارية رقم 07 الصادرة عن وزارة المالية - المديرية العامة للضرائب في 13/04/1997. MF/DGI/DLF/LF/97، بعنوان النظام الجبائي لمجمعات الشركات.

يضاف إلى ذلك أن الفقرة الأولى من نص المادة 138 مكرر تقرر جملة من الاستثناءات المتعلقة بقابلية الخضوع لنظام مجمع الشركات، ويتعلق الأمر على وجه الخصوص بالشركات البتروولية، والشركات التي تنظم علاقاتها بقوانين أخرى إلى جانب القانون التجاري.

على هذا الأساس يمكن القول بأن المعيار القانوني الذي كرسه المشرع، يتعلق بشكل الشركة من جهة أولى، وبطبيعة نشاطها من جهة أخرى والقانون الذي يحكم تسييرها من جهة ثالثة.

أولاً: شكل الشركة

يلاحظ أن المشرع الجزائري يعتبر الشركات المساهمة وحدها المؤهلة للخضوع للنظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات، وذلك بدليل أنه يكرس مفهوما للمجمع الجبائي مفاده أنه كيان اقتصادي مكون من شركتين أو أكثر ذات أسهم مستقلة قانوناً.⁽¹⁾

يعني ذلك، أن النص التشريعي يستثني بشكل صريح جميع أشكال الشركات التجارية الأخرى المعروفة في القانون التجاري.

لا يمكن إذن بحسب النص القانوني، للشركة سواء كانت تابعة أو شركة أمّا أن تستفيد من تطبيق النظام الجبائي الخاص بمجمعات الشركات إذا كانت تمارس نشاطها تحت شكل شركة أشخاص كشركة التضامن مثلاً،⁽²⁾ أو شكل شركة التوصية البسيطة.⁽³⁾ فضلاً عن ذلك، لا يمكن الاستفادة من نظام الدمج الضريبي إذا كانت الشركة تمارس نشاطها في إطار شركة أموال، بخلاف شكل شركة الأسهم، كأن تكون شركة توصية بالأسهم، مثلاً.

-
- 1- المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
 - 2- انظر كذلك: التعليم رقم 07 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب في 13/04/1997 السابق ذكرها المتعلقة بالنظام الجبائي لمجمع الشركات.
 - 3- تعتبر شركة التضامن النموذج الأقوى لشركات الأشخاص، لأنها قائمة أساساً على الاعتبار الشخصي للشركاء، بدليل بقاءهم مسؤولين بالتضامن فيما بينهم عن ديون الشركة. راجع: المواد 551 إلى 563 من القانون التجاري.
 - 4- راجع حول موضوع أشكال الشركات. د. رفعت فخري، د. رضا السيد عبد الحميد، د. ناجي عبد المؤمن: القانون التجاري، القاهرة، مصر، 2003، ص 268 وما يليها.
 - 5- د. عبد الحميد الشواربي: الشركات التجارية، الطبعة الثانية، منشأة المعارف الإسكندرية، مصر، 1988، ص 59 وما يليها.
 - 6- راجع المواد 563 مكرر إلى 563 مكرر 10 من القانون التجاري المعدل بالمرسوم التشريعي رقم 93-08. المؤرخ في 25/04/1993. مع الملاحظة أن المشرع الجزائري يهتم كثيراً بمصطلح السهم للتحليل على الحصة في الشركة ذات المسؤولية المحدودة.

من جهة أخرى، ينبغي أن تتمتع الشركة بالشخصية القانونية المستقلة⁽¹⁾، بحسب ما ورد في النص وهو ما يعني أن جميع أشكال الشركات التي لا تتمتع بالشخصية المعنوية، كشركات المحاصة⁽²⁾، أو الشركة المنشأة من الواقع، أو غيرها، لا يمكنها أن تستفيد هي الأخرى من تطبيق نظام الدمج الضريبي عليها.

بناءً على ما تقدم، فإن المشرع الجزائري يكون قد حصر مجال تطبيق النظام الجبائي الخاص بمجمعات الشركات في شكل وحيد وهو شكل الشركة ذات الأسهم. ويستوي أن تكون أسهم الشركة مسعرة بالبورصة⁽³⁾ أو لا، غير أن التساؤل المطروح حول هذه المسألة، يتعلق بغاية المشرع من ذلك؟.

يبدو أنه لا يوجد مبرر واضح وجلي، يجعل المشرع يشترط بصفة حصرية ضرورة أن يكون شكل الشركات التي تنتمي إلى الجمع الجبائي، بما فيها الشركة الأم، شركات ذات أسهم. لاسيما وأن التعليلة الإدارية الصادرة عن الإدارة العامة للضرائب السابق ذكرها⁽⁴⁾ تكتفي بإدراج هذا الشرط ضمن شروط الخضوع للنظام بقولها "وحدها شركات المساهمة مؤهلة للخضوع لنظام مجمع الشركات، وعليه تستثنى الشركات المنظمة تحت شكل آخر مثل الشركة ذات المسؤولية المحدودة وشركات التضامن وغيرها...". وعليه، فإن إقصاء باقي أنماط الشركات الأخرى لا نجد له مبرراً خصوصاً وأن مجموعات الشركات عادة ما تضم أعضاء تمثل في شركات منظمة تحت أشكال مختلفة، إذ من الجائز والمألوف أن تكون الشركة التابعة شركة ذات أسهم أو شركة ذات مسؤولية محدودة أو غيرها. إذ لا فرق في ذلك طالما أن الشركة تبقى محتفظة بشخصيتها القانونية المستقلة، كما أنه من الجائز أن تكون الشركة الأم عبارة عن شركة أشخاص لا شركة أموال بل دليل أن الواقع يعرف وجود وانتشار عدة مجموعات ذات طابع شخصي وعائلي.⁽⁵⁾

قد يعني لنا ذلك، أنه يجب التمييز بين نظرية مجمع الشركات من الناحية القانونية عنه من الناحية الجبائية، فإذا كان مجمع الشركات من الناحية القانونية، يعني تجمع عدة شركات، أيا كان نوعها وشكلها القانوني⁽⁶⁾، وخضوعها لإدارة وسيطرة شركة معينة يطلق على تسميتها بالشركة الأم، وذلك بفضل استحواد

1- نص المادة 549 من القانون التجاري. أنظر كذلك:

- د. سعيد يوسف البستاني: قانون الأعمال والشركات، الطبعة الثانية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2008، ص 280 وما يليها.

2- نظم المشرع الجزائري هذا النوع من الشركات فيه بالمواد من 795 مكرر 1 إلى 795 مكرر 5 من القانون التجاري.

- رايح بن زارع: شركة المحاصة - رسالة ماجستير جامعة عنابة 2000 - ص 84 وما يليها.

3- أنظر المرسوم التشريعي رقم 93-10 المؤرخ في 23/05/1993 المتعلق ببورصة القيم المنقولة، المعدل والمتمم بالأمر رقم 96-10 المؤرخ في 10/01/1996 والقانون رقم 03-04 المؤرخ في 17/02/2003.

4- التعليلة الإدارية رقم 07 المؤرخة في 13/04/1997 الخاصة بالنظام الجبائي لمجمعات الشركات السابق ذكرها.

5- PARIENTE (M) : op cit, N° 11, P 05.

- GUYON (Y) : op cit, N° 588.

6- HANNOUN (Charly) : Le droit et les groups de sociétés, thèse doctorat en droit, Paris Nanterre, 1988, L.G.D.J, 1991, N° 24, P 16.

هذه الأخيرة على جزء من رأسها ولو بشكل غير مباشر، فإن الجمع الجبائي يعني على خلاف هذا التصور والمفهوم، تجمع شركتين أو أكثر على أن تسمى الأولى شركة أم وهي بالضرورة شركة ذات أسهم تسيطر على باقي الشركات الأخرى بامتلاكها مباشرة 90% أو أكثر من رأس مال هذه الأخيرة التي يجب أن تكون هي الأخرى بالضرورة شركات ذات أسهم.⁽¹⁾

هل يتعين القول بأن المشرع الجزائري من واقع إملائه لهذا الشرط المتعلق بشكل الشركة، إنما يهدف من خلال ذلك إلى توجيه تطبيق نظام الدمج الضريبي فقط على المجمعات التي تخضع أساسا للشركات الأعضاء فيها إلى نظام فرض الضريبة على أرباح الشركات وبشكل مسبق قبل تطبيق نظام الدمج الجبائي عليها؟
الواقع أنه لا يوجد في التشريع الضريبي الجزائري ما يدل صراحة على ذلك. بل ولا يبدو أن غاية المشرع الجزائري من حصره مجال تطبيق نظام الدمج الضريبي في الشركات ذات الأسهم هو خضوع هذه الأخيرة للضريبة على أرباح الشركات، لأنها أساسا مستثناة من تطبيق هذا النظام عليها إلا إذا اختارت ذلك صراحة ووفقا للأوضاع الشكلية المقررة قانونا.⁽²⁾

الجدير بالذكر أن التعلية الإدارية الصادرة عن المديرية العامة للضرائب في 13/04/1997، تشير إلى ضرورة تقديم كل الشركات التابعة للمجمع مراسلة تتضمن قبولها الخضوع لنظام الميزانية الموحدة، وترسل إلى مفتشيات الضرائب المختصة إقليميا أين تسلم شهادة سالبة للخضوع للضريبة على أرباح الشركات.

وعلى خلاف موقف المشرع الجزائري الذي يكتنفه الغموض، قرر المشرع الفرنسي صراحة وجوب خضوع الشركات التابعة للمجمع إلى نظام الضريبة على أرباح الشركات وذلك حتى يمكن لها الاستفادة من النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات⁽³⁾، كما أن الفقه الجبائي الفرنسي⁽⁴⁾ يؤكد إضافة إلى النص التشريعي على أنه يتعين عدم التمييز بحسب ما إذا كانت الشركة خاضعة لنظام الضريبة على أرباح الشركات إما بقوة القانون أو باختيارها. وعليه، يمكن القول بأن المشرع الفرنسي -عكس ما ذهب إليه المشرع الجزائري- يكون قد اعتمد معيارا واضحا، وهو معيار خضوع الشركات إلى نظام الضريبة على الأرباح، مهما كان شكلها، وهو

1- وهو المفهوم الذي أورده نص المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- أنظر التعلية الإدارية رقم 07 المؤرخة في 13/04/1997 السابق ذكرها.

2- تنص المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة على جملة من الالتزامات التي يتعين على الشركات احترامها، أهمها اكتتاب تصريح قبل 04/1 من كل سنة لدى مفتش الضرائب المباشرة ... وتنص المادة 138 على أنه في حالة اختيار شركات المساهمة لنظام الضريبة على أرباح الشركات يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه بالمادة 151.

3- انظر المادة A 223 من قانون العام الضريبي الفرنسي.

4 - OUDENOT (Ph) : Fiscalité approfondie des sociétés Litec édition, Paris, 2001, N° 1140.

- Instruction Administrative du 09/05/1988, B.O.D.G.I., 4H-9-88.

ما يعني أن المشرع الفرنسي، لا يقصد فحسب الشركات ذات الأسهم⁽¹⁾ باعتبارها شركات أموال، وإنما يشمل الحكم على السواء الشركات ذات الطابع المدني التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا، المشار إليها في القانون الضريبي الفرنسي⁽²⁾، وكذا الشركات ذات المسؤولية المحدودة، وشركات التضامن، والتوصية البسيطة وغيرها.⁽³⁾

ذهبت الإدارة الجبائية الفرنسية في هذا المجال -على عكس الإدارة الجبائية الجزائرية- إلى تشكيل قائمة مفصلة بأشكال المؤسسات التي تقبل الاستفادة من نظام الدمج الضريبي، واتجهت بشكل عام إلى قبول كل الأشخاص المعنوية التي ينبىء مجموع نتائج نشاطها إلى الخضوع إلى نظام الضريبة على أرباح الشركات⁽⁴⁾، وبهذه الكيفية فإن النظام يسمح بوجود مجموعات مشكلة ليس فقط بأشكال الشركات، وإنما قد تتضمن مثلا جمعيات ذات هدف تحقيق الربح، والتي يكون تنظيمها وتسييرها مشابها لتلك المتعلقة بالمؤسسات التجارية.⁽⁵⁾

وفضلا عن ذلك كله، لجأ المشرع الفرنسي إلى تمديد مجال تطبيق النظام على الشركات التعاونية التي تعمل على تقسيم كل أو جزء من أرباحها بين أعضائها تماشيا مع العمليات المنجزة معهم. وتخفص هذه المبالغ من نتائجها الجبائية.⁽⁶⁾

يمكن مما سبق أن نستنتج بأن موقف المشرع الجزائري يختلف من حيث معيار تطبيق نظام الدمج الجبائي عما ذهب إليه المشرع الفرنسي، فإذا كان هذا الأخير يعتمد على معيار خضوع الشركات التابعة للمجمع إلى نظام الضريبة على أرباح الشركات مهما كان شكلها، فإن المشرع الجزائري يكتفي بحصر تطبيق النظام على الشركات ذات الأسهم دون غيرها ومن دون توضيحات ومبررات كافية ومقبولة.

يتعين وفق التشريع الفرنسي أن تكون الشركات، مهما كان شكلها، متمتعة بالشخصية المعنوية بطريقة تسمح لها بتملك حقوق داخل شركة تابعة⁽⁷⁾، وعليه، فإن الشركة الجديدة لا يمكنها أن تكون جزءا

1 - CHARLOT (N) : La fiscalité des groups de sociétés – thèse de doctorat- AIX en provence, 1995, P 327.

2- المواد 34 و35 من القانون الضريبي العام الفرنسي.

- GASTINEAU (Pierre) : Intégration fiscale (généralités) : Fiscal impôts direct traité, ED du Jurisclasseur 2003, FASC 1135, N° 21.

3- انظر المادة 206-2 من القانون الضريبي العام الفرنسي.

انظر كذلك:

- CHARLOT (N) : op cit, P 327.

- MORGENSTERN (Patrick) : L'intégration fiscale, 8ème édition collection pratiques d'experts, P 61.

- GASTINEAU (Pierre) : intégration fiscale (généralités), précité N° 21.

- GASTINEAU (Pierre) : Intégration fiscale, Edition du Jurisclasseur 2003, FASC 1135, N° 16 et suiv.

4 - CHARLOT (N) : op cit, P 327 et suiv.

- Instruction Administrative du 09/05/1988, précitée.

5 - GASTINEAU (Pierre) : intégration fiscale (généralités), précité N° 16.

6- انظر المادة 99 من القانون رقم 91-1322 المؤرخ في 1991/12/30 المتضمن قانون المالية الفرنسي لسنة 1991.

انظر كذلك: التعليمات الإدارية الفرنسية المؤرخة في 1992/07/23.

- Instruction Administrative du 23/07/1992, B.O.D.G.I, 4H-10-92, 116 à 130.

- MORGERSTERN (P) : op cit, P 62.

7 - GASTINEAU (Pierre) : Intégration fiscale (généralités) : Précité N° 21.

من مجمع إلا إذا تم قيدها في السجل التجاري⁽¹⁾ وذلك قبل التاريخ المشترك لافتتاح نشاطات شركات المجمع⁽²⁾، وبالمفهوم المخالف، فإنه يتعين أيضا على الشركات التابعة أن تتمتع بالشخصية المعنوية المستقلة وبرأسمال خاص بها بشكل يسمح للشركة الأم من تملك نسبة من أسهم أو حصص رأس المال.

يظهر الاختلاف بين موقف المشرع الجزائري والفرنسي فيما يتعلق بالأشخاص التي يمكنها أن تكون عضوا في مجمع جبائي، في أن المشرع الفرنسي ومن واقع إمكانية تأسيس مجمع عن طريق أشخاص معنوية أخرى غير الشركات يوسع دائرة الإشكال إلى باقي الأشخاص المعنوية، ولاسيما الجمعيات⁽³⁾ التي يشترط وجوب تمتعها أيضا بالشخصية المعنوية مثلها مثل الشركات ولأجل نفس الأغراض، وعليه فإن الجمعية التي لم يتم التصريح بها قانونا، لا يمكنها أن تكون جزءا من المجمع، أما إذا كان مصرحا بها، وكانت قد حققت أرباحا من نشاطها يؤدي إلى خضوعها للضريبة على أرباح الشركات، فإنه يمكنها أن تكون الشركة الأم دون أن يسمح لها بأن تكون شركة تابعة، انطلاقا من واقعة أنها لا تملك رأس مال اجتماعي، وبالتالي فإن شرط تبعية 95% من رأسمالها للشركة الأم لا يمكن التذليل عليه ومراقبته عمليا.⁽⁴⁾

يختلف أيضا موقف المشرع الجزائري عن نظيره الفرنسي فيما يتعلق بطبيعة النشاط الذي تمارسه شركات المجمع.

ثانيا: طبيعة نشاط الشركة

ورد ضمن مقتضيات المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة، أنه "يمكن لتجمعات الشركات مثلما هي محددة في صلب هذه المادة أن تختار الخضوع لنظام الميزانية الموحدة باستثناء الشركات البترولية...". وبناءً عليه، فإن المشرع الجزائري، يكون بذلك قد استثنى من نظام المجمع الجبائي، الشركات البترولية، ويقصد بها، كل الشركات التي تنشط في ميدان استغلال أو تحويل أو تجارة أو نقل المحروقات ومشتقاتها⁽⁵⁾ مثل مجمع سوناطراك ونفطال وبقية الشركات التي تعمل في ميدان البترول ومشتقاته بالجزائر.

1- وهو ما ينص عليه المشرع التجاري الجزائري بالمادة 459 من القانون التجاري التي تقضي بأنه لا تكتسب الشركة الشخصية المعنوية إلا من تاريخ قيدها بالسجل التجاري.

2 - Document administratif D.G.I. 4H-6612, 14, 12/07/1997.

3 - Document administratif D.G.I. 4H-6611-5, 12/07/1997.

4 - GASTINEAU (Pierre) : Intégration fiscale (généralités) : Précité N° 21.

5- التعلية الإدارية رقم 97/07 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب الصادرة في 13/04/1997، السابق ذكرها.

- أنظر القانون رقم 26-14 المؤرخ في 19/08/1986 المتعلق بأعمال التنقيب والبحث عن المحروقات واستغلالها ونقلها بالأنابيب المعدل والمتمم ولاسيما المواد 39، 46، 55 منه.

يطرح التساؤل عن هدف المشرع الجزائري من التركيز على إقصاء الشركات التي تمارس نشاطا بتروليا دون سواها من باقي الشركات التي تمارس أنشطة أخرى؟.

يبدو أن المشرع يولي اهتماما خاصا بهذه الشركات كونها تنشط في قطاعات حيوية للبلاد، وبالتالي، أفرد لها المشرع نظاما جبائيا خاصا بها، كما أن هذه النشاطات تعتبر العمود الفقري للاقتصاد الجزائري، وهي تشكل الأغلبية الساحقة من صادرات الجزائر نحو الخارج. كما أن عائدات البترول تعتبر أهم مورد للضرائب وللخزينة العمومية في الجزائر⁽¹⁾.

يعتبر إذن قطاع النشاط البترولي ومشتقاته والخدمات المتصلة به، من القطاعات الحيوية في البلاد⁽²⁾، لأنه يحقق أعلى نسبة من مداخيل الدولة. فضلا عن كون النفط يعتبر في أيامنا هذه المادة الأولى المولدة للطاقة، وبالتالي يزداد اعتماد العالم عليه، ليس باعتباره سلعة استهلاكية وسيطة، وإنما يفوق جميع السلع الأخرى، وهذا ما أدى إلى تطور تجارة النفط الدولية، بحيث بلغت حجما هائلا بالنسبة لمجمل التجارة العالمية⁽³⁾.

1 - <http://www.Lematin. DZ. Net/ News/>. « grâce à l'or noir, Alger engrange des recettes fiscales colossables. ART publié le 20/02/2008.

حيث ورد في هذا التقرير ملخص تصريح المدير العام لمديرية كبريات الشركات: السيد/ جيلالي قويدر، والتي مفادها أن أكثر من 27 مليار أور و من المداخيل حصلت عليها خزينة الضرائب الجزائرية سنة 2007 بفضل عائدات البترول، وه و ما يعادل مبلغ 2711,84 مليار دينار جزائري وه و ما يفوق التوقعات المدرجة عند ضبط قانون المالية لسنة 2007 والذي توقع مداخيل ضريبية بترولية بقيمة 973 مليار دينار أي ما يعادل 10 مليار أور و تقريبا. - أنظر كذلك:

- Statistiques des recettes de l'année 2005, publié à Elwatan le 12/09/2005.
- Recettes hydrocarbures : 1570,7 MDS DA soit une augmentation de 16,3%.
- Recettes hors hydrocarbures : 649 MDS DA soit une augmentation de 5,3%.
- Recettes budjutaires totales : 2226,6 MDS DA soit une augmentation de 13,2%.
- Recettes fiscale : 70,5 MDS DA soit en diminution sensiblement pour la deuxième année consécutive.
- Dépenses budjutaires totales : 1832,5 MDS DA soit une augmentation de 14,1%.

2 - SAHAR (Lyes): L'Algérie veut devenir un opérateur énergétique international : Rapport publié à Elwatan. Economie. Sur la 4ème semaine de l'énergie a eu lieu à Alger à L'hôtel Hilton durant la période du 15 au 19 Novembre sous le thème : "Le nouveau monde de l'énergie des défis mais aussi des opportunités". N° 174 du 24 au 30/11/2008.

<http://www. Algérie DZ.com// Article 170 25. Html>.

« Les recettes fiscales de l'Algérie en baisse de premier trimestre », Synthèse de Samir, Algérie.DZ.Com, D'après APS le 11/05/2009

إذ ورد في هذا المقال، بأن المداخيل الجبائية التي تم تحصيلها في الجزائر خلال الثلاثي الأول من سنة 2009، وصلت إلى 977,4 مليار دينار، مقابل 1203,2 مليار دينار خلال نفس الفترة من سنة 2008، وبالتالي تقدر نسبة الفرق بين الفترتين بـ 19% بحسب ما تفيد به المديرية العامة للضرائب، ويفسر هذا التراجع في المداخيل إلى تخفيض المداخيل الجبائية البترولية انطلاقا من خفض سعر بيع البترول عالميا.

3- د. غسان رباح: الوجيز في العقد التجاري الدولي (نموذج العقد النفطي)، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، 2008، بيروت لبنان، ص 11.

لم تورد التعليمات الإدارية الصادرة في 13/04/1997 عن المديرية العامة للضرائب مبررات إقصاء الشركات البترولية من النظام الضريبي الخاص بمجمع الشركات، غير أنه ومع ذلك يمكن القول، أن هذا النوع من الشركات تحكمه قوانين خاصة، وعقود شراكة وامتياز، ولعل ذلك هو السبب في إقصاءها من جانب المشرع الجزائري، حتى لا تطبق عليها امتيازات مزدوجة.

الملفت للانتباه، أن المشرع الجزائري، أصدر مرسوما تنفيذيا⁽¹⁾ يحمل رقم 02-303 يحدد وينظم صلاحيات المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، إذ نص على إنشاء مديرية كبيريات الشركات، وتختص هذه الأخيرة بالمراقبة والمعالجة الجبائية لمجمعات الشركات المشكلة بقوة القانون أو فعليا، ومن بينها الشركات البترولية.⁽²⁾

بالمقابل، لم ينص المشرع الفرنسي على أي شرط يتعلق بطبيعة نشاط الشخص المعنوي العضو بالمجمع، فهذا الأخير يمكن أن يمارس أي نشاط مهما كان، فالعبرة وفقا للتشريع الفرنسي، ليست بطبيعة النشاط وإنما بنمط الخضوع الضريبي للنتائج المتحصل عليها⁽³⁾، وعليه، فإنه يمكن أن يستجيب النشاط الاجتماعي للشركة إلى العائدات العقارية أو الأرباح الصناعية التجارية، أو الأرباح غير التجارية، أو أرباح فلاحية، كما يمكن للشركة أن تكون عبارة عن قابضة بأتم معنى الكلمة ولا تمارس سوى مهام تسيير أسهم المشاركة في رأس المال.⁽⁴⁾

علاوة على ما تقدم، يستثني المشرع الجزائري من مجال تطبيق النظام الضريبي الخاص بالمجمعات، الشركات التي تنظم علاقاتها بقوانين أخرى إلى جانب القانون التجاري.

ثالثا: القانون الذي يحكم تسيير الشركة

تنص المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة على أن "الشروع في الأشغال للعلاقات بين الشركات الأعضاء في التجمع في المفهوم الجبائي يجب أن يكون مسيرا أساسا بأحكام القانون التجاري".

1- المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 28/09/2002 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23/02/1991 المعدل والمتمم والمحدد لتنظيم وصلاحيات المصالح الخارجية للإدارة الجبائية.

انظر كذلك: التعليمات الإدارية رقم 01، المؤرخة في 05/03/2003، المتضمنة لتحديد كيفية تحويل الاختصاص إلى مديرية كبيريات الشركات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب.

2- أنظر المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري رقم 01-21 المؤرخ في 22/12/2002 المعدل والمتمم بقانون المالية لسنة 2003.

3 - GASTINEAU (Pierre) : La fiscalité des groupes de sociétés (L'intégration fiscale) : Op cit, N° 22, P 15.

4 - Idem.

- Réponse ministérielle. INSCHAUSE : JOAN.Q 26/12/1988, P 3854, N° 5167.

في النهاية، فإن شروط تطبيق النظام من الناحية القانونية، تتوقف على ضرورة اتخاذ الشركات المكونة للمجمع الجبائي لشكل شركة الأسهم دون سواها، وعلى ألا يتعلق نشاطها بالبتروك ومشتقاته، وألا تنظم نشاطاتها بقواعد أخرى خارج أحكام القانون التجاري. ويلاحظ في هذا الإطار أن المشرع الفرنسي على خلاف المشرع الجزائري، يرسى معايير أكثر سهولة ولا تطرح أية صعوبات في تطبيقها.

ينبغي الأخذ بالاعتبار فضلا عما سبق معيارا ذو طابع محاسبي.

ف T Ç e Ç e Ç H : Γ Ç H w e i d

تشكل المحاسبة الوسيلة الأساسية في متابعة العمليات المنجزة داخل مجتمعات الشركات⁽¹⁾، مما يمكن من مراقبة سير هذه العمليات وعليه كان من المفروض أن تملّي الهيئات العمومية في الجزائر أحكام وقواعد تتعلق بهذه المسألة وذلك بغرض خلق تجانس بين القواعد المحاسبية والجبائية.

وفي غياب ذلك، وبالرجوع للقواعد الضريبية العامة، ينص قانون الضرائب المباشرة⁽²⁾ على أن الضريبة "تستحق سنويا على الأرباح المحققة خلال السنة المنصرمة أو أثناء مدة اثني عشر شهرا التي استعملت النتائج المحققة فيها لإعداد آخر حصيلة عندما لا تتزامن هذه المدة مع السنة المدنية".

بحيث اعترف المدير العام للضرائب في تدخله في الملتقى الدولي حول المنازعات الجبائية المنظمة من قبل مجلس الدولة بالتعاون مع وزارة المالية والذي انعقد بمقر إقامة القضاة بالجزائر في 24 و 25 جوان 2006 بأن الإدارة الجبائية تواجه صعوبات تتعلق بالمعلومات الخاصة بالمكلفين بالضريبة، سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين، ولأجل التخفيف من هذه الوضعية فقد تم وضع استراتيجية جبائية للتحصيل، كما تم تسطير برنامج عمل (2005-2009) بغرض تحديث هيكلية الإدارة الضريبية وعصرنتها، ومن أهمها استحداث مديرية كبيرات الشركات التي بدأ العمل بها فعلا وتتعلق بالمكلفين من العيار الثقيل، وهي تضمن 3160 شركة جزائرية وأجنبية وتمثل نسبة 70% من المداخيل الجبائية للدولة، ورقم أعمال هذه المؤسسات يفوق 100 مليون دينار.

1 - CHARLOT (N) : op cit, N° 333.

- FESSI (Mohamed) : Le nouveau système comptable, El Watan économie du 14 au 20 juillet 2008.

- إبراهيم الأعمش: أسس المحاسبة العامة، د.م.ج، الجزائر، 1991، ص 05.

2- انظر المادة 139 من قانون الضرائب المباشرة.

- أنظر كذلك: أ. إبراهيم المنجي: التعليق على نصوص قانون الضريبة الموحدة، الطبعة الأولى، منشأة المعارف الإسكندرية، مصر، 1998، ص 50.

= وتطبيقا لمبدأ سنوية الضريبة قضت محكمة النقض المصرية بأن "الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية تفرض على الأرباح الناتجة من مجموع العمليات التي تكون المنشأة قد باشرت خلال سنة كاملة، وفي نهاية السنة لا على ربح كل عملية فور مباشرتها وبمجرد تولدها. فإذا كانت هذه العمليات مما يستلزم تنفيذها عدة سنوات، فإن الجزء الذي يتم فيها كل سنة تخضع نتيجته للضريبة إذا كان ربحا وليس من الضروري أن يكون هذا الربح قد قبض فعلا". نقض مصري في 17/04/1974، الطعن رقم 276 لسنة 37 قضائية.

- كما قضت محكمة النقض المصرية أيضا: "من المقرر قانونا وعلى ما جرى به قضاء هذه المحكمة أن الضريبة تحدد سنويا على أساس مقدار الأرباح الصافية في خلال السنة السابقة أو فترة الاثني عشر شهرا التي اعتبرت نتيجتها أساسا لوضع آخر ميزانية ويكون تحديد وعاء الضريبة من واقع الأرباح الفعلية التي حققها الممول خلال سنة النزاع لا بطريق القياس على أرباح سنة سابقة لأن كل سنة مالية للمنشأة التي تخضع للضريبة تعتبر وحدة قائمة بذاتها ومستقلة عن غيرها، وإذا خالف الحكم المطعون فيه هذا النظر وجرى في قضائه

يتعلق الأمر إذن بتحديد تاريخ افتتاح وغلق النشاطات الاجتماعية، ومدتها المحددة باثني عشر شهرا وذلك طبقا لمبدأ سنوية الضريبة.⁽¹⁾

لأجل التمكن من تحديد نتائج المجمع دون تعقيدات محاسبية يتعين التقييد بضرورة أن تفتتح الشركات العضوة بالمجمع سنة نشاطها وتغلقه بنفس التاريخ، وذلك لمدة 12 شهرا، وهي قاعدة تستجيب لضرورات عملية.⁽²⁾

وعليه فإنه من المحبذ بالنسبة للإدارة الجبائية عدم تغيير تواريخ افتتاح وغلق نشاط الشركات التابعة للمجمع، لأن التعديل في هذه التواريخ خلال تطبيق نظام الدمج، سيؤدي بالطبيعة إلى تعقيد عملية التحصيل وصعوبة فرض الرقابة الجبائية، خاصة وأن أنماط فرض الرقابة على الشركات التابعة يمكن أن تختلف عن تلك المتعلقة بالشركة الأم⁽³⁾، يمكن إذن للإدارة الجبائية أن تنظر إلى تغيير تواريخ الأنشطة بشكل حذر، بل وتعتبرها وسيلة للتهرب ولتعقيد عمليات التحصيل والرقابة الجبائية.

بالمقابل، يفسح القانون المحاسبي حرية كبيرة للمؤسسات⁽⁴⁾، لأن نظام الميزانية الموحدة يسمح للمؤسسات التي تدخل ضمن مجال التوحيد بتوقيف حساباتها في تاريخ مختلف عن ذلك الذي تعتمد عليه الشركة التي تعمل على تجميع النتائج، وذلك بشرط بلورة وضعية وسيطة في الوقت الذي توجه فيه العمليات. ويفسر ذلك انطلاقا من الطابع التصريحي للضريبة الذي يستلزم إيداع تصريحات تسمح أساسا بتحديد الوعاء والنشاط المرآب.⁽⁵⁾

على المستوى العملي، ترتب القاعدة الجبائية عدة تعديلات في محاسبة الشركات، وعلى وجه الخصوص، وبالرغم من غياب الإلزام المحاسبي، ينتج عنها تجانس تواريخ غلق نشاط الشركات التابعة بنسبة أكثر من 90% من رأسمالها، وفضلا عن ذلك، فإن ميزة نظام الدمج الضريبي تجعل من الضروري عقلنة

على تقدير أرباح سنتي النزاع على غرار ما انعقد عليه الصلح بين الطاعنة والمطعون ضدهم في السنتين السابقتين فإنه يكون قد خالف القانون بما يوجب نقضه". نقض مصري في 1988/06/06، الطعن رقم 551 لسنة 51 قضائية.

1- أنظر المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991، المحدثه للمادة 139 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

GOUADIN (D): l'intégration fiscale des groupes de sociétés, paris, ED Masson, 1990, P 53.

2 - GASTINEAU (Pierre) : La fiscalité des groupes des sociétés (L'intégration fiscale), précitée , N° 42, P31.

3- إذ يطرح التساؤل فيما يتعلق بالرقابة الجبائية على الشركة التابعة حول السنوات التي يمكن أن تخضع لها هذه الأخيرة، وفي هذا

الإطار يمكن أن تكون موضوعا للرقابة في آن واحد على السنوات التي تسبق الدمج، والسنوات التي تتعلق بتطبيق الدمج، وسنوات

خروج التابعة من نظام الدمج المطبق على المجمع، لمزيد من التفاصيل انظر:

- FIDEL (Laurant) : Le contrôle fiscal des groupes ayant opté pour le régime de l'intégration fiscale, R.F.C 237, Sept 1992, P 90 et suiv.

4- أنظر القرار الصادر عن وزارة المالية المؤرخ في 23 /06 /1975، المتعلق بكيفيات تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة وكذا النظام المالي

المحاسبي الجديد (SCF) 2010-2011، راجع: حمود راجحي: النظام المالي والمحاسبي الجديد، منشورات نوميديا الجزائر.

- أنظر كذلك: المادة 139 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

5 - CHARLOT (N) : op cit, P 334.

التنظيم المحاسبي⁽¹⁾، بغرض الحصول وبشكل سريع ومسبق على المعلومات المتعلقة بالمجموعات التي يمكن أن تدخل في مجال تطبيق هذا النظام الجبائي، وعلى وجه الخصوص حول مدة وتاريخ غلق نشاطها الاجتماعي، وهذه المعطيات تتعلق بنتائج الاستغلال التقديرية لكل شركة. ولأن النظام لا ينص، بحسب الأصل، على استثناءات من قاعدة السنوية، حينما يتعين على الشركة التابعة تعديل تاريخ غلق نشاطها لأجل تطابقها وتوافقها مع تلك المتعلقة بباقي أعضاء المجمع، فإنها لا تستفيد من النظام إلا في السنة المقبلة، لأن النشاط التي أجرت خلاله التعديل لا يحتوي على اثني عشر شهرا.⁽²⁾ ومع ذلك اتجه المشرع الفرنسي⁽³⁾ إلى تعديل هذا الحكم بقبول سنة النشاط التي تقل عن اثني عشر شهرا كمدة النشاط الأول المتعلق بالفترة الجديدة للدمج الجبائي وهو ما يعبر عن مرونة التشريع الفرنسي الذي يتجه إلى تشجيع تكوين وتطوير المجمعات بالمفهوم الجبائي وتوافقه واستجابته للضرورات العملية، على عكس نظيره الجزائري الذي لا يورد أي نص بشأن ذلك إلى غاية اليوم مما يستدعي اللجوء إلى تطبيق القواعد العامة.

يذكر أن التشريع الجزائري ينص على أنه⁽⁴⁾ "إذا امتدت السنة المالية المحتمتمة في السنة المنصرمة إلى أكثر من اثني عشر شهرا تدفع الضريبة المستحقة حسب النتائج المحققة في تلك السنة المالية.

في حالة عدم إعداد أية حصيلة خلال سنة ما تؤسس الضريبة المستحقة بصدد السنة الموالية على الأرباح المحققة في الفترة المنصرمة ابتداء من نهاية آخر فترة فرضت فيها الضريبة، أو من بداية العمليات بالنسبة للمؤسسات الحديثة، إلى غاية 31 ديسمبر من السنة المعتمدة، ثم تخفض فيما بعد هذه الأرباح من نتائج الحصيلة التي تضمنتها.

عندما يتم إعداد حواصل متتالية في ظرف سنة واحدة، تجمع نتائج هذه الحواصل لتحديد وعاء الضريبة المستحقة بصدد السنة الموالية.

وتخضع الإمكانات المتاحة أمام المؤسسات لاختتام سنوات النشاط في تاريخ آخر غير 31 ديسمبر، طبقا لأحكام القرار الصادر عن وزارة المالية بتاريخ 23 يونيو سنة 1975 المتعلق بكيفيات تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة".

وعليه اتجهت الهيآت العمومية في فرنسا إلى التذليل من الصعوبات الناشئة عن تطبيق المعايير المحاسبية⁽⁵⁾، وذلك بالسماح للمجمع بتحديد مدة 12 شهرا للنشاط الأول الذي يدخل ضمن الفترة الجديدة

1 - PERIE (M) : "Réduction des délais d'arrêté des comptes, Apport de la méthode P.E.R.T", R.F.C, 1992, N° 240, P 82.

2 - Instruction administrative du 09/05/1988, B.O.D.G.I 4H-9-88, précitée.

3 - Article 12 de la loi N° 92-1376 du 30/12/1992, modifiant l'article 223A alinéa 5 du code général des impôts français.

4 - Instruction administrative du 12/02/1993, B.O.D.G.I 4H-5-93.

4- انظر المادة 139 ف 02 من قانون الضرائب المباشرة.

5 - Rapport N° 56 de M.ARTHUIS, J.O. Documents sénat, 1992-1993, P 74.

للمدج، وبالتالي تعديل، تاريخ غلق نشاط الشركات الأعضاء ⁽¹⁾. ويمكن القول بأن التعديلات التي أقرها المشرع الفرنسي حول هذا المجال، من شأنها أن تؤدي إلى قبول نظام دمج ضريبي يخضع للقواعد العامة، بالرغم من إرادة المشرع في استنباط نظام خاص لا يطبق سوى على مجتمعات الشركات.

يتعين على المشرع الجزائري أن يجتهد من أجل استنباط أحكام مثلما ذهب إليه التشريع الفرنسي، لأنه من المهم جدا، استصدار أحكام خاصة، تتعلق بما إذا كان بالإمكان تباين تواريخ بداية وغلق النشاط لكل شركة تابعة للمجموع من عدمه وما إذا كان ذلك من شأنه أن يؤثر على عملية مراقبة تطبيق النظام الجبائي المتعلق بمجموع الشركات.

ينبغي إذن على المشرع الجزائري ألا يكتفي بالنصوص الواردة في القانون المحاسبي أو الأحكام الواردة بنص المادة 139 من قانون الضرائب المباشرة فحسب وإنما يتعين عليه تدارك النقص في التشريع المتعلق بهذه المسألة.

يبدو أن سبب عدم إدراج المشرع الجزائري لأحكام خاصة تعدل من القاعدة العامة التي تتعلق بسنوية النشاط وتاريخ افتتاحه وغلقه يكمن بالدرجة الأولى في غياب وجود تطبيقات عملية واسعة النطاق في الجزائر للنظام الجبائي الخاص بالمجمعات.

إن غياب الممارسة الميدانية الهامة لهذه المسألة هي التي تفسر عدم تدخل الإدارة العامة للضرائب من أجل سن تعليمات إدارية خاصة بهذا الموضوع.

يتضمن القانون الجزائري شروطا أخرى خاصة بالشركات الأم أو بالشركات التابعة لها، لأجل جواز تطبيق نظام الدمج الضريبي، علاوة على الشروط العامة التي سبق ذكرها.

وهو ما سوف نتناوله في المطلب الموالي.

ΓEÇL eΓŪHÇG Δ³XqñHhUçH èf ΛŪ: ΓÇHGIÉÇ

يكرس القانون الضريبي حكما أساسيا يتعلق بتملك الشركة الأم وبشكل مباشر لنسبة لا تقل عن 90% من رأس مال الشركة التابعة لها ⁽²⁾.

1 - Art 12 de la loi N° 92-1376 du 30/12/1992, Modifiant l'article 223A Alinée 5 du CGI Français précité.

- L'Instruction administrative du 12/02/1993, B.O.D.G.I 4H-5-93, précitée.

2- انظر المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

OXè H ō ū Ç H Ç H e f A ū H : A X e W e l d

يبرز نص المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة جملة من الشروط التي تتعلق بالشركة رأس المجمع، إذ ينبغي، بحسب النص، أن تأخذ هذه الأخيرة شكل الشركة ذات الأسهم، وهو ما يعني - كما سبق الذكر - خضوعها للضريبة وفق شروط القانون العام، من جهة، وخضوعها علاوة على ذلك إلى نظام حقيقي للضرائب⁽¹⁾ من جهة أخرى. وعلاوة على ما تقدم، تشترط المادة 138 مكرر السالف ذكرها، عدم جواز تملك رأس المال الاجتماعي للشركة الأم، لا بطريقة مباشرة ولا بطريقة غير مباشرة، كلياً أو جزئياً من طرف الشركات الأعضاء إذ ينجم عن المساهمات المتداخلة والمتشابكة، عدم قابلية الخضوع للنظام الجبائي لمجمعات الشركات.⁽²⁾

يعني ذلك أن امتلاك رأس مال اجتماعي في الشروط السابقة يمنح للشركة صفة العضوية، وهذا مجردها من أهلية الخضوع للنظام الجبائي لمجمع الشركات بصفة شركة أم.⁽³⁾

يضاف إلى ما تقدم، أن المشرع الجزائري يفرض على الشركة رأس المجمع، تملك نسبة 90% من رأس مال الشركات التابعة لها، بطريقة مباشرة، وهو ما يعني أن الامتلاك غير المباشر لرأس المال بواسطة شركات أخرى، لا يؤهل للخضوع للنظام الجبائي الخاص، ولا يمنح للشركة التابعة صفة العضوية حتى وإن اعتبرت تابعة بمفهوم القانون التجاري.⁽⁴⁾

وعليه نتناول تحليل هذين الشرطين تباعاً كما يلي:

1 - OUDENOT (Ph) : Fiscalité Approfondie des sociétés, Op cit, N° 1140 et suiv.

2- انظر نص المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة، المحدث بموجب قانون المالية لسنة 1997.
- انظر كذلك: التعليمات الإدارية الصادرة عن المديرية العامة للضرائب رقم 07 بتاريخ 13/04/1997 الخاصة بالنظام الجبائي بمجمع الشركات السابق ذكرها.

- انظر كذلك: خلاصي رضا: النظام الجبائي الجزائري الحديث، مرجع سابق، ص 182.
3- التعليمات الإدارية رقم 07 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب في 13/04/1997 السابق ذكرها، ويلاحظ أن هناك عدة محاولات لتحديد مفاهيم المصطلحات بدقة حول هذا الموضوع، إذ تنجته التشريعات الفرنسية، والإدارة الجبائية، وكذا جانب كبير من الفقه والممارسين المختصين إلى استعمال مصطلح "الشركة الأم والشركات التابعة" لأجل تعيين الشركات الخاضعة لنظام الدمج الضريبي، وهو ما قد يؤدي إلى خلط كبير في تطبيق هذا النظام على ما يعرف بنظام الشركة الأم وتابعتها، ولأجل ذلك درج هؤلاء منذ عدة سنوات على إطلاق تسمية الشركة الأم بـ رأس المجمع Chef de groupe أ و الشركة "رأس الحيط" "Chef de file" راجع حول هذا الموضوع:
- FRADIN (J.P) et GEFFROY (J.B) : traité du droit fiscal de l'entreprise, éd PUF 2003, P 595.

4- يعتبر القانون التجاري الشركة تابعة لشركة أخرى حينما تمتلك هذه الأخيرة نسبة أكثر من 50% من رأسمال الأولى، المادة 729 من القانون التجاري الجزائري المعدل بالأمر رقم 96-27 المؤرخ في 09/12/1996.

أولاً: تملك نسبة 90% من رأس مال الشركات التابعة

تنص المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ضرورة تملك الشركة رأس المجمع نسبة قدرها 90% على الأقل من رأسمال الشركات التابعة لها، وبطريقة مباشرة، وهو شرط ضروري وإلزامي لأجل تطبيق النظام الجبائي الخاص بالمجمعات.

يلاحظ أن المشرع الجزائري يحدد نسبة وطريقة تملك رأس المال بشكل واضح ودقيق، غير أنه، لا يقدم إضافات تتعلق بطبيعة الحقوق التي يمكن تملكها في رأس المال، وذلك عكس ما ذهب إليه المشرع الفرنسي الذي تضمن تدقيقات حول هذا الموضوع بنصه⁽¹⁾ على أن تملك النسبة المقررة في المادة A 223 من القانون الضريبي العام المقدرة بـ 95% على الأقل من رأس مال الشركات التابعة تمتد إلى تملك هذه النسبة من الحقوق المتصلة بالأرباح ومثيلتها على الأقل من حقوق التصويت⁽²⁾ المرتبطة بأسهم الشركة. وعليه، فإنه وبحسب التشريع الفرنسي، وجب تقدير المشاركات مقارنة بجملة الحقوق في الأرباح، من ناحية، وتلك المتعلقة بحقوق التصويت من ناحية أخرى، وذلك بالرجوع إلى نسبة الحقوق المملوكة مباشرة أو بشكل غير مباشر من قبل الشركة الأم داخل مجموع الحقوق في الأرباح المرتبطة بأسهم الشركة المعنية، بما في ذلك الحقوق التي تتضمن شهادات الاستثمار وأسهم الأرباح المفضلة دون الحق في التصويت، ولكن دون الأخذ بالاعتبار المبالغ التي تم توزيعها فعلاً خلال النشاط⁽³⁾، كما يتعين فضلاً عن ذلك الرجوع إلى نسبة حقوق التصويت المملوكة من قبل الشركة الأم مقارنة بمجموع الحقوق التي يمكن أن تكون ممثلة، وبوجه خاص الحقوق المتصلة بأسهم حقوق التصويت المزدوجة وشهادات الحق في التصويت⁽⁴⁾. ومن ثم لا ينبغي إذن الأخذ بالاعتبار أسهم الانتفاع، إنما يأخذ بالاعتبار فحسب أسهم الملكية التامة التابعة للشركة المعنية⁽⁵⁾.

ويتم عموماً تملك الأسهم تبعاً لطريقة نقل ملكيتها إلى الشركة الأم، وهو نمط لا يطرح إشكالات، كما هو الحال في عملية بيع الأسهم، أو التبادل، أو اكتتابها، أو التوزيع المجاني لحصص أو أسهم، أو غيرها. أما فيما يتعلق بالأسهم المقترضة، فإنها تخضع إلى قواعد وأحكام القرض الاستهلاكي⁽⁶⁾ والتي تتضمن نقل ملكية الأشياء المقترضة للمقرض، مع أن تطبيق هذا الحكم على أسهم الشركات يطرح عدة مشاكل وصعوبات⁽⁷⁾.

1 - Article 46-Quater-OZF. De l'annexe III au CGI Français. Relative à l'application des dispositions de l'article 223 A du code général des impôts.

2 - LEFEBVRE (Francis) : Les groupes de sociétés, Mémentos (2005-2006), op cit, N° 7656, et 7657, P 563.

3 - Idem.

4 - Idem.

- راجع أيضاً: أ.د. فوزي عطية: الشركات التجارية في القوانين الوضعية والشريعة الإسلامية، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2005، ص 150 وما يليها.

5 - GASTINEAU (Pierre) : intégration fiscale (généralités), Précité, N° 25.

- GASTINEAU (Pierre) : La fiscalité des groupes de sociétés, op cit, N° 29, P 19.

6- انظر المواد: من 450 وما بعدها من القانون المدني الجزائري، وتقالها المادة 1892 وما يليها من القانون المدني الفرنسي. وكذلك:

- GASTINEAU (Pierre) : intégration fiscale (généralités), op cit, N° 26.

- GASTINEAU (Pierre) : La fiscalité des groupes de sociétés, op cit, N° 27, P 17.

7 - JEANTIN (M) : Les prêts de titres ; Rev sociétés, 1992, P 465.

وتحت هذه التحفظات، يمكن القول بأن الأسهم المقترضة، التي تعود ملكيتها للمقرض تطرح تساؤلا فيما إذا كان بإمكانها أن تشارك في تكوين النسبة المطلوبة قانونا، فإذا صحّ وجاز ذلك فإنه يترتب على استرجاع الأسهم عند نهاية العقد خروج الشركة من عضوية المجمع.⁽¹⁾

كان من المتعين على المشرع الجزائري أن يفصل بموجب نصوص خاصة، طبيعة الحقوق المرتبطة بأسهم الشركة التي تكوّن رأسمالها والذي يتعين امتلاك نسبة 90% منه من جانب الشركة رأس المجمع وكيفية احتساب تملك هذه النسبة من الأسهم، وذلك أسوة بنظيره الفرنسي، الذي لم يعتمد على طريقة الحساب تماشيا مع عدد الأسهم التي تكوّن رأس المال، وإنما تماشيا مع طبيعة الحقوق التي ترد على هذه الأسهم، والتي وجب أن تتمثل في حقوق الأرباح وحقوق التصويت، ولأجل ذلك، فإنه بالنسبة للتشريع الفرنسي، فإن الحل العكسي يجعل من المستحيل على الشركة أن تشارك في نظام المجمع إذا كانت تتملك أكثر من خمسة بالمائة من هذه الأسهم.⁽²⁾

مهما يكن، يتعين القول بأنه من الضروري، أن يكون رأس المال مكتتبا ومحجرا، بمفهوم القانون التجاري.⁽³⁾

غير أن التساؤل المطروح يتعلق بما إذا كان بالإمكان تقييم المشاركة في رأس المال بالاعتماد على رأس المال المكتتب دون الاعتماد عما إذا كان محجرا من دونه؟.

يبدو هذا التساؤل في غاية الأهمية⁽⁴⁾، خاصة وأن بعض الكتاب والمؤلفين الفرنسيين⁽⁵⁾ والألمان⁽⁶⁾ اتجهوا إلى القول بأنه يمكن أن يعتد بالرأسمال الذي يتم اكتتابه دون أن يتم تحريره، حتى وإن كانت الشركة ليست لها نية استدعاء المساهمين في المستقبل القريب، لأن هذا الرأسمال يحدد المساحة المالية للشركة، وبذلك فإنه يمكن للشركة الأم أن تعتمد على رأس المال غير المحرر في قيمة مشاركتها وتسجل بالمقابل دين بنفس قيمة خصوم الميزان التجاري.

يشترط المشرع الجزائري ضرورة تملك الشركة الأم لنسبة 90% على الأقل من رأسمال الشركة التابعة "بطريقة مباشرة" وهو ما يعني أن المشرع الجزائري يقصي وبشكل صريح جميع حالات تملك هذه النسبة بشكل غير مباشر.

1 - GASTINEAU (Pierre) : op cit, N° 27, P 17.

2 - Document Administratif D.G.I. 4H-6612.7, 12/07/1997, précitée.

3- انظر المواد 596 وما بعدها من القانون التجاري الجزائري، المعدل بموجب المرسوم التشريعي رقم 93-08، المؤرخ في 25/04/1993.

4 - MOLITOR (Roger) : Le régime fiscal des sociétés mères et filiales, op cit, P 19.

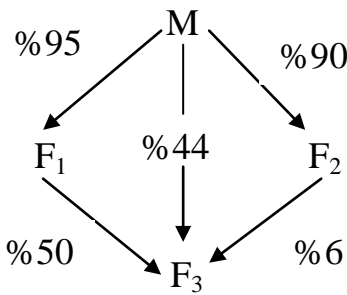
5 - LEFEBVRE (Francis): Mémento pratique comptable 1993, Ed Francis Lefebvre, Paris, 1992, P 490.

6 - Dr EBERHARD weber "Grunolsatze ordnung mabigher Bilan zierung Für Beteiligungeu" Dussel dorf. IDW-verlage 1980, 578. Cité par MOLITOR (Roger) : op cit, P 19.

يعني ذلك، أن الشركة التي يؤول رأسمالها بنسبة 85% بطريقة مباشرة إلى الشركة الأم، وبنسبة 5% بطريقة غير مباشرة بواسطة شركة أخرى هي أيضا تابعة للشركة الأم، لا تكون مؤهلة للخضوع للنظام الجبائي لجمع الشركات، حتى وإن كان رأسمالها الاجتماعي مملوك في مجمله للشركة الأم بنسبة تساوي أو تفوق 90%.(1)

يختلف بذلك موقف المشرع الجزائري عن نظيره الفرنسي، الذي لا يفرق بين ما إذا كان تملك النسبة المقررة قانونا(2). قد تم بشكل مباشر أو بشكل غير مباشر عن طريق وسيط لشركات الجمع.(3)

لعل هدف المشرع الجزائري من إطلاق مثل هذه الأحكام هو تبسيط إجراءات الرقابة الجبائية وفسح المجال أمام الإدارة الجبائية لتطبيق نظام الدمج الضريبي ضمن شروط واضحة ودقيقة وبالتالي تفادي التعقيدات التي تنجم عن التملك غير المباشر لرأس المال وكذا عن المشاركات المتقابلة والمتداخلة الموجودة عادة داخل المجمعات. ولأجل تطبيق ذلك، فإن الحقوق المتملكة بشكل غير مباشر تتعلق بتلك التي تملك عن طريق وسيط لسلسلة من المشاركات، ونسبة هذه الحقوق يتم تقديرها بمضاعفة نسب الامتلاك المتتالي، غير أن كل شركة تمتلك 95% على الأقل من رأس مال الأخرى تعتبر وكأنها تملك رأسمالها بأكمله. ومتى يتم قبول الشركة التي يمتلك رأسمالها بشكل غير مباشر في نظام الدمج الضريبي وفقا للقانون الفرنسي، يتعين أن يوجه هذا التملك بواسطة شركة من شركات الجمع، يؤول رأس مالها بنسبة 95% على الأقل للشركة الأم وكمثال على ذلك:



فإذا أخذنا بالاعتبار مشاركة الشركة M

في رأس مال الشركة F₂ (بنسبة 90%)، فإن M تمتلك بشكل مباشر وغير مباشر لأكثر من 95% من رأس مال F₃ لأن F₂ تمتلك 6% من F₃.

1- التعلية الإدارية رقم 07 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب في 13/04/1997، السابق ذكرها.

- رضا خلاصي: النظام الجبائي الجزائري الحديث، مرجع سابق، ص 182.

2- يقرر التشريع الجزائري ضرورة تملك نسبة 90% من رأسمال الشركة التابعة، بينما يقرر المشرع الفرنسي ضرورة تملك نسبة 95% من رأسمالها.

3- انظر المادة A 223 من القانون الضريبي العام الفرنسي.

انظر كذلك:

- OUDENOT : fiscalité Approfondie des sociétés, op cit, N° 1150, et suiv.

- BEZARD (P), DABIN (L), ECHARD (J-F), JADAUD (B), SAYAG (A) : Les groupes de sociétés (une politique législative), ED Litec, Coll, 1975, P 252.

- COLLIN (Patrick) et MARGENSTERN (Patrick) : optimisation fiscale des groupes (intégration fiscale ou société en nom collectif ? R.F.C 265, Mars 1995, P 51.

- Lefebvre (Francis) : Les groupes de sociétés (2005-2006), op cit, N° 7650, P 562.

غير أنه لا ينبغي الأخذ بالاعتبار مشاركة M داخل F_3 بوساطة F_2 ، لأن هذه الأخيرة ليست شركة تابعة ل M بنسبة 95% وإنما فقط بنسبة 90%، وبالتالي فهي ليست لها صفة العضوية في المجمع الجبائي.⁽¹⁾

ثانيا: عدم امتلاك رأس مال الشركة الأم من طرف الشركات الأعضاء

تقضي المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ضرورة ألا يكون الرأس مال الاجتماعي للشركة الأم مملوكا بطريقة مباشرة أو غير مباشرة كليا أو جزئيا من طرف الشركات الأعضاء، وهو ما يعني أنه ينجم عن المساهمات المتداخلة والمتشابكة عدم قابلية الخضوع للنظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات.

يؤكد ذلك نص التعليمية الإدارية رقم 07 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب بتاريخ 13/04/1997، في عرضها شروط الخضوع للنظام الجبائي الخاص بالمجمعات إذ ورد فيها بأن "امتلاك رأس مال اجتماعي في الشروط السابقة يمنح للشركة صفة العضوية، وهذا يجزّدها من أهلية الخضوع للنظام الجبائي لمجمع الشركات بصفة شركة أم".⁽²⁾

يبدو أن المشرع الجزائري، قد استنبط هذا الحكم من نظيره الفرنسي، الذي قرّر بدوره في مرحلة أولى توظيف نفس الحكم بموجب نص المادة (223A) من القانون الضريبي العام، والذي أرساه بموجب قانون المالية لسنة 1988.⁽³⁾

يعبّر هذا الشرط عن اتجاه المشرّع إلى تحديد دقيق لحدود تطبيق نظرية المجمع الجبائي وعلى وجه الخصوص بالنسبة للشركة رأس التجمّع.⁽¹⁾

1 - OUDENOT (P) : op cit, N° 1150-1151-1152.

- LEFEBVRE (F) : L'intégration fiscale, op cit, N° 71, P 29.

- MORGENSTERN (P) : L'intégration fiscale, op cit, N° 171, P 99.

2- أنظر التعليمية الإدارية رقم 07 الصادرة بتاريخ 13/04/1997 عن المديرية العامة للضرائب السابق ذكرها.

3- انظر المادة A 223 من القانون الضريبي العام الفرنسي، ويلاحظ أن هذا الحكم يشكل بديلا جديدا للشروط التي تضمنها المشرع الفرنسي في القانون رقم 71-1025 الصادر في 24/12/1971 الذي يتضمن طريقة فعالة للرقابة، عن طريق إجراءات منح الاعتماد التي تمكن الإدارة الجبائية من فحص وبالتفصيل وضعية كل مؤسسة تطلب الاستفادة من النظام. وهذا الشرط الجديد مبرر شكلا ومضمونا، أما من حيث الشكل فهو مبرر انطلاقا من غياب الإذن المسبق للمصالح الجبائية، وأما على مستوى المضمون فهو مبرر انطلاقا من التمييز على أساس معيار وحيد للتبعية الواضحة للشركات التابعة باتجاه الشركة الأم. = انظر حول هذا الموضوع:

- Rapport N° 960, de M.VIVIEN, P 61.

- CHARLOT (N) : op cit, P 336.

غير أن هذا الحكم يتضمن بعض الخصوصيات التقنية والتي قد تتسبب في حدوث مشاكل عند تطبيقه، وعلى وجه الخصوص، عندما يتعرض المجمع إلى عمليات إعادة الهيكلة التي قد ينجم عنها تملك بعض الشركات التابعة لجزء من رأس مال الشركة الأم، وهو ما يؤدي إلى القول بأن شرط عدم امتلاك رأس مال الشركة الأم قد يتعارض مع طبيعة المجمعات التي تمتاز بمرونة هياكلها، وكثرة التغييرات التي تحدث خاصة على مستوى ملكية رأس المال.⁽²⁾

وبالرغم من أن الشرط يوفّر ويمنح امتياز التسهيل والتبسيط فإنه ومع ذلك، تظهر بالنسبة لبعض فئات الاستغلال عدم دقته في التطبيق، خاصة إذا تعلق الأمر بمجموعات غير خاضعة للضريبة على أرباح الشركات، أو متواجدة بالخارج.⁽³⁾

فإذا كانت الشركة "ب" غير خاضعة للضريبة على أرباح الشركات متواجدة بين الشركة "أ" و"ج" واللتان تخضع كلاهما لهذا النظام الضريبي، في إطار التنازل عن الأسهم بنسبة تتجاوز 95% (بحسب التشريع الفرنسي) فإن ذلك من شأنه أن يطرح مشكل خاص بالشركة "ب".

1- بالرجوع إلى الأعمال التحضيرية التي سبقت صدور نص المادة 223A من التشريع الضريبي الفرنسي يمكن ملاحظة أن عرض الأسباب يشير إلى أن الأحكام المدروسة تهدف إلى ضمان الحياد الضريبي مقارنة بتنوع هياكل الاستغلال ...

"Ont pour objet d'assurer une meilleure neutralité fiscale par rapport à la diversité des structures d'exploitations et de permettre la formation du groupe à l'échelon le plus élevé de la chance de participations, il est ainsi proposé de valider la création d'un groupe par une société détenue par une autre société passible de l'impôt sur les sociétés, mais que n'est pas effectivement soumise à cet impôt dans les conditions de droit commun".

Voir : GASTINEAU (Pierre) : La fiscalité des groupes de sociétés, op cit, P 25.

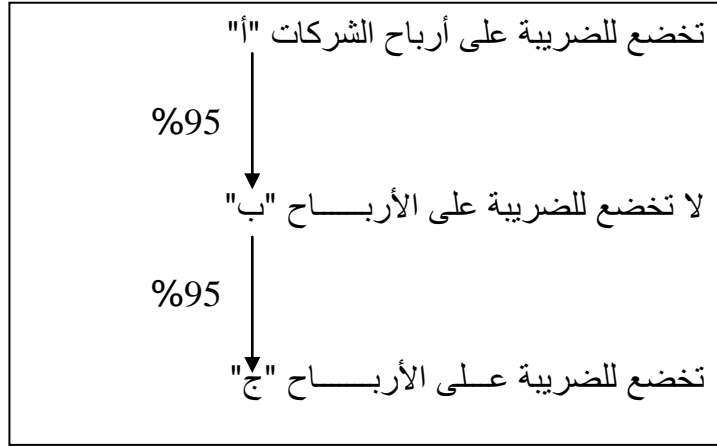
2 - COLLIN (Patrick) et MARGENSTERN (Patrick) : optimisation fiscale des groupes, précité, P 51.

- GASTINEAU (Pierre) : intégration fiscale : opérations sur la société mère : fusion, scission, prise de participation ou moins 95% fiscal impôts directs traité Edition Jurisclasseur 2003, FASC 1135-30.

- LEFEBVRE (Francis) : Les groupes de sociétés (2005-2006), op cit, N° 7632, P 561.

3 - LEFEBVRE (Francis) : op cit, N° 7506, P 552.

ولتوضيح ذلك، يمكن ملاحظة الرسم البياني التالي:



إن التساؤل يتعلق بما إذا كان من الممكن اعتبار الشركة ج، كشركة أم، أو ما إذا كانت هذه الصفة ممنوحة للشركة "أ" على اعتبار أن الشركة "ب" تمتلك 95% من رأسمال "ج".

إن هذا الافتراض لم تنص عليه الأحكام القانونية. ويكمن الحل في التفكير والتحليل الموافق لنظام الخضوع الضريبي لشركات الأشخاص وما يشابهه، والذي يطبق في مادة الضريبة على الدخل، أي بمعنى فرض الضريبة بشكل منفرد على كل شريك⁽¹⁾، وبالتالي الاحتفاظ بصفة رأس المجمع للشركة "أ". وفي الواقع، ولأن الشركة "ج" غير مملوكة من قبل شركة تخضع لنظام الضريبة على أرباح الشركات، فإنها بذلك لا تستكمل شرط الاستقلالية، بسبب تملك الشركة "أ" للشركة "ب"، والتي تخضع هي ذاتها للضريبة على أرباح الشركات.⁽²⁾

أما فيما يتعلق بالشركة الأجنبية، فإن الإدارة الجبائية الفرنسية⁽³⁾ اعترفت بهذه المجموعات باعتبارها رأساً للمجمع، والواقع أنه لأجل تقدير وإعطاء صفة الشركة الأم لمؤسسة فرنسية، فإن امتلاك رأسمالها من قبل شركة تابعة أجنبية يعتبر بمثابة امتلاك غير مباشر، أي بمعنى أن حساب درجة الاستقلالية يأخذ بالاعتبار المشاركة بواسطة وسيط لمؤسسة متواجدة بالخارج.⁽⁴⁾

فعلى سبيل المثال، إذا كانت الشركة "ج" مملوكة بشكل مزدوج من قبل مجموعة فرنسية "شركة أ"، بنسبة 70%، وكذا عن طريق استغلال أجنبي "شركة ب" بنسبة 30% والتي هي ذاتها شركة تابعة لـ "أ" بنسبة

1- انظر المادة 07 من قانون الضرائب المباشرة، ويقابلها المادة 08 من قانون الضرائب الفرنسي.

2 - CHARLOT (N): op cit, P 338.

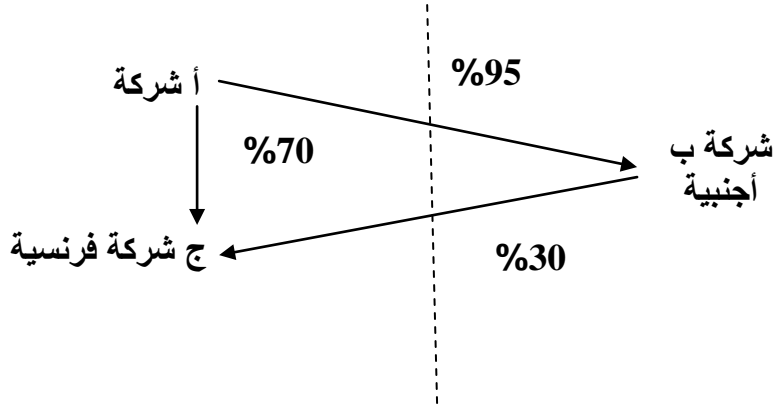
- GASTINEAU (Pierre): La fiscalité des groupes de sociétés, op cit, N° 35, P 24.

3 - Instruction Administrative du 09/05/1988, B.O.D.G.I 4.H.9-88, précitée, 17 Note 2.

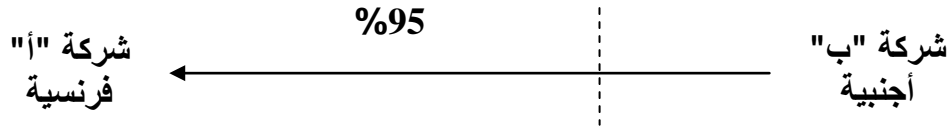
4 - FRADIN (J.P), GEFF ROY (J.B) : Traité de droit fiscal de l'entreprise, op cit, N° 370, P 597.

- GASTINEAU (P) : intégration fiscale (généralités), op cit, N° 37.

95% فإنه لا يمكن اعتبار الشركة "ج" كشركة أم للمجمّع، وذلك نظرا لعدم استكمال شرط الاستقلالية الواجب توافره.⁽¹⁾ لأنها أصبحت مملوكة 100% للغير، أي بمعنى 70% + 30%.



بالمقابل، يتعين تمييز الفرضية السابقة عن الافتراض الذي مفاده أن الشركة "أ" مملوكة بشكل شبه كلي لشركة أجنبية، إذ يمكن أن تشكل رأسا للمجمّع على اعتبار أن رابط التبعية، منقطع — من وجهة النظر الجبائية — بفعل الحدود التي تحدد مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات.⁽²⁾



انطلاقا مما سبق، فإن القانون الفرنسي يعترف للمؤسسات التي لا تخضع لنظام الضريبة على أرباح الشركات، وكذا للمؤسسات الأجنبية بدورها في تحديد مجال تطبيق نظام الدمج الضريبي. على عكس المشرّع الجزائري الذي اكتفى بإطلاق شرط عام يتعلق بعدم جواز تملك رأسمال الشركة الأم لا بطريقة مباشرة ولا بطريقة غير مباشرة، ولا بشكل كلي أو جزئي من طرف الشركات الأعضاء.

هل يعني ذلك أن المشرّع الجزائري بعدم نصه على جواز تملك رأسمال الشركة الأم من قبل مجموعة أجنبية، إنما يراعي من خلال ذلك مدى صعوبة تحديد مجال تطبيق نظام قانوني داخلي يتعلق بالمجمّعات المتعددة الجنسيات؟

1 - CHARLOT (N) : op cit, P 338.

2 - Rapport N° 960 de M. VIVIEN ; précité, P 61.

- LEFEBVRE (Francis) : Les groupes de sociétés (2005-2006), op cit, N° 7636, P 561.

يبدو أن المشرع الجزائري يتجه إلى فرض نسبة تملك قصوى مقدرة بـ 90% على الأقل من رأس مال الشركات التابعة لرأس المجمع، بغرض ترجمة إرادته في الاحتفاظ بنظام الدمج الجبائي فقط للمجموعات المرتبطة فيما بينها بروابط اقتصادية متينة دون غيرها.

ومع أن التشريع الجزائري، لم يقدم توضيحات وتعديلات، وبالتالي لم يعرف تطورا حول هذا الموضوع؛ إلا أن التشريع الفرنسي، على العكس من ذلك، عرف تعديلات هامة تتعلق بهذا الشرط، يمكن إيجازها فيما يلي:

I- التعديل الأول:

لاحظ المشرع الفرنسي، أن شرط عدم جواز تملك رأس مال الشركة الأم، يتسم بالجمود، ولا يتماشى مع نمط تسيير المجمعات التي تعرف عادة التنازل عن المشاركات بشكل سريع ومألوف، ولأجل التذليل من الآثار الناجمة عن التجاوز المتعلقة بنسبة تملك رأس مال الشركة الأم، وبالتالي تسهيل عمليات إعادة هيكلة المجمعات، قدم المشرع الفرنسي، تعديلا هاما يتعلق بهذا النظام⁽¹⁾، يرمي بالأساس إلى تجنب حيد النظام عن أهدافه.⁽²⁾

يتمثل الحل الذي أورده المشرع الفرنسي في تكريس فترة انتقالية تمكن المؤسسة من أن تكون مطابقة مع التشريع الموجود. وتطبق الأحكام أساسا على الافتراضات التي يظهر من خلالها تجاوز السقف المحدد، بسبب ظروف خارجة عن إرادة الجمعات، مثل حالة إعادة تنظيم المؤسسة. ولأنه يتعين على القواعد الجبائية ألا تكون سببا في عرقلة وكبح حركية الجمعات؛ فإن الهيات العمومية في فرنسا، ذهبت إلى تحديد الحالات التي ينجم عنها خروج الشركة الأم. وعليه فإن التشريع الفرنسي يكرس حكما يتضمن إعفاء من شرط عدم تملك رأس مال الشركة الأم في فترة زمنية.⁽³⁾ فمن ناحية، حينما يتم امتصاص الشركة الأم، فإنه يمكن حينها تشكيل مجمع جديد منذ افتتاح نشاط الدمج،⁽⁴⁾ ومن ناحية أخرى، إذا ما تم شراء الشركة رأس المجمع من قبل مؤسسة أخرى تمتلك بهذه العملية أكثر من 95% من رأسمالها، فإن مجمع الشركة الأم له إمكانية تمديد وجوده إلى غاية غلق النشاط المتعلق بعملية الشراء المنجزة.⁽⁵⁾

1 - Article 82 de la loi N° 93-1352 du 30/12/1993, comportant sept paragraphes qui modifie les articles 223 A, 223H, 223L, 223R, et 223 S, du code général des impôts, et l'art L169 du livres des procédures fiscales.

- CF également le décret N° 94-1063, du 06/12/1994, précité.

2 - CHARLOT (N) : op cit, P 341.

- MORGENSTERN (P): L'intégration fiscale, op cit, P 19.

3 - Idem.

4 - Article 223 L.6.C. Nouveau du code général des impôts français.

5 - Article 223 L.6.D. Nouveau du code général des impôts français.

وإذا أنجزت عملية الامتصاص من قبل شركة تابعة لمجمع جبائي، فإن المجموعة ليست مبدئياً تابعة بنسبة 95% من رأسمالها لمؤسسة أخرى، ويتعين عليها الخروج من المجمع الجبائي الذي تنتمي إليه، ومع أنه لا يوجد في النص المعدل أية تدقيقات حول سنة النشاط المعنية بتعديل مجال الدمج، إلا أنه وبالرجوع إلى الأعمال التحضيرية⁽¹⁾، فإنه يتعين تطبيق قواعد القانون العام، والتي تقضي بأن قطع سلسلة المشاركات تكون عند نهاية النشاط السابق.⁽²⁾ يؤدي هذا التعديل إلى القول بأن إرادة الهيئات العمومية في فرنسا تتجه شيئاً فشيئاً نحو الأخذ بالاعتبار وجود المجمعات، وتسهيل عمليات إعادة هيكلتها. وعلى وجه الخصوص عمليات التركيز داخل المجمعات وفق ما تقتضيه وتمليه الضرورات الاقتصادية.⁽³⁾ كما أن التفكير يتجه نحو قبول تحليل إجمالي على مستوى المجمع ككل لا على أساس كل شركة عضو فيه، وهو ما يؤدي إلى تأسيس لمرحلة إضافية نحو تدعيم الشخصية الجبائية لهذا النمط من التنظيم.⁽⁴⁾

II- التعديل الثاني:

أدرج المشرع الفرنسي عقب ذلك تعديلاً آخر بموجب المادة I-K-85 من قانون المالية لسنة 2002⁽⁵⁾، يتضمن مرونة جديدة للأحكام المتعلقة بهذا الموضوع، بحيث أضاف للمادة A 223 من القانون العام الضريبي الفقرة التالية:

« Toutefois le capital de la société mère peut être détenus indirectement à 95% ou plus par une autre personne morale. Soumise à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ou selon les modalités prévues aux articles 214 et 217 bis, par l'intermédiaire d'une ou plusieurs personnes morales non soumises à cet impôt dans ces mêmes conditions »

وبحسب هذا النص، فإن رأس مال الشركة الأم يمكن أن يكون مملوكاً بنسبة 95% على الأقل من قبل شخص معنوي خاضع للضريبة على أرباح الشركات، ضمن شروط القانون العام.⁽⁶⁾

غير أن هذه الممكنة التي أقرها المشرع الفرنسي تخضع إلى ضرورة توفر الشروط التالية:

1- أن لا تكون المشاركة في رأس مال الشركة الأم بطريقة مباشرة، بل يتعين أن تتم بشكل غير مباشر عن طريق وسيط لشخص أو أكثر من الأشخاص المعنوية.⁽⁷⁾

1 - Rapport N° 580 de M. AUBERGER.J.O. Documents assemblée nationale 1993, 1994, P 114.

2 - Instruction Administrative du 09/05/1988, B.O.D.G.I 4-H.9-88, précitée définissant l'exercice de sortie d'un groupe comme : 186" Celui au titre du quel des résultats propre ne sont plus retenus pour la détermination du résultat d'ensemble".

3 - GASTINEAU (P) : Intégration fiscale (généralités), précitée, N° 39.

4 - CHARLOT (N) : op cit, P 342 et suiv.

5 - Loi N° 2001, 1275 du 28/12/2001, Relative à la loi de finances 2002.

6 - LEFEBVRE (Francis) : Les groupes de sociétés, op cit, N° 7631, P 560.

7 - GASTINEAU (P) : Intégration fiscale (généralités), précitée, N° 38.

2- إذا تملكت الشركات مساهمة داخل رأس مال الشركة الأم، يتعين عليها ألا تكون خاضعة لنظام الضريبة على أرباح الشركات.⁽¹⁾

وتفسيرا لذلك، تشير التعليمات الإدارية الصادرة في 2002/01/08 عن الإدارة الجبائية الفرنسية إلى المثال التالي:

إذا شكلت الشركة M رأس المجمع مع شركاتها التابعة F1 و F2، التي تمتلك بشكل غير مباشر على الأقل 95% من رأس مال الشركات الثلاث F4، F5، F6، عن طريق وسيط الشركة F3. وهي شركة أجنبية غير خاضعة لنظام الضريبة على الشركات. فإنه يمكن للشركة F4 أن تكون مجتمعا مع شركاتها التابعة لها F5 و F6 والتي يؤول رأس مالها بشكل غير مباشر بنسبة 95% على الأقل إلى الشركة M ولكن التملك غير المباشر ينتج من تدخل الشركة F3، وهي شركة أجنبية غير خاضعة للضريبة على أرباح الشركات، وبالمقابل فإن الشركة F4 وتابعتها F5 و F6 لا يمكن إدماجها داخل المجمع المشكل من قبل الشركة M، انطلاقا من كون هذه الأخيرة تمتلكهم بواسطة الشركة F3، التي لا يمكن لها أن تكون عضوا في المجمع.⁽²⁾

بالمقابل، فإن القراءة المحدودة للنص، تفيد بأنه إذا كانت هذه الشركة الأخرى تمتلك مباشرة 10% من رأس مال الشركة المؤهلة لنظام الدمج وبشكل غير مباشر لنسبة 90% فقط من رأسمالها عن طريق شركة وسيطة غير خاضعة للضريبة على أرباح الشركات، فإن تكوين المجمع الجبائي يصبح مستحيلا وذلك نظرا لأن نسبة التملك غير المباشر لرأسمالها من قبل الشركة الوسيطة غير الخاضعة لنظام الضريبة على الأرباح يقل عن 95%.⁽³⁾

إجابة على طلبات خاصة، اعتمدت الإدارة الجبائية الفرنسية ترجمة أقل تعقيدا وغموضا، مفادها أنه لأجل تكوين المجمع وجب فرض رقابة تصل إلى تملك نسبة 95% تمارس من قبل شركة تخضع للضريبة على أرباح الشركات ويتعلق الأمر فقط بحصة رأس المال للشركة الأم المملوك مباشرة أو عن طريق وسيط شركات أخرى تخضع للضريبة على الأرباح، بنسبة تقل عن 95%.

ومثال ذلك إذا كانت الشركة X تراقب الشركة Y بنسبة 96% من رأسمالها، ومشاركتها المباشرة في Y هي 94%، فإنها تملك نسبة 2% عن طريق وسيط لشركة لا تخضع إلى نظام الضريبة على أرباح الشركات. وعليه فإن الشركة Y لها الصفة في تكوين مجمع أو لها إمكانية أن تصبح بمثابة رأس المجمع.⁽⁴⁾

1 - Instruction administrative 08/01/2002, B.O.I.4H.1-02.

2 - Idem.

3 - LEFEBVRE (Francis) : op cit, N° 7631, P 561.

4 - LEFEBVRE (Francis) : op cit, N° 7631, P 561.

في النهاية، يبدو أن التعديلات التي أقرها المشرع الفرنسي تهدف إلى ضمان أكثر حركية للمجمعات، وتشجيع إعادة الهيكلة داخل هذا النمط من التنظيم، استجابة للضرورات الاقتصادية، وهي بالتالي تعديلات هامة يمكن للمشرع الجزائري أن يستلهم من أحكامها ما يتلاءم مع واقع وظروف الحياة الاقتصادية للمجمعات. خاصة في ظل تنامي هذا النمط في الجزائر، وكذا تعاضم انتشار المجمعات بها.

تشير التعديلات التي أقرها المشرع الفرنسي - في هذا الإطار - إلى نجاح تطبيق نظام الدمج الضريبي الخاص بمجمعات الشركات ويمكن ملاحظة لجوء المشرع شيئا فشيئا إلى توسيع مجال تطبيقه تماشيا مع واقع وخصائص المجمعات ذاتها.

غير أنه يمكن القول من زاوية أخرى بأن تضاعف وجود الأحكام الإلزامية يترجم صعوبة تكريس نظام خاص بالاحتفاظ بالشخصية القانونية لكل عضو في المجمع، وبالتالي بقواعد خاصة في تسييرها. علاوة على الشروط الخاصة بالشركة الأم، يوجب المشرع ضرورة توافر شروط خاصة بالشركة التابعة.

H g Ç h h G o ū Ç H U Ç e f A ū h : r Ç h w e d

يكرس القانون الضريبي مفهوما خاصا بالشركات التابعة، يختلف عن ذلك الذي تم تكريسه بموجب أحكام القانون التجاري.⁽¹⁾ ذلك أنه يفضل الاعتماد على الروابط المتينة بين الأطراف في رأس المال كشرط مسبق لتطبيق النظام الجبائي الخاص بالمجمعات.

يوفر هذا الحل امتياز تسهيل تطبيق نظام الدمج الضريبي، من جهة، ويزيل كل شكل من أشكال الغموض حول نظرية المجمع الجبائي من جهة أخرى.

أولا: امتلاك نسبة 90% من رأس مال الشركة التابعة بصفة مباشرة

يتعين البحث عن تحديد المشاركات داخل رأسمال الشركة التابعة بدقة، كما يتعين البحث أيضا عن أنماط تملك النسبة المقررة قانونا لرأس المال.

1- ذلك أن نص المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يشترط لوجود المجمع بالمفهوم الجبائي ضرورة تملك الشركة الأم لنسبة 90% على الأقل من رأس مال الشركات التابعة، بينما يعتبر القانون التجاري أن وصف الشركة التابعة ينطبق على الشركة التي يؤول رأس مالها ملكية الشركة الأم في حدود 50%، تطبيقا لنص المادة 729 من القانون التجاري.

I - طبيعة المشاركات

يكرس المشرع الجبائي الجزائري مبدأ عكسيا لما هو عليه الحال بالنسبة للشركة الأم. إذ يتعين لقبول الشركة التابعة في نظام مجمع الشركات، أن يكون رأس مالها الاجتماعي مملوكا على الأقل بنسبة 90% من قبل الشركة الأم وبطريقة مباشرة.⁽¹⁾

تجدر الإشارة إلى أن المشرع الجزائري بإرسائه لهذا الشرط، يكون قد خالف ما ذهب إليه المشرع الفرنسي من زاويتين: الأولى، أن هذا الأخير، يشترط أن يتم امتلاك رأس مال الشركة التابعة بنسبة 95% وليس بنسبة 90% كما ينص على ذلك القانون الجزائري، أما الاختلاف الثاني والأهم، فهو أن المشرع الفرنسي يميز على عكس ما ذهب إليه المشرع الجزائري امتلاك الشركة الأم لهذه النسبة من رأسمال الشركة التابعة سواء تم هذا الامتلاك بشكل مباشر أو بشكل غير مباشر.

يعني ذلك، وفقا للقانون الجزائري، أنه إذا تملكت الشركة الأم نسبة 85% من رأسمال الشركة التابعة بصفة مباشرة ونسبة 5% من رأسمالها بشكل غير مباشر عن طريق شركة أخرى، فإن ذلك يعني أن هذه التابعة لا تؤهل للخضوع للنظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات، حتى وإن كان رأسمالها الاجتماعي مملوك للشركة الأم بنسبة تساوي أو تفوق عموما 90%.⁽²⁾

يعني ذلك أيضا أن هذه الشركة ورغم تملك رأسمالها بنسبة 90% أو أكثر للشركة الأم، إلا أنها لا تستفيد من وصف الشركة التابعة من الناحية الجبائية، رغم أنها توصف كذلك من الناحية القانونية.⁽³⁾

لعل أهم أساس لهذا الحكم يجد مصدره في تشبيه الشركات التابعة المملوكة بنسبة 90% وأكثر من رأس مالها وكأنها شركات مملوكة بأكملها للشركة الأم⁽⁴⁾، أي بمعنى أنه لأجل احتساب نسبة المشاركة وتحديد نتائج المجموعة، فإن نسبة الـ 10% المملوكة للشركاء ذوي الأقلية تعتبر وكأنها أيضا تابعة لملكية الشركة رأس المجمع.

1- انظر المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة الجزائري والرسوم المماثلة.

2- التعليمية الإدارية رقم 07 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب في 13/04/1997 السالف ذكرها.

3- أنظر المادة 729 من القانون التجاري الجزائري المقرر بالأمر رقم 96 27 المؤرخ في 09 ديسمبر 1996 والتي تنص على أنه "وإذا كانت الشركة أكثر من 50 من رأسمال شركة أخرى تعد الثانية تابعة للأولى".

انظر أيضا:

- MOLITOR (Roger) : op cit, P 23 et suiv.

4- Instruction Administrative du 09/05/1988, B.O.D.G.I 4H-9-88, 17 et 19.

لقد اختار المشرع هذا الحل تطبيقاً لآلية التملك الفعلي "Détenction effective" أين تستجيب النسب داخل سلسلة المشاركات للعدد الحقيقي للأسهم المملوكة من جانب الشركة الأم، والتي تستعمل حينما تكون نسبة التملك أقل من 90%.(1)

إن تشبيه الشركات التابعة بالشركات التي تمتلك الشركة الأم رأسها بشكل كلي، أي بمعنى الشركات الفرعية، لا يمكن أن يتحقق إلا بتحديد نسب مشاركة عالية في رأس مال التابعة. وعليه فإن النسبة المقدرة بـ 90% والتي تتماشى مع قاعدة اعتبار الشركة التابعة بـ 90% كأنها شركة فرعية، أي بمثابة أنها مملوكة بنسبة 100% للشركة الأم، هي قاعدة لا يترتب على تطبيقها آثار كبيرة على نظام الدمج الجبائي، مقارنة بما إذا كان المشرع قد فرض نسبة تملك أقل.

ومع ذلك اعتبرت النسبة المقررة لتملك رأس مال الشركات التابعة من جانب الشركة الأم بنسبة عالية وهي بالتالي متقدمة لأنها لا تعمل على تسهيل وتبسيط تطبيق النظام الجبائي الخاص بمجمعات الشركات.(2) وهي فضلاً عن ذلك اعتبرت من بين المساوئ الموجودة في هذا النظام.(3)

وعليه فإن خيار الطريقة مرتبط إذن بالنسبة المثوية، فالدول التي تعتمد على نسب أقل ارتفاعاً مثل ألمانيا التي تشترط نسبة 50%، أو بريطانيا 75%، أو الولايات المتحدة الأمريكية 80%.(4)، تستعمل معيار التملك الفعلي "Détenction effective" وبالمقابل فإن المشرع الجزائري 90% والفرنسي 95% يتموقعان في مركز يستجيب لأهداف النظام الضريبي الخاص بالمجمعات، وهو المتمثل في تكريس مبدأ الحياد الضريبي للهيكل القانونية، سواء كانت شركات تابعة أو هيئات دون الإضرار بمصالح المساهمين ذوي الأقلية الذين يتشكلون في أغلب الأحوال من العمال الأجراء، الذين يصبحون شركاء بفعل شراء الأسهم.(5)

غير أن المشرع الفرنسي يذهب خلافاً للمشرع الجزائري إلى جواز تملك النسبة المقررة قانوناً من رأس مال الشركة التابعة بشكل غير مباشر، على شرط أن يكون ذلك بوساطة شركة تكون بالضرورة عضواً في المجمع الجبائي، وبالتالي إذا كانت نسبة التملك ناجمة عن شركة ليست عضواً في مجمع الشركات، فإنه ينتج عن ذلك عدم توفر شرط الخضوع لنظام المجمع الجبائي.

ي طرح الوضع الذي انتهجه المشرع الفرنسي مشاكل تقنية عديدة عند تطبيق النظام ولاسيما عند احتساب الشركات التي تؤهل للدخول لنظام المجمع الجبائي.

1 - Rapport N° 960, de M. VIVIEN, précité, P 58 et suiv.

2 - FONDEVILA (Patrick) : La gestion fiscale des groupes de sociétés soumises à l'impôt société, Les échos Judiciaires girondins, N° 5334, du 20/022007.

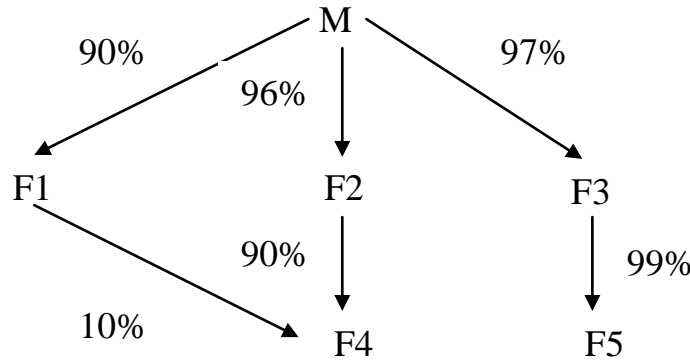
3 - LEFEBVRE (F) : L'intégration fiscale, op cit, N° -, P-.

4 - CHARLOT (N) : op cit, P 350.

5 - Instruction Administrative du 09/05/1988, précité, 25 et 309 à 331.

- Rapport N° 960, de M. VIVIEN, précité, P 58.

فإذا كان المشرع الفرنسي يشترط تملك نسبة 95% من رأس مال الشركة التابعة وإذا كان وضع المشاركات داخل المجمع على النحو المبين في الرسم البياني التالي:



فإنه يمكن استخلاص ما يلي:

في هذا المثال، رأس مال الشركة F2 (المملوك بنسبة 96% مباشرة)، و F3 المملوك نسبة 97% و F5 المملوك بنسبة 99% بشكل غير مباشر، لأن F3 تعتبر وكأنها مملوكة بنسبة 100% من طرف M هم أعضاء من المجمع.

بالمقابل فإن شركات F1 (المملوكة مباشرة بـ 90%) و F4 المملوكة بشكل غير مباشر بنسبة 90% فقط لأن الـ 10% تعود إلى F1 الغير مقبولة في نظام المجمع لا تؤخذ بعين الاعتبار، مع أن الشركة F4 مملوكة بشكل كامل من قبل F1 و F2.

وبالتالي فهي مقصاة من المجمع، إن الحل يكمن في وجود مشاركة إضافية بنسبة 5% داخل F1 إما مباشرة من قبل الشركة M. أو بصفة غير مباشرة من قبل الشركة F2، التي تشبه الشركة التابعة بنسبة 100%، والتي يكون لها كنتيجة قبول إدخال F1. وبالتالي F4 المملوكة بشكل غير مباشر بنسبة 90% + 10% = 100% لأن F1 و F2 تنتميان إلى المجمع وتخضعان لمجال الدمج⁽¹⁾.

يمكن أيضا إعادة تنظيم المشاركات داخل المجمع، فإذا كانت F1 قد تنازلت لـ F2 على نسبة 5% على الأقل من المشاركة التي تمتلكها داخل F4، بغرض الوصول إلى تملك F2 نسبة 95% بشكل مباشر من رأسمال F4 وتمكّن F4 من الاستفادة من نظام الدمج الضريبي، فإنه في هذه الحالة ينتج عن هذه العملية عدة

1 - CHARLOT (N): op cit, P 350.

مساوي لأن F1 لا تستفيد من الإعفاء من الخضوع على ضريبة الأرباح التي تحصلت عليها من F4 والمنصوص عليه في النظام الخاص بالشركات الأم والشركات التابعة لها لأن مشاركة F1 داخل F4 تساوي 10%.

وعليه فإن معيار التملك المباشر لنسبة 90% من رأس مال الشركة التابعة الذي اعتمده المشرع الجزائري يتسم بالسهولة، مع أنه يأخذ عليه فقدان مرونته لأنه لا يستجيب إلى واقع هيكلية مجموعات الشركات التي تتميز بكثرة إعادة تنظيم المشاركات فيما بينها فضلا عن عمليات الاندماج والانقسام⁽¹⁾، كما أن النسبة المقررة لتملك رأس المال المقدر بـ 90% هي نسبة مرتفعة كثيرا مما يؤدي إلى إقصاء عدد كبير من المجمعات من الاستفادة من النظام الجبائي الخاص. وبالتالي فإن هذا المعيار يضيق مجال تطبيق النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات إلى أبعد الحدود.

لعل الحل الذي لجأ إليه المشرع الفرنسي، إنما يعبر عن اتجاه إرادته إلى حماية مصالح الشركاء ذوي الأقلية، على الأقل خلال الفترة الأولى من تطبيق نظام الدمج الجبائي.

يعتمد المشرع الفرنسي أيضا أحكاما أخرى إضافية تتعلق بطرق وأنماط تملك رأس المال.

II - الأحكام المتعلقة بتملك رأس المال

رغم أن المشرع الجزائري يكتفي بإدراج الشرط المتعلق بضرورة تملك الشركة لنسبة لا تقل عن 90% من الشركة التابعة لها، وبشكل مباشر حتى يسمح لهذه الأخيرة بالدخول تحت النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات، إلا أن المشرع الفرنسي، أضاف جملة من الالتزامات الأخرى، بغرض ضمان استقرار المجمع الذي وجب أن يتأسس استجابة لضرورات اقتصادية وليس لضرورات جبائية⁽²⁾.

من جملة الالتزامات التي يشترطها القانون الفرنسي، أن رأس مال الشركة التابعة، وجب أن يكون مملوكا بشكل دائم طوال مدة النشاط الخاضع لنظام الدمج الضريبي⁽³⁾. ويتعين الالتزام بتحقيق هذا الشرط حتى ولو تم تعديل رأس المال خلال سنة النشاط⁽⁴⁾.

مثل هذا الشرط مبرر انطلاقا من واقعة أن الشركة رأس المجمع التي تطلب الاستفادة من نظام الدمج الجبائي، تخضع وحدها للضريبة على نتائج الشركات التابعة لها المقبولة طوال مدة نشاط الدمج الجبائي⁽⁵⁾.

1 - ATTALI (Jp), LEVY (jp): la pratique des fusions, paris, ED Comptables, malesherbes-fousher.1993, P152.

2 - CHARLOT (N) : op cit, P 352.

3 - Art 223A du C.G.I Français.

- OUDENOT (Ph) : Fiscalité approfondie des sociétés, op cit, N° 1154.

4 - Idem voir également : GASTINEAU (Pierre) : La fiscalité des groupes de sociétés, op cit, N° 40, P 29.

- Document administratif D.G.I.4H-6612, 14 du 12/07/97.

5 - LEFEBVRE (Francis) : op cit, N° 7659, P 563.

يسمح هذا الشرط أيضا بضمان استقرار عملية تملك الأسهم، وذلك بتجنب استخدام رأس المال فقط بغرض إدخال شركة ما داخل مجال الدمج الجبائي الخاص بالمجمّعات.⁽¹⁾

ينتج عن ذلك، القول بأن كل العمليات التي تتعلق بشراء أسهم الشركة التابعة للمجمع، أو بيعها، ينبغي أن تتم عند بداية النشاط الذي يطبق عليه نظام الدمج الجبائي، لأجل جواز استفادة الشركة التابعة من هذا النظام، وهو ما يؤدي إلى القول بأن هذا الحكم من شأنه أن يفرض احترام مبدأ سنوية الضريبة.⁽²⁾ وعليه، لا يمكن اعتبار الشركة التابعة عضواً في المجمع الجبائي خلال سنة النشاط التي تقل فيها نسبة تملك رأس مالها من قبل الشركة الأم 90%، أو تتوقف ولو مؤقتاً عن تملك هذه النسبة.⁽³⁾ كما أنه لا يمكن الأخذ بعين الاعتبار نتائج الشركات التابعة التي تم تملكها حديثاً من جانب المجمع أو التي تقل نسبة تملك أسهمها عن 90% خلال سنة النشاط، في حساب نتائج المجمع، إلا بالنسبة لنشاط السنة الموالية، مع ضرورة احترام الشروط المفروضة قانوناً.⁽⁴⁾

على هذا الأساس، فإن التنازل الكلي أو الجزئي عن أسهم الشركة التابعة من جانب الشركة الأم، وكل عملية من شأنها أن تؤدي إلى عدم الاستمرار في تملك نسبة 90% من رأس مالها، يترتب فوراً خروج الشركة التابعة من عضوية المجمع الجبائي.⁽⁵⁾

مثل هذا الحكم يلزم مجمع الشركات بتحديد وإتباع إستراتيجية طويلة المدى، بغرض ضمان استكمال كل الشركات التي يرغب في دمجها جبائياً جميع الشروط ابتداءً من أول يوم لافتتاح النشاط، واستمرار توفّر هذه الشروط طوال مدة الدمج الجبائي.⁽⁶⁾ ومع أن هذا الشرط سكت عنه المشرّع الجزائري، كما سبق الذكر، إلا أنه ضروري في اعتقادنا، الأمر الذي يستدعي تدخّل الهيآت العمومية في الجزائر⁽⁷⁾، لتدارك هذا النقص،

1 - CHARLOT (N) : op cit, P 352.

- MOLITOR (Roger) : op cit, P 25 et suiv.

2- تنص المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه: "تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحقّقها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136، وتسمى هذه الضريبة "الضريبة على أرباح الشركات"."

3 - OUDENOT (Ph) : op cit, N° 1155.

4 - Idem.

5 - Idem.

- كما يترتب على خروج الشركة التابعة من المجمع بفعل افتقاد وجود هذا الشرط المتمثل في ضرورة استمرار تملك النسبة المقررة قانوناً من رأس مالها، خروج الشركات التابعة للتابعة، جميعها أيضاً، بحسب الأصل، غير أن الإدارة الجبائية الفرنسية قبلت وضعاً مرناً حول هذه النقطة يتعلق بتنازل الشركة التابعة عن ملكية أسهم الشركات التابعة لها إلى شركة أخرى عضو في المجمع، وكذا بحالة امتصاص الشركة الوسيطة من قبل شركة أخرى تابعة للمجمع. راجع:

- Instruction administrative du 23/07/1992, B.O.D.G.I.4H.13-92, N° 25.

6 - CHARLOT (N) : op cit, P 353.

7- اكتفت التعليمية الإدارية رقم 07 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب في 13/04/1997 بالقول أنه إذا تنازلت الشركة الأم على جزء من أسهم الشركة العضوة، بشكل يجعل رأس مال هذه الأخيرة غير مملوك بنسبة 90% أو أكثر من قبل ذات الشركة الأم، فإنه في هذه الحالة تقضى الشركة العضو آلياً من نظام مجمعات الشركات انطلاقاً من تاريخ التوقف عن استكمال شرط تملك رأس المال.

أسوة بما ورد في التشريع الفرنسي، الذي يبدو من خلال نصوصه، واجتهادات إدارته الجبائية أكثر وضوحاً وملائمة لواقع المجمعات وللهدف من إرساء نظام جبائي خاص بالمجمعات.

يدل ذلك على اتجاه المشرع الفرنسي نحو الأخذ بالاعتبار خصوصيات التقنين التجاري⁽¹⁾، خاصة باتجاه فئة الأعوان الاقتصادية والممثلين في الأجراء الواجب حمايتهم، مع أن هذا الاحتمال في الواقع نادر الحدوث بسبب أن الأجراء يفضلون عادة شراء أسهم الشركة الأم على أسهم الشركة التابعة، خاصة إذا كانت الأولى مسعرة بالبورصة.⁽²⁾

علاوة على ما تقدم، لم يتطرق المشرع الجزائري إلى طبيعة أسهم رأس المال الواجب تملكها من جانب الشركة الأم، بل اقتصر على تحديد نسبة هذه الأسهم، دون الإشارة إلى أية تفاصيل أخرى، كما أن التعليم الإدارية الخاصة بنظام مجمع الشركات الصادرة في 1997/04/13 لم تتطرق بدورها إلى هذه المسألة، على عكس التشريع الفرنسي الذي لجأ إلى تفسير طبيعة الحقوق الواردة على أسهم المشاركة في رأس مال الشركات التابعة، وذلك باعتماده على أحكام قانون الشركات التجارية الذي يلعب دوراً في هذا المجال، ذلك أن نسبة الأسهم المملوكة من قبل الشركة الأم تحدد انطلاقاً من التملك التام لحقوق التصويت المرتبطة بالأسهم، وبحقوق الأرباح مع إدراج أسهم المميّزة والمفضّلة دون الحق في التصويت وشهادات الاستثمار.⁽³⁾

يعني ذلك أن تحديد نسبة المشاركة يوجّه بطريقة إجمالية بحسب طائفة الحقوق التي تتولّد عن الأسهم المملوكة، وليس تماشياً مع كل سند يتم تملكه، بمعنى أنه يجب أن يتم تقدير نسبة التملك مقارنةً بإجمالي حقوق التصويت وحقوق الأرباح.⁽⁴⁾

في النهاية، يمكن القول بأن المشرع الفرنسي، ولأجل تحديد مجال تطبيق النظام الجبائي الخاص بالمجمعات، يقدم تدقيقات وشروط إضافية مقارنة بما يفرضه المشرع الجزائري، وهو ما يفسّر اهتمام الأول بمحاولة تجنّب عدم الدقة القانونية التي وقع فيها المشرع الجزائري الذي ذهب إلى النص على ضرورة توفّر شرط آخر خاص بالشركات التابعة لا نجد له مثيلاً لدى نظيره الفرنسي.

1 - Instruction administrative du 09/05/1988, B.O.D.G.I.4H.9-88, précitée, 23.

2 - CHARLOT (N) : op cit, 353.

3- انظر المادة 03 من المرسوم رقم 88-318، المؤرخ في 28/03/1988 الفرنسي.

انظر أيضاً:

- Instruction administrative du 09/05/1988, B.O.D.G.I.4H.9-88, 13 à 16 précitée.

- Instruction administrative du 13/07/1990, B.O.D.G.I.4H.10-90, 125.

4 - Instruction Administrative du 05/05/1988, précitée, 14 et 15.

- حول كيفية احتساب نسبة حقوق التصويت وأسهم الحق في الأرباح انظر:

- GASTINEAU (Pierre) : Intégration fiscale (généralités), précité, N° 29 et 30.

ثانيا: نتائج الشركة التابعة

تقضي المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة، ضرورة توفر شرط خاص بالشركات التابعة التي ترغب في الاستفادة من نظام الجمع الجبائي. وهو يكمن في عدم تسجيل عجز في نتائجها خلال الدورتين الأخيرتين، السابقتين لدخولها نظام الدمج الضريبي.

يعني ذلك، أنه وحدها الشركات التي حققت نتائج إيجابية على الأقل خلال الدورتين الأخيرتين، يمكنها الاستفادة من النظام الجبائي لمجمعات الشركات. ⁽¹⁾ وهذا بغض النظر عن الترحيل. ⁽²⁾ وعلى الرغم من أن هذا الحكم لا نجد له مثيلا في التشريع الفرنسي، إلا أنه يبدو واضحا من خلاله، اتجاه إرادة المشرع الجزائري إلى الاحتفاظ بتطبيق النظام الخاص بمجمع الشركات فقط على المجمعات الحقيقية، التي تستجيب للشروط الاقتصادية، وليس المجمعات التي لا تهدف سوى إلى الاستفادة من نظام الدمج الضريبي لما يتضمنه من مزايا جبائية.

وعليه، فإن المشرع الجزائري بإدراجه مثل هذا الشرط يكون قد أغلق الباب في وجه الشركات التي تمنى نتائجها بخسائر متتالية، وترغب في الانضمام إلى المجمع الجبائي بقصد ترحيل خسائرها وإدماجها ضمن نتائج المجموعة.

فإذا كان النظام الجبائي لمجمع الشركات يعتمد أساسا على خلق وتوفير الاقتصاد في الضريبة على أرباح الشركات الناجمة من الموازنة الفورية للنتائج الإيجابية والسلبية لأعضاء المجمع ⁽³⁾، فإن هذه الموازنة تمثل امتيازاً بالنسبة للشركات التي تحقق خسائر في نتائج نشاطاتها خلال فترة تطبيق هذا النظام، وعليه فإنه من غير المعقول أن يوفّر تطبيق هذا النظام امتيازاً مزدوجاً لهذه الشركات، خاصة إذا كان هذا الأخير غير مبرر، سوى بمحاولة الاستفادة من المزايا الضريبية التي يوفّرها النظام.

يلاحظ أن المشرع الجزائري، لا ينصّ سوى على ضرورة عدم تحقق عجزين متتاليين للشركة التابعة التي ترغب في الانضمام للمجمع الجبائي.

1- رضا خلاصي: النظام الجبائي الجزائري الحديث، مرجع سابق، ص 183.

- التعلّيمية الإدارية رقم 07 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب في 13/04/1997، السالف ذكرها.

2- نفس المرجع السابق.

3 - LEFEBVRE (Francis) : Les groupes de sociétés, op cit, N° 7520, P 553.

- JADAUD (Bernard) : Op cit, P 107.

- PARIENTE (M) : op cit, P 160.

يعني ذلك، أنه إذا حققت الشركة التابعة مثلا في سنة 2004 عجزا في نتائجها، ثم حققت في سنة 2005 ربحا خاضعا للضريبة، أو العكس، فإن ذلك لا يحول دون انضمامها لنظام المجمع الجبائي، وبالتالي منحها صفة العضوية فيه إذا ما رغبت في ذلك خلال نشاط سنة 2006.

يعني ذلك أيضا أن الشركة التابعة التي حققت عجزين متتاليين خلال سنة 2004 و 2005، كما حققت نتائج إيجابية خلال سنة 2006، ثم رغبت في الانضمام إلى مجمع الشركات ابتداء من سنة 2007 فإنه لا يوجد ما يحول دون منحها صفة العضوية طالما أنها لم تخرق الشرط الذي قرره القانون بتحقيق عجزين متتاليين.

يلاحظ أيضا أن التعلية الإدارية الصادرة عن المديرية العامة للضرائب⁽¹⁾، تنص على أنه "إذا حققت الشركات بعد انضمامها للمجمع عجزين متتاليين، تصبح خارج مجال النظام الجبائي لمجمع الشركات". يستنتج مما سبق بأن الشرط الذي كرسه المشرع الجزائري المتعلق بعدم جواز تحقيق عجزين متتاليين، يجد تطبيقه عند طلب الدخول لنظام الجبائي الخاص بالمجمع، وكذا بعد دخول الشركة في هذا النظام.

وتطبيقا لذلك، إذا كان استعمال النظام الخاص بمجمع الشركات يستمر في الزمان لمدة 04 سنوات قابلة للتجديد، وإذا ما افترضنا دخول الشركة "أ" باعتبارها شركة تابعة في نظام مجمع الشركات الذي بدأ العمل به سنة 2006، وبالتالي سيستمر إلى غاية 2010 على الأقل، وعلى فرض أن الشركة التابعة "أ" حققت خسائر في نشاطها خلال سنة 2006، وكذا 2007، فإن ذلك يترتب عليه، خروج هذه الأخيرة فورا من مجال النظام الجبائي لمجمع الشركات، وتوقفها عن الاستفادة من أحكامه.

وعليه فإن المشرع الجزائري، ورغبة منه في الاحتفاظ بتطبيق النظام الخاص بالمجمعات على تلك التي تأخذ طابعا حقيقيا، فإنه يضع قيودا فيما يتعلق بالشركات الأعضاء لا تتعلق فقط بضرورة تبعية رأسمالها بنسبة عالية للشركة الأم، وإنما يفرض المشرع علاوة على ذلك أن لا تمتنى نتائج هذه الشركات بخسائر في ممارسة أنشطتها خلال دورتين متتاليتين.

لأجل ذلك ينبغي على المصالح الجبائية المختصة⁽²⁾ أن تراقب في هذا المجال ليس فقط حدود تملك رأس مال الشركة التابعة وإنما أيضا نتائج استغلالها قبل تطبيق أحكام الدمج الجبائي وأثناءه.

1- التعلية الإدارية رقم 07 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب في 13/04/1997، السابق ذكرها.

2- تنص المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: "تعين الهيئة المكلفة بتسيير كبريات الشركات كمحل لدفع التصريحات الجبائية وتسديد الضرائب والرسوم بالنسبة إلى: الأشخاص المعنويين أو تجمعات الأشخاص المعنويين المشكلة بقوة القانون أو فعليا العاملة في ميدان المحروقات، ... - شركات رؤوس الأموال وشركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال

غير أنه يبدو لنا من غير المنطقي لجوء الإدارة الجبائية الجزائرية إلى إقصاء الشركات التابعة من عضوية المجمع الجبائي للشركات بمجرد أنها حققت عجزين متتاليين، خاصة إذا كان تحقيق هذه النتائج السلبية قد تم أثناء فترة تطبيق نظام الدمج الضريبي.

وإذا كانت التعليلة الإدارية الصادرة في 13/04/1997، قد اتجهت إلى إطلاق هذا الحكم، فإنها مع ذلك لم تقدم المبررات الكافية التي جعلتها تلجأ إلى التفسير الموسع لنص المادة 138 مكرر بهذه الكيفية.

وفي اعتقادنا أنه إذا كان المشرع يرغب في الاحتفاظ بتطبيق نظام الدمج الضريبي فقط على المجمعات الحقيقية، بإطلاقه شرط عدم جواز تحقق نتائج سلبية في أنشطة الشركات الأعضاء خلال دورتين متتاليتين، فإنه يتعين عليه أن يبرهن على إضفاء نوع من المرونة والتسهيل المتعلق بشروط تطبيق نظام مجمع الشركات، كما يبرهن أيضا على اتجاه إرادته إلى تشجيع تطبيق هذا النظام الجبائي الخاص، وجعله نظاما ذو جاذبية بالنسبة للمؤسسات، ويبدو أن اشتراط عدم جواز تحقيق نتائج سلبية خلال فترة تنفيذ أحكام الدمج الضريبي، أي بعد دخول الشركات التابعة في نظام المجمع الجبائي، غير مبررة خاصة من الناحية العملية.

وعلى أي حال يبدو أن المشرع الجزائري من خلال هذا الشرط ينفرد عما اشترطه نظيره الفرنسي، الذي لا يشير إطلاقا إلى مثل هذه الأحكام.

لقد عدل المشرع الجزائري لاحقا من موقفه الرامي إلى تضييق مجال تطبيق النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات⁽¹⁾ وذلك انطلاقا من المادة 07 من قانون المالية لسنة 2008⁽²⁾ والتي ألغى من خلالها الشرط المتعلق بضرورة عدم تحقيق الشركات التابعة لعجزين متتاليين قبل خضوعها لنظام الميزانية الموحدة.

ومع أن المشرع أبقى على الشرط المتعلق بفقدان الحق في الاستفادة من أحكام هذا النظام الخاص، إذا ما استمرت الشركات التابعة في تحقيق عجز لمدة دورتين متتاليتين خلال تطبيق النظام عليها، وهو ما يترتب عليه إقصاءها آليا⁽³⁾، فإنه يمكن القول، بأن هذا التعديل في حد ذاته يعتبر خطوة هامة يخطوها المشرع في

المنصوص عليها في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي يساوي أو يفوق رقم أعمالها مائة مليون دينار... -
تجمعات الشركات المشكلة بقوة القانون أو فعليا والتي يفوق أو يساوي رقم أعمالها أحد أعضائها مائة مليون دينار، 100.000.000 دج.

- الشركات المقيمة في الجزائر وكذا العضوة في التجمعات الأجنبية وكذا الشركات التي ليست لها إقامة مهنية في الجزائر كما هو منصوص عليه في المادة 156-1، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة".

1- RIGHI (Farid) : régime fiscal du groupe de sociétés, Article publié le 20/09/2008. [http://www.bba.34.com/ Spip.php](http://www.bba.34.com/Spip.php), article 604.

2- أنظر المادة 07 من القانون رقم 07-12 المؤرخ في 2007/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2008 المعدلة بنص المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

3- المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- التعليلة الإدارية رقم 07 المؤرخة في 13/04/1997 السالف ذكرها.

سبيل إقرار نظام ذو تطبيق سهل وبسيط، مع أن هذا التعديل يطرح في الواقع إشكالات عديدة تتعلق بما إذا كان بالإمكان خصم الخسائر المحققة من قبل الشركات التابعة بشكل سابق على انتماءها لنظام الجمع من نتائج هذا الأخير، أم لا، وغيرها من المشاكل الأخرى التي سنحاول معالجتها لاحقا ضمن الفصل الثاني من هذا الباب.

عموم القول، أن تطبيق النظام الجبائي لمجمع الشركات يخضع إلى جملة من الشروط، يمكن تقسيمها إلى شروط عامة تتعلق أساسا بطبيعة نشاط وشكل الشركات التي تستفيد من النظام، وكذا تاريخ بداية وغلق نشاطها محاسبيا، وهناك شروط خاصة منها ما يتعلق بالشركة رأس المجمع، الذي ينبغي ألا يكون رأس مالها مملوكا بصفة مباشرة أو غير مباشرة من قبل شركة أخرى، وأن تمتلك نسبة هائلة من رأس مال الشركات العضوة بالمجمع، ومنها ما يتعلق بالشركات الأعضاء التي يشترط فيها تبعيتها لرأس المجمع بنسبة 90% على الأقل من رأسمالها وبطريقة مباشرة، فضلا عن ضرورة عدم تحقيقها لنتائج سلبية خلال دورتين متتاليتين.

إذا كانت تلك هي جملة الشروط الموضوعية اللازمة لتطبيق النظام الجبائي الخاص بالمجمعات، فإن هذه الشروط وحدها لا تكفي، على اعتبار أن هذا النظام لا يطبق آليا وإنما باختيار مجمع الشركات ذاته، وذلك وفق إجراءات محددة يفرضها القانون، واجتهدت الإدارة الجبائية في تفسيرها.

وهو ما سوف نتناوله في المبحث الموالي.

٥٥ :AXEg QH — :AXEg QH

تمتع الشركات التي حققت الشروط الواردة بنص المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بجرية كاملة في قبول أو عدم قبول تطبيق أحكام هذا النص عليها، وهو ما يشير إليه ذات النص الذي جاء بصيغة الجواز لا بصيغة الوجوب بقوله "يمكن للشركات ... أن تختار ...".

يعني ذلك، أن مسألة تطبيق النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات هي مسألة جوازية واختيارية، إذ يمكن أن نصادف وجود مجمعات للشركات تخضع برغبتها إلى الأحكام والقواعد العامة الضريبية، دون أن تطلب استفادتها من النظام الخاص بها.

غير أنه يتعين على الشركات أن تدرس هذا الخيار المتاح لها قانونا بجدية وبعناية، لأن تطبيق النظام الجبائي الخاص، وفضلا عن كونه يوفّر عدة مزايا جبائية، فإنه يساعد وبدرجة متقدمة في القضاء على مشكلة الازدواج الضريبي، الذي كثيرا ما يهدد نشاط المجمعات بل ويكلفها أعباء جبائية هامة.⁽¹⁾

غير أن التساؤل الهام الذي يطرح حول مسألة خيار طلب تطبيق هذا النظام، يتعلق بعواقب هذا الاختيار. فإذا ما افترضنا مثلا، أن مجمع ما اختار تطبيق نظام نتائج المجموعة التي يكونها، ثم بعد ذلك، أراد الخروج من الاستفادة منه خلال الفترة المقررة قانونا، فهل يترتب على ذلك جزاءات جبائية؟! وما هي طبيعة هذه الجزاءات؟.

يذكر أن نص المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة يستلزم بالضرورة تطبيق نظام الدمج الجبائي عند اختياره، لمدة 04 سنوات غير قابلة للتراجع، بدليل أنه ورد بالنص "... ولا يقبل التراجع لمدة 04 سنوات ...".

غير أنه للإجابة على هذا التساؤل، يتعين قبل ذلك، الوقوف على الإجراءات الشكلية الواجب استكمالها من قبل كل من الشركة رأس المجمع، وكذا الشركات العضوة به.

يمكن معالجة هذا الموضوع من خلال تحليل إجراءات تطبيق النظام الجبائي الخاص بالشركة الأم والشركات التابعة لها (المطلب الأول)، وكذا الإجراءات المشجعة التي نص عليها المشرع لتكوين المجمعات بالمفهوم الجبائي (المطلب الثاني).

■ H Ğ Ğ h Gōū h A X ē H ō ū Ğ H Ū Ğ ē h ē o i ē f A Ū : A X ē Ğ ē ē

يفترض تطبيق وتنفيذ النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات وجود علاقة جيدة بين المكلفين بالضريبة من جهة، والمصالح الجبائية من جهة أخرى، ولأجل ذلك كان من الضروري أن يتطرق المشرع الجزائري إلى تفصيل الشكليات المطلوبة لأجل تطبيق هذا النظام أو أن تجتهد الإدارة الجبائية على الأقل في توضيح هذه المسألة.

1- د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين: مبادئ التشريع الضريبي، مطبعة نخبضة مصر، القاهرة (دون ذكر سنة النشر): من ص 59 إلى 65.
أنظر كذلك:

- VANHAECKE (M) : op cit, N° 366, P 369.
- PARIENTE (M): op cit, N° 154, P 153.
- FOURNIER (J) les sociétés dépendantes en droit fiscal et les choix fiscaux. Thèse université de parisI, 1982.
- GOUADIN (D): L'intégration fiscale des groupes de sociétés op cit P25. et suiv.
- JACQUEMIN (A), PARMENTIER (C): la double imposition économique des bénéfices des sociétés et les mesures d'allégement vers une solution européenne, Louvain, ED litec, 1968, P136.

إن قبول تطبيق هذا النظام يرتبط بإنشاء الشركة الأم وثيقة تسمى "خيار تطبيق النظام"، تتضمن جملة من الشروط الشكلية الدقيقة، ويتم إخطار الإدارة الجبائية بهذه الوثيقة لكي تلتزم بتطبيق نظام دمج نتائج المجمع خلال مدة محددة قانوناً. وعليه، فإن تأسيس المجمع الجبائي لا ينتج من إبرام عقد جماعي بين أعضاءه⁽¹⁾، ولكن فقط من خلال وثائق فردية أو أحادية الجانب، والتي لا يمكن أن تتأتى إلا من خلال التقارب فيما بين أعضاء المجمع. وبالتالي فإن قرار الشركة الأم يبقى غير ذي أثر، طالما أن هذا القرار لا يصادفه قبول شركة تابعة لها على الأقل، هذه الأخيرة من جهتها لا يمكنها أن تبادر إلى خلق نظام جبائي للمجمع⁽²⁾، يفسر ذلك رغبة المشرع في إضفاء الطابع التعاقدى لعملية الاختيار.

يذكر أن المشرع الفرنسي أحدث سنة 1988 تعديلاً هاماً يتعلق بهذه المسألة، ذلك أنه ألغى شرط الاعتماد الذي تمنحه الإدارة الجبائية، والذي كان مقرراً في السابق.⁽³⁾ ويبدو أن هذا التعديل كان ضرورياً وذلك بسبب قلة الحالات التي طبق خلالها النظام الجبائي الخاص في فرنسا في ظل القانون القديم.⁽⁴⁾ على عكس بعض الدول الأخرى التي عرفت تطبيقاً واسعاً لنظام الدمج الجبائي، كألمانيا والولايات المتحدة الأمريكية وغيرها⁽⁵⁾، وهو ما يؤدي إلى القول بأن المشرع الفرنسي أراد من خلال هذا التعديل الذي يكمن في إلغاء شرط الحصول على الاعتماد، تمديد وتوسيع مجال تطبيق نظام الدمج الجبائي.

لعل أهم ما اتسم به النظام الفرنسي القديم، تكريس نص احتفظ بتطبيقه فقط على عمليات التركيز وإعادة هيكلة المؤسسات وهو حكم اتضح فور تطبيقه عدم توافقه مع متطلبات المنافسة الدولية التي تستلزم توفر مبدأ الحياد الجبائي للهيكل القانونية.

كما أن الإدارة الجبائية الفرنسية لم تقف عند تشكيل مفهوم دقيق لتعديلات الهياكل التي يمكن أن تستفيد من نظام الدمج في تمديدها لمفهوم النص القانوني⁽⁶⁾، بل ذهبت علاوة على ذلك إلى استعمال سلطتها التقديرية وتوظيفها بطريقة موسّعة، إذ برهنت على أنها تبالغ في تصنيف المجمعات المعتمدة، وذلك

1 - GASTINEAU (Pierre) : L'intégration fiscale (généralités), précité, N° 44.

ويجب التمييز في هذا الإطار بين تأسيس مجمع الشركات من الناحية القانونية، وبين تأسيس المجمع بمفهومه الجبائي. فإذا كان نص المادة 729 من القانون التجاري يشترط لاعتبار شركة تابعة لأخرى استحواذ هذه الأخيرة على أكثر من 50% من رأس مال الأولى، فإن المادة 138 مكرر من قانون الضرائب تستلزم تملك رأس المجمع لنسبة لا تقل عن 90% من رأس مال التابعة.

2 - GASTINEAU (Pierre) : L'intégration fiscale, précité, N° 44.

3- وذلك بموجب المادة 01 من القانون رقم 71-1025 المؤرخ في 24/12/1971 المتضمن قانون المالية الفرنسي لسنة 1972.

4- بحيث لم تتمكن من الخضوع إلى النظام الجبائي الخاص بالمجمعات سوى 35 مجمع في سنة 1985، راجع:

- Neuvième rapport de conseil des impôts relatif à la fiscalité des entreprises, P 228.

5 - CHARLOT (N) : op cit, P 356.

- PARIENTE (M) : op cit, P 154.

- LAFOREST (G) : régime fiscal des sociétés filiales françaises de sociétés mères étrangères; Etats Unis, Grande Bretagne, république fédérale d'Allemagne. Ou l'importance du critère ratione personae en droit fiscal international, Thèse université de paris, 1983.

6 - Instruction administrative du 03/05/1972, B.O.D.G.I.4H-1-72, N° 4.

بإعطاء تلك التي تنشط في المجال الصناعي حجما هاما، بينما اتجهت بالمقابل إلى إقصاء الشركات التي تنبثق عن المجمعات الأجنبية وذلك بغرض الاحتفاظ أساسا بتطبيق هذا النظام على المجمعات الفرنسية.

كما أن المصالح الجبائية الفرنسية وعلاوة على ما تقدم، وضعت شرطا مسبقا لم يكن منصوص عنه تشريعا، ولكنه يظهر من خلال أغلب قرارات الاعتماد الممنوحة، وهو المتمثل في ضرورة أن يكون مبلغ الضريبة المدفوع من قبل المجمع لا يقل عن ثلثي ذلك المبلغ الذي كان على الشركات العضوة فيه دفعه للضرائب في غياب تطبيق نظام الدمج الجبائي.⁽¹⁾

وعليه، فإن التناقض الموجود بين جمود النظام الذي كان مطبقا في فرنسا، وبين الضرورات الاقتصادية التي تملئها تطورات المؤسسات الدولية أدت بالمشروع الفرنسي إلى مراجعة وضعيته، وذلك بتعديل هذه الأحكام، وقبول أحكام أكثر ملائمة للمجمعات وأكثر سهولة في تطبيق نظام جبائي خاص بها. ويبدو أن المشروع الجزائري استلهم الأحكام التشريعية التي أرساها في قانون المالية لسنة 1997 من التعديل التشريعي الفرنسي الوارد في قانون المالية لسنة 1988.

سنتناول تفصيل هذا المطلب من خلال الوقوف على الإجراءات الخاصة بالشركة الأم (الفرع الأول) وكذا الإجراءات الخاصة بالشركات التابعة (الفرع الثاني).

OXe H ō ū Ç H U Ç e h e o i Ω : A X e W e l d

لم يتطرق المشروع الجزائري إلى تفصيل إجراءات طلب الخضوع للنظام الجبائي الخاص بمجمعات الشركات، بحيث اكتفى نص المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة بالإشارة إلى أن مسألة الخضوع تتم بطريقة اختيارية دون أن يشير إلى الإجراءات الواجب إتباعها.

يمكن القول بأن تطبيق النظام الخاص يتوقف على تقديم طلب من الشركة الأم توقعه باختيارها لا يجوز التراجع فيه طوال 04 سنوات.

يكتفي إذن النص التشريعي⁽²⁾ بإطلاق حكم عام مفاده إمكانية اختيار نظام الميزانية الموحدة، وهذا الاختيار يتم من طرف الشركة الأم، ويكون مقبولا من طرف مجموع الشركات الأعضاء ليبقى ساري المفعول لمدة 04 سنوات.

1 - CHARLOT (N) : op cit, P 357.

- Neuvième rapport du conseil des impôts, précité, P 228.

2- انظر المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المحدثة بالمادة 14 من قانون المالية لسنة 1997.

غير أن التعليم الإداري رقم 07 الصادرة بتاريخ 13/04/1997 عن المديرية، العامة للضرائب، تضمنت بالتحليل الإجراءات التي يتعين القيام بها سواء من جانب الشركة الأم أو الشركات التابعة.

بنفس الكيفية أطلق المشرع الفرنسي حكما عامًا⁽¹⁾ يتعلق بخيار طلب تطبيق هذا النظام الخاص، أما شروط تطبيق هذا الحكم فقد تضمنتها نصوص⁽²⁾ منفصلة، كما أن الإدارة الجبائية الفرنسية اهتمت بدورها بتحليل إجراءات تطبيق هذا الحكم.⁽³⁾

يمكن القول بأن قرار اختيار الخضوع للنظام الخاص بمجمع الشركات يكون من اختصاص الجهاز المكلف بتسيير الشركات⁽⁴⁾، أي بمعنى المدير العام للشركة ورئيس مجلس الإدارة أو رئيس مجلس المراقبة⁽⁵⁾، وعلاوة عليه، فإن الشركات الأعضاء في المجمع عادة ما تلجأ إلى تسوية نتائج الدمج الجبائي عن طريق اتفاقات تبرمها فيما بينها، بغرض اقتسام الاقتصاديات أو المصاريف الضريبية الإضافية.⁽⁶⁾

تعتبر المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات في فرنسا بأن هذه الاتفاقات هي بمثابة عمليات مألوفة من وجهة نظر المجمع ويمكن اعتبارها أنها قد أبرمت وفق الشروط العادية إذا تم تنظيم أنماطها بطريقة تضمن فعالية الحياض بالنسبة للشركات التابعة المدجة جبائياً.⁽⁷⁾ كما أن لجنة عمليات البورصة أعطت موافقتها المبدئية بالرغم من أنها قدمت بعض التحفظات، تتعلق بضرورة إبرام إتفاقية يتم من خلالها مقارنة مصلحة المساهمين في إطار المجمع، وخاصة ما يتعلق بمصالح المساهمين ذوي الأقلية.⁽⁸⁾

وبالرجوع إلى التعليم الإداري الصادر بتاريخ 13/04/1997 فإن اختيار الخضوع لنظام مجموعات الشركات من جانب الشركة الأم وجب أن يكون بطريقة مكتوبة، كما أن الاختيار لا يقبل التراجع لمدة 04 سنوات.

1- انظر المادة 223 A الفقرة 05 من القانون الضريبي العام الفرنسي.

2 - Articles 46 Quater-OZD et ZE de l'annexe III du CGI Français.

3 - Document Administratif, DGI 4-H-6614-12/07/1997.

4 - GASTINEAU (Pierre) : L'intégration fiscale (généralités), précité, N° 45.

5- التعليم الإداري رقم 07 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب في 13/04/1997، السابق ذكرها.

6 - GASTINEAU (Pierre) : précité, N° 45.

7 - Bulletin CNCC, N° 75 Septembre 1989.

8 - Lettre du président de la commission des opérations de bourse du président de la compagnie nationale des commissaires aux compte du 1er Sept 1989 ; Bulletin CNCC, N° 75, Sept 1989.

أولاً: الإجراءات الشكلية

يتعين على الشركة الأم التي تختار الخضوع لنظام مجمع الشركات أن تلتزم بتقديم رسالة طلب ممضاة من طرف كل من المدير العام للشركة ورئيس مجلس إدارتها أو رئيس مجلس المراقبة.⁽¹⁾

وتتضمن هذه الرسالة جملة من البيانات، يمكن إجمالها فيما يلي:

- القبول من طرف أغلبية أعضاء المجلس.

- سبب النشأة، المقر الاجتماعي، الرقم الجبائي للشركة الأم إضافة إلى رقم المادة.

كما يجب أن ترفق هذه الرسالة برسالة قبول كل شركة فرعية ممضاة من قبل المدير العام للشركة الفرعية ورئيس مجلسها الرقابي، وتتضمن رسالة قبول الشركة الفرعية ما يلي:

- عبارة قبول أغلبية أعضاء المجلس الإداري.

- سبب النشأة، المقر الاجتماعي، الرقم الجبائي للشركة الفرعية.⁽²⁾

هذه الرسائل بدورها يجب أن ترفق بميزانتي الدورتين الأخيرتين لمجمل الشركات (الشركة الأم والشركات الأعضاء)، والتي تتضمن نتائج الاستغلال دون تسجيل للخسائر.⁽³⁾

يقضي المشرع الفرنسي بنفس الكيفية على أن خيار تطبيق النظام الخاص بمجمع الشركات يكون بموجب طلب يجر على ورق عادي من قبل الشركة الأم عن طريق أجهزتها المسيرة لها، يُوجّه إلى الإدارة الجبائية، ويجب أن يتضمن الطلب بشكل دقيق الإشارة إلى تاريخ أول نشاط للدمج⁽⁴⁾، وهوية الشركات التي تنتمي إلى المجمع الجبائي مع إرفاق شهادات قبولها.⁽⁵⁾

1- التعلية الإدارية رقم 07 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب في 13/04/1997، السابق ذكرها.

- رضا خلاصي: مرجع سابق، ص 188.

2- رضا خلاصي: مرجع سابق، ص 188.

3- المرجع السابق، ويلاحظ انه ابتداءً من صدور قانون المالية سنة 2008 والذي عدلت المادة 7 منه نص المادة 138 مكرر من قانون الضرائب، فإنه لم يعد من الضروري شرط تحقيق نتائج إيجابية خلال دورتي النشاط الأخيرة.

4- انظر المادة 223A فقرة 05 من القانون الضريبي العام الفرنسي، المعدلة بالمادة 12 من القانون رقم 92-1376، المؤرخ في 1992/12/30. انظر كذلك:

- LEFEBVRE (Francis) : op cit, N° 7681, P 564.

5- انظر المادة 46 رابعا ZD-O من الملحق الثالث من القانون العام الضريبي الفرنسي.

- انظر كذلك: التعلية الإدارية الفرنسية الصادرة في 09/05/1988، السابق ذكرها.

وعليه، فإنه يتعين أن يتم إبلاغ الإدارة الجبائية بطلب الخضوع لنظام الدمج الجبائي قبل بداية أول نشاط يعتزم تطبيق هذا النظام عليه.⁽¹⁾

وبالتالي، فإن المشرع الفرنسي بإرسائه أساسا قانونيا لهذا الالتزام الشكلي يكرّس جزاءات في حال غياب تبليغ الإدارة الجبائية بطلب الخيار خلال الآجال المحددة.⁽²⁾

غير أن التساؤل المطروح يتعلق بما إذا كان من الممكن للإدارة الجبائية أن ترفض طلب اختيار الخضوع لنظام مجمع الشركات حينما لا يتضمن هذا الطلب البيانات الواجب توافرها، أو حينما لا يكون مرفوقا بالوثائق المطلوبة؟

لا يوجد في التشريع الجزائري، ولا في التشريع الفرنسي⁽³⁾ ما يؤكد وجود جزاءات مترتبة على هذه المخالفات، غير أنه يمكن القول بأن المسألة تخضع لتقدير الإدارة الجبائية التي يمكن لها بحسب الأحوال أن ترفض الطلب ويكون رفضها مبررا إذا استند إلى مخالفة الشروط الشكلية المذكورة أعلاه.⁽⁴⁾

غير أنه يأخذ على هذا الشرط الشكلي عدة مآخذ، أهمها أنه لا يوضح بدقة مفهوم الاختيار الذي عبرت عنه الشركة الأم باتجاه الإدارة الجبائية التي تركز مبدأ حرية المسيرين في تسيير الشركات وبالتالي فهي تعتبر بأن عملية الاختيار تمثل قرارا يتعلق بتسيير الشركة وهو مفروض في آن واحد على المكلف بالضريبة وكذا على المصالح الجبائية⁽⁵⁾، ومثل هذه الوضعية يترتب عليها آثار متعددة ومتنوعة، خاصة إذا ما كان للشركة الأم التي تمارس الخيار نية عزل هذا المسير قبل افتتاح النشاط الأول للمجمّع الجبائي، لأنه وحسب القضاء الإداري

- انظر كذلك: المادة 82-IV من القانون رقم 93-1352، المؤرخ في 30/12/1993، التي أنشأت فقرة إضافية للمادة 223A من القانون العام الضريبي الفرنسي.

1- التعليمات الإدارية الفرنسية الصادرة في 09/05/1988 السابق ذكرها. انظر كذلك:

- COLLIN (Patrick) et MARGENSTERN (Patrick) : optimisation fiscale des groupes, précité, P 51.

- OUDENOT : op cit, N° 1159.

2- الفقرة 06 من المادة 223A من القانون العام الضريبي الفرنسي، المحدثه بالمادة IV 82 من القانون رقم 93-1352 المؤرخ في 30/12/1993 السابق ذكره.

3 - GASTINEAU (Pierre) : Intégration fiscale (généralités), précité, N° 46.

4- لقد قدمت الإدارة الجبائية الفرنسية نموذجا للطلب الواجب تحريره وتقديمه إليها ينص على ما يلي:

« ... Je soussigné ... (nom, prénom), Agissant en qualité de ... (Qualité) de la société ... (Désignation) dont le siège social est à ... (ville, adresse), déclare que cette société se constitue seule redevable de l'impôt sur les sociétés du précompte et de l'imposition forfaitaire aumelle dus par le groupe Formé par elle même et les sociétés qui figurent sur la liste jointe, en application des dispositions de l'article 223A du code général des impôts.

Conformément à ces dispositions la durée d'application de la présente option est de cinq sus à compter du (date d'ouverture du premier exercice d'application).

Les affectations par le quel les sociétés filiales membres du groupe donnent leur accord sont ci jointes.

Fait àle

Le(Qualité, signature, nom, prénom).

5 - Instruction administrative du 13/07/1990, B.O.D.G.I.4H-10-90, N° 128.

المتعلق بالأخطاء المحاسبية وقرارات التسيير، فإنه لا المؤسسة ولا الإدارة الجبائية يمكنهما التراجع عن القرار المتخذ.⁽¹⁾

من جهة أخرى، يأخذ على هذا الشرط أنه يجعل الشركة رأس المجمع حذرة حينما تطلب الاستفادة من نظام الدمج الجبائي، إذ فعلى الرغم من سهولة الإجراءات الشكلية المطلوبة، إلا أن هذه الإجراءات تتطلب قيام الشركة الأم مسبقاً بتحليل مفصّل ومعمّق لأوضاع الشركات التابعة لها، وبالتالي فإن تطبيق النظام مرهون بقيام الشركة الأم، بجمع المعلومات الكافية الخاصة بالشركات التابعة لها، بل والأكثر من ذلك قبول هذه الأخيرة الخضوع لنظام الدمج الجبائي وبشكل مسبق. وهو ما يترتب عنه قيام مسؤولية تضامنية فيما بين الشركات الأعضاء في المجمع عن دفع الضرائب⁽²⁾.

يذكر أن قائمة الشركات العضوة بالمجمع المرفقة بالطلب الذي تقدّمه الشركة الأم، ليست نهائية، لأنها تقبل المراجعة كل سنة من المدة المقررة لتطبيق نظام الدمج الجبائي، إذ يتعين على الشركة الأم كل سنة نشاط أن تخطر الإدارة الجبائية بالشركات التي خرجت عن نظام المجمع أو التي دخلت فيه مجدداً.⁽³⁾

في النهاية، يتعين القول بأن المصالح الجبائية المختصة المتمثلة في مديرية كبريات الشركات هي التي يفترض تقديم طلب خيار تطبيق النظام الجبائي الخاص بالمجمعات إليها من قبل الشركة الأم. تطبيقاً لأحكام نص المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية.⁽⁴⁾

لكن التساؤل المطروح يكمن فيما إذا كان من الممكن تقديم الطلب إلى مفتشية الضرائب المختصة إقليمياً بالشركة الأم؟.

ثانياً: مدة تطبيق نظام الدمج الجبائي

يضاف إلى ما تقدم شرط أساسي يتعلق بمدّة صلاحية الخيار ذلك أن المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تنص على أن الاختيار غير قابل للمراجعة لمدة 04 سنوات.

إن ضرورة الالتزام بشرط المدة السالف ذكرها مبرر انطلاقاً من أهمية إعادة التسوية الجبائية التي من شأنها أن تؤدي إلى إلغاء الآثار الناجمة من الاستفادة من هذا النظام بالمقارنة مع ما إذا تم تطبيقه مثلاً لمدة سنة واحدة فقط.⁽¹⁾

1 - CE 20/04/1984, Req N° 37050, Le bon P 151 ; D.F 1985, N° 1.comm 9, Concl LEGER ; R.J.F 6/1984, N° 719.

2 - ART 223A 6ème Alinée du CGI Français.

- GASTINEAU (P) : précité, N° 46.

3 - FRADIN (J.P) et GEFROY (J.B) : op cit, N° 372, P 599.

4- أنظر نص المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية.

دون أية تفصيلات أخرى، وهو حكم في غاية الأهمية لأن تطبيق نظام الدمج الضريبي لا يتوقف على الطلب الذي تقدمه الشركة رأس المجمع للمصالح الجبائية المختصة، وإنما يتوقف على قبول الشركات التابعة الأعضاء في المجمع لهذا الاختيار.

تفصيلا لهذا الحكم، أوردت التعليمات الإدارية الصادرة عن المديرية العامة للضرائب في 1997/04/13⁽¹⁾ تدقيقات خاصة بالإجراءات والشروط الشكلية التي ينبغي توافرها لدى الشركات التابعة للمجمع، إذ يجب أن يرفق طلب الاختيار المحرر من جانب الشركة الأم برسالة قبول كل شركة تابعة على حدى ممضاة من قبل مديرها العام ورئيس مجلسها الرقابي.

وتتضمن رسالة قبول الشركة التابعة البيانات التالية:

- عبارة قبول أغلبية أعضاء المجلس الإداري.

- سبب النشأة، المقر الاجتماعي، الرقم الجبائي للشركة التابعة.⁽²⁾

لا تتوقف الشروط الشكلية عند هذا الحد، بل يتعين أن ترفق الرسائل التي تحرر من جانب الشركات التابعة والمتضمنة قبولها لنظام الدمج الجبائي بميزانيتها الدوريتين الأخيرتين والتي تتضمن نتائج استغلالها دون تسجيل للخسائر.⁽³⁾ مع أن هذا الشرط تم إلغاؤه كما سبق الذكر بموجب قانون المالية لسنة 2008 وهو ما يستدعي القول أنه وانطلاقا من هذه السنة تعفي الشركات التابعة من ضرورة إرفاق ميزانيتها الدوريتين الأخيرتين.⁽⁴⁾

علاوة على ما تقدم، نصت التعليمات السابق ذكرها على بعض الالتزامات الأخرى الخاصة بالشركات التابعة، إذ أنه وبعدما يتم اختيار نظام مجمع الشركات، وبعد استيفاء الشروط التي أشير إليها سابقا، يجب على الشركات التابعة للمجمع أن تقدم نسختين من ميزانيتها لدى مفتشية الضرائب التابعة لها، المختصة إقليميا.

1- التعليمات الإدارية رقم 07 الصادرة عن الإدارة العامة للضرائب في 1997/04/13، المتعلقة بالنظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات السابق ذكرها.

2- نفس المرجع السابق.

3- التعليمات الإدارية رقم 07 الصادرة عن الإدارة العامة للضرائب في 1997/04/13، المتعلقة بالنظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات السابق ذكرها.

4- أنظر نص المادة 07 من القانون رقم 07-12 المؤرخ في 2007/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2008.

كما يجب أن ترفق الميزانية بنسخة طبق الأصل لرسالة اختيار النظام الجبائي لمجمع الشركات والشهادة الأصلية لقبول طلبهم المقدمة من طرف مفتشية الضرائب لمقر الشركة الأم.

عند استلامها للوثائق السالفة الذكر، تعمل مفتشية الضرائب الإقليمية على إرسال نسخة من الميزانية لمفتشية مقر الشركة الأم مرفقة بشهادة سالبة فيما يتعلق بالخضوع للضريبة على أرباح الشركات.

ومن الآثار التي تترتب على خضوع الشركات التابعة لنظام المجمع الجبائي، فقدان هذه الشركات شخصيتها الجبائية المستقلة وذلك بفعل اندماجها مع الشركة رأس المجمع، والتي تخضع وحدها للضريبة.⁽¹⁾

مثل هذه الوضعية معاكسة للمبدأ الذي يقوم عليه القانون الضريبي، والذي يعتمد على استقلالية الأشخاص المعنوية، وهو ما يعني أن هذا الوضع يشكل طابعا استثنائيا⁽²⁾، ويجب أن تصادق عليه هيآت التسيير والمتمثلة في المسير ومجلس الإدارة أو المديرين.

تسمح القواعد العامة الخاصة بالشركات التجارية⁽³⁾ للشركاء ذوي الأقلية بالإطلاع على هذه القرارات التي تتعلق بالشركة التابعة، وذلك بغرض تحجب المساس بمصالحهم في الحدود التي تكون فيها نتائج التابعة مدججة كلياً داخل الشركة الأم، لأن الأنماط الجبائية قد تغيرت من التوازن بين جملة الأسهم لمصلحة الشركة رأس المجمع.

يمكن أيضاً للشركاء أن يتقدموا باعتراضهم ورفضهم الموافقة على الخضوع للنظام الجبائي الخاص بالمجمعات، أو تحديد الشروط التي يجب توافرها حتى يمنحون موافقتهم على ذلك، وعلى وجه الخصوص اقتراح طرق تعويضهم.⁽⁴⁾

إن موافقة الشركات التابعة مسألة ضرورية لأجل تطبيق نظام الدمج الضريبي لمدة 04 سنوات وهي مسألة ضرورية أيضاً في كل مرة يتم فيها تجديد تطبيق هذا النظام حتى يصير تنفيذه بشكل دائم ومستمر.⁽⁵⁾ ويعني قبول الشركات التابعة خيار تطبيق نظام الدمج الجبائي إعفاءهم من دفع الضرائب المستحقة بشكل

1 - RAFFIN (Marie H elene) : op cit, P 160 et suiv.

- TORT (ERIC) : La fiscalité des groupes intégrés (L'audit du résultat d'ensemble et de l'IS groupes, Revue Française de comptabilité 1999, P 40 et suiv.

2 - GUNADIN (Daniel) :  volution du droit fiscal, français face à la notion de groupe, (a propos des conditions d'application du nouveau régime d'intégration fiscale des groupes de sociétés, R.F.C, 198 février, 1989, P 44 et suiv.

3- انظر المواد : 581، 585، وغيرها من القانون التجاري.

- SCHMIUL (D) : quelques remarques sur les droits de la minorité dans les cessions de contrôle, D, 1972, ch, P 223.

4 - PATRIENTE (M) : op cit, N  186, P 197.

- CHARLOT (N) : op cit, P 360.

5 - GOUADIN (DANIEL) : pr ecit e, P 49.

- GASTINEAU (P) : La fiscalité des groupes de sociétés, op cit, N  117, P 77.

مباشر وذلك بفضل عملية الدمج ذاتها التي تستدعي تجميع نتائج المجموعة لتصبح بذلك الشركة الأم هي المسؤولة عن دفع الضرائب المستحقة على المجمع برمته.⁽¹⁾

يخلق نظام الدمج الجبائي بمقتضى ما تقدم ذكره تضامنا فيما بين الشركات التابعة⁽²⁾، إذ يتعين على هذه الأخيرة أن تلتزم بتسوية التحصيلات الجبائية في حدود المبالغ الضريبية التي كان عليها دفعها فيما إذا لم تستفد من نظام الدمج، أي بمعنى أنه يحتفظ بتسديد الرسم للمجموعات المستفيدة بمعدل يساوي على الأكثر ديونها الضريبية، وهذا الحل يشير بذاته إلى ميزة وخصوصية هذا النظام الذي إذا لم تحترم شروط تطبيقه فإن الشركات التابعة تجد نفسها بالضرورة وبشكل آلي في الوضعية العادية المتمثلة في احتفاظها بشخصيتها القانونية والجبائية الخاصة بها.

لقد اجتهدت الإدارة الجبائية الفرنسية في إعطاء نموذج شهادة القبول التي يتعين على الشركة التابعة استصدارها.⁽³⁾

بنفس الكيفية، ينص القانون الضريبي الفرنسي على ضرورة تبليغ رسالة القبول إلى المصالح الضريبية المختصة بالشركة التابعة وكذا بالشركة الأم.⁽⁴⁾ ويتعين أن يتم إخطار الإدارة الضريبية برسالة القبول قبل تاريخ افتتاح النشاط الذي يطبق عليه نظام الدمج الجبائي.⁽⁵⁾ وبحسب القانون الفرنسي دائما⁽⁶⁾، فإنه يتعين على الشركة الأم أن تبلغ الإدارة الجبائية وقبل نهاية غلق كل سنة نشاط الدمج، قائمة الشركات الأعضاء في المجمع المعنية بنسبة النشاط الموالي، بما فيها الشركات التي أصبحت عضوا جديدا بالمجمع مرفوقة برسائل موافقة هذه الأخيرة، كما استحدثت التعديل الوارد سنة 1999⁽⁷⁾ حكما يتضمن إلزام الشركة الأم بإخطار إدارة الضرائب بهوية الشركات التي توقفت عن اعتبارها عضوا في مجمع الشركات.⁽⁸⁾ فإذا لم يتم تقديم هذه القائمة أو تم

1 - PARIENTE (M) : op cit, N° 171, 172, P 172 et 173.

2 - Article 223A Alinéa 06 du CGI Français.

3 - L'administration à donné le mode d'attestation suivant :

« ... Je soussigné ... (nom, prénom), Agissant en qualité de(Qualité) de la société (Désignation) dont le siège social est à (ville, adresse), autorisé la société..... (désignation), dont le siège social est(ville, adresse), à se constituer seule redevable de l'impôt sur les résultats d'ensemble du groupe, conformément aux dispositions de l'article 223 A du code général des impôts. Cette attestation est valable pour la durée d'application restant à courir de l'option pour le régime de groupe prévu à l'article 223A du code général des impôts, Formulée par la société désignée ci-dessus.

L'option de cette société expire le

Fait àle

Le(Qualité, signature, nom, prénom).

4 - ART 46 Quater OZD de l'annexe III du code général des impôts.

5 - ART 223A.al 5, du CGI Français.

6 - ART 223A al 06 du CGI Français.

7 - Loi N° 99-1173 du 30/12/1999.

- Instruction Administrative du 28/06/2001 ; B.O.14H.2-01, N° 18 s.

8 - L'instruction du 28/06/2001 ; B.O.14H.2-01, contient en Annexe des modèles de notification de dénonciation de l'option :

« ... Je soussigné ... (nom, prénom), Agissant en qualité de(Qualité) de la société (Désignation) dont le siège social est à (ville, adresse), déclare que les résultats de cette société cessent d'être pris en compte par la société..... (désignation), dont le siège social est à(ville, adresse), en vue de la détermination du résultat d'ensemble du groupe, dont elle est la mère, à compter du (date d'ouverture du prochain exercice).

Fait àle

تقديمها خارج الآجال المنصوص عليها قانونا أو إذا ما كانت هذه القائمة لم تتضمن المعلومات الكافية الخاصة بالشركات الأعضاء في المجمع، فإن نتائج هذا الأخير تحسب على أساس نتائج الشركات المشار إليها في آخر قائمة مودعة في الآجال بشرط أن تتوفر في هذه الشركات الشروط اللازمة للدخول في المجمع.

لقد قدمت الإدارة الجبائية المثال التالي:

الشركة M رأس المجمع المتكوّن من الشركات A و B، C و D ترسل قبل افتتاح سنة النشاط N-1 قائمة الشركات المعنية بنظام الدمج الجبائي، وهذه القائمة تتضمن الشركات M، A، B و D.

وقبل غلق سنة النشاط، يتم التنازل عن 10% من رأس مال الشركة D. فبالنسبة لسنة النشاط الموالي، فإن الشركة M ملزمة بإعادة تشكيل قائمة الشركات الأعضاء في المجمع، وبالتالي فإن نتائج المجموعة خلال سنة النشاط N تحدد انطلاقا من نتائج الشركات التي تستوفي الشرطين التاليين:

- الظهور في آخر قائمة مودعة في الآجال القانونية، ويلاحظ أن الشركات M، A، B، قد استوفت هذا الشرط.

- استكمال شروط العضوية بالمجمع ويلاحظ هنا أن الشركة D قد خرجت من المجمع خلال سنة النشاط N-1، وبالتالي فإن المجمع سيكون خاضع للضريبة خلال سنة النشاط N-1، متضمنا الشركات M، A، و B.⁽¹⁾

الملاحظ أن، التشريع الفرنسي أدرج حالات خاصة تعتبر بمثابة نتائج إضافية لنظام الدمج الجبائي، تتعلق أساسا بالشركات التابعة المتواجدة داخل دول تتمتع بأنظمة جبائية متميّزة⁽²⁾، والشركات التعاونية⁽³⁾.

يلاحظ أيضا أن التشريع الجزائري شأنه شأن التشريع الفرنسي لا يضع أحكاما تتعلق بنتائج غياب إيداع الشهادات المتعلقة بالشركات التابعة لدى المصالح الضريبية التي تتبعها، وهو ما يؤدي إلى القول بأن عدم توفر هذا الشرط لا يترتب عليه جزاءات معينة.⁽⁴⁾

Le(Qualité)(signature).....(nom, prénom).

1 - Document Administrative DGI.4.H. 6614, 10. 12/07/1997. Précitée.

2 - Articles 209B I et II du CGI Français.

- Document Administrative DGI.4.H. 6613, 1. 12/07/1997. Précitée.

3 - Article 214-1 bis du CGI.

- Article 99 de la de finances pour 1992, N° 91, 1322 du 30/12/1991.

- Document Administrative DGI.4.H. 6613, 15. du 12/07/1997.

- Document Administrative DGI.4.K. 142, 1. 15/12/1989 et 4H-2141. 11 du 01/04/1987.

4 - GASTINEAU (Pierre) : intégration fiscale, précitée, N° 49.

يمكن القول أنه وعلى المستوى العملي فإن التضامن المشار إليه فيما بين الشركات التابعة يفرض التزامات إضافية على مجمع الشركات، الذي وجب عليه أن يقوم بعملية حساب نتائج كل شركة عضوة به، والضرائب الناجمة عنها في غياب انتماءها لنظام المجمع، كما يتعين أيضا تحديد المجموعة التي تخضع لدفع الضريبة، غير أن هذا العمل لا يترافق بغرامات جنائية كما هو معمول به في حالة الخروج من المجمع قبل المدة المقررة قانونا، لأن الافتراض الحالي يتعلق فقط بتسديد الضرائب، دون تعديل مجال وحيز الدمج الجبائي.

خارج هذا الإطار، فإن المسؤولية الجبائية للشركات التابعة محددة بطريقة مفصلة، ولا تطبق في حالة الرقابة، أي بمعنى أن التعديلات الواردة باتجاه مجموعة تنتمي إلى المجمع لا يترتب عليها نتائج بالنسبة لبقية الأعضاء فيه. (1)

إن مرونة الإجراءات الشكلية المتعلقة بنظام الدمج الجبائي تكمن في أنه في حالة خروج الشركة التابعة من عضوية المجمع خلال المدة القانونية المقررة لتطبيقه بمقتضى قرار صادر عن الشركة رأس المجمع، وجب فقط تبليغه من جانب الشركة التابعة إلى المصالح الجبائية المختصة عن طريق مراسلة عادية، أما الشركة الأم فإنها تكتفي بتوجيه مراسلة تتضمن خروج الشركة التابعة، وكذا بعدم الإشارة إلى عضوية الشركة التي تم إخراجها من نظام المجمع في قائمة الشركات المعنية بهذا النظام. (2)

إن حرية الخيار تشير إلى إرادة المشرع في التكييف مع تسيير الشركات، وذلك بترك المجال مفتوح أمامها لاختيار النظام الجبائي الذي تراه مناسبا لها، ويكتفي القانون بالاحتفاظ للإدارة الجبائية بحقها في ممارسة رقابتها على نشاط الشركات. (3)

تظهر إرادة المشرع الجزائري أكثر من خلال جملة من الإجراءات المشجعة لتكوين مجمع الشركات، وهو ما سوف نتناوله من خلال المطلب الثاني.

h Gōu h w j B M i H h Ū u e h e o i Ω e : r G i G i A e

يتبين من خلال الإجراءات الشكلية البسيطة التي نص عليها المشرع الجزائري، أن هذا الأخير يتجه نحو تسهيل تطبيق النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات، غير أنه من ناحية أخرى يضع شروطا وأحكاما موضوعية ينبغي مراعاتها سواء من جانب الشركة الأم أو الشركات الأعضاء في المجمع. وذلك بغية الاحتفاظ بتطبيق هذا النظام الخاص فقط على الجماعات الحقيقية التي تستجيب لغايات اقتصادية وليس تلك التي تتكون لجرد الاستفادة من مزايا جنائية.

1 - Instruction Administrative du 09/05/1988 ; B.O.D.G.I.4-H.9-88, précitée N° 32 et 33.

2 - Instruction Administrative du 09/05/1988 ; B.O.D.G.I.4-H.09/05/1988, précitée N° 34 à 36.

3 - CHARLOT (N) : op cit, P 363.

ولأن المشرع الجزائري لم يستحدث النظام الجبائي الخاص بالمجمّعات إلا بموجب قانون المالية لسنة 1997، على عكس ما ذهب إليه المشرع الفرنسي الذي عرفت قوانينه عدة أنظمة ومنذ فترة طويلة⁽¹⁾، لاسيّما ذلك المنصوص عليه بموجب قانون المالية لسنة 1972، ثم قانون المالية لسنة 1988، فإن ذلك من شأنه أن يفسّر رغبة المشرّع الجزائري في تحديد وتحديث النظام الجبائي حتى يكون ملائما لمقتضيات الحياة الاقتصادية المعاصرة وعالم الأعمال، لاسيّما بعدما تغيّرت الرؤى السياسية والاقتصادية والاجتماعية للبلاد من منظور اشتراكي إلى منظور رأسمالي.⁽²⁾

ولأن المجمّعات من الناحية القانونية، غير معترف بها بدليل أن مختلف القوانين التي تنظم الشركات التجارية لا تنص صراحة على هذا النوع من التنظيم، ولا تحدد الأحكام الواجب تطبيقها عليه⁽³⁾، إلا أن تواجدها في الواقع لا لبس فيه ولا خلاف حوله، مما جعل الكثيرين يجزمون وإلى غاية اليوم على أن مجمع الشركات هي نظرية ذات مفهوم اقتصادي أكثر منها قانوني.⁽⁴⁾

ولأن مجمع الشركات واقع ملموس لا خلاف حوله، فإنه من الطبيعي أن تنفرد القوانين الجبائية بوضع أحكام خاصة به دون بقية فروع القانون الأخرى.⁽⁵⁾

وفي إطار تشجيع تكوين مجمع الشركات وسّع قانون المالية لسنة 1997 مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات بمعدّل منخفض قدره 15% على الأرباح الموجهة لحيازة أسهم أو حصص اجتماعية أو قيم منقولة أخرى التي تسمح بالمساهمة بنسبة 90% أو أكثر من رأس المال الاجتماعي لشركات أخرى من نفس المجمع.⁽⁶⁾

إضافة إلى ذلك أعفى قانون المالية لسنة 1997 العقود المتعلقة بتحويل الشركات التي تقوم بإجراءات الانضمام إلى المجمع من حقوق التسجيل.⁽⁷⁾

1- راجع حول هذا الموضوع:

- GOUADIN (Daniel) : Évolution du droit fiscal français face ala notion du groupe, précité, P 44.
- GOUADIN (Daniel): Intégration fiscal des groupes de sociétés, op cit, P09 et suiv.
- GASTINEAU (P) : La fiscalité des groupes de sociétés, op cit, P 02 et 06.
- MORGENSTERN (Patrick) : L'intégration fiscale, op cit, P 16 à 21.

2- د. ناصر مراد: فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 02.

- 3 - GUYON (YVES) : op cit, P 580.
- 4 - VANHAECKE (Michel) : op cit, P 15.
- 5 - VANHAECKE (M) : op cit, P 09.
- HANNOUN (CH): op cit, P 12.

6- خلاصي رضا: مرجع سابق، ص 184 وما يليها. أنظر كذلك:

- RIGHI (FARID) : régime fiscal du groupe des sociétés, précité. [http:// www. Bba.34.concl](http://www.Bba.34.concl)

7- انظر المادة 347 مكرر 03 من قانون التسجيل.

سوف نتناول تحليل هذه الإجراءات المشجعة من خلال الإعفاء من حقوق تسجيل عقود تحويل الشركات (الفرع الأول)، والأرباح المعاد استثمارها (الفرع الثاني).

h Gōū h w j I M A V E J t h 1 / M k H O Ğ W e : A X e W e l d

يفيد نص المادة 36 من قانون المالية لسنة 1997⁽¹⁾، بأن عقود تحويل الشركات التي هي بصدد الانضمام إلى مجّمع الشركات، معفاة من حقوق التسجيل.

يتعلق هذا النص بصفة استثنائية بعقود تحويل الشركات التي عدا شكلها القانوني، استوفت كل شروط إمكانية الاستفادة من النظام الجبائي لمجّمع الشركات.⁽²⁾ ويعني ذلك، أنه وبحسب الأصل يتعين أن يكون رأس مال الشركة التابعة مملوكا بنسبة 90% على الأقل لفائدة الشركة رأس المجّمع حتى تستفيد الأولى من امتياز الإعفاء من حقوق التسجيل. يعني ذلك أيضا، أنه وعلاوة على تحقق الشرط السابق، فإنه يتعين ألا تكون نتائج الشركة التابعة قد حققت عجزا في الدورتين الأخيرتين بصفة متتالية.⁽³⁾

يقصد بعقود تحويل الشركات، تغيير شكلها القانوني بمعنى أن يتم تحويلها من شركة ذات مسؤولية محدودة مثلا أو من شركة تضامن إلى شكل شركة ذات أسهم. لأن هذا الشكل الأخير هو الشكل المقبول دون غيره بحسب ما ورد في نص المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لتطبيق نظام الدمج الجبائي الخاص بمجمّعات الشركات.

وطبقا لأحكام المادة 13 من قانون المالية لسنة 1997، فإن الحصص الموزعة التي تتحصل عليها الشركات من جراء مساهمتها في رأس مال شركات أعضاء أخرى من نفس المجّمع، تعفى من الضريبة على أرباح الشركات.

يتعلق الأمر فقط بحصص الأرباح الموزعة للشركة الأم من طرف الشركات الأعضاء في المجّمع، وبما أن المساهمات المتداخلة غير مسموح بها قانونيا، فإنه لن توزع أي أرباح من طرف الشركة الأم لصالح فروعها.

1- المادة 36 من قانون المالية لسنة 1997 محدث للمادة 347 مكرر 03 من قانون التسجيل.
2- التعليمية الإدارية رقم 07 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب في 13/04/1997 السابق ذكرها.
3- التعليمية الإدارية رقم 07 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب في 13/04/1997 السابق ذكرها. ويلاحظ أنه وانطلاقا من قانون المالية لسنة 2008، فإن الشرط المتعلق بعدم جواز تحقيق عجزين متتاليين من جانب الشركة التابعة قد تم إلغائه، وبالتالي فهو لم يعد محل اعتبار راجع: المادة 07 من القانون رقم 07-12 المؤرخ في 30/12/2007 المتضمن قانون المالية لسنة 2008. راجع كذلك:
- RIGHI (FARID) : régime fiscal du groupe des sociétés, précité.

وطبقاً لأحكام المادة 347 مكرر 04⁽¹⁾ من قانون التسجيل المتمم بالمادة 36 من قانون المالية لسنة 1997، تعفى من حقوق التسجيل في إطار النظام المذكور في المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، كل عمليات تحويل الملكية ما بين الشركات الأعضاء في نفس المجمّع.⁽²⁾

رغم كل ما سبق فإن الإعفاء من حقوق التسجيل لا يعني إلغاء التسجيل.⁽³⁾

يتعلق الأمر إذن بالإعفاء من حقوق تسجيل العمليات والعقود التي تتضمن تحويل شكل الشركة وكذا تحويل ملكية أسهمها فيما بين الشركات الأعضاء في نفس المجمّع.

غير أن التساؤل الجوهرى الذي يطرح نفسه في هذا الإطار، يكمن في معرفة الطرق والآليات القانونية الممكنة إتباعها لتغيير شكل الشركة، أو لتحويل ملكية أسهمها إلى شركة أخرى تابعة لذات المجمّع؟

للإجابة على ذلك، يمكن القول بأن عملية تحويل ملكية رأس مال الشركة التابعة لفائدة الشركة الأم لا يطرح أية إشكالات عملية، لأن هذه العملية تتم كما هو معلوم عن طريق عقود البيع أو التنازل عن أسهم الشركة، مثلما تقرره القواعد العامة⁽⁴⁾ ولأن هذه العمليات تحرر في شكل رسمي أمام الموثق، وبالتالي فهي تدرج ضمن عقود رسمية، ولأن جميع العقود التوثيقية تخضع لإجراءات تسجيلها بإدارة التسجيل والطابع باعتبارها مصلحة من المصالح الجبائية، وإذا كان من المفترض أن يتم تسجيل العقود عادة مقابل دفع رسوم تسمى برسوم التسجيل، وهي إما أن تكون ثابتة أو متغيرة بحسب طبيعة العقد والنص الذي يحكم قانون التسجيل⁽⁵⁾، فإن المشرع ورغبة منه في تشجيع العمليات التي تؤدي إلى إنشاء مجتمعات الشركات اتجه إلى إعفاء هذه العقود التي تتضمن البيع أو التنازل عن أسهم الشركة التابعة لفائدة الشركة الأم من رسوم التسجيل، ويعني ذلك عدم خضوعها لأي رسم سواء كان ثابتاً أو نسبياً، كما لا يعني ذلك إلغاء إجراءات التسجيل، التي هي عملية ضرورية لسلامة العقد ذاته.

غير أن الإشكال يبدو واضحاً في حالة العمليات التي يهدف من خلالها تحويل الشركة، من شكل إلى شكل آخر، لأن الغالب الأعم والمألوف في هذه الأحوال أن يتم ذلك بطريق حلّ الشركة ثم إنشاء عقد

1- أنظر المادة 347 مكرر 04 من قانون التسجيل.

2- التعليمة رقم 07 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب في 13/04/1997.

3- نفس المرجع السابق.

4- راجع المواد من 715 مكرر 15 وما يليها من القانون التجاري المحدث بموجب المرسوم التشريعي رقم 93-08، المؤرخ في 25/04/1993، المتضمن تعديل القانون التجاري.

5- انظر المواد 02، 03 من الأمر رقم 76-105 المؤرخ في 09/12/1976 المتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم.

تأسيس جديد للشكل الذي يرغب الشركاء في منحه لشركتهم، وإن كان من الجائز أحيانا أن يتم قانونا المرور مباشرة إلى إبرام عقد تحويل الشركة إذا استوفت هذه الأخيرة شروط الشكل الجديد المراد إلباسه إياها.⁽¹⁾

المادة 163: -

بغرض تشجيع تكوين مجتمعات الشركات، نصّ المشترع الجزائري على أن الأرباح المخصّصة للحيازة على أسهم أو حصص اجتماعية أو قيم منقولة أخرى مما يسمح للشركة الأم بالمساهمة بنسبة 90% أو أكثر من رأس المال الاجتماعي لشركات من نفس المجمع، فإن هذه الأرباح المعاد استثمارها يطبق عليها المعدّل المحقّض للضريبة على أرباح الشركات والذي نسبته 15%⁽²⁾.

تجدر الإشارة في هذا الصدد إلى أن المعدّل المنخفض المقدّر بـ 15% للضريبة على أرباح الشركات يطبق بصفة موحّدة على كل الشركات بما فيها تلك المستفيدة من الامتياز للحيازات التي تسمح بالوصول لنسبة 90% من رأس المال الاجتماعي.⁽³⁾

فإذا قامت الشركة مثلا بالحيازة على أسهم بمقدار 50% من رأس المال الاجتماعي لشركة أخرى بما يسمح لها الوصول إلى امتلاك نسبة 85% من مجموع رأس مالها الاجتماعي، فإن الأرباح التي أعيد استثمارها والتي وُجّهت لامتلاك هذه القيم المنقولة لا تستفيد من الخضوع إلى معدّل منخفض للضريبة على أرباح الشركات.⁽⁴⁾

أما إذا كانت هذه الحيازة تسمح بامتلاك رأس المال الاجتماعي بنسبة 90%، حتى ولو كانت هذه الأسهم التي تمت الحيازة عليها في هذا الإطار لا تشكّل ولا تتمثّل سوى 5% من الأرباح، فإن هذه الأرباح المعاد استثمارها تخضع للمعدّل المحقّض للضريبة على أرباح الشركات.⁽⁵⁾

لأجل الاستفادة من الخضوع للمعدّل المحقّض للضريبة على أرباح الشركات، يجب على الشركة أن تعمل على حيازة الأسهم خلال الدورة الحالية أو تقوم بذلك خلال الدورة المقبلة، وفي هذه الحالة الأخيرة يجب على الشركة أن تقوم بالحيازة على الأسهم قبل إقفال الدورة المعنية.⁽⁶⁾ وإذا تعدّر ذلك، فإن الأرباح التي

- 1- د. حسنين المصري: اندماج الشركات وانقسامها، دار الكتب القانونية، مصر، المحلّة الكبرى، 2007، ص 20 وما بعدها.
- 2- انظر المادة 142-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة بموجب المادة 15 من قانون المالية لسنة 1997.
- 3- انظر المادة 150-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدلة بموجب المواد 16 من قانون المالية لسنة 1997، و 14، و 15 من قانون المالية لسنة 1999، و 10 من قانون المالية لسنة 2001، و 20 من قانون المالية لسنة 2003.
- 4- التعليميّة الإدارية رقم 07 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب في 13/04/1997 السالف ذكرها.
- 5- التعليميّة الإدارية رقم 07 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب في 13/04/1997 السالف ذكرها.
- 6- خلاصي رضا: مرجع سابق، ص 186.

خضعت للمعدّل المخفّض يتم إخضاعها إلى الفرق بين المعدّل المنخفض والمعدل العادي دون تضرّر الشركة من تطبيق رفع قدره 25% متعلّق بالحقوق المكتملة⁽¹⁾.

كما يجب أن تبقى الأسهم التي تم حيازتها في حوزة الشركة لمدة أدناها 05 سنوات، وفي حالة التنازل عنها قبل انقضاء هذه المدة فإن الأرباح التي خضعت للمعدّل المكتمل أي (الفرق بين المعدّل المنخفض والمعدّل العادي) دون تضرّر الشركة من تطبيق رفع بمعدّل 5% متعلّق بالحقوق التي تصبح مستحقّة⁽²⁾.

بمذه الكيفية يلاحظ بأن المشرّع الجبائي الجزائري وبغرض تشجيع تكوين الجمّعات ورغبة منه في إطلاق العمل بالنظام الجبائي الخاص بالجمّعات، فإنه يتجه ليس فقط إلى تبسيط شروط تطبيق هذا النظام، سواء تعلق الأمر بالشروط الموضوعية أو الشكلية، وإنما اتجه أيضا إلى استحداث نصوص تعدّ بمثابة إجراءات محفّزة ومشجّعة لتكوين الجمّعات.

يبرهن ذلك على اتجاه رغبة المشرّع الجزائري في تحديث نظامه الجبائي، ليصبح مسائرا لمتطلبات واقع الحياة الاقتصادية⁽³⁾، وعلاوة على ذلك، فإن الهيآت العمومية في الجزائر تحدّد المبادئ العامة لنظام الدمج الجبائي، وذلك بفرض معايير ينبغي توافرها تحكم شروط دخول الشركات في مجال تطبيق هذا النظام، ولكنها لا تملّي شروطا ثقيلة داخل مجال الدمج.

ولأن المبادرة في تطبيق النظام، تعود إلى مجمّع الشركات، فإنه يتعين على هذا الأخير قبل اتخاذ أي قرار يعدّل من تركيبته، أن يقيّم بالتفصيل النتائج المترتبة على خياره. سنتناول في الفصل الموالي تحليل حدود تطبيق النظام الجبائي الخاص بمجمّع الشركات.

1- المرجع السابق.

2- انظر المادة 142-02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

3- د. يونس أحمد البطريق، د. المرسي السيد حجازي، د. محمد عمر أبو دوح، د. أشرف جلال عيد: النظم الضريبية، ألكس لتكنولوجيا المعلومات، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 19 وما يليها.

h Gōū h w d j || ũ Ğ ē r e Ğ ē e Ğ ē h d 3 / 2 q h d m k : r Ğ ē h e y e l d

إذا كان المشرع الجزائري يسمح بتطبيق نظام خاص بمجمع الشركات وفق الشروط الموضوعية والشكلية التي تمت معالجتها في الفصل السابق، إلا أنه من المهم التساؤل عن حدود ومجال تطبيق هذا النظام الجبائي الخاص بغض النظر عن الشروط اللازمة لتطبيقه.

بداية، يتعين الإشارة إلى أن المشرع الجبائي يحدد مدة 04 سنوات كحد أدنى لتطبيق هذا النظام، ويمكن - رغم عدم ذكر ذلك صراحة بمقتضى النص ⁽¹⁾ - تمديد هذه الفترة لمدة معادلة أكثر من مرة وفق الإجراءات والشروط المطلوبة التي سبق الوقوف عليها.

وإذا كان نظام الدمج الجبائي يحقق عدة مزايا سواء تعلق الأمر بالشركات التابعة أو بالشركة الأم ⁽²⁾، إلا أن تطبيق هذا النظام لا يخلو من المساوئ والصعوبات التي تحيد به عن تحقيق الهدف من إنشائه أصلا، لاسيما في الحالات التي تحاول من خلالها الشركات التابعة الدخول في النظام الجبائي الخاص بالمجمع، فقط بغرض تحقيق غايات جبائية، ودون أن يستجيب وضعها لحقيقة اقتصادية، وهو ما يبدو جليا في الحالات التي تطلب فيها هذه الشركات انتماءها للمجمع الجبائي بغرض ترحيل خسائر نشاطاتها السابقة على دخولها المجمع وخصمها من نتائج المجموعة ككل ⁽³⁾.

فإذا كانت مختلف التشريعات الضريبية تتضمن نصوصا تسمح بالخصم الكامل للخسائر المحققة من الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة التي تحققها الشركة في السنوات السابقة أو اللاحقة باعتبار أن هذه الخسائر تدخل ضمن مصاريفها عن سنوات سابقة أو لاحقة ⁽⁴⁾، فإنه من غير المنطقي -مبدئيا- وعلى الأقل من وجهة نظر الإدارة الجبائية، السماح للشركات بالاستفادة وبشكل مزدوج من مزايا الاقتطاع الجبائي ⁽⁵⁾.

1- نقصد بذلك نص المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والذي على عكس ما ذهب إليه المشرع الفرنسي، لم ينص صراحة على أن هذه المدة المقررة لتطبيق النظام الجبائي الخاص قابلة للتمديد، غير أنه ورغم سكوت المشرع، يمكن القول بأن مسألة التمديد جائزة ومنطقية لأن الهدف هو استمرارية وديمومة تطبيق النظام الجبائي الخاص. راجع حول هذا الموضوع:

- LEFEBVRE (Francis) : Les groupes de sociétés, op cit, N° 7507, P 552.

2 - MOLITOR (Roger) : Le régime fiscal des sociétés mères et filiales, op cit, P 11.

3 - BOUSSUGE (Frank) : Le précompte dans le cadre du régime du groupe, Revue de droit fiscal, N° 21-22, Année 1999, P 761 et suiv.

- LEGALL (JP) ET COUDIN (P) : Les conséquences juridiques de l'utilisation des déficits d'une filiale dans un groupe intégré, Droit fiscal, 1988, N° 48, P 1355 et suiv.

4- أ.د. سعيد عبد العزيز عثمان ود. شكري رجب العشماوي: اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، الإسكندرية، طبعة 2007، ص 376.

5 - CHARLOT (N) : op cit, P 365.

وعليه، يثار الإشكال المتعلق بما إذا كان من المتعين الفصل بين النتائج المحققة قبل دخول الشركة في نظام المجمع الجبائي وبين تلك النتائج المتحصّل عليها من جانب المجموعة الجبائية الجديدة، هذا من جهة، ومن جهة أخرى، غالبا ما لا يبقى مجمّع الشركات الذي تم تشكيله بغرض الاستفادة من النظام الجبائي الخاص به، بنفس التنظيم والهيكلية التي تشكل بها، إذ أنه يخضع في كثير من الأحيان إلى عملية إعادة هيكلة وإعادة تنظيم وفق عدة طرق، ذلك أنه يمكن له أن يتلقى شركات جديدة تدخل في عضويته كما قد يعزل شركات تابعة كانت موجودة أصلا من عضويته.⁽¹⁾

فإذا كان دخول الشركة في نظام المجمع الجبائي ينتج دائما عن صدور قرار خاص من الشركة الأم مرفوق بقرار مماثل من جانب الشركة التابعة، كما سبق الإشارة إلى ذلك، فإن الخروج من المجمع يمكن أن ينتج بمجرد قرار منفرد من جانب الشركة الأم⁽²⁾، كما قد ينتج الخروج من عدة أسباب أخرى كحلّ الشركة المعنية، أو تغيير شكلها القانوني أو تحويل مقرها إلى الخارج أو غيرها من الأسباب.⁽³⁾

ويتعين، أن يتم إخطار الإدارة الجبائية بكل حالة دخول أو خروج للشركة من نظام المجمع، كما يتعين أيضا إعمال قائمة ضبط سنوية للشركات التي تكوّن المجمع الجبائي.⁽⁴⁾

يطرح الإشكال أيضا عن مصير المجمع الجبائي، في الأحوال التي تتعرض فيها الشركة رأس المجمع إلى عمليات تفقدها هذه الصفة ولاسيما تلك المتعلقة بعمليات الاندماج أو الامتصاص.⁽⁵⁾

للقوف على حدود تطبيق النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات، يتعين معالجة مرحلة الدخول في نظام المجمع (المبحث الأول)، ثم مرحلة الخروج منه (المبحث الثاني).

Γ E Ç e Ç H e Ç H Δ L A M n j e : A X e I κ Ç H

إذا كانت الشروط التي قررها المشرّع لأجل دخول الشركات في نظام المجمع الجبائي اعتبار هذه الأخيرة تابعة لرأس المجمع على الأقل بنسبة 90% من رأسمالها وبشكل مباشر، علاوة على ضرورة اتخاذها لشكل الشركة ذات الأسهم، فإن المشرّع الجزائري، يرسى إضافة إلى ذلك - وهذا قبل صدور قانون المالية لسنة 2008 - شرطا مفاده عدم جواز دخول الشركة لنظام المجمع الجبائي إذا كانت قد حققت خلال الدورتين

1 - GOUADIN (DANIEL) : évolution du droit fiscal français, face à la notion du groupe, précité, P 49.

2 - GASTINEAU (PIERRE) : La fiscalité des groupés de sociétés, op cit, N° 62, P 45.

3 - GASTINEAU (P) : Intégration fiscale (généralités), précité, N° 60.

4 - Idem.

5- راجع حول اندماج الشركات: د. حسنين المصري، اندماج الشركات وانقسامها، مرجع سابق، ص 20.

- أ. د. محمد فريد العربي: الشركات التجارية (المشروع الجماعي بين وحدة الإطار القانوني وتعدد الأشكال)، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2007، ص 15.

الأخيرتين خسائر في نتائج استغلالها - باعتبارها شركات تتمتع بالشخصية المعنوية المستقلة - السابقتين على دخولها في مجمع الشركات. وإذا كان المشرع الجزائري قد تخلّى عن إدراج هذا الشرط ابتداء من قانون المالية لسنة 2008⁽¹⁾، ليفسح المجال لجميع الشركات التي تحقق باقي الشروط الموضوعية والشكلية الأخرى للدخول في نظام المجمع، فإنه بذلك يعبر عن إرادته في تشجيع تكوين وإنشاء مجتمعات الشركات واستقرارها لما لها من دور وأهمية في تحقيق التنمية الاقتصادية ولقناعته بما يشهده عالم الأعمال من تطورات سريعة.

غير أن المشرع بهذا الإجراء يكون قد فتح المجال لظهور إشكال حقيقي، وصعوبات أساسية تتعلق عموما بالخسائر ونواقص القيمة الصافية على المدى الطويل السابقة على دخول الشركات لنظام المجمع.

فإذا كان دخول شركة ما في مجال الدمج الجبائي لا يتوقف على قبول باقي الشركات الأخرى التابعة التي سبقتها في عضوية المجمع⁽²⁾، وإنما يتوقف على وجوب استكمالها للشروط الموضوعية والشكلية المطلوبة قانونا، فإن انتماءها إذا ما تم وفقا لذلك، يترتب عنه اندماجها في نظام المجمع الذي يعتبر وحدة اقتصادية حقيقية.

فكيف تتم معاملة ومعالجة الخسائر التي حققتها الشركة قبل دخولها في النظام الخاص؟ هل ينبغي السماح بخضم هذه الخسائر من نتائج المجمع الجبائي أم أنه يتعيّن ترحيلها فقط على الأرباح المستقبلية للشركة؟ يمكن تفصيل وتحليل هذا الإشكال من خلال التطرق إلى المبادئ العامة التي تتعلق بترحيل الخسائر، (مطلب أول) ثم القواعد الخاصة المتعلقة بذات الموضوع (مطلب ثان).

H D o e G || G H / M e H G u n V A M d : A X e G I e

تنص المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه: "في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما، فإن هذا العجز يعتبر عبئا يدرج في السنة المالية الموالية، ويخفف من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية، وإذا كان هذا الربح غير كافٍ لتخفيض كل العجز، فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية، إلى غاية السنة المالية الرابعة، الموالية لسنة تسجيل العجز".

انطلاقا من النص السابق، يظهر جليا أن المشرع الجزائري يقر صراحة بجواز ترحيل الخسائر للأمام، وخلال مدة 04 سنوات، وهو بهذا النص العام، يمنح حافزا ضريبيا للشركات.⁽³⁾

1- انظر المادة 07 من القانون رقم 07-12 المؤرخ في 2007/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2008.
2 - GASTINEAU (P) : La fiscalité des groupes de sociétés, op cit, N° 59, P 43.

3- راجع حول هذا الموضوع: أ.د: سعيد عبد العزيز عثمان، ود. شكري رجب العشماوي، مرجع سابق، ص 377.

علاوة على ذلك نصت المادة 141-05 من نفس القانون⁽¹⁾ على أنه من بين التكاليف التي تخصم لتحديد الربح الصافي "الأرصدة المشكّلة بغرض مواجهة الخسائر أو التكاليف المبيّنة بوضوح، والتي يتوقّع حدوثها بفعل الأحداث الجارية شريطة تقييدها في حسابات السنة المالية وتبيانها في كشف الأرصدة المنصوص عليها في المادة 152...".

وعلى اعتبار أن ترحيل الخسائر، يعدّ بمثابة حافز ضريبي أقرّه المشرع خدمة لقرار الاستثمار الخاص، وبالتالي فإن له أثر اقتصادي على معدّل التكوين الرأسمالي في القطاع الخاص، فإنه يتعيّن الوقوف عند المعاملة الضريبية للخسائر، وفقا للقواعد العامة (الفرع الأول) ثم محاولة إسقاط هذه القواعد العامة على مدى تأثير نتائج الشركة التابعة عند دخولها نظام المجمع الجبائي (الفرع الثاني).

o e Ç ß e Ç H H / X / Ç H D h k A h e o j i e f A Ū : A X e g Ç H

تختلف فاعلية وتأثير نصوص السماح بترحيل الخسائر كحافز ضريبي على قرار الاستثمار الخاص باختلاف نمط واتجاه ترحيل الخسائر إلى الأمام أو إلى الخلف أو كليهما، بالإضافة إلى الظروف الاقتصادية التي تؤثر على التوقعات التفاؤلية والتشاؤمية التي تحيط بعملية اتخاذ قرار الاستثمار.

إن تقييم مدى فعالية نصوص ترحيل الخسائر كحافز ضريبي يستدعي التمييز بين الحالات التالية:

أولاً: الترحيل إلى الخلف

تتوقف فاعلية نصوص ترحيل الخسائر كحافز ضريبي على الاتجاه المقرّر لترحيل الخسائر في التشريع الضريبي، وما إذا كان التشريع يسمح بترحيل الخسائر إلى الأمام أو الخلف أو كلاهما، فالسماح بترحيل الخسائر إلى الخلف وإلى أي عدد من السنوات، يتضمن ضرورة قيام الخزينة العمومية في السنة التي تحققت فيها الخسائر برد ما حصلته كضريبة على ما يعادل مقدار الخسارة في سنوات سابقة، ولتوضيح ذلك، نفترض أن النشاط الممارس منذ 05 سنوات قد حقق أرباحا صافية قبل فرض الضريبة تبلغ $1000 + 3000 + 1000 - 1000 - 2000 + 3000$. على التوالي، ولنفترض أن الضريبة نسبة ثابتة قدرها 10% من الأرباح الصافية، ففي ظل عدم السماح بترحيل الخسائر إلى الأمام أو الخلف فإن هذا النشاط سوف يخضع لدفع الضرائب السنوية بمعدّل: 100، 300، 100، صفر، 300 على التوالي، وبالتالي تبلغ جملة الضريبة المدفوعة 800.

- تجدر الإشارة إلى أن المشرع الجزائري وقبل صدور قانون المالية التكميلي لسنة 2010 كان يقَرُّ بجواز ترحيل الخسائر للأمام خلال مدة خمسة سنوات، راجع المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة المعدلة بموجب المادة 10 من قانون المالية لسنة 2010.
- المادة 141 معدّلة بموجب المادة 12 من قانون المالية لسنة 1998، والمادة 02 من قانون المالية لسنة 2001.

فإذا ما افترضنا أن تشريع دولة معينة قد سمح بترحيل الخسائر إلى الخلف، فإن أرباح السنة الثالثة، سوف تصبح مساوية للصفر بل توجد خسارة مرحّلة ومن ثم يتعين أن تقوم الخزينة العمومية برد ما حصلته من ضريبة أي رد 100، وحيث أن أرباح السنة الثالثة لا تكفي لاستيعاب خسارة السنة الرابعة، سوف يتم ترحيل الجزء من الخسارة الذي لم يتم استيعابه إلى السنة الثانية، وبالتالي تصبح أرباح السنة الثانية 2000 بدلا من 3000 ومن ثم يتعين أن يدفع الشخص ضرائب عن تلك السنة تعادل 200 بدلا من 300. وفي مثل هذه الظروف يتعين على الخزينة العمومية أن تقوم برد مبلغ 100، أي برد ما حصلته كضريبة على ما يعادل مقدار الخسارة.

ومع السماح بترحيل الخسائر إلى الخلف يتضح بأن العبء الضريبي الذي تحمله الشخص قد انخفض من 800 إلى 600.

يعتبر ترحيل الخسائر إلى الخلف حافزا قويا على التوسع وزيادة نسبة الاستثمارات الخطرة في المنشآت القائمة والتي مارست نشاطها الإنتاجي منذ فترة زمنية معينة⁽¹⁾، وحافزا ضعيفا بالنسبة للمشروعات الإنتاجية الجديدة، والتي لم يتسنى لها بعد ممارسة النشاط الإنتاجي، ومن المتوقع أن تحقق خسائر في المراحل الأولى لإنتاجها.

من الناحية، العملية، فإن السماح بترحيل الخسائر إلى الخلف وإن كان يمكن أن يحقق نتائج إيجابية على قرار الاستثمار في الدول المتقدمة⁽²⁾ إلا أنه يحقق العديد من الآثار السلبية قد تفوق آثاره الإيجابية في الدول النامية، نظرا لصعوبة تطبيقه، وبصفة خاصة في الدول النامية التي تمتلك خزانة عامة تكاد تكون خاوية من الإيرادات، وفي مثل هذه الظروف يكفي فقط أن تتحمل الخزانة العامة مقدار الإيرادات المفقودة في حالة السماح بترحيل الخسائر إلى الأمام، ومما لا شك فيه أن صعوبات تطبيق هذا الحافز سوف تزداد كلما ازدادت الفترة الزمنية التي يسمح خلالها بترحيل الخسائر إلى الخلف والعكس صحيح.

ثانيا: الترحيل إلى الأمام

فيما يتعلق بترحيل الخسائر إلى الأمام، وهي الطريقة التي أخذ بها المشرع الجزائري⁽³⁾، فإن هذا الحافز يعتبر أكثر ملائمة من الناحية التطبيقية لظروف الدول النامية، بالمقارنة بترحيل الخسائر إلى الخلف، كما يمكن أن يمتد نطاق تطبيق هذا الحافز ليشمل المشروعات القائمة والمشروعات الجديدة على حدّ السواء، ومن خلال

1- أ.د: سعيد عبد العزيز عثمان، ود. شكري رجب العشماوي، مرجع سابق، ص 378. انظر كذلك:
- COZIAN (M) : La gestion fiscales des déficits dans les grands principes de la fiscalité des entreprises, Litec, 1987, P 699.
2- نفس المرجع السابق، ص 379. أنظر كذلك:
- AU LANIER – FURDERER (O) : La gestion fiscale des déficits des sociétés, Thèse université de Dijon, 1987, p 15 – 25.
3- انظر المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة بموجب المادة 10 من قانون المالية لسنة 2010.

بيانات المثال السابق، فإن المستثمر يستطيع أن يقوم بترحيل الخسائر إلى الأمام، أي إلى السنة الخامسة، وفي هذه الحالة تصبح أرباح السنة الخامسة 1000، بدلا من 3000، والضريبة 100 بدلا من 300.

ينتج عن ذلك أنه يتم خصم الخسارة مباشرة من الوعاء ولا يتم رد الضريبة حيث أنها لم تدفع أصلا،⁽¹⁾ وبالنسبة للشخص فإن العبء الضريبي لن يختلف عن ذلك المشكل في حالة الترحيل إلى الخلف بحيث يضل العبء الإجمالي يقدر بـ 600.

أما إذا كان المشروع جديدا وحقق في أول سنة من حياته الإنتاجية خسائر فإنه لن يستطيع أن يستفيد من مزايا الترحيل إلى الخلف حيث لا توجد أرباح في سنوات سابقة وبالتالي فإن فرص الاستفادة تكمن في الاستفادة من الترحيل إلى الأمام.

بغرض تحبب الدمج الآلي للشركات التي تمنى نتائجها بخسائر هامة من شأنها أن تلغي أرباح الشركات الأخرى الأعضاء في المجمع، أدرج المشرع الجزائري بموجب قانون المالية لسنة 1997 شرطا مفاده عدم جواز الخضوع للنظام الجبائي الخاص بتجمعات الشركات إلا الشركات التي حققت نتائج إيجابية أثناء السنتين الماليتين الأخيرتين⁽²⁾ وبهذه الكيفية، فإن حرية مسير الشركة التي تمنى نتائجها بخسائر تكون محدودة جدا، لأنه يصعب عليه في هذه الحالة، بل ولا يمكنه اختيار تطبيق النظام الجبائي الخاص بالمجمعات. وهو الشرط الذي لغاه المشرع الجزائري لاحقا بموجب قانون المالية لسنة 2008.⁽³⁾

يعني ذلك أنه يتعين على الشركة من الناحية المحاسبية أن تقوم أولا وقبل كل شيء بحساب النتائج المحققة من جراء نشاطها الخاص قبل إدماجه مع نتائج الشركات الأعضاء.

غير أن هذا الإلزام لا يبدو أنه يحتفظ لهذه الشركة بمعاملة جبائية مختلفة عن الشركات التي تخضع للضريبة بشكل منفرد، ولكنه مع ذلك يتوافق ويتلاءم مع القواعد التي تأخذ بالاعتبار خصوصية المجمعات.

ولأن المشرع الجزائري، تحلى عن الشرط المتعلق بضرورة تحقيق الشركات لنتائج إيجابية أثناء السنتين الماليتين الأخيرتين قبل الدخول لنظام مجمع الشركات، فإن ذلك يعني، تكريس إرادته في تشجيع دخول هذه الأخيرة في النظام الجبائي الخاص بالمجمعات، وهو ما يعني في النهاية، اتجاه إرادته إلى تسهيل وتشجيع تطبيق نظام المجمع الجبائي. ويترتب على ذلك، أنه يجوز للشركات - حتى تكتسب العضوية داخل المجمع الجبائي - أن

1 - AU LANIER – FURDERER (O) : opcit, p 15 et suiv.

2- انظر المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المحدثه بموجب المادة 14 من قانون المالية لسنة 1997.

3- انظر المادة 07 من القانون رقم 07-12، المؤرخ في 2007/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2008.

تمنى نتائجها السابقة على دخولها بخسائر. والمهم، هو أن لا يستمر تحقق الخسائر، أثناء تطبيق النظام لمدة سنتين متتاليتين.

هل يعني ذلك أن المشرع الجزائري، أراد تشجيع تطبيق نظام الدمج الجبائي لنتائج مجمع الشركات بالسماح لأعضائه الدخول في مجال الدمج حتى ولو كانت قد حققت نتائج سلبية، وأن هذه النتائج يمكن ترحيلها على نتائج المجمع؟

قد يبدو ذلك ممكنا، طالما أن القواعد العامة تقضي من جهة بإمكانية ترحيل الخسائر - كما سبق الذكر - غير أن استمرار تحقيق النتائج السلبية من جانب الشركات الأعضاء بعد دخولها حيز الدمج الجبائي ولمدة سنتين متتاليتين، يعني ترحيل هذه الخسائر أيضا على نتائج المجمع، وهو ما لا يسمح به المشرع.

يبدو أن المشرع الجزائري يحاول فرض نظام قانوني يتسم بالمرونة من جهة، ويعتمد مبدأ التسهيل والتشجيع، إلا أنه يضل رغم ذلك محتفظا بنوع من الحيطة والحذر، فهو لا يرغب من جهة أخرى في أن يكون الانتماء إلى المجمع مبرر فقط بالاستفادة من مزايا جبائية على المدى القصير، والمتمثلة في المسح السريع للخسائر التي يتم ترحيلها على أربع سنوات⁽¹⁾ عن طريق خصمها من النتائج الإجمالية التي يحققها المجمع. وعليه، يمكن القول بأن المشرع يدرج شرطا إضافيا يتعين على الشركات أخذه بالاعتبار إذا ما قررت تطبيق نظام الدمج الجبائي عليها.

يذكر بأن المشرع الفرنسي⁽²⁾، يفرض على الشركات احترام القواعد المتعلقة بالخصومات العادية، أي بمعنى الاهتلاكات الخاصة بالنشاط، المتبوعة بالخسائر العادية المرحّلة والاهتلاكات التي تم تسجيلها محاسبيا بشكل منظم خلال سنوات النشاط، ولكنها تختلف عن فترة العجز، ولأن غياب الدمج الجبائي يزيد من إمكانيات ترحيل الخسائر السابقة بمبلغ يستجيب لاهتلاكات النشاط، فإنه يتعين على الشركة الأم، أن تؤسس حسابات احتمالية بالنسبة لكل شركاتها التابعة، وذلك بغرض مقارنة مبلغ الخسائر المحملة في حالة الانتماء للمجمع، مقارنة بذلك المرحّل إذا لم تدخل الشركة مجال الدمج.

1- وهي المدة المقررة لتطبيق النظام الخاص بالمجمع الجبائي وفقا للتشريع الجزائري بحسب نص المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2- انظر المادة 209- I الفقرة 3 من القانون الضريبي العام الفرنسي.

- انظر كذلك التعلّيم الإدارية الصادرة في 1988/05/09 عن الإدارة الجبائية الفرنسية السابق ذكرها.

Γ E G A E M H G G H H ō u T H / g G H o e e || e E k o h E M H Q o i || e i e G H A : Γ G H W e l d
W e e

إذا كانت القواعد الضريبية العامة تسمح للمكلف بالضريبة في حالة تسجيله عجزا في سنة مالية ما، اعتبار هذا الأخير عبئا يدرج في السنة المالية الموالية، ويخفّض بالتالي من الأرباح المحققة خلال هذه السنة⁽¹⁾، وإذا كان هذا الربح غير كاف لتخفيض كل العجز، فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية، إلى غاية السنة الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز؛ فإن التساؤل الجوهرى الذي يثار، يتعلق بما إذا كان بالإمكان تمديد تطبيق هذا الحكم على مجمّعات الشركات، وعلى وجه الخصوص، على الشركات التابعة عند دخولها لنظام المجمع الجبائى إذا كانت هذه الأخيرة قد حققت نتائج سلبية؟

بمعنى آخر هل يجوز ترحيل هذه الخسائر التي حققتها الشركات التابعة قبل دخولها حيّز النظام الجبائى الخاص بالمجمّعات على نتائج هذه الأخيرة، أم أنه يتعيّن القول بعدم جواز ذلك، بهدف تحقيق مبدأ حياد النظام الخاص الذي أرساه المشرّع؟

بالرغم من أن المشرّع الجبائى الجزائرى لا يضع أحكاما مفصّلة حول هذا الموضوع، إلا أن المسألة في غاية الأهمية، لأن السماح بترحيل الخسائر السابقة على دخول المجمع في نتائج هذا الأخير من شأنه أن يشجّع على التهرب الجبائى⁽²⁾، وذلك انطلاقا من إمكانية تأثير هذه الخسائر على أرباح باقي الشركات الأخرى الأعضاء في المجمع. فضلا عن ذلك، فإن مكنة ترحيل هذه الخسائر قد يؤدي - كما سبق الذكر - وفي كثير من الأحيان إلى إنشاء مجمّعات جبائية بشكل مصطنع، و فقط بغرض تحقيق أهداف جبائية لا غير⁽³⁾، مع أن الهدف الأساسى والحقيقى من المزايا التي منحها المشرّع بإرسائه هذا النظام الخاص هو تشجيع إنشاء وتكوين المجمعّات الحقيقية التي تستجيب لغايات اقتصادية بالدرجة الأولى.

من ناحية أخرى، - في الحالة العكسية - والتي مفادها عدم السماح بترحيل الخسائر السابقة التي منيت بها الشركة التابعة - قبل دخولها حيّز النظام الجبائى الخاص - على نتائج المجموعة من شأنه أن يؤدي إلى القول بأن الانتماء واكتساب صفة العضوية في المجمع الجبائى، لا ينتج عنه معاملة جبائية متميزة ومختلفة بالنسبة للشركات التابعة.⁽⁴⁾

1- راجع المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة بموجب المادة 10 من قانون المالية لسنة 2010.
2 - LE GALL (JP) ET COUDIN (P) : Les conséquences juridiques de l'utilisation des déficits d'une filiale dans un groupe intégré, précité, P 1355 et suiv.

- راجع حول موضوع التهرب الضريبي: د. يونس أحمد البطريق، د. حامد عبد المجيد دراز، د. المرسي السيد حجازي، د. محمد عمر حماد أبو دوح: المالية العامة، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 143 وما يليها.

3 - LE GALL (JP) ET COUDIN (P) : Précité, P 1355 et suiv.

4 - PARIENTE (M) : op cit, N° 172, P 173.

بمعنى آخر، وانطلاقاً من معاني العدالة الجبائية، فإن تثبيت النتائج السلبية السابقة على دخول الشركة في النظام الخاص لا يضع مبدئياً هذه الشركة في وضعية مختلفة عن تلك التي توجد عليها إذا لم تكن عضواً في المجمع، وبهذه الكيفية، فإن ذلك قد ينجم عنه رفض هذه الشركات قبول نظام الدمج الجبائي، خاصة إذا كانت نتائج هذه الأخيرة تنطوي على خسائر هامة.⁽¹⁾

يكتفي المشرع الجبائي الجزائري، بإدراج حكم أورده ضمن قانون المالية لسنة 1997، مفاده عدم جواز دخول الشركة لنظام المجمع الجبائي إلا إذا حققت خلال دورتي النشاط الأخيرتين نتائج إيجابية، وهو ما من شأنه أن يؤدي إلى استنتاج مفاده أن المشرع ولو بشكل ضمني يضع حكماً مفاده عدم جواز ترحيل خسائر أعضاء المجمع على نتائج المجموعة.⁽²⁾ ويبدو أن المشرع الجزائري أراد أن يبرهن على إرادته في تشجيع تكوين المجمعات الجبائية لاحقاً، فعمد إلى إلغاء الحكم السابق ذكره ابتداءً من قانون المالية لسنة 2008، إذ يجوز تبعا لهذا التعديل الأخير لكل شركة تابعة أن تدخل في نظام الدمج الجبائي حتى ولو كانت نتائجها السابقة على دخولها سلبية.⁽³⁾ غير أن المشرع لم يستحدث نصوصاً تسمح أو تمنع ترحيل الخسائر على نتائج المجمع ككل.

بالمقابل، تدل التعديلات التي استحدثتها المشرع الفرنسي على اتجاه إرادة هذا الأخير إلى الفصل وبشكل مطلق بين نظام الخضوع الضريبي الذي تخضع له الشركات قبل دخولها حيز الدمج الجبائي وبين ذلك الخاص بالمجمع كوحدة جبائية⁽⁴⁾، كما أن هذه التعديلات تسمح أيضاً بتجنب عدم قيام الشركات بمحاولة اكتساب صفة العضوية في المجمع الجبائي فقط بغرض الاستفادة من مزايا النظام الذي يحكمه، وأهمها مسح خسائرها السابقة المرحلة خلال مدة الدمج الجبائي فقط.⁽⁵⁾

بحسب التشريع الفرنسي، فإن الخسائر التي تمنى بها الشركة قبل دخولها المجمع وكذا الاهتلاكات المعتمدة مؤجلة في مرحلة الخسارة تخصم في حدود أرباحها الصافية، وهذه القاعدة لها أثر عزل الخسائر السابقة التي تصبح قابلة للترحيل، ولكن دون أن يتم تحويلها للمجمع، وبالتالي فهي تلغي كل طابع رجعي لنظام الدمج الجبائي الذي لا يمكن أن يأخذ بالاعتبار النتائج المنجزة من جانب الأعضاء خلال الفترة السابقة على انتماءهم للمجمع.⁽⁶⁾

1 - GASTINEAU (P) : La fiscalité des groupes de sociétés, op cit, P 61 à 64.

2- انظر المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قبل تعديلها بموجب قانون المالية لسنة 2008 بالمادة 07 منه.

3 - RIGHI (Farid) : Le régime fiscal des groupes de sociétés, précité.

4 - GASTINEAU (P) : op cit, P 62.

5 - Idem.

6 - MORGENSTERN (P) : L'intégration fiscale, op cit, P 163 et suiv.

- LE GALL (J.P) ET COUDIN (P) : précité, P 1355 et suiv.

مثل هذا الحكم، سبق وأن تم النص عليه بموجب النظام الجبائي السابق الخاص بمجمّع الشركات الذي كرسه المشرّع الفرنسي، والذي يخضع بموجبه المجمّع إلى رقابة مسبقة من جانب المصالح الضريبية من خلال إجراءات الاعتماد.⁽¹⁾

ومع ذلك، هناك حكم مشابه يمكن أن يطبّق بالنسبة لنظام الدمج الجبائي، وهو المتمثل في إمكانية ترحيل الخسائر السابقة على النتيجة الصافية للمجموعة بالموافقة المسبقة للإدارة الجبائية وذلك بغرض عدم معاقبة الشركات الأعضاء في المجمّع بشدة لمجرد أنّها حققت خسائر خاصة إذا كان دخولها لنظام الدمج الجبائي غير مبرّر بتخفيض الخسائر الظاهرة في السنوات السابقة على دخولها هذا النظام.⁽²⁾

ومع أن هذا الحل الأخير يعطي للإدارة الجبائية سلطة تقديرية، إلا أنه من شأنه أن يضيف مرونة كبيرة على النظام، تصب في مصلحة المكلف بالضريبة.

HēÇEh Gōū hōē ÇN' EÇk ölg Hē/ΣQh HŪ Ç| en VAMAD: Γ ÇEÇEÇE

بغرض ضمان حياد النظام الجبائي الخاص بمجمّعات الشركات، وبهدف إلغاء إمكانيات قيام الشركات بمضاعفة المزايا الجبائية، يتعين التساؤل عما إذا كان بالإمكان إرساء قواعد خاصة تمنع من خلالها إمكانية التطبيق المتزامن لعدة أنظمة جبائية مقبولة ومتاحة.

يتعلق الأمر على وجه الخصوص بالعمليات المنجزّة قبل دخول الشركات في نظام المجمّع، ولاسيّما تلك المتعلقة بإعادة تقييم الأصول (الفرع الأول) وعمليات إعادة الهيكلة (الفرع الثاني).

ANU Xē' YΣΣ h gŌVē : AXē VēÇE

إن الاعتماد على الطرق التقليدية في احتساب أقساط الاستهلاك عند تقدير الأرباح الخاضعة للضريبة وخاصة في ظروف التضخم النقدي، قد يترتب عليه عجز بعض المشروعات عن استبدال الأصول التي تم استهلاكها بأصول أخرى جديدة ومتطورة، وقد يترتب على ذلك أثر سلبي على معدّل التوسع في الاستثمارات القائمة وعلى حجم الاستثمارات الجديدة.⁽³⁾ وتقوم طرق المحاسبة التقليدية على افتراض أساسي وهو ثبات الأسعار ومن ثم فإن الاعتماد على تلك الطرق عند تقدير الأرباح والمركز المالي الحقيقي للمشروعات تصبح ملائمة فقط في ظل ثبات الأسعار.

1 - Loi N° 71-1025 du 24/12/1971, portant la loi de finance pour 1972, Droit fiscal, 1972, N° 1-2, comm N°1.

2 - CHARLOT (N) : op cit, P 367.

3 - أ.د. سعيد عبد العزيز عثمان ود. شكري رجب العشماوي: مرجع سابق، ص 389.

ولكن افتراض ثبات الأسعار غير واقعي، كما أن السنوات الأخيرة قد شهدت ارتفاع الأسعار بمعدلات سريعة، وفي ظل سريان هذه الظاهرة، تصبح طرق المحاسبة التقليدية عاجزة عن تحديد الأرباح والمركز المالي الحقيقي للمشروعات وقد يترتب على استخدامها آثار سلبية على حجم الاستثمارات الخاصة، وإحدى الوسائل والطرق التي يمكن استخدامها للحد من تلك الآثار هي طريقة إعادة تقويم الأصول⁽¹⁾، ووفقاً لهذه الطريقة يتم تصحيح أرصدة الاستهلاك المحسوبة وفقاً للطرق التقليدية لتأخذ في الحسبان أثر ارتفاع الأسعار، ويتم هذا التصحيح عند خصم أقساط الاستهلاك كأحد بنود التكاليف من إيرادات المشروع للتوصل إلى وعاء ضريبة دخل الشخص ويتم الاعتماد على أقساط استهلاك معدلة تكون أكبر من أقساط الاستهلاك في ظل ارتفاع الأسعار وأقل منها في ظل انخفاض الأسعار.

ولتوضيح ذلك، إذا افترضنا وجود أصل رأسمالي تقدر قيمته ب عشرة آلاف دينار ويقدر عمره الإنتاجي بعشر سنوات، ويدّر عائدا سنويا يقدر بحوالي 3000 دينار، قبل خصم أقساط الاستهلاك، وبافتراض أن معدل الضريبة يبلغ 10% من الربح الصافي، فإن الاعتماد على طريقة المحاسبة التقليدية في حساب أقساط الاستهلاك سوف يجعل رصيد مجمع الاستهلاك الرأسمالي في نهاية العمر الإنتاجي المقدرة ب 10 آلاف دينار (ألف دينار كقسط سنوي ثابت) ويصبح الربح السنوي الخاضع للضريبة يعادل 8000 دينار سنويا، ومن المتوقع أن يتحمل هذا الأصل عبء ضريبي يقدر بحوالي 200 دينار سنويا وبالتالي يصبح إجمالي العائد الصافي الذي يحققه الأصل الرأسمالي بعد الضريبة يعادل 18 ألف دينار.

وبالنسبة للشركات التابعة، فإنه يتعين عليها عدم محاولة زيادة تأكيد خسائرها اللاحقة على خضوعها لنظام الدمج الجبائي باستعمال وسيلة إعادة تقييم الأصول، وهي وسيلة غالبا ما تستخدم دون الاستناد إلى مبررات ذات طابع اقتصادي⁽²⁾، وإنما يتم استخدامها كعلاوة للخسائر ناتجة عن إعادة تقييم للأصول سابق

1- أ.د. سعيد عبد العزيز عثمان ود. شكري رجب العشماوي: مرجع سابق، ص 389.

- راجع أيضا: أ. إبراهيم المنجي: مرجع سابق، ص 163.

- وتطبيقا لذلك قضت محكمة النقض المصرية بأنه "تخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية الأرباح التي تحققها المنشأة عن جميع الأعمال التي تباشرها سواءً اتصلت بنشاطها أو كانت نتيجة التنازل عن عنصر من عناصر أصولها أثناء قيام المنشأة أو عند انتهاء عملها، ويدخل في ذلك كل زيادة في رأس المال نشأت عن إعادة تقييمه بمناسبة تغيير شخصية المنشأة وانفصال شريك عنها". نقض مصري في 15/06/1966، الطعن رقم 434 لسنة 30 قضائية.

كما قضت محكمة النقض المصرية أيضا بأنه: "لا عبرة في هذا الخصوص بأن تكون المنشأة قد استعاضت عن هذا العنصر بآخر ذي كفاية إنتاجية أكبر فإن ذلك إنما يكون استعمالا للربح بعد تحققه فعلا وخضوعه للضريبة". نقض مصري في 12/02/1959، الطعن رقم 16 لسنة 24 قضائية.

- بحسب نظام المحاسبة المالية الجزائري الجديد SCF 2010-2011، يسجل فارق التقييم في حساب رقم 104، تحت عنوان رأس المال والاحتياطيات وما يماثلها، المدرجة في الصنف الأول بعنوان حسابات رؤوس الأموال، كما يسجل فارق إعادة التقييم في حساب 105 من نفس الصنف، راجع: حمود راجحي: الدليل الجزائري للنظام المحاسبي والمالي، منشورات نوميديا.

2 - MORGENSTERN (P): L'intégration fiscalité. op cit, P164 et suiv.

على دخول الشركة للمجمّع، وهي بمعنى أو بأخر محوّلة في الزمن بعد تأسيس المجمّع الجبائي وتستمر خلال المدة المتبقية لعناصر الاهتلاك ويمكن أن تقتطع من نتائج المجمّع، على عكس الخسائر المتحصّل عليها قبل دخول الشركة في مجال الدمج الجبائي والتي سبق تحليلها.⁽¹⁾

وعليه، يتعين على المشرع الجزائري أن يضع قواعد وأحكام خاصة بهدف ضمان حياد عمليات إعادة تقويم الأصول، وبهدف منع بعض هذه العمليات الممارسة قبل الدمج الجبائي من أن تؤدي إلى تطبيق هذا النظام الجديد بأثر رجعي ليشمل مثل هذه العمليات.

فإذا كانت الخسائر الناشئة قبل الدمج لدى الشركة لا يمكن خصمها من الأرباح المبعدة من قبل شركات مدججة، فإن وجود آلية إعادة التقويم، وفي غياب أحكام خاصة تمكن من تطبيق هذا الأثر الرجعي للنظام.⁽²⁾

وإذا أردنا توضيح ذلك، يمكن القول أنه إذا افترضنا أن الشركة أ حققت خلال سنة النشاط ن خسارة قدرها 200، وقامت في نفس السنة بإعادة تقويم حر لمال قابل للاهتلاك تملكه بقيمة +800. وهذا المال المعاد تقييمه يستهلك خلال 04 سنوات ابتداء من السنة ن. وعلى فرض أن الشركة أدخلت مجال الدمج في السنة س رفقة الشركة ب وحققت خسائر قدرها 300 بما في ذلك فائض وعلاوة الاهتلاك الناتج عن إعادة التقييم الخاص ب :

$$.200 = 4 \div 800$$

فإنه يمكن أن نستخلص نتائج السنة ن كما يلي:

نتيجة السنة س		خارج إعادة التقييم مع إعادة التقييم	
الشركة ب:	+ 500	+ 500	+ 500
الشركة أ:	- 100	- 100	- 300
نتيجة المجمّع:	+ 400	+ 400	+ 200

ففي غياب إعادة التقويم فإن المجمّع يحقق نتيجة خاضعة للضريبة أكبر من تلك التي يحققها في حالة إعادة التقييم.⁽³⁾

1 - Idem.

2 - CHARLOT (N) : op cit, P369.

3 - MORGENSTERN (Patrick) : L'intégration fiscale, op cit, P 364.

يتعلق الحياد المطلوب إذن بعلاوات الاهتلاك الناتجة من إعادة التقييم والتي تقدّم ضمن نتائج المجمّع.

إن حصة الخسائر المعاد إدماجها محددة في آن واحد انطلاقاً من الفرق بين الاهتلاكات الممارسة على الأموال التي تم إعادة تقييمها وتلك المحسوبة في غياب إعادة التقييم، وخسائر النشاط المصحح للعمليات المنجزة بين الشركات، كإهمال الديون أو التنازل عن الأصول، وفوائض القيمة الناتجة من إعادة التقييم الحرّ.⁽¹⁾ ويستجيب مبلغ إعادة الدمج إلى أقلّ القيمتين، أي بمعنى تلك الممارسة في افتراض خسارة الشركة التابعة، لأن هذه الآلية لها هدف وحيد يتمثل في منع نسبتها للخسائر السابقة على الدمج والتي حققتها هذه الشركة داخل نتائج المجمّع ودون أي احترام لمبدأ الحياد الضريبي.⁽²⁾

إن هذا الحكم الذي أرساه المشرع الفرنسي لا ينتج آثاره بشكل كامل، لأنه لا يتضمن أي إشارة لإمكانية إعادة التقويم حينما تكون النتيجة المتحصّل عليها من قبل مجمّع الشركات إيجابية، مع أن الربح هو أيضاً مخفّف بسبب العبء الإضافي للاهتلاكات المسجّلة من جانب الشركة التي تقوم بإعادة تقييم عناصر أصولها، فمثلاً، إذا قامت شركة تابعة بإعادة تقييم مال بـ 1000 قبل دخولها في نظام المجمّع الجبائي، وقامت باهتلاكه على مدى 04 سنوات بحسب طريقة الاهتلاك الخطي منذ دخولها حيّز الدمج الجبائي، فإن علاوة الاهتلاك ستكون بـ 250 عن كل سنة نشاط.

على الأقلّ، فإن المشرع الفرنسي يكون قد أرسى حكماً مقبولاً بالنسبة للمجمّعات التي تحاول استبعاد أرباحها المحققة باعتمادها على إدخال أكبر عدد ممكن من الشركات التابعة التي تمتلك عقارات وأصول ثابتة، تمت إعادة تقييمها ومراجعة قيمتها مسبقاً في نظام الدمج الجبائي.

ففي مثل هذه الحالات، يمكن القول بأن المجمّعات تعتبر وكأنها استفادت من علاوة أو منحة، تؤدي إلى تخفيض المبلغ الخاضع للضريبة.⁽³⁾

1 - Instruction Administrative du 13/07/1990, et ART 223-I- 1. Du CGI Français.

2 - Instruction Administrative du 13/07/1990, et ART 223-I- 1. Du CGI Français.

3 - CHARLOT (N) : op cit, P 370.

ومع أن المشرع الجزائري، تطرق إلى تفصيل موضوع الاستهلاك والمؤونات في التقنين التجاري⁽¹⁾، إلا أنه يكتفي بإطلاق حكم عام في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة مفاده أن الربح الصافي يتشكل من الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام وافتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها قاعدة للضريبة، وتحسم الضريبة من الزيادات المالية وتضاف عند الاقطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة، ويقصد بالأصول الصافية، الفائض في قيم الأصول من بين جملة الخصوم المتكونة من ديون الغير، والاستهلاكات المالية والأرصدة المثبتة.⁽²⁾

كما أن القانون الجبائي الجزائري يشير أيضا إلى الاهتلاكات الحقيقية⁽³⁾ باعتبارها تكاليف قابلة للخصم لتحديد الربح الصافي.

تجدر الإشارة إلى قيام المشرع الجزائري باستحداث أحكام إضافية تتعلق بإعادة تقييم الأصول وذلك من خلال نص المادة 10 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009.⁽⁴⁾ التي تعدل وتتمم أحكام المادتين 185 و186 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بحيث يقيد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم التثبيلات عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي. في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه خمسة (5) سنوات، كما يقيد فائض مخصصات الاهتلاكات المتأتي من عمليات إعادة التقييم في نتيجة السنة.

ثانياً: مفهوم ضريبة القيمة المضافة: $\text{ثانياً: مفهوم ضريبة القيمة المضافة}$

بغرض تشجيع تكوين المجمع الجبائي استصدر المشرع الجزائري حكما يقضي بتطبيق النسبة المخفضة المنصوص عليها في المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، على الأرباح المساهمة في اقتناء أسهم أو حصص في الشركات وقيم منقولة أخرى والتي تسمح بالمشاركة بنسبة 90% في رأس مال الشركات الأخرى من نفس التجمع.⁽⁵⁾

- 1- انظر المواد من 718 إلى 726 من القانون التجاري الجزائري.
- 2- كما أن النظام المحاسبي الجديد يدرج المؤونات في حساب رقم 15 بعنوان المؤونات للأعباء والخصوم الخارجية تحت صنف 01 حسابات رؤوس الأموال وكذا في حساب 481 بعنوان المؤونات، الخصوم الجارية تحت صنف 04، حسابات الغير، وحسابات الأعباء الصنف 06، بعنوان مخصصات الاهتلاكات ومؤونات وحسائر القيمة تحت رقم 68.
- 3- انظر المادة 140- 2، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- 3- انظر المادة 141-3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة بموجب المواد 12 من قانون المالية لسنة 1998 والمادة 02 من قانون المالية لسنة 2001 والمادة 13 من قانون المالية لسنة 2009.
- 4- الأمر رقم 09-01 المؤرخ في 22 يوليو 2009، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009.
- 5- انظر المادة 142-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

كما تقضي المادة 143 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه تعفى من الضريبة على الشركات فوائض القيم، غير تلك المحققة من السلع، التي تنتج عن منح أسهم أو حصص مجاناً في الشركة (حصص في رأسمال) عقب إدماج شركات أسهم في شركات ذات مسؤولية محدودة.

ويتوقف تطبيق أحكام هذه المادة على الالتزام في عقد الإدماج أو الإسهام والقاضي بحساب علاوة على السلع المتضمنة في الحصص، الاستهلاكات المالية السنوية التي يجب اقتطاعها من الأرباح وكذا فوائض القيم اللاحقة التي تنتج عن إنجاز هذه العناصر حسب سعر التكلفة والخاصة بالشركات المدججة والمساهمة، مع خصم الاستهلاكات المالية التي سبق وأن حققها.

ويقع هذا الالتزام، في الحالة المشار إليها في المقطع أعلاه، على عاتق الشركة الداخلة أو الحديثة، أما في الحالات المشار إليها في المقطع الثاني، فإنه يقع على التوالي إما على عاتق الشركات المستفيدة من الإسهامات بالتناسب مع قيمة عناصر الأصول الممنوحة لها وإما على عاتق الشركة المستفيدة من الأسهم.

يتعلق التساؤل الجوهرى بكيفية المعالجة الجبائية لعمليات التنازل عن الأموال المعاد تقييمها وكذا عمليات اندماج الشركات وما يشابهها.

ولما كانت مجتمعات الشركات قائمة على أساس تركيز المشاريع الاقتصادية فإن أبرز صور هذا التركيز تكون بطريقة الاندماج الذي يتخذ صوراً ثلاثة وهي الاندماج بطريق الضم، أو الامتصاص، والاندماج بطريق المزج أو تكوين شركة جديدة والاندماج بطريق الانقسام.⁽¹⁾

والواقع أنه كثيراً ما يتم داخل مجتمعات الشركات عمليات اندماج للشركات، والتي تتم عادة بنقل أصول إحدى الشركات أو موجوداتها إلى شركة أخرى مقابل عدد من الأسهم يمنح للمساهمين في الشركة المندمجة.

1- د. حسنين المصري، اندماج الشركات وانقسامها، دراسة مقارنة بين القانون الفرنسى والقانون المصرى، مطبعة حسان، ط 1 الأولى، 1986، ص 47.

أولاً: الاندماج والعمليات المشابهة له

يتعلق التساؤل الذي يطرح نفسه، بوضعية الخسائر السابقة على الدخول لنظام المجمع الجبائي في حالات اندماج الشركات والعمليات المشابهة له.⁽¹⁾

(2) فإذا كان من الجائز لجوء الشركات إلى استعمال طرق وآليات الدمج المعروفة في القانون التجاري فإنه يتعين منطقياً منعها من محاولة استخدام نظام الدمج بطريقة تعسفية، وخاصة من خلال قيامها - انطلاقاً من هذه الآلية - بتحميل خسائر الشركة على نتائج المجمع.

ومع أن المشرع الجزائري لا يضع أحكاماً خاصة بهذه الحالات، فإنه يتعين إذن تطبيق القواعد الضريبية العامة، وهو ما يؤدي إلى القول بوجود صعوبات عملية تواجه تكريس نظام مستقل لمجمع الشركات وعلى وجه الخصوص عند موازنته مع الأحكام الخاصة الموجودة في القانون الضريبي.

ثانياً: التنازل عن الأموال المعاد تقييمها

إن التنازل على الأصول الثابتة المعاد تقييمها قبل الدخول لنظام المجمع الجبائي يترتب عليه إعادة معالجة موجهة على نتائج المجموعة، والتي يختلف مبلغها بحسب ما إذا كان المستفيد من العملية ينتمي أو لا ينتمي إلى مجمع الشركات.

فمن جهة، وعلى فرض أن الشركة التي أصبحت مالكة للمال المتنازل عنه هي ذاتها خاضعة لنظام الدمج الجبائي، فإنه يتعين على المشرع أن يظهر بمظهر متشدّد وذلك بغرض تجنب اللجوء إلى مثل هذه التنازلات لمجرد تحقيق أهداف جبائية لا اقتصادية، وفي هذه الحالة، فإنه يتعين إعادة إدماج فوائض القيمة الناتجة عن إعادة تقييم المال في الوعاء الضريبي مخفضاً منه علاوات الاهتلاك التي تمت إضافتها لنتائج المجمع.

1- انظر حول موضوع الاندماج وأنواعه: د. سميحة القليوبي: الشركات التجارية، دار النهضة العربية، ط2، 1988، ص 110.
 - د. ثروت عبد الرحيم: شرح القانون التجاري المصري الجديد، الجزء I، ط3، دار النهضة العربية، 2000، ص 401.
 - د. محمود سمير الشرفاوي: الشركات التجارية، دار النهضة العربية، 1986، ص 61.
 - د. أحمد محرز: اندماج الشركات من الواجهة القانونية دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، 1985، ص 42 وما بعدها.
 - RIPERT (G) et ROBLOT (R) : Traité de droit commercial éd L.G.D.J.1997, T1, N° 1597, P 1181- 1182.
 - MERLE (Ph) : Droit commerciales ; sociétés commerciales, 5ème éd DALLOZ Delta 1996, N° 672, P 731.
 - CHADEFAUX (M) : Les fusions de sociétés : régime juridique et fiscal, la VILLEGUERIN éditions, 2ème éd, 1995, P 21.
 - MARTIN (G.I) : La notion de fusion R.T.D. com 1978, P 269.
 - CHAMP AUD (CL) : Les méthodes de groupements des sociétés, R.T.D.com, 1967, P 1003.

2- انظر المواد من 744 إلى 764 من القانون التجاري الجزائري.

غير أن هذا المبدأ المطروح ⁽¹⁾ منتقد انطلاقاً من القول أن مثل هذه القاعدة تثقل كاهل المكلف بالضريبة وذلك بإخضاعه جبائياً بشكل هام وكبير، خاصة وأن فائض القيمة الناتج من إعادة التقييم تم إخضاعه للضريبة مسبقاً عند تحقيقه، وعلاوة على ذلك وفي الافتراض الذي يمكن من خلاله للشركة أن تعمل على ترحيل فائض القيمة على الخسائر المحققة بعنوان سنة النشاط التي تم خلالها إبعاد هذه الخسائر، فإن العائد يصبح خاضع للضريبة مرتين، مع أن مبادئ العدالة الجبائية ⁽²⁾ تقتضي إقصاء وتجنب الخضوع الضريبي المزدوج سواء تعلق الأمر بازدواج داخلي أو دولي. ⁽³⁾

من جهة أخرى، إذا كان التنازل موجهاً لفائدة شركة لا تنتمي إلى نظام المجمّع الجبائي، فإن فائض القيمة الناتج عن إعادة التقييم منقوص منه المبالغ السابقة المعاد إدماجها، تضاف إلى نتائج المجموعة ضمن حدود الخسارة المحققة والناجحة عن سنة النشاط التي حققتها الشركة، مصححة لنفس العمليات المتعلقة بعلاوات الاهتلاك (التنازلات فيما بين أعضاء المجمّع، فائض القيمة الناتج عن إعادة تقييم الحصة للخاضعة لنظام الاندماج)، أو ناقص القيمة الصافية على المدى الطويل، مضاف إليه فوائض القيمة على المدى الطويل المحقق على التنازلات الخاصة بالأصول الثابتة التابعة لشركة أخرى عضوة في المجمّع. ⁽⁴⁾ وفي هذا الافتراض أيضاً فإن تحويل فائض قيمة إعادة التقييم موجه فقط إذا كانت المجموعة قد حققت خسائر في سنة النشاط الذي تم خلاله التنازل أو تقديم المال.

وانطلاقاً من هذين الحالتين، يبدو أنه يتعين على الهيئات العمومية أن تحتفظ بجذرها باتجاه التسوية الجبائية لعمليات التنازل عن الأصول الموجهة إلى شركة تنتمي إلى المجمّع الجبائي.

غير أن الاعتراف بوجود وحدة جبائية مستقلة لمجمّع الشركات من شأنه أن يرتب حياد التنازلات داخله، ولا يجب بالتالي أن يكون ذلك مصدراً أو أساس عبء جبائي إضافي بالنسبة لفائض القيمة الناتج عن إعادة تقييم الأصول المتنازل عنها، والمتمثل في الخضوع المزدوج للضريبة في حالة وجود نتائج إيجابية خلال سنة النشاط التي تم خلالها إعادة التقييم. ⁽⁵⁾

1 - GASTINEAU (P) : La fiscalité des groupes de sociétés, op cit, P 64 et suiv.

2- د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين، د. عاصم أحمد عجيلة، د. محمد رفعت عبد الوهاب: مبادئ التشريع الضريبي، مطبعة نخضة مصر، دون ذكر رقم الطبعة ولا سنة النشر، ص 55 وما يليها. أنظر كذلك:
- SEBBAG (V) : Les transferts de déficits dans les groupes de sociétés, Thèse, Université de Paris I, 1991, p 09 et suiv.

3- نفس المرجع السابق، ص 59 وما يليها.

- د. عطية عبد الحليم صقر: الأزواج الضريبي دراسة مقارنة، القاهرة، 1989، ص 89 وما يليها.

4 - LEFEBVRE (Francis) : Les groupes de sociétés, op cit, N° 7507 et suiv.

5 - Idem.

وعليه يمكن اللجوء إلى ابتداء حل بديل من شأنه أن يزيل هذه المساوئ المتعلقة بنظام فرض الضريبة على فائض القيمة الناتج عن إعادة تقييم الأصول، وهو المتمثل في ترتيب الخضوع الضريبي الفوري لهذا الفائض، أي بمعنى في سنة تحقيقه، وليس خلال سنة النشاط التي تم فيها التنازل عن المال المعاد تقييمه. (1) وهو ما ذهب إليه المشرع الجبائي الجزائري في حكمه الوارد بنص المادة 186 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. (2) بقوله " يقيد فائض مخصصات الاهتلاكات المتأتي من عمليات إعادة التقييم في نتيجة السنة".

Γ E Ç L e Ç G H H / X / Ç h D h k L h e ç i e ç f A Ū : A X e ç Ç H — : A X e ç Y L e

تنص المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أن عملية اختيار الخضوع للنظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات لا تقبل التراجع لمدة 04 سنوات.

يبدو أن هذا الحكم الذي أطلقه المشرع، لا يتناسب مع طبيعة حياة المجمعات التي تتسم بحركية هامة داخل أعضائه، فقد يحدث أن يتم التنازل أو التخلي عن أسهم إحدى الشركات التابعة أثناء فترة تطبيق نظام الدمج الجبائي، بما لا يتحقق معه شرط تملك الشركة الأم لنسبة 90% من رأسمالها.

وقد يحدث أن تندمج الشركة الأم ذاتها أو يتم امتصاصها من قبل شركة أخرى بما يفقدها صفتها كرأس للمجمع الجبائي، وعلى وجه العموم فإن عمليات إعادة الهيكلة تؤثر على بقاء المجمع محتفظا بنفس أعضائه طوال مدة الدمج الجبائي.

يطرح التساؤل إذن عن الآثار المترتبة على خروج الشركات الأعضاء من المجمع الجبائي خلال الفترة المقررة لتطبيق نظامه الخاص، وما هو موقف المشرع الجزائري من ذلك؟، وبمعنى آخر، هل يبرهن هذا الأخير عن صرامته باتجاه الشركات التي ترغب في الخروج من نظام المجمع؟ وما هو الأساس القانوني لذلك؟

يمكن القول عموما، أن المشرع الجزائري لا يضع سوى حكما عاما يتعلق بمدة تطبيق النظام الخاص بمجمع الشركات، ويتعلق هذا الحكم بلزوم أن يكون الاختيار لمدة 04 سنوات غير قابلة للتراجع، دون أن يضيف المشرع أية تفصيلات أخرى حول هذا الموضوع أو الجزاء المترتب عند مخالفة هذا الحكم من جانب أعضاء المجمع الجبائي.

1 - LEFEBVRE (Francis) : Les groupes de sociétés, op cit, N° 7507 et suiv.

2- المحدثّة بالمادة 10 من الأمر 09-01 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009.

ويضاف إلى ذلك أن التعلّمة الإدارية رقم 07 الصادرة في 13/04/1997 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب لا تتضمن بدورها تفصيلات خاصة بهذا الموضوع، كما لم ترد أية تفصيلات أخرى لاحقة وهو ما يفتح مجالاً للإشارة إلى النقص والفراغ الذي يعاني منه التشريع المتعلق بجماعة الشركات في الجزائر، وإن كان المشرع قد قصد من إطلاقه الحكم العام السابق ذكره ضمان استقرار تطبيق هذا النظام على الأقل خلال أربع (04) سنوات، إلا أنه لم يضع في الحسبان احتمال خرق هذا الحكم ولم يحتط بسن قواعد عقابية جارية مخالفة الحكم المتعلق بمدة تطبيق نظام الدمج الجبائي.

ولعلّ هذا الشرط بالذات، المتعلق بمدة التطبيق، مستقى بدوره من التشريع الفرنسي الذي يرسى هو الآخر قاعدة عدم جواز التراجع عن خيار تطبيق النظام الخاص خلال فترة لا تقل عن خمس سنوات قابلة للتجديد، وذلك من خلال الأحكام التي أوردها قانون المالية الفرنسي لسنة 1988⁽¹⁾ وهي بذاتها قاعدة تجدد أصولها في النظام القديم الذي اعتمد تطبيق نظام الدمج الجبائي باعتماد يمنحه وزير المالية يسري مفعوله لمدة 05 سنوات.⁽²⁾

غير أنه يلاحظ عدم تناسق هذه الأحكام مع واقع الحياة الاقتصادية للمجموعات، فهي تفقد النظام المركز جزء من مرونته، وذلك انطلاقاً من الآثار الناجمة عن حصر مدة تنفيذه والتي من شأنها أن تحدّ وبشكل معتبر من عمليات إعادة الهيكلة الخاصة بأعضاء المجموع.

وبالرغم من أن المشرع الجبائي الجزائري لا يتطرق إلى تفصيل الآثار المترتبة على خروج إحدى الشركات التابعة من المجموع الجبائي أثناء فترة تطبيق النظام الخاص به، على خلاف المشرع الفرنسي الذي أرسى أحكاماً متنوعة بتعديلات تشريعية هامة تخص هذا الموضوع⁽³⁾، إلا أنه يتعين الوقوف عند هذه المسألة بشيء من التفصيل، على الأقل للتدليل على أهمية الموضوع من خلال أثر بعض العمليات التي تم إنجازها على نتائج المجموع ككل. ومدى لزوم تطبيق مبدأ الحياد الضريبي عليها، وذلك بهدف لفت انتباه المشرع والإدارة الجبائية على حد سواء للنقص الملحوظ في النصوص التشريعية بغرض استدراكه.

1- انظر المادة 223 من القانون الضريبي الفرنسي المحدثه بموجب قانون المالية لسنة 1988.

2- انظر المادة 209 سادسا المحدثه من القانون الضريبي الفرنسي رقم 71-1205 الصادر في 24/12/1971 المتضمن قانون المالية الفرنسي لسنة 1972.

3- أنظر على الخصوص: المواد 23 من القانون رقم 89-935 المؤرخ في 29/12/1989 المتضمن قانون المالية الفرنسي لسنة 1990، وكذا المادة 28 من القانون رقم 90-1169 المؤرخ في 29/12/1990 المتضمن قانون المالية الفرنسي لسنة 1991، وكذا المادة 98 من القانون رقم 91-1322 المؤرخ في 30/12/1991 المتضمن قانون المالية الفرنسي لسنة 1992 والمادة 104 من القانون رقم 92-1376 المؤرخ في 30/12/1991 المتضمن قانون المالية الفرنسي لسنة 1993.

- التعلّمة الإدارية المؤرخة في 23/07/1992 الصادرة عن الإدارة الجبائية الفرنسية.

- التعلّمة الإدارية الصادرة في 12/07/1997 عن الإدارة الجبائية الفرنسية.

HPM WBOHēGēH ōū hēi AŌN Gē ↓ = ' hēf Gē HēF I ēGāh Pj | : A Xē Wēld
ΓēGē ēwD' ē

خلال سنة النشاط التي يتم فيها خروج الشركة التابعة عن عضوية المجمع الجبائي، تتوقف الشركة الأم عن الأخذ بالاعتبار النتائج التي حققتها هذه الشركة ضمن نتائج المجموعة ككل، لأجل ذلك يتعين تحديد وبدقة سنة النشاط التي تم خلالها خروج الشركة التابعة.

ومع أن المشرع الجزائري لا يضع أحكاما مفصلة حول هذا الموضوع، باستثناء ما أطلقه من أحكام عامة مفادها عدم جواز التراجع عن قبول خيار تطبيق النظام الجبائي الخاص بالمجمعات لمدة 04 سنوات⁽¹⁾، وكذا ما تعلق بإقضاء الشركة من عضوية المجمع الجبائي إذا أصبحت خلال مدة تطبيق النظام الخاص به لا تستوفي شروط العضوية، دون أن يقرر الجزاء المترتب عن العدول عن اختيار هذا النظام خلال هذه المدة؛ فإنه وبالمقابل تضمن التشريع الفرنسي عديد الأحكام المتعلقة بآثار خروج الشركة من نظام الدمج الجبائي⁽²⁾ كما أن الفقه الجبائي أولى لهذا الموضوع بالغ الاهتمام.⁽³⁾

يجوز بحسب التشريع الفرنسي، للشركة الأم أن تتخذ قرارا يقضي باستبعاد شركة تابعة لها من عضوية المجمع الجبائي، وينتج عن ذلك أن نتائج هذه الأخيرة تتوقف عن أخذها بالاعتبار ضمن نتائج المجموعة ككل، ويتم تبليغ قرار الشركة الأم إلى المصالح الجبائية المختصة التي تتبعها الشركة المعنية، ويفرق ذلك بتصريح محرر من جانب الشركة التابعة ذاتها موجه بدوره إلى المصالح الضريبية التي تتبعها هذه الأخيرة، على أن يتم إعمال هذه الإجراءات الشكلية قبل فتح سنة النشاط الذي يتم خلاله الخروج، أي بمعنى خلال آخر سنة نشاط لا تزال فيها الشركة التابعة محتفظة بعضويتها في المجمع الجبائي.⁽⁴⁾

من جهتها لجأت الإدارة الجبائية الجزائرية⁽⁵⁾ إلى إرساء جملة من الإجراءات الشكلية اللازمة لأجل تطبيق النظام الجبائي الخاص بالمجمعات، وأهمها كما سبق بيانه، تحرير رسالة طلب ممضاة من قبل ممثلي الشركة رأس المجمع، مرفوقة برسالة قبول من كل شركة فرعية ممضاة بدورها من قبل ممثلي هاته الأخيرة، توجه إلى المصالح الجبائية المختصة.⁽⁶⁾ غير أنه لا المشرع ولا الإدارة الجبائية اهتما بإجراءات خروج الشركة من نظام المجمع خلال مدة تطبيقه، مما يستدعي على الأقل التدخل لتفصيل هذه المسألة الإجرائية بتعليمات إدارية.

1- المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2- أنظر على وجه الخصوص المادة 223A من القانون الضريبي العام الفرنسي.

3 - FRADIN (J.P) et GEFFROY (J.B) : traité de droit fiscal de l'entreprise, op cit, N° 372, P 599.

- GASTINEAU (P) : La fiscalité des groupes de sociétés, op cit, N° 230, P 162.

4 - GASTINEAU (P) : La fiscalité des groupes de sociétés, op cit, N° 230, P 162.

5- التعليمية الإدارية رقم 07 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب في 13/04/1997، السابق ذكرها.

6- خلاصي رضا: المرجع السابق، ص 188.

فإذا كانت التعليلة الإدارية رقم 07 الصادرة في 13/04/1997 عن المديرية العامة للضرائب قد أشارت إلى أن "الاختيار يبقى ساري المفعول لمدة 04 سنوات ما لم يكن هناك فقدان لحق الاستفادة منه"، إلا أنه يؤخذ على ذات التعليلة عدم تحديدها بدقة أسباب فقدان الحق، فهل يقصد به مخالفة الشروط الواردة في نص المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فحسب أم أنه يجوز - على غرار ما هو معمول به في التشريع الفرنسي، للشركة الأم وبقرار منفرد عزل الشركة التابعة لها من نظام المجمع؟

يبدو أن إرادة المشرع الجزائري بإرسائه شرطا مفاده عدم جواز العدول عن تطبيق النظام الخاص بمجمع الشركات لمدة 04 سنوات يهدف إلى ضمان استقرار تطبيق هذا النظام الخاص.

ينبغي القول إذن أن تحديد سنة نشاط خروج الشركة التابعة من نظام المجمع الجبائي، مرتبط بتلك التي تلي الإخطار بقرار الشركة الأم أو الشركة التابعة.⁽¹⁾

يمكن قبول حل مختلف في الحالات التي يعود فيها سبب خروج الشركة إلى حدث آخر، إذ من الجائز أن ينتج الخروج أثره في بداية سنة النشاط التي حصل خلالها الحدث المذكور⁽²⁾ وبالتالي فإن تحديد سنة نشاط الخروج يرجع إلى تاريخ الحدث المسبب لخروج الشركة. فحينما يتعلق الأمر بقرار اجتماعي، فإن العبرة بتاريخ القرار، فإذا قررت الجمعية العامة للمساهمين المنعقدة شهر أوت مثلا تمديد مدة سنة النشاط الجاري إلى غاية نهاية شهر ديسمبر المقبل، فإن التاريخ الواجب اعتماده هو ذلك المتعلق بالقرار الاجتماعي، مع أن تنفيذ هذا القرار سيتم لاحقا⁽³⁾، وعليه فإن قرار الشركة يرتب خروجها من نظام المجمع ابتداء من بداية سنة النشاط الحالي.

لقد اتجه الفقه⁽⁴⁾ إلى القول بأن الشركة التابعة التي لا علم لها بحدوث تعديل في توزيع أسهم رأس مالها بين مساهميها إلا لاحقا، فإنه لا يمكن بناء عليه، الاعتماد على تاريخ التنازل عن الأسهم لتحديد سنة خروج الشركة من المجمع، وإنما يجب الاعتماد على تاريخ علم الشركة بالتنازل المذكور، وهو ذلك المتعلق بالتوثيق المحاسبي لعملية التنازل من قبل الشركة التي قامت بذلك إذا تعلق الأمر بأسهم، أو بإعلام الشركة بالتنازل أو بإيداع عقد التنازل بمقرها الاجتماعي، إذا تعلق الأمر بخصص اجتماعية محولة، يتعين في حالة حل الشركة أن يتبع عملية الحل إجراء تصفية موجوداتها⁽⁵⁾، ومن المعلوم أن الشركة المنحلة تحتفظ بشخصيتها القانونية حين

1 - GASTINEAU (P) : La fiscalité des groupes de sociétés, op cit, N° 230, P 163.

2 - Idem.

3 - Idem.

4 - Idem.

5- أنظر المادة 766 من القانون التجاري الجزائري التي تنص على أنه "تعتبر الشركة في حالة تصفية من وقت حلها مهما كان السبب، ويتبع عنوان أو اسم الشركة بالبيان التالي "شركة في حالة تصفية" وتبقى الشخصية القانونية للشركة قائمة لاحتياجات التصفية إلى أن يتم إفقالتها...".

الانتهاء من أغراض التصفية⁽¹⁾، وعليه فإنه يمكن لها أن تستمر في انتماؤها لنظام المجمع الجبائي طوال كل هذه الفترة، غير أن الخروج الفوري للشركة المنحلة ينتج عن بعض الحالات التي لا يكون فيها الحل متبوعا بعمليات التصفية، ويتعلق الأمر خصوصا بحالة الحل الناجم عن اجتماع كل الأسهم بيد شخص واحد.⁽²⁾

أخيرا، وفي بعض الحالات، فإن العملية التي ترتب خروج الشركة تنتج من اتفاقية دمج أو انفصال للشركات⁽³⁾، وفي هذه الحالة يحتسب الخروج من المرحلة النهائية لتنفيذ عملية الدمج أو الانفصال، وعليه فإن نتائج نفس الاستغلالات التي حققتها الشركات العضوة فيه قبل وبعد عملية الدمج على اعتبار أن عملية الدمج والانفصال غالبا ما تتم بإدراج شرط تطبيقها بأثر رجعي ابتداء من أول يوم لسنة النشاط الجاري.⁽⁴⁾

إذا كانت الفقرة الأخيرة من المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تقضي بأن "الشركات التي تتوقف عن استيفاء الشروط المبينة أعلاه، تقصي نهائيا من تجمع الشركات بالمفهوم الجبائي". فإن التساؤل المطروح بشأن وضعية الخسائر المحققة من جانب الشركة عند خروجها من نظام المجمع الجبائي وهو ما سوف نتناوله في الفرع الموالي.

Γ e G e G H H / X G h D h k A h e o i e f A Ū : A X e g Ç H — : A X e o r Y e

تصبح الشركة بمجرد خروجها من نظام المجمع خاضعة للضريبة بشكل مستقل على النتائج وفوائض القيمة الصافية على المدى الطويل المحققة عند غلق سنة النشاط التي حصل خلالها الحدث المسبب لخروجها.⁽⁵⁾

غير أنه يتعين القول منطقيا أن الخسائر التي سبق اعتمادها في تحديد نتائج المجمع ككل، لا يمكن خصمها من نتائج الشركة التي حققت هذه الخسائر⁽⁶⁾. وهو حل يسمح بعدم خصم هذه الخسائر بشكل

– أنظر كذلك قرار المحكمة العليا الغرفة التجارية، المؤرخ في 1984/01/07 ملف رقم: 29356 قضية بين (ب ع) ضد (ر ب) حيث ورد فيه أنه "متى كان من المقرر قانونا في حالة انعدام الشروط المدرجة في القانون الأساسي أو الاتفاق الصريح بين الأطراف، تقع تصفية الشركة المنحلة، وذلك دون إخلال بالأحكام التي رتبها القانون في هذا المجال، فإنه متى حكم بذلك قضاة الموضوع فقد التزموا بتطبيق أحكام القانون تطبيقا سليما".

1- المادة 766 من القانون التجاري الجزائري السابق ذكرها.

2- مع أن القواعد العامة للقانون المتعلقة بالشركات، تقضي بضرورة توفر شرط تعدد الشركاء راجع المادة 416 من القانون المدني الجزائري.

3 - BOUGNOUX (ANNE) : fusion, scission, Apport partiel d'actif répertoire pratique du droit privé (sociétés), Fasc 150 N° 25 à 30 ED. Jurisclasseur, 1997.

4 - GASTINEAU (P) : La fiscalité des groupes de sociétés, op cit, N° 230, P 163.

5 - OUDENOT (PH) : Fiscalité approfondie des sociétés, op cit, N° 1174.

- GASTINEAU (P) : La fiscalité des groupes de sociétés, op cit, N° 232, P 164 et suiv.

6 - COLLIN (P) et MORGENSTERN (P) : La sortie d'une filiale intégrée précité, P 24 et suiv

- FRADIN (J.P) et GEFFROY (J.B) : Traité de droit fiscal de l'entreprise, op cit, N° 372, P 599.

- LEFEBVRE (F) : Les groupes de sociétés (2005-2006), op cit, N° 8450, P 623.

مزدوج، وذلك ما أخذ به المشرع الفرنسي صراحة⁽¹⁾ على عكس المشرع الجزائري الذي أغفل هذه المسألة، واكتفى بإقصاء الشركات التي تمنى نتائجها بخسائر خلال دورتي نشاط متتالين.⁽²⁾

ينبغي إذن عدم إتباع حل يسمح بالخصم المزدوج للخسائر مرة على الأرباح التي حققها المجمع، ومرة أخرى على أرباح الشركة ذاتها والتي تم تحصيلها عقب خروجها من المجمع الجبائي.⁽³⁾

إن انتماء الشركة لنظام المجمع الجبائي لا يشكل إذن سوى عملية انقطاع مؤقت لتحديد نتائجها الخاصة بها خلال فترة عضويتها المقدرة بأربع سنوات، وعلى هذا الأساس، فإنه يمكن لهذه الشركة أن تعمل على موازنة خسائرها السابقة على دخولها لنظام المجمع بأرباحها المحققة من جانبها عقب خروجها منه⁽⁴⁾، كما أنه يمكن لها أن تقوم بترحيل خسائرها المحققة بعد خروجها من نظام المجمع على نتائجها السابقة على دخولها إذا كان النظام الضريبي يسمح بترحيل الخسائر إلى الخلف⁽⁵⁾، على أن لا تكون الأرباح ولا الخسائر قد تم أخذها بالاعتبار في نتائج المجمع الجبائي.

بمعنى آخر فإن الخسائر التي حققتها الشركة قبل دخولها للمجمع والتي لم يتم بعد خصمها من نتائجها الخاصة، يمكن أن يتم ترحيلها على الأرباح وفوائض القيمة الصافية على المدى البعيد المحققة خلال سنوات النشاط اللاحقة على خروج الشركة من المجمع الجبائي، شرط احترام آجال الترحيل المنصوص عليها قانوناً.⁽⁶⁾

يعني ذلك أنه حتى ولو كان النظام الضريبي يسمح بترحيل الخسائر إلى الخلف،⁽⁷⁾ فإن الشركة التابعة التي تتوقف عن انتمائها لعضوية المجمع الجبائي لا يمكن لها أن ترحل خسائرها المحققة خلال سنة النشاط الموالي لخروجها إلى الخلف على الأرباح المنجزة من قبل المجمع، وهو حل منطقي ومبرر انطلاقاً من واقعة أن الشركة وبمجرد خروجها تعود لتصبح شخصاً جبائياً مستقلاً، وهو ما يستدعي العودة إلى تطبيق مبدأ استقلال الأشخاص المعنوية مجدداً.

1- أنظر المادة 223 من القانون الضريبي العام الفرنسي.

2- أنظر المادة 138 مكرر الفقرة الأخيرة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

3 - CHARLOT (N) : op cit, P 375.

4 - GASTINEAU (P) : La fiscalité des groupes de sociétés, op cit, N° 233, P 165.

5- راجع حول موضوع ترحيل الخسائر إلى الخلف:

- أ.د. سعيد عبد العزيز عثمان: النظم الضريبية مدخل تحليلي مقارنة، الدار الجامعية، مصر: 2003-2004، ص 91 وما بعدها.

- أ.د. سعيد عبد العزيز عثمان ود. شكري رجب العشماوي: اقتصاديات الضرائب، مرجع سابق، ص 376 وما بعدها.

6 - GASTINEAU (P) : La fiscalité des groupes de sociétés, op cit, N° 230, P 163.

7 - DELESALLE (E), SCHEID (J.C): Fiscalités des groupes : déficits et reports en arrière des déficits, R.F.C., 1988, N° 190, p 20.

بهذه الكيفية، تصبح الشركة التي غادرت المجمع الجبائي شخصا جبائيا مكلفا بالضريبة بصفة مستقلة عن الشركة الأم وهو ما يفسر جواز ترحيل الخسائر المحققة من جانب الشركة التابعة واللاحقة على خروجها من المجمع إلى الخلف على أرباحها المحققة قبل دخولها فيه.

ومع أن المشرع الجبائي الجزائري يعتمد نظام ترحيل الخسائر إلى الأمام وليس إلى الخلف⁽¹⁾، إلا أن الأحكام التشريعية الخاصة بمجمع الشركات تفضل إلى غاية اليوم خالية من تفصيل المعالجة الجبائية للخسائر عند خروج الشركة مما يتعين تدخل المشرع لحسم هذه الأمور على غرار ما ذهب إليه المشرع الفرنسي.

خلال فترة تطبيق نظام دمج النتائج، تعمل الشركة الأم على ضبط نتائج الشركات التابعة للمجمع الجبائي، وإذا كانت سنة نشاط خروج الشركة من نظام المجمع هي تلك التي تكون فيها نتائجها التي حققتها غير معتمدة لأجل تحديد نتائج المجمع⁽²⁾، فإن ذلك يؤدي إلى القول بوجود قيام الشركة التابعة التي خرجت من الخضوع للنظام الخاص بالتصريح بنتائجها الصافية وفقا لما هو معمول به في القواعد العامة، وبذلك فإنه لا يمكنها استعمال خسائرها الناشئة خلال فترة انتمائها للمجمع الجبائي⁽³⁾. ويفسر ذلك انطلاقا من كون هذه المبالغ قد تم احتسابها من قبل المجمع لتحديد نتائجه.

بالمقابل، فإن الخسائر المحققة من جانب الشركة قبل دخولها نظام المجمع والتي لم يتم خصمها بعد، يمكن ترحيلها على نتائج ذات الشركة التي حققتها خلال سنوات النشاط اللاحقة على الخروج من المجمع.

إذا كان الأمر كذلك فيما يتعلق بالمعاملة الجبائية لخسائر الشركة عقب خروجها من نظام المجمع

الجبائي، فإن التساؤل الأكثر أهمية يتعلق بوضع بعض العمليات المنجزة بين أعضاء المجمع، لاسيما ما تعلق منها بالإعانات والمساعدات المالية المباشرة وغير المباشرة، وكذا حصة التكاليف والمصاريف، وأثرها على خروج الشركة من النظام الخاص، وهو ما سوف نعالجه من خلال المطلب الموالي.

1- أنظر المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2 - LEGALL (J.P) et COUDIN (P) : Les conséquences juridiques de l'utilisation des déficits d'une filiale dans un groupe intégré, Droit fiscal 1988, N° 48, P 1355 et suiv.

3 - Idem, voir également : FOUQUET (Olivier) et DURAND (Philippe) : La cohérence du régime de l'intégration fiscale en question note sous : C.E 11/12/2009. N° 301341, Sté GE Healthcare clinical systems conclusion Laurent Olléon, Jurisdata 09/081571. R.D.F N° 52 du 24/12/2009, N° 603.

ΒQH ōū ħĩ ΛN ηEW̄h ÇH w̄w̄ vÇHŶPōy ħHÇH eāηÇ/ΣQH : Γ ÇHGI/ÇH
ΠḠL eŵl' éÇḠ Δ

تشكل الإعانات والديون المهمة النمط الأكثر استعمالا داخل مجتمعات الشركات (1)، غير أن الإشكال يطرح فيما إذا وقع خروج الشركة المعنية بهذه العمليات من نظام الجمع الجبائي عقب إنجازها.

ينبغي ضمان تطبيق مبدأ الحياد الضريبي في مثل هذه الحالات، بما يسمح من جهة للإدارة الجبائية بممارسة رقابتها، وبما يتيح كذلك إمكانية تنظيم سير المجتمعات مع ما يتلاءم وحاجاتها الاقتصادية.

وبغرض تشجيع تطور المجتمعات، هل ينبغي على المشرع الجزائري أن يبرهن على إرادته في تحقيق ذلك من خلال إزالة الحواجز الضريبية بين الشركات التي تخضع لنظام الدمج الجبائي وأهمها مسألة إعادة إدماج حصص المصاريف الخاصة بالأرباح المسددة بين الأعضاء؟

يمكن معالجة هذه المسألة من خلال التطرق إلى فرعين، يتضمن الأول إعادة دمج المساعدات والديون المعدومة (الفرع الأول)، وكذا أعباء التكاليف المتحملة حال خروج الشركة من نظام الجمع (الفرع الثاني).

1 - COUDERT (M.A) : Abondons de créances et subventions entre entreprises, précité, N° 03 et suiv.

H O n w e A n h k A h G W e : A X e W e l d

الأصل أنه يعترف بحرية المؤسسات في تحديد إستراتيجياتها بحسب الأنماط المالية والجبائية التي تعتبرها أكثر ملائمة لها وهو ما يعرف بمبدأ عدم تدخل الإدارة الجبائية في شؤون تسيير الشركات. ⁽¹⁾ ومن هذا المنطلق، فإنه لا يجوز للإدارة الجبائية أن تعترض عن خصم الديون المدومة أو الإعانات المالية بمجرد أنه كان يستحسن أن تلجأ الشركة إلى اختيار نمط آخر للتمويل أو المساعدة. ⁽²⁾ إلا بإثارة العقد غير العادي للتسيير. ⁽³⁾

يقضي النظام الخاص بمجمع الشركات ابتداءً بحساب النتائج الخاصة بالشركات الأعضاء في المجمع كل على حدى وفقاً للقواعد القانونية العامة، وهي مرحلة لازمة لأجل حساب النتيجة النهائية للمجمع. ⁽⁴⁾ يتعين إذن استمرار تطبيق القواعد العامة بالنسبة للديون المدومة والإعانات المباشرة أو غير المباشرة وينتج عن ذلك عدم جواز خصمها من نتائج الشركة التي تتوقف عن الخضوع لنظام المجمع الجبائي بخروجها منه إذا كانت قد أخذت بالاعتبار في حساب نتائج المجمع. ⁽⁵⁾

ولأجل الوقوف عند المعاملة الجبائية في حالة خروج الشركة من المجمع الجبائي والتي كانت قد منحت أو تحصلت على إعانة مالية، أو كانت قد فقدت ديونها بحكم صيرورتها معدومة أو استفادت من إعدام الديون، فإنه يتعين التمييز بين الإعانات غير المباشرة الناتجة عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة، وباقي فئات المساعدات الأخرى، بحسب ما لجأ إليه التشريع الفرنسي ⁽⁶⁾ على خلاف المشرع الجزائري الذي أغفل معالجة هذه المسألة.

أولاً: الإعانات غير المباشرة الناتجة عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة

ينتج عن هذه العمليات تحويل المزايا داخل المجمعات التي تشكل وحدة جبائية، ولأجل ذلك فهي تعامل وفق مبدأ الحياد، إذ يعاد إدماجها في نتائج الشركة منذ أن يتم إقصاؤها من النظام الجبائي الخاص

1 - COUDERT (Marie-Antoinette) : Abondons de créances et subventions entre entreprises, précité, N° 02.
- SABAROTS (J) : Le principe de la nonimixtion de l'administration fiscale dans la gestion des entreprises privées, Thèse université de Bordeaux, 1979, p 14 et suiv.
2 - Idem. CF Egalement : C.E plénière 30/04/1980, Req N° 16253, Droit fiscal, 1980, N° 30, comm 1642.
- C.E 7ème et 8ème sous section, 27/06/1984, Req N° 35030, Droit fiscal 1985, N° 22.23, comm 1063, Concl M-A LATOURNERIE.
- C.E 8ème et 9ème sous section, 11/03/1988, Req N° 46846 sascinter otis : Droit fiscal 1988, N° 26, comm 1331, Concl Mme de saint pulgent ; R.J.F5/1988, N° 565.
3 - COUDERT (M-A) : Abondons de créances et subventions entre entreprises, précité, N° 04.
4 - FRADIN (J.P) et GEFFROY (J.B) : Traité de droit fiscal de l'entreprise, op cit, N° 373, P 600.
- Comité fiscal de la mission d'organisation administrative : De nouvelle précision sur l'intégration fiscale, Droit fiscal, 1996, N° 20, p 681.
5 - OUDENOT (PH) : Fiscalité approfondie des sociétés, op cit, N° 1187, P 481.

6- وذلك بموجب نص المادة 223 من القانون الضريبي العام الفرنسي المعدل بموجب قانون المالية لسنة 1992.

بالمجموع، دون حدود زمنية، فتحدد مبلغها بالنظر إلى القيمة الحقيقية للمال محل التنازل وليس بالاعتماد على قيمته المحاسبية.⁽¹⁾

ولتوضيح ذلك، إذا ما افترضنا قيام الشركة أ والتي تنتمي إلى مجمع جبائي بالتنازل عن عنصر من عناصر الأصول الثابتة إلى الشركة ب التي تنتمي بدورها إلى ذات المجمع، بمقابل 1000.

علما أن القيمة المحاسبية الصافية لهذا المال تقدر ب 200، بينما تقدر قيمته الحقيقية ب 700، فإنه ينتج عن ذلك أن الشركة (أ) تستفيد من إعانة غير مباشرة من قبل الشركة (ب) تساوي $300 = 700 - 1000$

أما فائض القيمة على المدى الطويل المحقق من (أ) هو $800 = 200 - 1000$

يمكن خصم الإعانة غير المباشرة من فائض القيمة على المدى الطويل للشركة (أ) $(300 - 800 = 500)$ ، ويضاف هذا المبلغ $(+500)$ إلى نتيجتها الخاضعة للضريبة وفقا للمعدل العادي.

وعلاوة عليه يعاد إدماج الإعانة ضمن نتائج الشركة (ب) لأن هذه الأخيرة تستفيد من تخفيض فوائد فائض القيمة اللاحقة انطلاقا من الزيادة في سعر شراء المال.

ولأجل تحديد نتيجة المجمع، فإن الإعانة المقدرة ب 500، وفائض القيمة على المدى الطويل المقدرة ب 800 المتحصل عليها من قبل الشركة (أ) تعامل بشكل محايد، أما الإعانة الممنوحة إلى الشركة (ب) المقدرة ب (500) تصبح معتبرة ضمن أرباح المجمع الجبائي.

إن الاعتماد على القيمة الحقيقية للمال يستجيب إلى سعر السوق أي بمعنى قيمة المال وفق مبدأ العرض والطلب، وهو ما من شأنه أن يوفر امتياز مسايرة الواقع الاقتصادي، أين يتعين تقييم المؤسسات في وضعها الحيوي المتحرك لا في وضعها الثابت والجامد.⁽²⁾ وذلك بمقارنتها بمنافسيها والأخذ بالاعتبار تطور العوامل الاقتصادية الخارجية، كما هو معمول به في حساب قيمة الاهتلاكات المؤسسة على الفرق بين قيمة شراء المال وقيمة إعادة بيعه ومدة حياته التقديرية وهو ما من شأنه أن يعطي لعملية تقييم المؤسسة صورة مثالية، وحقيقية لحالة ذمتها المالية.⁽³⁾

لقد أرسى المشرع الفرنسي مبدأ الحياد الضريبي للإعانات الناتجة عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة بموجب قانون المالية لسنة 1992، وتسوق الإدارة الجبائية الفرنسية مثالا على ذلك.⁽⁴⁾

1 - OUDENOT (PH) : Fiscalité approfondie des sociétés, op cit, N° 135, P 54.

- Instruction Administrative du 23/07/1992. B.O.D.G.I HH- 13-92, N° 134, P 54.

2 - BARRE (R) : Economie politique, soins collection Thémis, Edition PUF, tome I, P 527 et suiv

3 - Idem.

4 - Documentation Administratif D.G.I 4.H-6652, N° 30 et suiv du 12/07/1997.

إذا افترضنا مثلا دخول الشركة (أ) إلى نظام المجمع الجبائي ابتداء من 1991/01/01، وقيامها بالتنازل في 1992/12/31 إلى الشركة (ب) التي دخلت نظام الدمج الجبائي في 1989/01/01⁽¹⁾ عن عنصر من عناصر الأصول الثابتة تساوي قيمته المحاسبية الصافية 4000، أما قيمته الحقيقية فهي تقدر بـ 10.000، وهذا المال قابل للاستهلاك وفقا لنظام الاهتلاك الخطي على 25 سنة، أي بمعنى 4% عن كل سنة فإذا خرجت الشركة (أ) من المجمع الجبائي في سنة 1993، وقامت الشركة (ب) بالتنازل عن المال إلى خارج المجمع في 1995/12/31، لأجل ثمن قدره: 9500، فإن كل من الشركة (أ) و (ب) وجب عليهما القيام بالتحميل على نتائجها الخاضعة للضريبة الخاصة سنة 1992 مبلغ 6000، والذي يمثل الإعانة الممنوحة أو المتحصل عليها. تطبيقا للنص التشريعي الفرنسي⁽²⁾، كما أن الإعانة المحمولة من قل الشركة (ب) تعتبر قابلة للخصم من نتائج المجمع لسنة 1992.

إن خروج الشركة (أ) في سنة 1993 يرتب إعادة دمج هذه الإعانة لأجل تحديد نتائج المجمع لسنة 1993، وإذا كانت الشركة (ب) قد سجلت المال في ميزانيتها في 1992/12/31 بقيمتها الحقيقية أي بمعنى 10.000 فإن التنازل عن المال ينتج عنه فائض قيمة يحدد بهذه الكيفية:

$$\text{القيمة المحاسبية} = 10.000$$

$$\text{الاستهلاك من 1993 إلى 1995: } 3 \times 400 = 1200$$

$$\text{القيمة الصافية المحاسبية: } 8800$$

$$\text{قيمة التنازل} = 9500$$

$$\text{فائض القيمة} = 700$$

إن الإشكال المطروح بشدة يتعلق بصعوبة تحديد مبلغ الإعانات بدقة، إذ يمكن لهذا الأخير أن يتنوع نتيجة للاختلاف الهام بين سعر السوق والقيمة المحاسبية الصافية للمال، خاصة في حالة الأصول القديمة التي تم اهتلاكها بشكل كلي.⁽³⁾

يخلق ذلك عدم دقة إضافية فيما يخص مبلغ إعادة دمج الإعانات في حالة خروج الشركة من نظام المجمع الجبائي.

1- يذكر أن التشريع الجبائي الفرنسي يطبق نظام الدمج الجبائي بصورته الحديثة ابتداء من سنة 1988.

2- المادة B 223 من القانون الضريبي العام الفرنسي.

3 - GASTINEAU (P) : Intégration fiscale (sortie du groupe, restructurations, fin du groupe) traite fiscal impôts directs fin du groupe) fasc 1135-20. éd Jurisclasseur, 2003, N° 16.

- Rapport N° 225 de M.RICHARD.J.O. Assemblée Nationale, P 221.

يضاف إلى ذلك، وباعتماده على القيمة الحقيقية للمال، فإن المشرع الفرنسي الذي كرس تطبيق قواعد القانون العام لم يأخذ بالاعتبار واقعة أن كثير من التنازلات المنجزة داخل مجتمعات الشركات لا تتم دائما تماشيا مع سعر السوق، وإنما تدخل كثير من الاعتبارات خاصة وجود روابط مالية بين أعضاء الجمع.⁽¹⁾

يتعين على المشرع الجزائري أن يتدخل بسن أحكام تخص هذه المسألة، لأنها تشكل خطرا هاما، ذلك أن غياب النصوص له بالنتيجة عدم تمكين الإدارة الجبائية الجزائرية من فحص التنازلات عن الأصول الثابتة، وهي عمليات يمكن من خلالها تحويل العبء الجبائي فيما بين الشركات الأعضاء.

يتعين على المصالح الجبائية الجزائرية أن تعتمد في تحديد مبلغ الإعانة على سعر السوق، قياسا على الحكم العام التشريعي الذي أقره المشرع الجبائي بموجب الفقرة الثانية من نص المادة 189 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي تنص على أنه "في حالة عدم وجود عناصر دقيقة لإجراء التصحيحات ... تحدد المواد الخاضعة للضريبة بالمقارنة مع المواد التي تستغلها عادة مؤسسات مماثلة". وبالتالي يمكن القول بأن الإعانة غير المباشرة تكرر فقط إذا كان هناك فرق هام فيما بين سعر التنازل والقيمة الحقيقية للمال محل التنازل،⁽²⁾ وهو ما من شأنه أن يمنح للمراقب الجبائي سلطة واسعة في تقدير التصحيحات المتعلقة بإعادة التقييم.⁽³⁾

يبدو أن عبء إثبات تقييم القيمة الحقيقية للمال تقع على عاتق المصالح الجبائية التي وجب عليها تبرير القيمة التي اعتمدها، حينما تختلف هذه الأخيرة عن تلك المعتمدة من قبل الشركة، غير أنه يمكن للمكلف بالضريبة تشكيل أدلة على حسن نيته وبالتالي تقديم الدليل العكسي.⁽⁴⁾

ثانيا: الإعانات المباشرة

اتجه المشرع الفرنسي إلى تعديل النظام الجبائي للإعانات المباشرة والديون المدومة بطريقة جذرية إذ نص على ضرورة إدماجها آليا في حالة خروج الشركة من نظام الجمع الجبائي.⁽⁵⁾

يتعين إذن في حالة خروج إحدى الشركات من الجمع، والتي كانت قد سددت أو تحصلت على إعانة، أو كانت محلا للاستفادة من إهمال الديون؛ فإن الشركة الأم وجب عليها أن تقوم بتحميل هذه الإعانات والأموال المشابهة لها على نتائج الجمع لسنة النشاط التي تم خلالها خروج الشركة التابعة منه طالما

1 - LE CANNU (P) : Droit des sociétés, op cit, N° 1479, P 899.

- MERLE (PH) : Droit commercial, op cit, N° 641, P 777 et suiv.

- GYON (Y) : Droit des affaires, op cit, N° 580.

2 - Instruction Administrative du 23/07/1992, B.O.D.G.I 4H, 13, P 92, précitée, N° 48.

3- أنظر المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

4 - Instruction Administrative du 23/07/1992, B.O.D.G.I 4H, 13, P 92, précitée, N° 48.

5- أنظر نص المادة 223 الفقرة الأولى من القانون الضريبي العام الفرنسي.

- Instruction Administrative du 23/07/1992, B.O.D.G.I 4H, 13, P 92, précitée, N° 48.

كانت قابلة للخصم من نتائج المجمع على أحد سنوات النشاط الخمسة السابق على الخروج، بشرط أن يكون افتتاح هذا النشاط ابتداءً من 01 جانفي 1992.⁽¹⁾

تعتبر مسألة إعادة الإدماج إلزامية مهما كانت المدة التي اعتبرت خلالها الشركة المعنية عضواً بالمجمع، وحتى ولو كانت هذه المدة تفوق مدة الخمس سنوات، ولكنه لا يمكن خصمها سوى على مدة 05 سنوات نشاط سابقة على الخروج، على أن يكون افتتاح سنة أولى نشاط ابتداءً من 01 جانفي 1992، يتم تحميلها على نتائج المجموعة لسنة نشاط الخروج للشركة التي منحت الإعانة أو أهملت ديونها.

من وجهة النظر الجبائية، فإن إعادة إدماج المبالغ تعدل من النتيجة فقط حينما لا تكون الديون المدومة أو الإعانات مخصومة لدى الشركة المانحة لها، ولكنها خاضعة للضريبة لدى الشركة المستفيدة.⁽²⁾ والواقع أن نتيجة المجمع خلال سنة النشاط التي تم فيها إنجاز العملية يتم فقط تخفيضها من المبلغ المدرج ضمن حسابات الشركة التي تتلقاها، مع أن هذه الأخيرة التي سددت المبالغ قامت بإدراجها ضمن التكاليف القابلة للخصم.

بمعنى آخر، أن تعديل نتيجة المجمع يتم إعمالها على السنة التي خرجت فيها الشركة التي أُنجزت العملية، وحينما كانت الإعانة والديون المدومة قابلة للخصم من نتائج الشركة التي ارتضت بها، تطبيقاً للقواعد العامة، فإن الشركة الأم تقوم بخصم الإعانة أو الديون المدومة من نتائج المجمع لنفس سنة النشاط.⁽³⁾ تسوق الإدارة الجبائية الفرنسية المثال التالي⁽⁴⁾:

لنفترض دخول الشركة M وتابعتها F في نظام مجمع الشركات ابتداءً من 01/01/1989، ثم قامت الشركة M بمنح تسبيق إلى F قدره: 10.000 في مقابل نسبة فوائد تقل عن 3 نقاط عن المعدل الجاري به العمل في السوق المالي، وذلك بتاريخ 01/01/1990، تقوم الشركة F بتسويق منتوجات الشركة M، المساعدة الممنوحة قابلة للخصم إذا كان لها مقابل كاف داخل استغلالها، فإذا خرجت الشركة F من المجمع في سنة 1998 وإذا ما افترضنا بأن نسبة الفوائد في السوق المالي لم تتغير طوال هذه المدة، فلأجل تحديد نتائج المجمع لكل سنة نشاط، ابتداءً من 1990 إلى غاية 1997، تقوم الشركة الأم بالتحميل على نتائجها مبلغ $10.000 \times 3\% = 300$ كما أن الشركة M، تخفض نفس المبلغ، وانطلاقاً من خروج الشركة F في 1998، فإن نتيجة المجمع في هذه السنة الأخيرة تكون = زيادة الإعانات المخصومة في نتائج الخمس سنوات الأخيرة من 1993 إلى 1997 وتكون بمبلغ قدره $5 \times 300 = 1500$. أما الإعانة الممنوحة خلال سنوات

1 - GASTINEAU (P) : Intégration fiscale (sortie du groupe) précitée, N° 17.

2 - OUDENOT (Ph) : op cit, N° 1188, P 481.

3 - GASTINEAU (P) : L'Intégration fiscale (sortie du groupe) précitée, N° 18.

4 - Document administratif, D.G.I 4H-6652, N° 39 du 12/07/1997.

1990 إلى 1992 فإنها تصبح نهائية وذلك لسببين أولهما أن سنة نشاط 1990 و 1991 هما سابقان على تاريخ 1992/01/01 والثاني هو أن سنة 1992 هو أكثر من مدة 05 سنوات.

بغرض تسهيل عملية الرقابة بالنسبة للإدارة الجبائية يفرض على الشركة الأم إيداع كشف بالديون المدومة والإعانات مرفقة بالتصريح بنتائج الجمع⁽¹⁾، وهو ما يسمح بمتابعة مفصلة لهذه العمليات، كما يسمح للمجمعات بتقديم مبررات في حالة أعمال مراقبة جبائية.

فضلا عن ذلك، فإن هذا الإجراء يسهل عمل الإدارة الجبائية ويسمح لها باتخاذ موقف مرن في قراراتها، ويسيطر إجراءات أعمال الفحص الجبائي ويخفض من حدة وإمكانيات التهرب الضريبي، وهو حل يخدم مصلحة المجمعات لأنه يشير إلى توفر حسن نيتها بصفة أصلية.

يتعين إذن على المشرع الجزائري، وكذا الإدارة الجبائية الجزائرية أن تستلهم الأحكام التي أقرها المشرع الفرنسي لتدارك النقص المسجل على المستوى التشريعي والمتعلق بتسوية هذه العمليات جبائيا عند خروج الشركة من نطاق الجمع الجبائي.

ŷ G Ō X G H U Ç ß e - P Ō ŷ ß H ŷ k : r Ç H D W e l d

بنفس الكيفية، وبغرض تكريس إرادته في تطوير مجمعات الشركات، اتجه المشرع الفرنسي منذ قانون المالية لسنة 1993⁽²⁾، وكذا بموجب تعديلات لاحقة⁽³⁾ إلى إلغاء الحواجز الجبائية فيما بين الشركات الخاضعة لنظام الدمج الجبائي، وذلك بتعديله أنماط إعادة إدماج حصة المصاريف الخاصة بالأرباح المسددة فيما بين الأعضاء، بحيث أصبحت مسألة إدماج هذه المبالغ آلية مهما كانت مدة الانتماء إلى الجمع، ولكن فقط إذا كانت مقتطعة من النتائج السابقة على دخول الشركة حيز الدمج الجبائي⁽⁴⁾.

هذا الحل يميز بين توزيع الأرباح حينما تكون الشركة عضوا بالجمع، عن تلك التي تنجز قبل ذلك، وهو ما من شأنه أن يدعم نظام الدمج الجبائي الخاص بالمجمعات، لأنه يحقق حياد حصة المصاريف الناتجة عن توزيع الأرباح خلال فترة تواجد الشركة داخل الجمع⁽⁵⁾، لأن هذه العمليات كثيرة الاستعمال تمثل الوسيلة الفعالة في تجميع النتائج داخل الشركة الأم⁽⁶⁾ وعدم إخضاع العائدات الموزعة يدل على اتجاه إرادة المشرع إلى

1 - Instruction Administrative du 23/07/1992, précité, N° 72.

2- أنظر المادة 104 من القانون رقم 92-1376 المؤرخ في 1992/12/30، المتضمن قانون المالية الفرنسي لسنة 1993.

3- المادة 43 من القانون رقم 98-1226 المؤرخ في 1998/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 1999 الفرنسي.

وكذا المادة 20 من قانون رقم 99-1172 المؤرخ في 1999/12/30 المتضمن قانون المالية الفرنسي لسنة 2000.

4- أنظر المادة 223 الفقرة 02 الجديدة من القانون الضريبي العام الفرنسي.

5 - GASTINEAU (P) : L'Intégration fiscale (sortie du groupe) précitée, N° 22.

- Document Administratif, D.G.I 4H-6652, N° 49.

6 - CHARLOT (N) : op cit, P 385.

السماح بحرية حركة الأرباح داخل المجمع دون الخضوع إلى الرسم وهو ما يسمح أيضا لكل شركة عضو بالمجمع من اختيار طريقة اقتسام للنتائج خارج كل الاعتبارات الجبائية، وبشكل يقترب من الواقع الاقتصادي.⁽¹⁾

تنص المادة 147 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري⁽²⁾ على أنه: "لا يحتسب في تحديد وعاء الضريبة على أرباح الشركات، المداخيل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو تلك المعفاة صراحة، لا تستفيد من تطبيق هذه الأحكام إلا المداخيل المصرح بها بصفة منتظمة". إن إمكانية خصم حصة المصاريف يحتفظ بها لأعضاء المجمع خلال فترة انتمائهم إليه، فإذا ما قررت هذه الشركات الخروج فإنها تعاقب، لأنه لا يمكنها الاستفادة من الخصم خلال سنة نشاط الخروج، حتى ولو كانت الأرباح متأتية من الفوائد التي تضمنتها نتائج المجمع في سنة نشاط سابقة.⁽³⁾

إن الآثار المترتبة عن اختلاف سنة النشاط بين تحقيق الأرباح وتوزيعها على مستوى المجمع تبدو متناقضة مع ما تمليه أحكام القانون العام لأجل تحديد النتائج الخاضعة للضريبة، والتي تسمح بخصم التكاليف التي تستجيب إلى منتوجات خاضعة للضريبة.⁽⁴⁾

ويتعين لأجل تحديد حصة المصاريف الواجب إدماجها أن يتم إعمال متابعة مفصلة للعمليات المنجزة بين الشركة الأم والشركات التابعة لها منذ دخولها في نظام الدمج الجبائي، وتتعلق هذه المتابعة في آن واحد بمبلغ النتائج المحاسبية الموجودة، وتناسبها مع حصة رأس المال المملوك من جانب الشركة الأم وكذا مبلغ الأرباح المسددة، لأن التمييز بين القيمتين يسمح بإعمال أو عدم إعمال تعديل وتصحيح على نتائج المجمع في حالة خروج الشركة من مجال الدمج الجبائي.

مثل هذه القاعدة تلقى على عاتق المجمعات التزامات وأعباء إضافية، خاصة تلك التي تتضمن مؤسسات ذات حجم متوسط أو المجمعات ذات الطابع العائلي، بحيث تتمثل هذه الأعباء في تحمل قيم ومبالغ مالية معتبرة.⁽⁵⁾

1 - Idem.

2- المادة 147 مكرر معدلة بموجب المادتين 13 من ق.م لسنة 2003.

3 - Instruction Administrative du 09/05/1988, B.O.D.G.I 4H, 9.88, précité, N° 56.

4- أنظر المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة.

- راجع حول موضوع التكاليف، د. ماهر ظاهر بطرس: التشريع الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2007، ص 196 وما يليها.

- د. عبد الحفيظ عبد الله عيد، د. ماهر ظاهر بطرس: التشريع الضريبي، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، مصر، 2000، ص 184 وما يليها.

- د. السيد عطية عبد الواحد: التشريع الضريبي، القاهرة، مصر، 2004-2005، ص 180 وما يليها.

5 - CHARLOT (N) : op cit, P 387.

يتعين على المشرع الجزائري أن يتدخل كما فعل نظيره الفرنسي، بسنّ الأحكام التي من شأنها أن تضفي مرونة على النظام الجبائي الخاص بالمجمعات من جهة، ومراعاة إمكانية ممارسة الهيئات الجبائية لسلطتها في الرقابة، من جهة أخرى، وبالتالي يطلب من المشرع الجبائي الجزائري أن يكرس إرادته باتجاه مضاعفة الافتراضات التي يترتب عليها إعادة إدماج العمليات ضمن الوعاء الضريبي، لأن سلوك المؤسسات في كثير من الأحيان قد لا يعبر سوى عن محاولة الاستفادة من المزايا الجبائية.

يمكن القول، بأنه وفي إطار تسيير المجمعات، فإنه كثيرا ما تحدث عمليات إعادة الهيكلة الناتجة خصوصا عن عمليات دمج الشركات، أو حلها وانفصالها، وهو ما يؤدي غالبا إلى خروج شركة تابعة بفعل عملية إعادة الهيكلة من نظام المجمع الجبائي، لأن دمجها داخل شركة أخرى يفقد تملك الشركة الأم لنسبة 90% من رأسمالها، وهو ما يترتب عليه بالضرورة أعمال تصحيحات على نتائج المجمع خلال سنة نشاط خروج هذه الشركة، كما أن عمليات إعادة الهيكلة قد تتعلق بالشركة الأم وهو ما يؤدي إلى التوقف عن تطبيق النظام الخاص بالمجمع الجبائي نظرا لزوال هذا الأخير.⁽¹⁾

يبدو لنا تحديد نطاق تطبيق مجال نظام الدمج الجبائي الخاص بمجمعات الشركات، مسألة في غاية الأهمية، خاصة فيما يتعلق بالآثار المترتبة على دخول الشركة هذا النظام وخروجها منه، لأنه في كلا الحالتين، فإنه وجب إعادة إدماج بعض العمليات في نتائج هذه الأخيرة، إذا لم تكن قد أخذت بالاعتبار في حساب نتائج المجمع.

يطرح التساؤل عن مضمون النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات، وبمعنى آخر، كيف يتم حساب نتائج المجمع، وما هي أنماط الخضوع الضريبي المطبقة عليه؟

سنحاول الإجابة عن هذا التساؤل من خلال الباب الموالي.

1 - BARDET (H) : Mobilité des entreprises et intégration fiscale B.F Francis Le Febvre 10/1988, p 495 et 7/1990, p 455.

الباب الثاني

أحكام النظام الجبائي الخاص
بمجمّع الشركات

إن لجوء المشرع الجزائري إلى تكريس نظام جبائي خاص بمجمع الشركات ابتداءً من قانون المالية لسنة⁽¹⁾ 1997، نابع من قناعته بأن المجمعات وإن كانت غير منظمة بشكل مفصل بموجب أحكام القانون التجاري، إلا أنها تشكل واقعا اقتصاديا غير متنازع بشأنه.

يعتبر النظام الجبائي الخاص بالمجمعات نظاما ثريا، لأنه موجه إلى تذليل الصعوبات المتعلقة بحركة الخسائر داخل شركات المجمع وحياد العمليات المنحزة بين أعضائه⁽²⁾، كما أنه يزيل كثيرا من الصعوبات التي تتعلق بالخضوع الضريبي للنتائج المحققة، ولاسيما مسألة الخضوع المزدوج، فكل هذه الصعوبات تبقى قائمة فيما لو كانت شركات المجمع تُعامل على أساس مبدأ استقلال شخصيتها المعنوية وبالتالي فإن تجمعها لا يُنظر إليه على أنه يشكل وحدة جبائية⁽³⁾، فضلا عما تقدم فإن ثراء النظام الخاص يبدو واضحا من خلال الإعفاءات الهامة التي كرسها المشرع الجزائري بغرض تشجيع تكوين المجمع الجبائي⁽⁴⁾، وضمان تطبيقه خدمة للتطوير الاقتصادي للمؤسسات.

يرتكز إذن النظام الجبائي الخاص بالمجمعات على أساس اعتبار هذه الأخيرة تمثل شخصا جبائيا، بحيث تصبح الشركة الأم المكلف الوحيد بالضريبة باتجاه الإدارة الجبائية، وذلك بفعل تحديد الوعاء الخاضع للضريبة عن طريق توحيد نتائج الشركات التابعة لها، والتي لا يأخذ استقلالها القانوني بعين الاعتبار.⁽⁵⁾

يسمح التصور بدعم قدرات الشركات التي تخضع إلى هذا النظام الخاص وتعزيز مكانتها الإقتصادية⁽⁶⁾ مقارنة بنظيرتها من الشركات الأجنبية التي تستفيد بدورها من تطبيق أحكام مماثلة.

1- أنظر المادة 14 من قانون المالية لسنة 1997.

2 - FRADIN (J.P) et GEFFROY(J.B) : Traité de droit fiscal de l'entreprise, op cit N° 595.

- COLLIN(P) et MORGENSTERN. (P): Optimisation fiscale des groupes (intégration fiscale ou société en non collectifs »R.F.C. Mars 1995 N°265 P49.

3 - PARIENTE(M): op cit N°154 P153

4- أنظر المواد 347مكرر 3 من قانون الضرائب المباشرة

-أنظر كذلك حول موضوع المزايا التي يوفرها النظام:

- LEFEBVRE (Francis) : Les groupes des sociétés op.cit. N°7520 et suivP553 et suiv.

- LEFEBVRE (Francis) : L'intégration fiscal op.cit. N°20 à 26 P15,16 et 17.

5 - COLLETTE (Christine) : Vers un régime fiscal de groupe en France R.F.C.MAI 1987-N°179P53

- FRADIN (J-P) ET GEFFROY(JB): Op. cit, N°373 P600.

6- وذلك على عكس قواعد القانون المدني والتجاري، حيث ذهبت محكمة النقض الفرنسية إلى رفض قيام الشركة الأم التي تمتلك رأس مال شركتها التابعة بشكل شبه كلي، التصرف باسم هذه الأخيرة أنظر:.

-Cass.com18/05/1999ste tgi c/crédit lyonnais, Droit des sociétés 1999 comm N°127 , Note th. BONNEAU

أما الإدارة الجبائية الفرنسية فقد قبلت بأن اجتماع كل حصص الشركة بيد شريك واحد لا يترتب حل الشركة بقوة القانون، وإنما ينتج عن ذلك إخضاع مجموع الأرباح الشركة إلى الضريبة على الدخل آلية تفرض على الشريك الوحيد .

-Document Administratif.D.G.I.H.H.1111 du01/03/1995 N°33

يعتمد النظام إذن على قاعدة تحديد النتائج الخاضعة للضريبة عن طريق إعمال موازنة بين الأرباح والخسائر المحققة من قبل الشركات الأعضاء بالجمع وهو ما يسمح بتخفيض مبلغ الإقتطاعات الضريبية إلى أقصى حد ممكن.

يراعي المشرع الجبائي في إرساءه قواعد النظام الجبائي الخاص بالمجمعات ما تمليه مبادئ العدالة الضريبية، وهو ما نلمسه بوضوح عند حساب النتائج الخاضعة للضريبة وكذا عند تحديد طرق الخضوع الضريبي.

يتميز النظام الخاص الذي أملاه المشرع الجزائري بجملة من الإعفاءات والتخفيضات الجبائية. وعلى هذا الأساس يمكن تقسيم هذا الباب إلى الخضوع الضريبي لنتائج الجمع الجبائي (الفصل الأول)، وذلك من خلال تحديد النتائج الإجمالية الخاضعة للضريبة، والإعفاءات الضريبية المقررة قانوناً، وعقب ذلك يمكن معالجة أنظمة دفع الضريبة وكيفية تحصيلها من جانب الإدارة الجبائية (الفصل الثاني) وذلك من خلال تحديد الضريبة على أرباح الجمع، وسلطات الإدارة الجبائية في مراقبة الخضوع الضريبي لجمع الشركات.

w'p' è l' ä'GEHT'P'ô'y' l'VM' || è: AXE'Eu' élä

تنص المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على إمكانية اختيار تجمع الشركات الخضوع لنظام الميزانية الموحدة.

ويقصد بالتوحيد "جمع مجموع حسابات الميزانية"⁽¹⁾

ينتج عن هذا النص أن المشرع الجزائري يُعرّف توحيد الأرباح على أنه مجموع حسابات الميزانية وليس الحسابات العددية لنتائج الشركات الأعضاء في الجمع، وبعبارة أخرى يتم التوحيد بتكوين ميزانية واحدة لمجمل شركات الجمع مع احترام حدود الخصوم والقواعد الخاصة بها.⁽²⁾

يقصد بالحسابات المدعمة وفقا للتشريع التجاري الجزائري،⁽³⁾ "تقديم الوضعية المالية ونتائج مجموعة الشركات وكأنها تشكل نفس الوحدة، ويخضع لنفس قواعد التقديم والمراقبة والمصادقة والنشر التي تخضع لها الحسابات السنوية الفردية".⁽⁴⁾

تعتبر عملية تجميع النتائج المحققة من قبل كل شركة من شركات الجمع بما في ذلك الشركة الأم، إحدى أهم المزايا الأساسية للنظام الجبائي الخاص، على أساس أنها عملية تتم بغض النظر عن مبدأ استقلال الأشخاص المعنوية.⁽⁵⁾ وعليه، فإن نتيجة الجمع الجبائي، تحصل من موازنة النتائج الفردية للشركات الأعضاء به.⁽⁶⁾

لا يشكل الجمع الجبائي مجموعة تتمتع بالشخصية المعنوية المستقلة، ولا يقبل أن يمثل بهذه الصفة في علاقاته بالإدارة الجبائية، ولكن فقط تلعب الشركة الأم دورا يمنحها وضعية مميزة لأنها تقوم بالتجميع والتصريح باسمها فقط لكل الأرباح والخسائر التي حققتها الشركات التابعة للجمع،⁽⁷⁾ وعليه، فإن تشكيل الجمع الجبائي، لا يمارس أي أثر على الشخصية المعنوية للشركات التي تنتمي إليه، بحيث يحتفظ كل منها

1- المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المحدثه بموجب المادة 14 من قانون المالية لسنة 1997.

2- خلاصي (رضا): مرجع سابق ص: 187.

3- Circulaire N°07 MF/DGI/DLF/LF/97.du13/04/1997 concernant le régime fiscal des groupes de sociétés

3- الأمر رقم 96-27، المؤرخ في 09/12/1996، المتضمن تعديل القانون التجاري الجزائري.

4- المادة 732 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري.

5 - MORGENSTERN.(Patrick) : l'intégration fiscal. Op.cit, N°421, P20.

6 - LEFEBVRE (Francis) : les groupes des sociétés op.cit. N°8000 P585.

7 - GASTINEAU (Pierre) : La fiscalité des groupes de sociétés L'intégration fiscal, op cit, N°117, P77.

بشخصيتها، مما يفرض عليها مسك محاسبة خاصة وتشكيل وثائق نهاية سنة النشاط كما لو أنها ليست عضوا
بالمجمع.⁽¹⁾

يبدو أن النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات، ومن خلال تقنية التجميع، يعترف لهذا الأخير
بوحدة الذمة المالية رغم تعدد الأشخاص القانونية، وهو ما يؤدي إلى القول بأنه نظام يأخذ بالاعتبار حقيقة
الروابط الاقتصادية التي يمكن أن توجد بين شركات مستقلة قانونا، وحقيقة وجود مجموعات الشركات التي يجهل
التشريع التجاري تنظيمها.⁽²⁾

لمعرفة الخضوع الضريبي لنتائج المجمع الجبائي، ينبغي تحديد النتائج الخاضعة للضريبة (المبحث الأول)،
والإعفاءات المقررة قانونا (المبحث الثاني).

المبحث الثاني: الإعفاءات المقررة قانونا (المبحث الثاني)

مع أن الشركات التابعة تحتفظ باستقلال شخصيتها القانونية، إلا أنه وتطبيق النظام الجبائي الخاص
بمجمع الشركات، تعتبر وكأنها بمثابة منشآت بسيطة فيما يتعلق بتحديد النتائج الخاضعة للإقتطاع الجبائي وهو
ما يبرز خصوصية نظام المجمع الجبائي⁽³⁾ وينتج عن الوحدة الجبائية لمجمع الشركات وجوب التحلل من تحديد
النتائج الخاضعة للضريبة بحسب عدد الشركات المكونة للمجمع، وإنما يأخذ بالاعتبار فحسب نتيجة المجموعة
التي يشكلها هذا الأخير ككل.⁽⁴⁾

يتفق ذلك مع المفهوم الذي جاء به المشرع الجزائري بموجب نص المادة 138 مكرر من قانون الضرائب
المباشرة والرسوم المماثلة، كما يتفق أيضا مع التفسير الوارد في التعليم الإدارية رقم 07 الصادرة عن المديرية

1 - GASTINEAU (Pierre) : La fiscalité des groupes de sociétés L'intégration fiscale, op cit, N°117, P77.

2- يلاحظ أن المشرع التجاري الجزائري لا ينظم بشكل دقيق مجمع الشركات، باستثناء ما تنص عليه المواد 729 إلى 732 مكرر 04
الواردة بالأمر رقم 96-27 المؤرخ في 09/12/1996 التي تتعلق بالشركات التابعة.

كما أن المشرع الجزائري تطرق أيضا إلى موضوع التجميعات الاقتصادية les concentrations économiques بموجب المواد من 15 إلى 22
من الأمر رقم 03-03 المؤرخ في جويلية 2003 المتعلق بالمنافسة، ويبدو أن مرد ذلك أن نظرية مجمع الشركات ذات مفهوم اقتصادي
أكثر منه قانوني وهذا على خلاف المشرع التونسي الذي استحدث نصوصا هامة تتعلق بمجمع الشركات بموجب القانون رقم 117-
2001 المؤرخ في 06/12/2001 المتضمن تعديل قانون الشركات التجارية التونسي.

J.O.R.T. N° 98 du 07/12/2001, P 4091.

- OMRANE (Ahmed) les problèmes suscites par l'entrée en vigueur de la loi N° 2001.117 du 06/12/2001 complétant le code des
sociétés commerciales, Revue d'études juridiques faculté de droit SFAX Tunisie N° 09-2002, P 12 et suiv.

3 - PARIENTE (Maggy) : op.cit. N°154.p153.

4 - CORRE(J) : La consolidation des bilans(les règles et pratiques internationales) 3ème édition DUMOD 1981.p13.

العامه للضرائب في 13/04/1997. الخاصة بالنظام الجبائي لمجمع الشركات ، والتي ورد فيها أن توحيد الأرباح يقصد به "مجموع حسابات الميزانية، وليس الحسابات العددية لنتائج الشركات الأعضاء في المجمع"⁽¹⁾.

يطرح التساؤل بشأن كيفية حساب نتائج المجمع الجبائي (المطلب الأول) ، وكذا بشأن التعديلات والتصحيحات الواجب إعمالها لتحديد هذه النتيجة (المطلب الثاني).

ΓεÇÇ é w P é I è Ç Δ g Ç k : AAXè G I È È

ترتكز جباية مجمع الشركات على أساس تطبيق نظام "الميزانية الموحدة" « Le Régime du bilan consolidé » وهو ما يستخلص صراحة من الفقرة الأولى من نص المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

يهدف هذا النظام إلى رسم وضعية مجمع الشركات باعتباره يشكل كتلة موحدة⁽²⁾ ، متجاوزا بذلك إطار إستقلالية الشخصية المعنوية للشركات التي يكونها المجمع⁽³⁾ ، ووسيلته في ذلك، تشكيل وثائق على مستوى المجمع مماثلة لتلك التي تتعلق بميزانية وحساب نتائج كل شركة على حدى باستعمال تقنية يطلق على تسميتها "التوحيد"⁽⁴⁾ أو "التدعيم"⁽⁵⁾.

على هذا الأساس فإن القوائم المالية الموحدة، تجمع فيها كل أنشطة الشركة الأم والشركات التابعة لها، وهو ما يغلب الطابع الاقتصادي لمجموعة الشركات ويتجاوز المظهر القانوني لكل شركة⁽⁶⁾ . وبمعنى آخر فإن النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات يلغي الحواجز القانونية الموجودة فيما بين الشركة الأم والشركات التابعة

1- التعلية الإدارية رقم 07 الصادرة عن الإدارة العامة للضرائب في 13/04/1997 السابق ذكرها.

- خلاصي رضا: مرجع سابق ص 187.

- Guide pratique du contribuable. D.G.I.

2 - CORRE (J) : la consolidation des bilans, Op.cit p14.

- BAILLY (J.M), COSTE (P), SIMONS (P) : La consolidation des comptes, Paris, Les éditions de l'organisation, 1986, p 83.

- PIERRET (M.F) : La consolidation des comptes, Paris, Edition Berger-Levrault, 1987, p 55.

3 - Idem.

- د.وصفي عبد الفتاح أبو المكارم: المحاسبة المالية المتقدمة (المحاسبة عن الاندماج وإعداد القوائم المالية في الشركات الفايضة والتابعة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 1998، ص 07.

4- ورد هذا المصطلح في الفقرة الثانية من نص المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حيث جاء فيها " التوحيد يعني به الذي يجمع مجموع حسابات الميزانية...".

5- ورد هذا المصطلح في المواد 732 مكرر 03، 732 مكرر 04 من القانون التجاري الجزائري المعدل بالأمر رقم 96-27 المؤرخ في 09/12/1996. حيث جاء في نص المادة 732 مكرر 4 " يقصد بالحسابات المدعمة، تقدم الوضعية المالية ونتائج مجموعة الشركات وكأنها تشكل نفس الوحدة...".

6- د. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم: مرجع سابق، ص 07.

لها، إذ يمكن للأولى أن تقوم بإجراء عملية التجميع المباشر لنتائج الشركات الأعضاء في المجمع. وذلك بغرض إعمال موازنة إجمالية للأرباح والخسائر المحققة.

ويتم الحصول على نتيجة المجمع بإعمال طريقة حسابية من شأنها توحيد النتائج الخاصة بكل عضو فيه، ويتم هذا التوحيد بتكوين ميزانية واحدة لمجموع شركات المجمع مع احترام حدود الخصوم والقواعد الخاصة بها.⁽¹⁾

تكمن أهمية نظام الميزانية الموحدة في أن استعماله يعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمجموعة، وكذا عن مدى قوتها الاقتصادية الناشئة بفضل الروابط الموجودة فيما بين أعضائها⁽²⁾ كما أن استخدام هذا النظام يمكن من مسح خصوصيات ومميزات كل شركة عضو واستبدال المظهر الاقتصادي للمجمع بمظهر قانوني، وفضلا عن ذلك يشكل أهم وسيلة لتحليل الاقتصادي والمالي لمجمعات الشركات، وهو أيضا وسيلة للتسيير.⁽³⁾

يذكر أن نظام "التوحيد" لا يطبق فقط وفق تصور ضيق يهدف إلى تحديد مجال نطاقه بالمجمع المشكل من الشركة الأم والشركات التابعة لها، وإنما يمتد ليشمل تصورا موسعا مفاده إمكانية تطبيقه على عدة مجتمعات مشتركة،⁽⁴⁾ أي في الافتراض وجود هيكل معقدة للمجمعات.⁽⁵⁾

لحساب نتائج مجمع الشركات وفقا للنظام الجبائي الخاص به، ينبغي تحديد نتائج المجمع الجبائي (الفرع الأول) وتحديد القواعد المتعلقة بحدود الخصومات (الفرع الثاني).

1- أنظر المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

أنظر أيضا: التعليمات الإدارية رقم 07.الصادرة عن المديرية العامة للضرائب في 13/04/1997 الخاصة بالنظام الجبائي لمجمع الشركات، السابق ذكرها.

2 - CORRE (J) : op.cit. p17.

3 - Idem, voir également :

- BASTIEN (F), CORRE (J), GERARD (M), Joly (J), MATERNE (M), Les comptes de groupe, Paris, Techniques et pratiques du droit des affaires, ED publi-union, 1977, p 84 et suiv.

- BLAISE (J.B) : Les ententes et les concentrations économiques, Paris, Sirey, 1983.

- BAILY (J.M), COSTE (P), SIMONS (P), opcit, p 38 et suiv.

- VILLEGIER (R): L'intégration fiscale des groupes de sociétés, Paris, LGDJ, 1992, p 10 et suiv.

4 - CORRE (J) : op.cit. p17.

5- يقصد بذلك أنه قد يوجد عدة مجتمعات للشركات يتكون كل منها من شركة أم وشركات تابعة لها، وهذه المجمعات بدورها تعتبر

شركات أعضاء في مجمع أكبر ومثال ذلك شركة SHELL ROYAL Dutch N.V. KONINKLIJKE NEDERLANDSCHE. PETROLIUM Moatschappi j. export Annuel 1985.

T Ç l e w l' e l ç Ç A n P h : A X e W e l d

يندرج القانون المحاسبي ضمن نظرية القانون الاقتصادي الذي نشأ منتصف القرن الماضي، والذي سبق وأن كان موضوع دراسات معمقة من قبل العديد من الفقهاء،⁽¹⁾ وهو يسمح بإظهار صورة حول التنظيم والتسيير المتعلق بالمؤسسة في علاقاتها الاقتصادية، وهذه الصورة تمثل أهمية كبيرة للمؤسسة من زاويتين، أولاهما أنها تسمح للمتعاملين معها بالتعرف على وضعيتها، وثانيهما أنها تسمح برسم الأفق المستقبلية للمؤسسة ذاتها.

وفضلا على ذلك، تبحث الدولة أيضا عن التعرف على وضعية المؤسسات التي تنشط داخل إقليمها، وذلك بغرض مراقبة إمكاناتها، وفرض الضرائب عليها.

لقد بذلت جهود كبيرة خلال العقود الماضية لأجل إعلام الشركاء بشأن تسيير مجمع الشركات، وذلك بتعميم استعمال تقنية تجميع الحسابات. ذلك أن تقديم شركات المجمع لحساباتها الخاصة بها تمثل طريقة غير كافية للحصول على معلومات دقيقة حول الوضعية المالية للمجمع.

ولأجل تجنب هذه المساوئ، ألزم المشرع كبريات الشركات باستعمال تقنية الحسابات المدعمة،⁽²⁾ وهي تقنية محاسبية يقصد بها قيام الشركة الأم والشركات التابعة لها بتجميع حساباتها في ميزانية واحدة لتقديم الوضعية المالية والاقتصادية الإجمالية دون الأخذ بالاعتبار استقلالية الأشخاص المكونة للمجمع.⁽³⁾

لقد نشأت هذه الآلية في الولايات المتحدة الأمريكية بداية القرن الماضي من قبل شركة «يوناييتد ستيل» «United Steel» سنة 1905،⁽⁴⁾ أما في فرنسا فقد استعملت هذه التقنية أول مرة سنة 1983،⁽⁵⁾ بينما تأخر المشرع الجزائري في الاعتراف بها إلى غاية 1996.⁽⁶⁾

ومع أن الحسابات المدعمة تجمع ما تم تفريقه بفعل الحواجز والحدود القانونية الموجودة بين شركات المجمع انطلاقا من احتفاظ كل منها بالشخصية المعنوية المستقلة، وتعطي بالتالي للشركاء والأجراء، والدائنين،

1 - CHAMPAUD(Claude): contribution à l'étude de droit économique; D.1967.

- Chrono;215;-FARJAT : Droit économique paris; puf.1982.

2- أنظر المادة 732 مكرر 03 من القانون التجاري الجزائري.

3 - Le Larousse définit la consolidation comme une technique comptable qui présente de façon synthétique le bilan ou les Résultats d'activité d'un ensemble d'entreprise appartenant à un même groupe.

4 - VIANDIER (Alain): Droit comptable, DALLOZ. P316.N°2.

5 - Idem.

6- الأمر رقم 96-27 المؤرخ في 09/12/1996، المتضمن تعديل القانون التجاري.

والزبائن معلومات اقتصادية ومالية خاصة بالمجمع ككل.⁽¹⁾ إلا أن هذه الحسابات المدعمة لا يمكن أن تستبدل الحسابات الفردية بأي حال من الأحوال ولكنها تضاف إليها.⁽²⁾

يخضع مجمع الشركات للضريبة انطلاقاً من المبلغ الناتج عن جمع نتائج أعضائه،⁽³⁾ غير أنه ينبغي عدم الأخذ بالاعتبار الحسابات العددية لنتائج الشركات الأعضاء،⁽⁴⁾ وإنما يعتد بمجموع حسابات الميزانية، وبمعنى آخر يتم التوحيد بتكوين ميزانية واحدة لكل شركات المجمع.

غير أنه وعلى الرغم من أعمال موازنة نهائية، فإن حساب نتيجة المجمع وجب أن تأخذ في الحسبان وجود الشركات التابعة، مما يستوجب على النظام المطبق أن يوفر ملائمة بين القواعد المطبقة على كل عضو في المجمع وبين تلك المطبقة على مجمع الشركات.

تكمن الصعوبة الأساسية في كيفية ضبط آلية ترض من الخضوع الضريبي للأرباح المحققة، وبوجه خاص تجنب الخصم المزدوج للخصائر. إنه من الضروري أن يهدف نظام المجمع الجبائي إلى تجنب تحميله أعباء ضريبية هامة أو جعله يستفيد من عدة خصومات، فكل شركة وجب عليها القيام بتشكيل ميزانيتها، غير أن الشركة الأم هي التي تقدم نتيجة المجموعة ككل.

لأجل ذلك، يتعين على مجمع الشركات تشكيل معلومات تفصيلية لأجل تحديد نتائجه، وهو ما يسمح للإدارة الجبائية بممارسة سلطتها في الرقابة، لأن إلغاء الحواجز الجبائية فيما بين أعضاء المجمع، لا يعني فقدان حق الإدارة في الرقابة.⁽⁵⁾

إن نظام الميزانية الموحدة لا يجب أن يعامل الشركات بشكل مختلف عما هو منصوص عليه في الأحكام القانونية العامة، ففي غياب أحكام خاصة في التشريع الجبائي الجزائري تتعلق بقواعد أكثر تفصيلاً لكيفيات تحديد وحساب نتائج مجمع الشركات، فإنه يتعين أن يتم تحديد هذه النتائج وفق مرحلتين: تتمثل الأولى في قيام كل شركة من شركات المجمع بما في ذلك الشركة الأم بتحديد نتائجها الخاصة بها في إطار قواعد القانون العام الضريبي. دون أن تأخذ الشركات التابعة في الحسبان نسبة حصة مشاركة الشركة الأم في رأسمالها⁽⁶⁾ أما في المرحلة الثانية تقوم الشركة الأم بتحديد النتيجة الإجمالية للمجمع باستعمال وسيلة

1 - VIANDIER(A): OP CIT. P317, N°263.

2 - VASSEUR(Michel): cours polycopie Droit des affaires 1985.TII p993.

3 - TORT (Eric): fiscalité des groupes intégrés (l'AUDIT du résultat d'ensemble et de IS). Précité, p40 et suiv.

4- التعلية الإدارية رقم 07 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب في 13/04/1997 السابق ذكرها.

5 - TORT (Eric): précité. P40.

6 - FRADIN (J.P) et GEFFROY (J.B) : Traité du droit fiscal de l'entreprise op cit p600.

التعديلات أو التصحيحات « Rectifications » والتي من شأنها أن تسمح بتحقيق حياد النتائج والآثار الجبائية لبعض العمليات المنجزة من قبل شركات المجمع.⁽¹⁾

يعني ذلك أنه يتعين على الشركات التابعة أن تقوم وفق القواعد الضريبية العامة، بتحديد حساب نتائجها الخاصة وذلك قبل تحويلها إلى نتائج المجموعة ككل.

تكمن الصعوبة الأساسية فيما يتعلق بحساب نتائج الشركات التابعة في التسوية الجبائية لنتائج العجز أو ما يعرف بالخسائر المحققة من خلال نشاط هذه الأخيرة.

يذكر أن المشرع الجزائري وقبل صدور قانون المالية لسنة 2008، يشترط لقبول الشركة في نظام المجمع الجبائي، أن تحقق نتائج ايجابية أثناء السنتين الماليتين الأخيرتين⁽²⁾، وهو الشرط الذي ألغي لاحقا بهدف تشجيع تكوين مجتمعات بالمفهوم الجبائي⁽³⁾ فعلاوة على الأنماط الخاصة المكرسة بمناسبة ترحيل وخصم الخسائر التي حققتها الشركة قبل دخولها في نظام المجمع الجبائي، والمتمثلة في احترام نظام خاص وتطبيق تصحيحات على نتائجها بغرض تحقيق حياد العمليات،⁽⁴⁾ فإن الخسائر المحققة من قبل شركة ما، واللاحقة على دخولها نظام المجمع الجبائي، والتي تم اعتمادها في تحديد نتائج هذا الأخير، لا يمكن على خلاف القواعد العامة أن يتم خصمها مرة أخرى من النتائج الخاصة بالشركة التي حققت هذه الخسائر، سواء تعلق الأمر بأرباحها المستقبلية أو بالأرباح السابقة على دخولها المجمع.⁽⁵⁾

بمذه الكيفية تفقد الشركة التابعة الحق في التصرف في خسائرها المسجلة، لأنها وضعت تحت تصرف الشركة الأم، وهو حل يتناسب مع منطق النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات الذي يقتضي تحلي الشركة التابعة عن شخصيتها الجبائية لفائدة الشخصية الجبائية للمجمع.⁽⁶⁾

لأجل ذلك لجأ المشرع الجزائري في الفقرة الأخيرة من نص المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إلى الإقصاء الآلي للشركات التي ثبت تحقيقها لنتائج سلبية خلال دورتين متتاليتين بعد انتمائها لنظام المجمع الجبائي.⁽⁷⁾

1 - FRADIN (J.P) et GEFROY (J.B) : Traité du droit fiscal de l'entreprise op cit p600.

2- المادة 138 مكرر ف 05 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

3- أنظر المادة 07 من القانون رقم 07-12 المؤرخ في 2007/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2008.

4 - LEFEBVRE(f) : L'intégration fiscale, 4ème édition 1994 op.cit. N°113 p42.

5 - LE GALL(J.P) ET COUDIN(P) : les conséquences juridiques de l'utilisation des déficits d'une filiale dans un groupe intégré précité p 1355 et suivants.

6 - PARIENTE(M): op cit, P153 et suiv.

7- المادة 138 مكرر ف 06 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

لعل هدف المشرع الجزائري من ذلك هو منع الشركة التابعة من خصم خسائرها من نتائجها الخاصة مع أنها قابلة للتحويل إلى داخل الشركة الأم.

يذكر أن التعليمات الإدارية الصادرة عن المديرية العامة للضرائب في 13/04/1997، تلزم الشركات التابعة بضرورة التصريح بنتائج نشاطها الخاص،⁽¹⁾ ويفهم من ذلك أن الأمر لا يتعلق فقط بالمبلغ الواجب أخذه بعين الاعتبار في نتائج المجموعة ولكن أيضا بالأرباح والخسائر التي حققتها الشركة كما لو أنها لم تكن عضوا بالمجمع الجبائي⁽²⁾، وهو التزام مبرر لأغراض التقنية الجبائية⁽³⁾. وهو مبرر أيضا على المستوى المالي، لأن تضامن الشركات التابعة في تسديد الضريبة التي تخضع لها الشركة الأم يتناسب مع المبالغ التي ستكون ناشئة عن الشركة في حال ما إذا لم تكن عضوا بالمجمع، وهو ما يفرض ضرورة حساب نتائج كل شركة، بشكل مستقل عن ائتمائها للمجمع.⁽⁴⁾

ينتج عن ذلك، إعادة ظهور شخصية الشركات التابعة من خلال ضرورة تحديد نتائجها الخاصة، باعتبارها مسألة حتمية ولا مفر منها، وهو ما يؤدي إلى القول بأن النظام الجبائي الخاص بالمجمعات يحاول تكريس وضع متجانس نتيجة التواجد المشترك لشخصية المجمع من جهة وشخصية أعضائه كل على حدى من جهة أخرى⁽⁵⁾، مع أنه من الصعب تكريس هذا الوضع المتجانس، لأن النظام يحاول تفادي وجود الشخصية القانونية المستقلة لكل عضو في المجمع من دون أن يلغي هذا الوجود تماما، ويحاول استبداله بمجمع يتمتع بشخصية جبائية تنتج أثارها الكاملة على المستوى القانوني.⁽⁶⁾

يسمح نظام الميزانية الموحدة، للشركات التي منيت نشاطاتها بخسائر، أن تتمكن من مسح فوري لهذه الخسائر بفضل خصمها من الأرباح التي حققها المجمع، وهو ما من شأنه أن يوفر لمجمع الشركات اقتصاد

1- حيث ورد في نص التعليمات المذكورة أنه " بعد أن يتم اختيار نظام مجمع الشركات وبعد استفتاء الشروط التي أشير إليها سابقا يجب على الشركات التابعة لمجمع الشركات أن تقدم نسختين من ميزانيتها لدى مفتشية الضرائب المختصة إقليميا كما يجب أن ترفق الميزانية بنسخة طبق الأصل لرسالة اختيار النظام الجبائي لمجمع الشركات والشهادة الأصلية لقبول طلبهم المقدمة من طرف مفتشية الضرائب لمقر الشركة الأم.

عند استلامها للوثائق السالفة الذكر تبعث مفتشية الضرائب الإقليمية نسخة من الميزانية لمفتشية مقر الشركة الأم مرفقة بشهادة سالبة فيما يتعلق بالخضوع للضريبة على أرباح الشركات."

- أنظر التعليمات رقم 07 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب المؤرخة في 13/04/1997 الخاصة بالنظام الجبائي لمجمع الشركات.

2 - CORRE (J) : Op.cit, p16.

3 - Idem.

4 - CHARLOT (N) opcit p450.PARIENTE(M) : opcit N° 137 P133

-LEFEBVRE(F) L'intégration fiscal op.cit, N°241, P99.

5 - Idem.

6 - Idem.

ضريبي هام. (1) غير أن المشرع الجزائري، يقلص من هذه الميزة الأساسية باشتراطه ضرورة عدم تحقيق نتائج سلبية لأكثر من دوري استغلال متتاليين. (2)

إذا كان نظام الميزانية الموحدة يستدعي قيام الشركات التابعة بحساب نتائجها الخاصة، ثم تجميع هذه النتائج وموازنتها مع نتائج الشركة الأم، بغرض الحصول على النتيجة الإجمالية للمجموع الجبائي، فإن هذه العملية تقتضي قيام كل شركة باحتساب نتائجها بطريقتين مختلفتين، مرة باعتبارها شركة مستقلة، وأخرى باعتبارها عضواً بمجموع الشركات، كما أن تجميع المعطيات الخاصة بنتائج الشركات التابعة من شأنها أن تلقي عبئاً وعملاً إضافياً بالنسبة للشركة الأم قد ينتج عنه تكبدها تكاليف باهظة بحسب حجم المجموع وهيكلته. (3)

هناك إشكال آخر يفرض نفسه يتعلق بتحديد نتائج المجموع الجبائي في حالة زوال هذا الأخير بسبب حدث يطرأ على الشركة الأم، إذ من المعروف أنه ينتج عن الزوال وقف تطبيق نظام توحيد الميزانية، وبالتالي فرض الضريبة بشكل منفرد على الشركات التي كانت تتمتع بصفة العضوية في هذا المجموع الزائل. (4) فابتداءً من سنة النشاط التي وقع خلالها الحدث المرتب لوقف العمل بنظام المجموع الجبائي، فإنه يتعين منطقياً إلغاء تطبيق هذا النظام، وبالتبعية فإن كل عضو بالمجموع يحتفظ بنتائجه الخاصة به وهو ما من شأنه أن يحقق مبدأ الحياد الضريبي الذي يجنب إمكانية إفلات بعض العمليات من الخضوع الضريبي إنطلاقاً من واقعة تغيير النظام المطبق.

تجدر الملاحظة بأن الكف عن تطبيق نظام الميزانية الموحدة ينتج عادة مما تفرضه عمليات إعادة الهيكلة التي تطرأ على مجتمعات الشركات (5)، وهو ما يستدعي - نظراً لكون هذه العمليات مألوفة وكثيرة الاستعمال - من المشرع الجزائري أن يضاعف اهتمامه بهذه المسألة، مثلما ذهب إلى ذلك المشرع الفرنسي (6) سواء فيما يتعلق بآثار توقيف العمل بالنظام الجبائي الخاص بالمجمعات أو بمدى إمكانية تمديد آثار هذا النظام الجبائي الخاص بعد حل المجموع لاسيما إذا كانت عملية إعادة الهيكلة التي تم إجراؤها تسمح بتوفير شروط

1 - LEFEBVRE (F) : L'intégration fiscale, op.cit. N°21 P15.

2- المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

3 - CHARLOT (N) : op cit, p 397.

4 - MORGENSTERN (Patrick) : L'intégration fiscale, Op.cit, P509 et suiv.

5 - PETIT JEAN (Xavier) : régime fiscal des groupes de sociétés: d'importants changements en cours. Les petites Affiches-03nov.2005, N°219, P07et suiv.

- PARIENTE(M): op cit, P156 p154 et suiv.

6 - VILLEMOT(Dominique) : La loi de finance pour 2002 à apporté des Modifications significatives au régime fiscal de Faren Applicable Aux opérations de fusion... Revue de droit fiscal N°25.2002 P911 et suiv.

- Art 85 de la loi de finances Français pour 2002.(N°2001-1275 du 28/12/2001).

- LEFEBVRE (F) : L'intégration fiscale op.cit. N°212 P90 et suiv et N°221, P93

-LEFEBVRE (F) : Les groupes de sociétés op.cit. N°1001 et suiv, P699 et suiv MORGENSTERN.(Patrick) : l'intégration fiscale107, Op.cit, P520 et suiv.

تطبيق النظام الجبائي الخاص على الهيكلة الجديدة مما يستدعي البحث عن الآثار المتعلقة بالخسائر المحققة من قبل المجمع القديم، وكذا إعادة إدماج بعض العمليات التي أنجزها هذا الأخير في الوعاء الضريبي.

يتعين على الإدارة الجبائية أن تتدخل لتصحيح النقائص التي يعاني منها التشريع الجزائري المتعلقة بالضريبة على مجمع الشركات لأن تطبيق نظام توحيد الميزانية، قد يسفر عن وجود خسائر للمجموعة ينبغي تحديد طرق تسويتها جبائيا. في حالة حل المجمع أو زواله. وذلك حتى لا يتم فقدان هذه الخسائر نهائيا، فهل يمكن القول بأن الخسائر المحققة من قبل المجمع خلال فترة تطبيق النظام الجبائي الخاص به، تصبح قابلة للترحيل ابتداء من لحظة التوقف عن تطبيق هذا النظام على النتائج الخاصة للشركة الأم ضمن شروط القانون العام. باعتبار أنها الخاضع الوحيد للاقتطاع الجبائي تطبيقا لنص المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، أم أن هذه الخسائر يمكن توزيعها بين الأعضاء الذين ساهموا في الحصول عليها؟.

تجاوزا لهذا الإشكال، يمكن القول بأنه يتعين تطبيق أحكام مشابحة لتلك التي تحكم الخسائر المحققة من قبل الشركات التابعة عند خروجها من نظام المجمع الجبائي، إذ يمكن توظيف نفس القواعد بالنسبة للشركة الأم التي لا يمكنها أن تخصم من نتائجها الخاصة بمبالغ الخسائر التي سبق وأن تم احتسابها في نتائج المجمع الجبائي.⁽¹⁾

يبدو أن الصعوبات الأساسية تكمن في خصوصيات النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات، الذي يؤدي تطبيقه إلى خلق مجموعة جبائية دون شخصية قانونية،⁽²⁾ غير أنه بنهاية وزوال المجمع لا يتم فقدان الخسائر غير المستعلمة بشكل نهائي وذلك بسبب استمرار حياة الشركة الأم وكذا بسبب استمرار حياة الشركات الأعضاء، على الرغم من زوال المجمع باعتباره مكلف بالضريبة.

يمكن تشبيه نهاية المجمع بحالة خروج عضو من أعضائه وذلك فيما يتعلق بعمليات التنازل عن الأصول الثابتة وكذا الإعانات المباشرة وغير المباشرة أو الديون المدومة المتفق عليها بين الأعضاء⁽³⁾ ويبدو أن هذا الحل ينصب حول اتجاه إرادة الهيئات العمومية نحو تجنب خسارة مداخيل جبائية انطلاقا من سلوك بعض الشركات ولذلك يشترط القانون عدم التراجع عن تطبيق النظام الجبائي الخاص بالمجمعات طوال فترة 04

1 - CALISTI (J. L.) et Jouffroy(R): la compensation de la perte des droits d'une filiale intégrée lors de sa sortie du groupe fiscal- droit fiscal, 1995, N°17, p764 et suiv.

- COLLIN (P) et MORGENSTERN (P): la sortie d'une filiale intégrée (quelques conséquences importantes, Précité, p24 et suiv.

- Comité fiscal de la mission d'organisation administrative : De nouvelle précision sur l'intégration fiscale, Droit fiscal, 1996, N° 29, p 680.

2 - GOUADIN (Daniel): op cit, P 44 et suiv.

3 - LEFEBVRE (Francis) : L'intégration fiscale, op.cit, N° 09, P12.

سنوات كما اشترط أيضا إقضاء الشركات التابعة التي تمنى نتائجها بخسائر خلال دوري نشاط متتاليتين أثناء تطبيق النظام الخاص.⁽¹⁾

وعلى كل حال، فإن الإشكالات السابق ذكرها تشير إلى ظهور عدة صعوبات تقنية في تكريس نظام جبائي خاص بمجمع الشركات يفترض أنه يأخذ بالاعتبار الضرورات والإملاءات الاقتصادية. بالمقابل اجتهدت الهيئات العمومية في الجزائر في تحديد القواعد المتعلقة بحدود الخصومات داخل الشركات التابعة للمجمع الجبائي وهو ما سنتناوله في الفرع الموالي.

h Ç M || è M ç H M Ç Ç V M Ç : r Ç h w ç

اتجهت الإدارة الجبائية الجزائرية إلى تحديد مفهوم نظام توحيد الأرباح على أنه «مجموعة من حسابات الميزانية وليس الحسابات العددية لنتائج الشركات الأعضاء في المجمع، وهو ما يعني أنه يتم التوحيد بتكوين ميزانية واحدة لمجمع شركات المجمع مع احترام حدود الخصوم والقواعد الخاصة بها».⁽²⁾

على هذا الأساس، فإن تحديد نتائج المجمع الجبائي، تتم بتكوين ميزانية واحدة، يشترط فيها احترام حدود الخصم المقررة قانونا.

تمثل حدود الخصوم والإعفاءات التي نصّ عليها القانون الجبائي الجزائري إحدى أهم ما يتميز به النظام الخاص بمجمع الشركات. فانطلاقا من نص المادة 169-1⁽³⁾ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإنه يمكن للشركة من أجل تحديد ربحها الخاضع للضريبة، أن تقوم بخصم المزايا المختلفة باستثناء تلك التي لها طابع إشهاري ما لم تتجاوز قيمتها مبلغ 500 دج والإعانات والتبرعات عدا تلك الممنوحة عينا أو نقدا لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني، ما لم تتعدى مبلغا قدره 20.000,00 دج سنويا.

إنّ تطبيق هذا الحكم القاضي بجواز خصم مبلغ 20000 دج مقابل الهبات والتبرعات الممنوحة للجمعيات ذات الطابع الإنساني، تستفيد منها مبدئيا كل الشركات الأعضاء بالمجمع، ويعني ذلك أنه يمكن لكل واحدة من شركات المجمع القيام بالخصومات المحددة قانونا، وبعبارة أخرى يمكن لها الاستفادة من حدود الخصوم المسموح بها في إطار الأحكام القانونية.

1- المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2- التعليمية الإدارية رقم 07 المؤرخة في 13/04/1997 السابق ذكرها.

- خلاصي رضا: مرجع سابق، ص 187.

3- المادة 169 معدلة بموجب المادة 13 من قانون المالية لسنة 1998.

تسوق الإدارة الجبائية الجزائرية مثلا مفاده أنه إذا افترضنا وجود مجمّع جبائي مكون من 05 شركات، فإنّ النتائج الخاصة لكل عضو من هذه الأعضاء يمكن أن تتضمن خصم مثل هذه الهبات وفي الحدود المسموح بها قانونا، ويعني ذلك عمليا، أن تطبيق هذا المبدأ يؤدي إلى مضاعفة هذا الحد خمس مرات أي = 5×20000 ، ليصبح الحد المسموح به لكل المجمع هو 100.000.00 دج، في إطار تكوين الميزانية الموحدة.⁽¹⁾

برفس الكيفية، يمكن القول أنه إذا كان القانون الضريبي⁽²⁾ يسمح بخصم المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية من أجل تحديد الربح الجبائي شريطة اثباتها في حدود نسبة 10% من رقم أعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص المعنويين و/أو الطبيعيين وفي حد أقصاه ثلاثة ملايين دينار (3.000.000,00 دج) فإنّه وإذا ما افترضنا دائما وجود مجمّع جبائي مكون من 05 شركات، فإنّ النتائج الخاصة بكل عضو من هذه الأعضاء يمكن أن تتضمن خصم مثل هذه المبالغ، في الحدود المسموح بها قانونا، ويعني ذلك عمليا أن تطبيق هذا المبدأ يؤدي إلى مضاعفة هذا الحد خمس مرات أي : $5 \times 3.000.000,00$ ليصبح الحد المسموح به لكل مجمّع = 15.000.000 دج

بطريقة مشابهة، إذا كان القانون⁽³⁾ يسمح أيضا للمكلف بالضريبة أن يخصم من الدخل الربح الخاضع للضريبة في حدود 1% من مبلغ هذا الدخل أو الربح، الهبات التي يقدمها الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المقيمون في المؤسسات المقيمة المعتمدة للبحث العلمي أو الجمعيات ذات الطابع الخيري المصّرّ بمنفعتها العمومية، فإنّه يجوز لكل شركة من شركات المجمع أن تقوم بخصم ما قيمته 1% من المداخيل أو الأرباح الخاصة بها. وعليه، فإذا كان المجمع فرضا يتشكل من 05 شركات فإنه يجوز لكل منها أن تخصم هذه النسبة المقررة قانونا كل على حدى، وتجمع الأرباح أو المداخيل لتكوين نتيجة المجمع أخذا بعين الاعتبار مجموع هذه الخصومات.

غير أن حدوداً أخرى استثنائية قررها المشرع الجزائري، ويتعلق الأمر بحالتين، نصت عليهما بالتفصيل التعليمية الإدارية رقم 07 الصادرة في 13/04/1997.⁽⁴⁾

تتعلق الحالة الأولى بعدم السماح بإجراء موازنات بين شركات نفس المجمع، في إطار الخصومات التي تقوم بها كل واحدة منها،⁽⁵⁾ ويعني ذلك أن الشركة التي بلغت الحد المسموح لها قانونيا من الخصم لا يمكنها

1- التعليمية الإدارية رقم 07 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب بتاريخ: 13/04/1997 السابق ذكرها.

2- انظر المادة 169- 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدلة بموجب المادة 13 من قانون المالية لسنة 1998.

3- المادة 170 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

4- التعليمية الإدارية رقم 07 الصادرة في 13/04/1997 السابق ذكرها.

- رضا خلاصي: مرجع سابق، ص 189.

5- رضا خلاصي: مرجع سابق، ص 189.

الاستفادة من الحد المسموح به قانونا لشركة أخرى من نفس المجمع، فإذا ما افترضنا مثلا وجود مجمع مكون من 05 شركات، اثنتان منها منحت هبات بقيمة 5000 دج، بينما تعدت الشركات الثلاث الأخرى الحد الأقصى. والذي يقدر بـ 20.000,00 دج، ففي هذه الحالة فإن عملية حساب الحد الأقصى للخصومات في إطار تكوين الميزانية الموحدة تكون كالتالي: $(2 \times 5000,00) + (3 \times 20.000,00) = 70.000,00$ دج عوض 100.000,00 دج.

بنفس الكيفية إذا ما افترضنا وجود مجمع جبائي مشكل من 05 شركات، قامت اثنتين منها بصرف مبلغ تعدت نسبة 10% من رقم الأعمال السنوية الخاصة بكل منهما قيمة 3.000.000,00 دج، على رعاية وكفالة أنشطة رياضية أو ثقافية، بينما قامت الثلاث شركات الأخرى بصرف مبالغ من أجل نفس الغرض علما أن رقم أعمالها السنوي على التوالي كما يلي:

10.000.000 دج، 200.000.000 دج، 15.000.000 دج

وعليه فإن حدود الخصم المسموح بها، في هذا الافتراض لأجل تكوين الميزانية الموحدة ستكون على النحو التالي:

$(2 \times 3000.000,00) + (10\% \times 10.000,000) + 10\% \times 20000000 + 15000000 \times 10\%$
 $(\%10) = 6000.000 \text{ دج} + 4500.000 = 10500000 = \text{عوض} = 5 \times 3000000 = 15.000.000 \text{ دج}.$

أما الحالة الثانية فقد نصت عليها المادة 18 من قانون المالية لسنة 1997،⁽¹⁾ بحيث ورد فيها أنه "في حالة تجمعات الشركات المنشأة بتحويل كيانات تابعة جبائيا إلى كيانات مستقلة جبائيا لا تمنح الخصوم المذكورة أعلاه إلا في حدود 50% من التحديدات المسموحة".

يقتضي النص السابق، حصر الحدود المسموح بها بنسبة 50% فقط إذا تعلق الأمر بالخصومات التي تم إعماها في حالة تجمعات الشركات الموجودة جراء تحويل كيانات تابعة جبائيا إلى كيانات مستقلة جبائيا، هذه الأخيرة لا يكون باستطاعتها المطالبة في حالة التوحيد إلا بـ 50% من الخصوم المحددة قانونا. إن تطبيق القواعد المذكورة في بداية هذه الفترة يستلزم تحديد سقف الخصومات كما يلي:

- إذا كان الحد الأقصى المسموح بخصمه كمبالغ مخصصة للهدايا والإعانات المالية والهبات الممنوحة لفائدة المنشآت والجمعيات ذات الطابع الإنساني تقدر بـ 20.000 دج فإن نسبة 50% التي يمكن للشركة التابعة جبائيا والتي أصبحت مستقلة جبائيا، والتي يمكن أن تقوم بخصمها تقدر بـ 1500.000 دج.

1- المادة 18 من قانون المالية لسنة 1997 يتم المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (169-3).

وعليه، وإذا كان الوصول إلى تحديد نتائج مجمع الشركات الخاضعة للضريبة يتوقف قبل كل شيء على الاعتماد على تقنية تجميع حسابات ونتائج الشركات الأعضاء بتطبيق ما يعرف بتقنية الميزانية الموحدة، فإن هذه الأخيرة تتطلب القيام ببعض التصحيحات والتعديلات التي تعتبر عملية ضرورية وهو ما سوف نتناوله في المطلب الموالي.

w l' ē l ç Ç A E M H Ç h h ó P y w l d : r Ç h G I A E Ç

سبق القول بأن تحديد نتيجة المجمع الجبائي يتركز على استخدام آلية «الميزانية الموحدة» والتي تعني تجميع نتائج الشركات الأعضاء، مع إدخال بعض التعديلات الضرورية، والتي تعتبر بحد ذاتها وسائل تقنية يملكها مجمع الشركات بغرض تعديل نتيجة الشركات التابعة، أخذا بالاعتبار وجود المجمع الجبائي.

يذكر بأن نظام توحيد الميزانية يقدم أهمية أساسية تتمثل في معرفة الوضعية الحقيقية للمجموعة ومدى قوتها المالية، ولذلك فإن المعلومات التي يتم جمعها على مستوى الخلية التي تنشئها الشركة الأم بغرض القيام بالتوحيد، إنما هي معلومات مؤسسة على تعبير حسابي نقدي، تتمثل في حسابات النتائج الخاصة بالشركات الأعضاء في المجمع، ثم تجري عليها الشركة الأم جملة من التصحيحات الضرورية.

يطرح التساؤل عموماً حول جوهر التصحيحات والتعديلات التي تقوم بها الشركة الأم في هذا الإطار بغرض تحديد نتائج المجمع الخاضعة للضريبة؟

هل تضمن التشريع الجزائري تفصيلات تتعلق بكيفيات أعمال التصحيحات وما هي حدود هذه الأخيرة؟

بعبارة أخرى، فإن التساؤل أساساً يتعلق بالتقنيات والآليات التي يمكن من خلالها إنجاز الميزانية الموحدة والتي تعتبر أساس النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات؟⁽¹⁾

يعني ذلك ضرورة وجود تجانس في حسابات مختلف الشركات التابعة للمجمع، سواء فيما يخص تاريخ غلق سنة نشاط كل واحدة منها، أو بتطبيق مخطط حسابي شامل للمجمع والذي يشتمل على قائمة الحسابات المستعملة بغرض التمكن من أعمال التوحيد، وكذا تجانس قواعد تقييم الإهلاكات لمختلف الشركات والممارسات المتعلقة بالمؤونات وقواعد تحديد النتائج وعلى وجه الخصوص تلك المتعلقة بحساب المنتوجات والتكاليف، وطرق إدراج الرسم على القيمة المضافة في المحاسبة وغيرها.⁽²⁾

1- المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة.

2 - CORRE (J) : op.cit, P39.

يتعلق الأمر كذلك، بإعادة تسوية حسابات مختلف الشركات وإقصاء العمليات المنجزة فيما بين الشركات الخاضعة لنظام التوحيد، وتطبيق المبادئ المحاسبية في إعداد الميزانية الموحدة، وتحديد الإحتياطات والنتيجة المجمعة، وما يرافقها من مشاكل خاصة بالدمج من جهة، والموازنة من جهة أخرى.⁽¹⁾

تجدر الإشارة إلى أن الفقرة الأخيرة نص المادة 732 مكرر⁽²⁾ 04 من القانون التجاري، تنص على أنه « تحدد كفاءات تطبيق هذه المادة عند الاقتضاء، عن طريق التنظيم».

وعليه، يكتفي المشرع الجزائري بموجب نص المادة السالف ذكرها بتحديد مفهوم الحسابات المدعمة والتي يقصد بها تقديم الوضعية المالية ونتائج مجموعة الشركات وكأنها تشكل نفس الوحدة، غير أن النص السالف ذكره، يحيل تحديد كفاءات تطبيق هذه المادة إلى التنظيم الذي لم يصدر إلى غاية اليوم. وهو ما يستدعي بجدية صدور هذا التنظيم خاصة وأن المشرع يكرس صراحة نظام المجمع الجبائي، القائم على أساس تطبيق آلية توحيد الميزانية منذ 1997، كما أن القانون التجاري بدوره يلزم الشركات القابضة التي تلجأ علينا للدخار والمسوّجة في البورصة بإعداد الحسابات المدعمة ونشرها بنفس الكيفية التي يتم بها نشر الحسابات السنوية الفردية.⁽³⁾

لعل أكثر المسائل التي تطرأ عليها التعديلات عند البحث عن نتائج المجمع، تلك المتعلقة بإعادة إدماج التكاليف المالية (الفرع الأول)، وإقصاء بعض العمليات المنجزة داخل مجمع الشركات (الفرع الثاني).⁽⁴⁾

ΣΓΓΙ - ΣΓΓΙ ΩΓΓΩ : AXE W e

تظهر استثمارات الشركة الأم في أسهم رأس مال الشركات التابعة ضمن عناصر الأصول في الميزانية العمومية للشركة الأم، بينما تظهر هذه الاستثمارات في دفاتر الشركات التابعة ضمن عناصر حقوق الملكية لهذه الشركات، ومثل هذا الإظهار للإستثمارات يقوم على أن لكل من الشركتين شخصية معنوية مستقلة ولا

د. خالد عبد العليم السيد عوض: الضريبة على القيمة المضافة (دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية)، ايتراك للطباعة والنشر والتوزيع، ط1، القاهرة، 2007.

1 - CORRE (J) : op.cit, P39.

- ولأجل ذلك تضمن نظام المحاسبة المالية الجزائري الجديد SCF 2010-2011 ضمن حسابات رؤوس الأموال، الصنف 01، حساب رقم 171 بعنوان الديون المرتبطة بمساهمات المجمع، وكذا حساب رقم 172 بعنوان الديون المرتبطة بمساهمات خارج المجمع، كما تضمن الصنف 04 المتعلق بحسابات الغير، حساب رقم 45، بعنوان المجمع والشركاء، ويدخل في إطار هذا القسم: عمليات المجمع 451، وكذا العمليات التي تمت بالاشتراك معا أو في تجمع 458.

2- المحدث بالأمور رقم 96-27 المؤرخ في 09/12/1996 المتضمن تعديل القانون التجاري الجزائري.

3- المادة 732 مكرر 03 من القانون التجاري المعدل بموجب الأمر رقم 96-27 المؤرخ في 09/12/1996.

4 - LE FEBVRE (Francis) : L'intégration fiscale, op.cit, N°09, P12.

- GASTINEAU (Pierre) : La fiscalité des groupes de sociétés, op.cit, 45 à 77.

- MORGENSTERN (Patrick) : L'intégration fiscale, Op.cit, P 215.

- CHARLOT (N): Op cit, P 384.

يقدم صورة للشركتين كوحدة واحدة. (1) ولتحقيق ذلك فإنه يجب إزالة الحاجز القانوني بين شخصية كل من الشركة الأم والتابعة، وذلك بإعداد قوائم مالية مجمعة لها. ويعني ذلك أنه يجب تجميع مفردات الأصول والخصوم للشركات التابعة مع ما يناظرها من مفردات في الميزانية العمومية للشركة الأم، مع استبعاد الأرصدة الناتجة عن المعاملات المتبادلة بين الشركتين، ونتيجة لهذا الإجراء لا تظهر استثمارات الشركة الأم في الشركات التابعة ولا ما يقابل هذه الاستثمارات من عناصر حقوق الملكية للشركات في الميزانية المجمعة. (2)

ينبغي معاقبة بعض الممارسات التي تقوم بها الشركات ، والتي ترمي إلى موازنة الأرباح المحققة من قبل المؤسسات التي دخلت حديثا في نظام المجمع الجبائي مع التكاليف المالية التي تكبدتها الشركات الأخرى الأعضاء، والخاصة بمشترياتها، إذ يجب على المشرع الجزائري أن يأخذ بالاعتبار المصالح المتناقضة المتمثلة في ضرورة تطوير الشركات من جهة، وضرورة الحد من إمكانيات التهرب الضريبي من جهة أخرى . وتطبيقا لذلك، يتعين على المشرع تكريس مبدأ إعادة دمج التكاليف المالية، حينما تعمل الشركة التي تخضع لنظام المجمع الجبائي على شراء أسهم شركة أخرى تصبح لاحقا عضو بذات المجمع سواء تم هذا الشراء عن طريق القرض أو عن طريق التمويل الذاتي.

ويتم الحصول على مبلغ إعادة الإدماج الخاص بالتكاليف المالية المخصومة من قبل شركات المجمع، بتطبيق العلاقة بين سعر شراء الأسهم مخفض منه الزيادة في رأس المال التي قامت بها الشركة المتنازلة ومقسم على معدل الديون المحاسبية من قبل الأعضاء. (3)

لقد أراد المشرع ضمان حياد التنازلات التي تنجز بين الشركات التي تخضع للنظام الجبائي الخاص بالمجمعات لأن خصم حصة المصاريف والتكاليف تشجع أصلا المؤسسات خاصة تلك التي تعتمد سياسة إعادة توزيع الأرباح، بتشكيل مجمع جبائي من واقعة الاقتصاد الضريبي المحقق، والذي يمكن أن يصل إلى مبالغ هامة، ومثل هذه الوضعية موجهة أساسا للمجمعات ذات الحجم المتوسط التي تخشى اختيار نظام المجمع الجبائي خاصة إذا كانت تفتقد لهيكله إدارية كافية للقيام بالأعمال الإضافية المتعلقة بالمجموعة، ومراقبة المعطيات المتأتية من الشركات التابعة.

فإذا كانت المؤسسة قد اعتمدت على المبلغ الحقيقي للتكاليف المعروضة بغرض تسيير مشاركتها، فإنه لا يمكن لها خصم سوى جزء يستجيب إلى نسبة الأرباح التي تعود للشركات الأعضاء في المجمع. (4) يضاف

1- د. أحمد رجب عبد العال: محاسبة الشركات بين أشخاص، أموال، قابضة وتابعة، الدار الجامعية الإسكندرية، 1992، ص 486.

2- المرجع السابق، ص 486.

3 - MORGENSTERN (P) : L'intégration fiscale, opcit, p 216 et suiv.

4 - Instruction Administrative du 09/05/1988, N°56, précitée.

-BOUSSUGE (Franck) : Le précompte dans le cadre du régime de groupe Revue de droit Fiscal, N°21, Année 1999, p761 et suiv.

- DELESALLE (E) : L'intégration fiscale : Limitation de déduction de certaines charges financières, R.F.C., 1989, N° 189, p 19.

إلى هذه الأحكام السهلة التطبيق التعديلات الواردة على القواعد العامة التي تلغي الخضوع الضريبي لحصة المصاريف والتكاليف، وتضمن حركة الأرباح داخل المجمع دون خضوع ضريبي.

ينبغي الأخذ بالاعتبار أيضا عند القيام بالتصحيحات اللازمة لأجل تحديد الميزانية الموحدة الأحكام الضريبية الخاصة التي يقرها المشرع الجزائري، ولاسيما تلك المتعلقة بحدود الخصومات، والتي سبق تفصيلها، وكذا مختلف الإعفاءات المقررة والتي سيأتي تفصيلها في المبحث الموالي.

يتعلق الأمر على وجه الخصوص بإعفاء فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة فيما بين شركات المجمع، وإعفاء الأرباح الموزعة من جانب الشركات التابعة نحو الشركة الأم، وتطبيق إعفاء جزئي عن رقم الأعمال عن العمليات المنجزة فيما بين أعضاء المجمع لتحديد الرسم على النشاط المهني، وكذا الإعفاءات الخاصة بتسجيل عقود تحويل الملكية فيما بين الشركات التابعة للمجمع.

تلكم هي جملة القواعد الواجب أخذها بعين الاعتبار في أعمال التصحيحات المقدمة على النتائج الخاصة بالشركات التابعة بغرض تحديد النتيجة الإجمالية للمجمع.

غير أنه يتعين علاوة على ذلك أن تأخذ التصحيحات بالإعتبار اقضاء بعض العمليات داخل المجمع. وأهمها تلك المتعلقة بالديون المدومة والإعانات داخل المجمع، وكذا المؤونات المشككة من جانب الشركات التابعة.

ومع أن المشرع الجزائري لم يتطرق إلى تفصيل ذلك وفق قواعد خاصة، إلا أن أهمية دراسة هذه العمليات وضرورة إقصاءها لأجل تحديد نتيجة المجمع الجبائي تستدعي تحليلها وذلك ضمن الفرع الموالي.

w l' e' EN d gr J E h Ç h w d o' Ç 5 e: r G h w e d

يتسم مجمع الشركات بوجود علاقات متينة فيما بين أعضاءه، سواء من الناحية المالية أو التجارية.

ومع أن المشرع الجزائري لم يولي اهتماما لتفصيل هذه المسألة إلا أن منطق نظام المجمع الجبائي يجعل من الضروري حياد العمليات المتعلقة بالديون المدومة والإعانات فيما بين أعضاء المجمع، هذه العمليات لا تساهم في تكوين نتيجة المجمع، وإنما تمثل فقط مجرد تحويلات داخلية غير خاضعة للضريبة.

بالمقابل اهتمت الهيئات العمومية في فرنسا بقواعد الخضوع الضريبي المطبق على مثل هذا النمط من الاتفاقات آخذة بعين الاعتبار خصوصية الإعانات غير المباشرة.⁽¹⁾

فبغرض ضمان حياد هذه العمليات وبشكل فعال عمم المشرع الفرنسي التصحيحات المتعلقة بالديون المدومة والإعانات سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة.

يذكر أن الديون المدومة قد تكون ذات طابع تجاري، أو ذات طابع مالي، ويسمح التشريع الفرنسي بممارسة تصحيحات على المبلغ الإجمالي للمساعدات الممنوحة دون التمييز بين ما إذا كان طابعها تجاريا أو ماليا، مع أن الديون المدومة غالبا ما تكون ذات طبيعة مختلطة، وبذلك فإن التشريع الفرنسي يضع حكما مبسطا يتمثل في توحيد النظام الخاص بالمساعدات فيما بين الشركات التابعة لذات المجمع. وهو حل يوفر مرونة كبيرة لتسيير هذه المساعدات، دون المساس بلهكائية ممارسة المصالح الجبائية للرقابة التي تقوم أساسا على نظرية العقد غير العادي للتسيير.⁽²⁾

يفكر المشرع الفرنسي في الإحتفاظ بمصالح الخزينة العمومية، وهو ما يظهر جليا من خلال فئة معينة من المساعدات يطلق على تسميتها بالمساعدات غير المباشرة التي تمنح تحت شكل التخلي عن المداحيل أو فوائد التكاليف، والتي لا تدرج في بند خاص في الحسابات، وهي معينة أيضا بتصحيح نتائج المجموعة. يدخل مبلغ الإعانة ضمن الوعاء الخاضع للضريبة لدى الشركة التي منحتها، ويخصم بعد ذلك من نتائج المجموعة.

أما فيما يتعلق بالمؤونات فإن التطبيق الآني للنظام المتعلق بها، وذلك المتعلق بنظام المجمع الجبائي يرتب إلغاء و إقصاء المؤونات المشككة بمناسبة العمليات المنجزة داخل المجمعات، والواقع أن تجميع النتائج الخاصة بالأعضاء يسمح بالأخذ بالإعتبار الخسارة التي تم تحملها حقيقة. من دون أن يكون من الضروري انشاء مؤونة إضافية.

تنص المادة 718 من القانون التجاري على أنه: "حتى في حال انعدام كفاية الأرباح، فإنه يشرع في الاستهلاكات وجمع المؤونات الضرورية لكي تكون الميزانية صحيحة.

وإن نقص قيمة الأصول الملحقة بالأصول الثابتة سواء كانت مسببة بالاستهلاك أو بتغيير الوسائل الفنية أو أي سبب آخر يجب أن تكون ثابتة بالاستهلاكات، كما يجب أن يكون النقص في القيمة لبقية عناصر مال الشركة والخسائر والتكاليف المحتملة، محل مؤونات".

1- المادة 233 من القانون الضريبي العام الفرنسي.

2 - NOZET (N) : Les actes anormaux de gestion en droit fiscal, Thèse université de Dijon, 1974.

وجب أن تأخذ الهيئات العمومية بالاعتبار وجود المجمع فيما يتعلق بالتسوية الجبائية للمؤونات التي تقوم بشكل أو بآخر بوظيفة مزدوجة، ذلك أن الخسائر التي تظهر سلفا في حسابات الشركة التي تحققها هي ذاتها يتم إشراكها في نتائج المجموعة.

وعليه يطبق مبدأ الحياد بشكل موسع، لأنه لا يتعلق بالمؤونات المشكلة بغرض تخفيض الديون، وإنما أيضا بتلك المشكلة بغرض مواجهة المخاطر المرتبطة خاصة بالممارسات التجارية أو لتغطية عمليات الضمان فيما بين أعضاء المجمع.

غير أنه يتعين التمييز فيما بين المؤونات المسجلة قبل تكوين الجمعيات أو دخول الشركة في نظام المجمع، وتلك اللاحقة على ذلك، والواقع أن الإعراف بالشخصية الجبائية للمجمع ينتج عنه الخضوع الضريبي على مستوى المجمع الإسترجاع المتعلق بالمؤونات السابقة.

يوظف النص القانوني الفرنسي مصطلح «تخصيصات إضافية» أي بمعنى أنه يشير إلى المؤونات التي تشكلت بعد دخول الشركة في نظام المجمع. يستحسن بالمشروع الجزائري أن يقدم تدقيقات خاصة حول هذه النقطة، خاصة بعد عدة سنوات من دخول نظام المجمع الجبائي حيز التطبيق. وهي تدقيقات من شأنها أن تكمل الأحكام المتعلقة بالمؤونات لتحقيق الهدف الأساسي من نظام المجمع المتمثل في ضمان حياد العمليات المنجزة فيما بين أعضاء المجمع، وهي في نظرنا تعديلات ضرورية بالنظر إلى خطر الازدواج الضريبي الذي يهدد الشركات الخاضعة لنظام الميزانية الموحدة.

Ç M ç g Ç 7 Ç h e Ç V e : r Ç h I K Ç h

يتميز النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات الذي أرساه المشرع الجزائري، علاوة على توحيد الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات بجملة من الإعفاءات الضريبية، تتعلق أساسا بالأرباح الموزعة وفوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الممتلكات بين المؤسسات الأعضاء في نفس المجمع، وحقوق تسجيل العقود التي تخص نقل الأملاك بين الشركات الأعضاء، وكذا الاستفادة من تخفيض نسبة 50% فيما يتعلق بالرسم على النشاط المهني (TAP) الخاصة بالمعاملات بين الشركات الأعضاء.⁽¹⁾

1- خلاصي رضا: مرجع سابق، ص 187.

- التعلية الإدارية رقم 07 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب في 13/04/1997 السابق ذكرها.

تعتبر الإعفاءات المذكورة أعلاه من أهم السمات التي يتميز بها النظام الجبائي الجزائري الخاص بمجمّع الشركات، ذلك أنّه بمجرد مقارنة هذا الأخير بالنظام الذي أرساه المشرّع الفرنسي، فإنّه يبدو لنا الفرق واضح من خلال جملة الإعفاءات التي تميّز بها التشريع الجزائري مقارنة بنظيره الفرنسي.

يبدو أنّ المشرّع الجزائري أراد من خلال بلورته لكلّ هذه الإعفاءات أن يبرهن ع ن رغبته في تكريس نظام مميّز خاص بالمجمّعات، لاعتقاده بأهميّة دورها الريادي في عالم الأعمال وفي التطوير الاقتصادي للمؤسسات بشكل عام.

يدلّ ذلك أيضا على أنّ القوالب القانونية التي يحاول المشرّع إضافها على المؤسسات الاقتصادية، إنّما هي قواعد تشجّع على تطبيق سياسة اقتصاد السوق والتفتّح على العالم الخارجي، بعد أن كانت القوالب القديمة تطبيقا للنهج الاشتراكي الذي كانت تعتمده الدولة في تسيير الاقتصاد.

يبدو كذلك انطلاقا من الإعفاءات التي يقرها المشرع الجزائري بأنّ إرادته اتجهت بوضوح نحو تشجيع تطبيق النظام الخاص بمجمّع الشركات ومع ذلك لم نتمكن إلى حدّ الآن من معرفة عدد المؤسسات وعدد المجمّعات التي خضعت بالفعل إلى تطبيق هذا النظام باختيارها منذ تكريسه سنة 1997.

ومع ذلك، لا يخفى على أحد بأنّ هيكله المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، تعرف وبشكل متزايد ظهور مجمّعات عديدة وطنية وأجنبية، تمارس نشاطها في مجالات اقتصادية مختلفة.

لأجل تحليل مضمون الإعفاءات التي قررها المشرّع الجزائري تطبيقا للنظام الخاص بمجمّع الشركات، يمكن تقسيم هذا المبحث إلى الإعفاءات الخاصّة بالعمليات المنحزة بين أعضاء المجمع (المطلب الأول)، وإعفاءات فوائض القيمة الناتجة عن التنازل وكذا عقود تحويل الملكية فيما بين أعضاء المجمع (المطلب الثاني).

W D è • G Vā L g gr J E h Ç r w G H D Ç è h • G V O e : AXE G I E Ç

يكرّس المشرع الجزائري استثناءات هامة من الأحكام التي تضمّنتها القواعد العامة التي تحكم توزيع الأرباح.

تنصّ المادة 720 من القانون التجاري على أنّه «تشكّل الأرباح الصافية من الناتج الصافي من السنة المالية بعد طرح المصاريف العامة وتكاليف الشركة الأخرى بإدراج جميع الإستهلاكات والمؤونات».

وتتكوّن الأرباح القابلة للتوزيع⁽¹⁾ من الربح الصافي للسنة المالية، وبزيادة الأرباح المنقولة، ولكن بعد أن تطرح من الاقتطاع المنصوص عليه في المادة 721⁽²⁾ حصّة الأرباح الآيلة للعمّال والخسائر السابقة، ويجوز للجمعية العامة علاوة على ذلك أن تقرر توزيع المبالغ المقتطعة من الاحتياطي الموضوع تحت تصرفها، وفي هذه الحالة يُبيّن في القرار صراحة عنوان الاحتياطي الذي وقع الاقتطاع فيه. تحدد الجمعية العامة بعد الموافقة على الحسابات والتحقق من وجود مبالغ قابلة للتوزيع، الحصّة الممنوحة للشركاء تحت شكل أرباح⁽³⁾ وكل ربح يوزع خلافا لهذه القواعد يعدّ ربحاً صورياً.⁽⁴⁾

ولأنّ نظام مجمّع الشركات الجبائي يقتضي بحسب ما تنصّ عليه المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تملك الشركة الأمّ نسبة 90% على الأقلّ من رأس مال الشركات التابعة لها وبشكل مباشر فإنّه بذلك يمكن القول بأنّ الشركة رأس المجمع تعتبر الشريك ذي الأغلبية، فإذا ما تصورنا بأن الشركة التابعة لها قد حققت أرباحاً، فإنه من الجائز أن يتم توزيع هذه الأرباح من جانب هذه الأخيرة إلى الشركة الأم باعتبارها شريكا فيها، علاوة على باقي الشركاء ذوي الأقلية الذين يملكون نسبة تصل إلى 10% كحد أقصى من رأس مالها.

يطرح التساؤل إذن بشأن التسوية الجبائية للأرباح الموزعة وهو ما سوف نتناوله من خلال (الفرع الأول)، يضاف إلى ذلك، أن المشرع الجزائري، يقرر إعفاء جزئياً يتمثل في تخفيض نسبة 50% من رقم أعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني، وهو ما سوف نتناوله من خلال (الفرع الثاني).

Hw'w'j G'Xe • G'Ve: AXe W'eid

يقوم نظام الشركة على أساس اقتسام الأرباح المحققة من نشاطها على الشركاء⁽⁵⁾ الذين يتلقون نظير مشاركتهم برأس المال حصّة أرباح أو فوائد كما يمكنهم أيضاً الحصول على فوائد نظير القروض التي يمنحونها للشركة والتي تسمى بالحسابات الجارية للشركاء.⁽⁶⁾

1- المادة 722 من القانون التجاري الجزائري.

2- تقضي المادة 721 بوجود الاقتطاع من الأرباح سندات نصف العشر على الأقل وتطرح منها عند الاقتضاء الخسائر السابقة ويخصص هذا الاقتطاع لتكوين مال احتياطي يدعى احتياطي قانوني، وذلك تحت طائلة بطلان كل مداولة مخالفة، ويصبح اقتطاع هذا الجزء غير إلزامي إذا بلغ الاحتياطي عشر رأس المال».

3- المادة 723 من القانون التجاري.

4- وتقضي الفقرة الثانية من نص المادة 723 على أنه «غير أنه لا تعد أرباحاً صورية الدفعات المسبقة تحت الحساب من أرباح السنة المالية المقلّلة أو الجارية والتي يقرر مجلس الإدارة توزيعها قبل الموافقة على حسابات الستين المذكورين...».

5- المادة 416 من القانون المدني الجزائري الذي يعرف الشركة على أنّها

ينظر القانون الجبائي للعائدات الموزعة بنظرة واسعة، ذلك أنها تتعلق بكل الأرباح أو المنتوجات التي لم يتم وضعها في احتياطي، أو إدماجها في رأس المال، وكذا كل المبالغ والقيم الموضوعة تحت تصرف الشركاء المساهمين أو حاملي الحصص والغير مقطوعة من الأرباح⁽¹⁾ ويستجيب ذلك إلى الأرباح المسددة للشركاء وإلى كل المبالغ والقيم التي لا يعاد استثمارها بالمؤسسة.

يمكن أن يتخذ توزيع الأرباح أشكالا مختلفة، كأن يكون في شكل مبالغ نقدية (أرباح، فوائد...) أو في شكل مزايا عينية موضوعة تحت تصرف الشركاء وغيرها.⁽²⁾

والأصل أن تخضع المداخل الموزعة من قبل الشركات إلى الضريبة على أرباح الشركات، وبالنسبة للمستفيدين منها إذا كانوا أشخاصا طبيعية فإنها تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي باعتبارها عائدات رؤوس أموال منقولة.⁽³⁾

غير أن بعض هذه التوزيعات يحكمها نظام جبائي مميز، يتمثل في التخفيف من حدة الضريبة بالنسبة للمستفيدين بفعل آلية القرض الضريبي⁽⁴⁾ إذا كان المستفيد من التوزيع شركة تخضع للضريبة على أرباح الشركات، ففي هذه الحالة يعنى توزيع الربح من الخضوع الضريبي، وهو ما يؤكد صراحة نص المادة 147 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بقوله «لا تحسب في تحديد وعاء الضريبة على أرباح الشركات، المداخل المتأبقة من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو تلك المعفاة صراحة.⁽⁵⁾

أولا: مفهوم الأرباح الموزعة

قبل معرفة النظام الجبائي للأرباح الموزعة داخل مجمع الشركات، يتعين الوقوف عند مفهوم نظرية «الأرباح» Les dividendes، فهل يمكن تعريفها بطريقة ضيقة ومحدودة⁽⁶⁾ على اعتبار أنها عبارة عن مبالغ

1 - GOLIARD (F) et ZITOUNE (J): Droit fiscal des entreprises, op cit, p162.

2 - Idem. Voir également :

- VOUTSIS (C) La distribution de dividendes fictifs conséquences pénales et civiles, Paris, bibliothèque de science financière, L.G.D.J, 1965, p 26 et suiv.

3- أنظر المادة 45 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. أنظر كذلك:

- SERLOOTEN (p): Droit Fiscal des Affaires, op cit, p 345 et N°532

- GASTINEAU (pierre) : L'intégration fiscale (Régime de distributions) E.D Jurisclasseur N°125, P86 et suiv, 2003 FASC 1135-50 N° 9 à 12.

4 - Idem.

5- أنظر المادة 147 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة بموجب المادتين 13 من قانون المالية لسنة 1999 و 19 من قانون المالية لسنة 2003.

6 - GASTINEAU (Pierre) BUSSY (A) : La notion de Dividendes en droit fiscal. Droit et patrimoine 2002, N°108, p34.

توزع لفائدة مجموع الشركاء تناسبيا مع حقوقهم، (1) تطبيقا لقرار الجمعية العامة للشركاء.؟ (2) أم أنه وعلى العكس من ذلك يمكن أن نعتبر بأن مجموع الأرباح الموزعة بطريقة أو بأخرى تشكل أرباحا بالمفهوم القانوني؟.

يقدم مجلس الدولة الفرنسي (3) تعريفا للأرباح مفاده أنها عبارة عن «منتجات موزعة من قبل شركة باتجاه شركائها، نتيجة قرار متخذ من الجمعية العامة للمساهمين أو حاملي الحصص، ضمن شروط القانون التجاري، أما التوزيعات التي تتم بشكل آخر، فإنه لا ينتج عنها الحق في قرض ضريبي Avoir fiscal ولا تتحمل الخصم من الحساب».

بدورها إجتهدت الإدارة الجبائية الفرنسية (4) في التعبير عن الأرباح الموزعة بموجب التعليم الإدارية المؤرخة في 2001/12/14، بقولها: «وحدها المنتجات الموزعة بناء على قرار صحيح متخذ من قبل الهيئات المختصة والخاضع للتنظيم المتعلق بالأرباح، تستجيب إلى القرض الضريبي وفي خلاف ذلك، تكون محلا لتسديد الخصم من الحساب:

- توزيع الأرباح المقررة من قبل الجمعية العامة المقررة للمساهمين، المجتمع سنويا للوقوف على حسابات سنة النشاط المنقضي، أو التوزيعات على الحساب للأرباح الموجهة قبل المصادقة على حسابات سنة النشاط.

- احترام الأحكام التي تطبق عليها أي بمعنى أحكام القانون المدني والقانون التجاري بالنسبة لكل الشركات.

بالمقابل لا تشكّل توزيعا للأرباح وبالتالي لا تدخل في مجال تطبيق القرض الضريبي والخصم من الحساب Précompte ما يلي:

- التوزيعات الاستثنائية للإحتياجات المقررة من قبل جمعية عامة أخرى غير تلك التي صادقت على الحسابات، إذا شكّلت توزيع جزئي للأصول وليس توزيع للأرباح
- منح مبالغ أو قيم موجهة في مقابل تخفيض رأس المال غير مبرر بخسائر.

1- المادة 48 من القانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- أنظر كذلك: د. عادل أحمد حشيش: ضرائب الدخل في التشريع الضريبي المصري. دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 128 وما يليها.

2- المادة 723 من القانون التجاري الجزائري.

3 - C.E N°219834. Du 06/02/2001. ANZALONE Droit fiscal 2001 Comm N° 661.

4 - Instruction Administrative du 14/12/2001 N° 4j.2.01 Droit Fiscal.2002, N°3 instr. 12734.

- Document Administrative de base.4FE.4J.1311.

- منح مبالغ أو قيم إلى الشركاء في حالة إنقاص الشركة لأسهمها.

- وبشكل عام التوزيعات التي لا تستجيب للمفهوم القانوني الأرباح الموزعة».

أما فيما يتعلق بالقانون الجبائي الجزائري فقد حاول من جهة ته حصر المداخليل الموزعة وذلك من خلال نص المادة 46 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي تقضي بأنه « تعتبر مداخليل موزعة، على وجه الخصوص :

- 1- الأرباح أو الإيرادات التي لا تدرج في الإحتياطيات أو في رأس المال.
- 2- المبالغ والقيم الموضوعة تحت تصرف الشركاء أو حامللي الأسهم أو حامللي حصص الشركة وغير المقتطعة من الأرباح.
- 3- إيرادات الأموال المستثمرة.
- 4- القروض أو التسيبقات الموضوعة تحت تصرف الشركاء إما مباشرة أو بواسطة شخص أو شركة.
- 5- المكافآت والإمتيازات والتوزيعات غير المعلن عنها.
- 6- المكافآت المدفوعة للشركاء أو المدراء غير المعوضة أو لأداء خدمة أو التي يعد مبلغها مبالغا فيه.
- 7- أتعاب مجلس إدارة الشركة والنسب المئوية من الربح الممنوح لمدراء الشركات كمكافأة عن وظيفتهم.
- 8- النتائج في طور التخصيص للشركات التي لم تكن خلال فترة مدتها ثلاث سنوات مح ل تخصيص لرأس مال المؤسسة».

كما أن نص المادة 49 يقضي بأنه « لا تعتبر مداخليل موزعة :

- 1- المبالغ الموزعة التي تكتسي بالنسبة للشركاء أو حامللي الأسهم طابعا تسديديا لمساهماتهم أو لعلاوات الإصدار، غير أن التوزيع لا يكتسي هذا الطابع إلا إذا سبق توزيع الأرباح والإحتياطيات ما عدا الإحتياط القانوني ولتطبيق هذا الحكم لا تعتبر مساهمات :
 - الإحتياطيات المدرجة في رأس المال.
 - المبالغ المدرجة في رأس المال أوالإحتياطيات (مكافآت الإندماج) بمناسبة إندماج شركتين.
- 2- المبالغ الموزعة نتيجة تصفية شركة عندما:
 - تمثل تسديدا للمساهمات.
 - تتم على مبالغ أو قيم فرضت عليها ضريبة الدخل خلال حياة الشركة

ثانيا: النظام الجبائي للأرباح الموزعة داخل مجمع الشركات

يستوجب القانون لأجل تشكيل مجمع الشركات بالمفهوم الجبائي، تملك الشركة الأم نسبة لا تقل عن 90% من رأس مال الشركات التابعة لها وبشكل مباشر،⁽¹⁾ وبشرط ألا يكون رأس المال الاجتماعي للشركة الأم مملوكا بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، كليا أو جزئيا من طرف الشركات الأعضاء لأنه ينجم عن المساهمات المتداخلة والمتشابكة عدم قابلية الخضوع للنظام الجبائي لمجمعات الشركات.⁽²⁾

ينتج عن ذلك، أنه لا يمكن أن نتصور وجود توزيع الأرباح داخل مجمعات الشركات، موجّه من قبل الشركة الأم باتجاه الشركات التابعة لها وذلك لعدم جواز قبول الأخذ بالمشاركات المتقابلة والمتداخلة⁽³⁾ غير أنه يمكن أن نتصور، وجود توزيع الأرباح موجه من جانب الشركات التابعة باتجاه الشركة الأم، على اعتبار أنها مساهم ذو أغلبية في رأس مالها.⁽⁴⁾

يمكن أن نتصور أيضا، أنه يجوز أن تمتلك الشركة التابعة لجزء من رأس مال شركة تابعة أخرى لا يصل إلى 10%. طالما أن باقي النسبة وجب أن تعود للشركة الأم بالضرورة، وعليه فإن توزيع الأرباح فيما بين الشركات التابعة بعضها ببعض، جائز مبدئيا.

بقي أن نتساءل عن الحكم الذي قرره المشرع الجزائري فيما يتعلق بتوزيع هذه الأرباح؟

بغرض تجنب إمكانية فرض الضريبة بشكل مزدوج على ذات المبالغ، يقرر المشرع الجزائري حكما هاما، مفاده الإعفاء من الضريبة على الأرباح التي تتقاضاها الشركات بمناسبة مشاركتها في رأس مال الشركات الأخرى من نفس التجمع. وهو ما ورد بشكل صريح ضمن مقتضيات نص المادة 138-3⁽⁵⁾ التي تنص على أنه: "تعفى من الضريبة على الأرباح التي تتقاضاها الشركات بمناسبة مشاركتها في رأس مال الشركات الأخرى من نفس التجمع".

ونتيجة لذلك، ينبغي إذن عدم تطبيق القواعد العامة المتعلقة بالخضوع الضريبي للأرباح الموزعة،

1- المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2- التعليمات الإدارية رقم 07 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب في 13/04/1997 المتعلقة بالنظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات.

3- نفس المرجع السابق.

4- خلاصي رضا: مرجع سابق، ص 187.

5- المادة 138: معدلة بموجب المواد 13 من قانون المالية لسنة 1995، والمادة 12 من قانون المالية لسنة 1995، والمادة 12 من قانون المالية لسنة 1996، و11، 12، 13، من قانون المالي لسنة 1997. وهي مندرجة ضمن القسم الرابع من الباب الثاني من قانون الضرائب المباشرة الخاص بالضريبة على أرباح الشركات، بعنوان: الإعفاءات والأنظمة الخاصة.

يؤدي هذا الحكم الذي أرساه المشرع الجزائري ليس فقط إلى ضمان عدم فرض الضريبة بشكل مزدوج على نفس المبالغ الموزعة، وإنما أيضا إلى ضمان الحياد الجبائي لهذه العمليات داخل المجمع الجبائي.

لقد أدرج المشرع الجزائري الحكم السابق ذكره بمقتضى المادة 13 من قانون المالية لسنة 1997، المتممة لنص المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وهو حكم يكرس بوضوح إعفاء الحصص الموزعة التي تحصل عليها الشركات من جراء مساهمتها في رأس مال شركات أعضاء أخرى من نفس المجمع من الضريبة على أرباح الشركات.

تضيف التعلية الإدارية الصادرة في 13/04/1997 عن المديرية العامة للضرائب والمتعلقة بالنظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات، بأن "الأمر يتعلق فقط بحصص الأرباح الموزعة للشركة الأم من طرف الشركات الأعضاء في المجمع، وبما أن المساهمات المتداخلة غير مسموح بها قانونيا، فإنه لن توزع أي أرباح من طرف الشركة الأم لصالح فروعها".⁽¹⁾

يعني ذلك أن المبالغ المسددة كأرباح من قبل الشركة التابعة المتضمنة داخل نتائج المجمع، لا تتحمل الضريبة، وهي لا تخضع إلى الخصم من الحساب.

يرر هذا الحل الاستجابة إلى أهداف نظام المجمع الجبائي، لأنه يبلور حقيقة وجود مزايا للنظام مكرس بموجب إعفاءات ضريبية، مما يؤدي إلى القول بأن الأرباح يمكنها أن تتحرك بحرية داخل مجمع الشركات دون خضوعها للضريبة.

يسمح هذا الحل أيضا بالتخفيف من العبء الجبائي وهو بذلك يحقق فعلا اقتصاد ضريبي هام لمجمع الشركات.

الواقع أنه ومن خلال نص المادة 147 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة⁽²⁾ والتي تقضي بعدم احتساب الأرباح الموزعة ضمن الوعاء الخاضع للضريبة على أرباح الشركات فإنه وانطلاقا من صياغة النص ذاته الذي يقرر بأنه "لا يحتسب في تحديد وعاء الضريبة على أرباح الشركات المداخيل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو تلك المعفاة صراحة" يمكن القول بأن القواعد التي تقضي بإعفاء الأرباح الموزعة لا تتأثر بمرحلة دخول الشركة إلى نظام المجمع ولا بمرحلة خروجها منه، وذلك

1- أنظر التعلية الإدارية رقم 07 الصادرة في 13/04/1997 عن المديرية العامة للضرائب الخاصة بالنظام الجبائي لمجمع الشركات السابق ذكرها.

2- المادة 147 مكرر معدلة بموجب المادتين 13 من قانون المالية لسنة 1999، و19 من قانون المالية لسنة 2003.

على عكس ما هو عليه الحال بالنسبة للتشريع الجبائي الفرنسي الذي يحدد قواعد خاصة لكل مرحلة من المراحل السابقة.⁽¹⁾

علاوة على ذلك، فإن المشرع الجبائي الفرنسي وعلى عكس ما هو عليه الحال بالنسبة لنظيره الجزائري، يسمح بوجود مشاركات متقابلة فيما بين أعضاء الجمع، وعليه فإنه من المتصور وجود توزيع للأرباح فيما بين مختلف الشركات التابعة ببعضها البعض، كما أنه من الممكن أيضا أن يتم توزيع الأرباح من جانب الشركة الأم باتجاه شركة تابعة لها، على اعتبار أنه يجوز لهذه الأخيرة أن تمتلك جزء من رأسمال الشركة الأم ولو بشكل غير مباشر⁽²⁾، مما يسمح بوجود حرية أكبر في حركة الأرباح داخل مجمع الشركات مقارنة بما هو عليه الحال في الجزائر.

بالإضافة إلى إعفاء الأرباح الموزعة داخل مجمع الشركات من الخضوع الضريبي، يقرر المشرع الجزائري إعفاءات جزئية تتعلق بالرسم على النشاط المهني وهو ما سوف نتناوله من خلال الفرع الموالي:

• Ç Y X e h Gōū h L g g r J E h Ç r w h E r L e • Ç W e : r Ç h w e d

طبقا لأحكام المادة 24 من قانون المالية لسنة 1997، المتممة لأحكام المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تستفيد العمليات المحققة بين الشركات الأعضاء في نفس المجمع من إعفاء جزئي يتمثل في تخفيض نسبته 50% من رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني (TAP). وهذا التخفيض يضاف إلى باقي التخفيضات الأخرى التي قررها المشرع الجزائري، والتي تشكل في مجموعها مميزات النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات.

غير أنه ولمعرفة كيفية حساب هذا التخفيض الهام داخل مجمع الشركات يتعين علينا الرجوع إلى القواعد العامة التي تحكم الرسم على النشاط المهني.

1 - ART 223 à 223 A du CGI Français.

2 - GASTINEAU (p) BUSSY (A) : La fiscalité des groupes des sociétés, op cit, N°35 p24.

- MORGENSTERN (Patrick) : l'intégration fiscale, Op.cit, p129 et suiv.

- COUDERT (M.A) : Redistribution des produits des filiales .ED.jurisqueur 2002, FASC 1132, 10.N°31 et suiv.

- MORGENSTERN (p) : Les Distributions de dividendes dans un groupe intégré R.F.C N°209 P23 et suiv.

- OLLEON(Laurent) : la perception par une entreprise nouvelle de dividendes versées par la Filiale qu'elle a créer la prive pas du bénéfice de l'exonération. Revue de droit fiscal N° 16-19/04/2007 conclusions sur : C.E 8eme et 3eme ss .sect. 7/07/2006. N° 277456, Millot: jurisData. N° 2006-080.951.

-Comité fiscal de la mission d'organisation Administrative : de nouvelles précisions sur l'intégration fiscale, droit fiscal 1996. N°20P680et suiv.

أولاً: القواعد التي تحكم الرسم على النشاط المهني

يعتبر الرسم على النشاط المهني ضريبة من الضرائب التي تخضع لها الشركات على رقم الأعمال الذي تحققه المؤسسة أو أي وحدة من وحداتها في كل بلدية تابعة لمقر إقامته.⁽¹⁾

وبحسب المادة 217⁽²⁾ من قانون الضرائب المباشرة، يستحق الرسم سنويا بصدد رقم الأعمال الذي يحققه في الجزائر؛ الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الذين يمارسون نشاطا تخضعه أرباحه للضريبة على الدخل ضمن فئة المداخيل الصناعية والتجارية، وكذا الضريبة على أرباح الشركات.

لقد تم استحداث الباب الثالث من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بعنوان: "الرسم على النشاط المهني"، بموجب المادة 21 من قانون المالية لسنة 1996، وذلك على إثر عملية إدماج كل من الرسم على النشاط الصناعي والتجاري (TAIC) والرسم على النشاط غير التجاري (TANC) ويدخل ضمن مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني (TAP) ما يلي:

- الإيرادات الإجمالية المحققة من طرف المكلفين الذين لهم مؤسسة مهنية دائمة بالجزائر والذين يمارسون نشاط مهني حر والذي تدخل أرباحه في صنف الأرباح غير التجارية.

- رقم الأعمال المحقق بالجزائر، من طرف المكلفين الذين يمارسون نشاط ترتبط أرباحه بالضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح الصناعية والتجارية أو مرتبطة بالضريبة على أرباح الشركات بالنسبة للشركات من جهة أخرى. أما وحدات مؤسسات الأشغال العمومية والمباني فإن رقم الأعمال يتشكل من مبلغ العمل المدفوع خلال الدورة.

1- المادة 223-فقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2- المادة 217 معدلة بموجب المواد 17 من قانون المالية لسنة 1995 و 15 من قانون المالية لسنة 1998 و 24 من قانون المالية لسنة 2003.

- تسوية الحقوق تستحق على مجمل أشغال البناء المنشأة مؤقتا قبل تنفيذها باستثناء الديون لدى الإدارات العمومية والجماعات المحلية.⁽¹⁾

يعتبر رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني TAP والمحقق خلال العمليات المنجزة بين وحدات نفس المؤسسة خارج مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة TVA.

أما فيما يتعلق بأساس فرض الضريبة ، فإنه ومع مراعاة المواد 13، 138-1 و 221، يؤسس الرسم على المبلغ الإجمالي للمداخيل المهنية الإجمالية أو رقم الأعمال بدون الرسم على القيمة المضافة عندما يتعلق الأمر بالخاضعين لهذا الرسم المحقق خلال السنة.⁽²⁾

ويتم تحديد رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني من مبلغ الإيرادات المحققة الخاصة بكل عمليات أخرى داخلية في إطار النشاطات السابق ذكرها. باستثناء تلك التي تحقق من العمليات التي تقوم بها وحدات المؤسسة فيما بينها.⁽³⁾

غير أنه يستفيد من تخفيض قدره = 30%⁽⁴⁾

- مبلغ عمليات البيع بالجملة

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة، والمتعلقة بمواد يشتمل سعر بيعها بالتجزئة على ما يزيد عن 50% من الحقوق غير المباشرة

كما يستفيد من تخفيض قدره 50%

- مبلغ عمليات البيع بالجملة الخاصة بالمواد التي تتضمن سعر بيعها بالتجزئة أكثر من 50% من الحقوق غير المباشرة.

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية بشرط أن:

1- المادة 217 معدلة بموجب المواد 17 من قانون المالية لسنة 1995، و 15 من قانون المالية لسنة 1998، و 24 من قانون المالية سنة 2003.

2- المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة معدلة بموجب المواد 23 من قانون المالية لسنة 1997، و 21 من قانون المالية لسنة 1999، و 12 من قانون المالية لسنة 2000.

3- خلاص رضا: مرجع سابق ص: 170.

4- المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

1- أن تكون مصنفة ضمن المواد الإستراتيجية كما ينص عليها المرسوم التنفيذي رقم 96-31 المؤرخ في 15/01/1996.

2- وأن يكون معدل الربح للبيع بالتجزئة يتراوح بين 10% و30%⁽¹⁾ ويستفيد من تخفيض قدره 75%.

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز والعادي والغازوال⁽²⁾ ويلاحظ بأن المشرع الجزائري يقرر بأن امتياز التخفيضات المنصوص عليها أعلاه غير تراكمي.⁽³⁾

ويخضع المكلف بالضريبة إلى جملة من الالتزامات التصريحية إذ يتعين عليه أن يكتب سنويا⁽⁴⁾ لدى مفتشية الضرائب المباشرة التابعة لمكان فرض الضريبة تصريحا بمبلغ رقم الأعمال المحقق أو الإيرادات المهنية الإجمالية في نفس الوقت الذي يتم فيه اكتتاب التصريحات المتعلقة بالنتائج الخاضعة للضريبة ويمكن أن ينتج عن عدم تقديم التصريح في الأجل القانوني فرض الضريبة تلقائيا مع فقدان حق الإستفادة من التخفيض المنصوص عليه المادة 219 وعلاوة عليه، تطبيق غرامة جبائية من 1000 د.ج إلى 10000 د.ج كل مرة يثبت فيها أخطاء أو إغفالات أو عدم صحة المعلومات المطلوبة.⁽⁵⁾ وكذا غرامة جبائية من 5000 د.ج إلى 50000 د.ج في حالة تقديم معلومات غير صحيحة لمناورة التملص من الوعاء أو من تصفية الضريبة.⁽⁶⁾

ثانيا: التسوية الجبائية للعمليات المنجزة بين شركات المجمع الجبائي

تعرف مجتمعات الشركات وجود علاقات متينة فيما بين أعضائها، وذلك ليس فقط بسبب الروابط المالية، وإنما بسبب الروابط التجارية الكثيرة، لاسيما إذا كانت النشاطات التي تمارسها الشركات تدخل ضمن قطاع اقتصادي متمائل.⁽⁷⁾

يذكر بأن كثير من المجمعات، تلجأ إلى إنشاء شركات تابعة لها، بغرض تكليفها بالقيام بتسويق منتجاتها في أقاليم جغرافية متنوعة في الداخل والخارج. كما أن المجمعات الصناعية تعتمد على تقسيم مراحل الإنتاج وتصنيع المنتجات على شركاتها التابعة لها.⁽⁸⁾

1- المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2- المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

3- المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة بموجب القانون رقم 21-04 المؤرخ في 29/12/2004 المتضمن قانون المالية لسنة 2005.

4- المادة 224 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

5- المادة 228-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة بموجب 8 من ق المالية لسنة 2002.

6- المادة 228-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

7 - PARIENTE (M): op cit N° 174, P175.

8 - Institut supérieur de gestion d'Annaba : Les groupes industriels. Séminaire ASMIDAL/ GROUPE DU23 AU 24 JUILLET 2001.

وبهذه الكيفية، يمكن أن نتصور القدر الهائل من رقم أعمال كل شركة عضوة بالجمع الجبائي، والخاص بنشاطها المهني، والمنجز أو المحقق بمناسبة البيوع والخدمات التي تنجز فيما بين أعضاء الجمع.

لأجل ذلك اتجهت إرادة المشرع الجزائري إلى منح إعفاء هام، علاوة على الإعفاءات التي تضمنتها المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

يتمثل هذا الإعفاء الأخير، والذي تضمنته المادة 219⁽¹⁾ مكرر في تطبيق تخفيض نسبة 50% لرقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني وذلك بقولها «تستفيد العمليات المحققة بين شركات أعضاء التجمع المنصوص عليه في المادة 138 مكرر، تخفيضاً بنسبة 50% من رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني».

غير أن التساؤل المطروح، يتعلق بكيفية احتساب هذا الإعفاء الجزئي؟

هل يمكن لشركات الجمع الجبائي أن تستفيد من التخفيضات الواردة في نص المادة 219 و 219 مكرر، وبشكل مزدوج؟ أم أنه يتعين إحترام المبدأ الذي أورده المشرع، والذي مفاده أن امتياز التخفيضات غير تراكمي؟.

الواقع أن التعلية الإدارية رقم 07، الصادرة عن المديرية العامة للضرائب، وضحت هذه المسألة بقولها أن التخفيض المقصود في نص المادة 219 مكرر والمقدر ب 50% إنما يضاف إلى باقي التخفيضات الأخرى التي تستفيد منها الشركات والممنوحة قانوناً.⁽²⁾

نفس التعلية الإدارية تقدم مثالا عن كيفية حساب التخفيضات المتعلقة بتحديد أساس فرض الضريبة على الرسم على النشاط المهني بالنسبة لشركات الجمع الجبائي، فإذا ما افترضنا وجود شركة حققت رقم أعمال قدره: 500.000 دج، في إطار شروط الجملة منها 100000 دج حققتها مع شركة أخرى من نفس الجمع، فإن هذه الشركة تستفيد من تخفيض قدره 30% الخاص بالبيع بالجملة ومن تخفيض إضافي قدره 50% بالنسبة لرقم الأعمال الخاضع والمحقق مع الشركة من نفس الجمع.

وعليه فإن طريقة الحساب تكون على النحو التالي:

*خضوع الرسم على النشاط المهني TAP بالنسبة لرقم الأعمال المحقق في الشروط العادية للشركة العضو في الجمع:

1- المادة 219 مكرر محدثة بموجب المادة 24 من قانون المالية لسنة 1997.

2- التعلية الإدارية رقم 07 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب في 13/04/1997.

قيم الأصول من بين جملة الخصوم المتكونة من ديون الغير، والإستهلاكات المالية، والأرصدة المثبتة.⁽¹⁾

تقضي القواعد العامة أيضا، بإعفاء فوائض القيم غير تلك المحققة من السلع التي تنتج عن منح أسهم أو حصص مجانا في الشركة عقب إدماج شركات أسهم في شركات ذات مسؤولية محدودة من الضريبة على أرباح الشركات.⁽²⁾ ويطبق في نفس نظام الإعفاء عندما تنقل شركة أسهم أو ذات مسؤولية محدودة كامل أصولها إلى شركتين أو عدة شركات تم تشكيلها وفق أحد هذه الأشكال، ويتوقف تطبيق ذلك على الالتزام في عقد الإدماج أو الإسهام والقاضي بحساب علاوة على السلع المتضمنة في الحصص ؛ الإستهلاكات المالية السنوية التي يجب اقتطاعها من الأرباح وكذا فوائض القيم اللاحقة التي تنتج عن إنجاز هذه العناصر حسب سعر التكلفة، والخاصة بالشركات المدججة والمساهمة، مع خصم الإستهلاكات المالية التي سبق أن حققها. ويقع هذا الالتزام، في حالة إدماج شركات أسهم في شركات ذات مسؤولية محدودة، على عاتق الشركة الداجمة أو الحديثة، أما في الحالات الأخرى الواردة في نص المادة 143-2 فإنه يقع على التوالي إما على عاتق الشركات المستفيدة من الإسهامات بالتناسب مع قيمة عناصر الأصول الممنوحة لها وإما على عاتق الشركة المستفيدة من الأسهم الجزئي.⁽³⁾

إضافة إلى ما سبق كرس المشرع الجزائري، حكما خاصا بجمع الشركات، وذلك بموجب المادة 19 من قانون المالية لسنة 1997، مفاده أن قيمة الاستثمارات المتنازل عنها، والمنجزة في إطار تبادل الممتلكات بين فوائض المؤسسات الأعضاء في نفس المجمع هي فوائض معفاة من الضريبة على أرباح الشركات. يعتبر هذا الحكم إذن استثناء مما تقتضيه القواعد العامة الضريبية. وهو ما سوف نتناوله في (الفرع الأول).

يضاف إلى ذلك، أن المادة 36 من قانون المالية لسنة 1997 تعفي من حقوق التسجيل في إطار النظام المذكور في المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من الخضوع لرسوم التسجيل كل عمليات تحويل الملكية فيما بين الشركات الأعضاء في نفس المجمع وهو ما سوف نتناوله في (الفرع الثاني).

1- المادة 140-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
2- المادة 143-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
3- المادة 143-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ARH'è Y'è w èM • G'è : A'Xè W'èd

لتحليل هذا الموضوع ينبغي الوقوف عند القواعد العامة التي تحكم فائض القيمة الخاص بالتنازل عن الأصول، ثم القواعد الخاصة التي قرر المشرع تطبيقها على مجمع الشركات بالمفهوم الجبائي.

أولاً: القواعد العامة المتعلقة بفوائض قيم التنازل عن الأصول

تقضي الضرورة العملية، بأنه عندما يقوم مشروع ما بقصد إنتاج سلعة معينة فإن الربح ينسب إلى اللحظة التي يتم فيها بيع هذه السلعة. ويتطلب نظامنا الاقتصادي الذي نعيشه إعداد قوائم مالية بصفة دورية للكشف عن مدى كفاية تنظيم الحصول على الموارد المالية واستخدامها، ولهذا لا بد من إعداد قوائم دورية للأرباح، وفي سبيل المحافظة على الاستقرار المالي للشركة واستمرار نشاطها تبذل عناية خاصة بقصد عدم الشروع في تقدير هذا الربح.

عادة ما يستعمل أيضاً مبدأ الحيطة والحذر وهو الذي يقوم على أخذ الأرباح المحققة فعلاً في الاعتبار دون الأرباح المحتملة، بعكس الحال بالنسبة للخسائر، حيث يؤخذ في الاعتبار ما تحقق وما يحتمل أن يتحقق منها، ويميل هذا المبدأ إلى عدم المبالغة في تقويم أموال الشركة، بالعمل على خفض قيمة الأصول تخفيضاً نسبياً، وإظهار الخسوم بقيمتها الإسمية في نفس الوقت. وقد كان لهذا المبدأ آثاراً طيبة في الحياة العملية، لأنه يؤدي إلى التحفظ في إثبات الأرباح الصافية والأرباح القابلة للتوزيع.⁽¹⁾

عندما يسعى المحاسب إلى تحديد القيمة، إنما يهدف من وراء ذلك إلى الوقوف على القيمة الاقتصادية الصحيحة التي يستطيع أن يعبر عنها في النهاية بوحدة النقد السائدة في المعاملات بين الناس.

يقصد بالقيمة الاقتصادية، القيمة الاستبدالية، والأصل من أصول الشركة، وهي القيمة الحالية التي يمكن تحقيقها، وتختلف هذه القيمة باختلاف الظروف والأحوال.⁽²⁾ فبعض الأصول تُشترى بقصد استخدامها في الإنتاج أو استهلاكها في الأعمال المختلفة بالشركة، والبعض الآخر يُشترى بقصد البيع، وفي جميع هذه الحالات تكون القيمة المثالية للمشروع هي القيمة الاستبدالية لكفايته الإنتاجية، وهذه الكفاية تتحقق عن طريق الخدمات التي يقدمها الأصل تدريجياً للمشروع أو عن طريق البيع.⁽³⁾ ويتطلب تحديد قيمة الأصل الثابت في نهاية مدة احتساب قيمة النقص الذي طرأ عليه والذي يعبر عنه بالاستهلاك. وقد يرجع هذا النقص

1- د. خيرت ضيف: المحاسبة الضريبية، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، مصر، 1969، ص 71.

2- نفس المرجع السابق.

3- نفس المرجع السابق.

إلى أسباب مختلفة، منها استعماله في عمليات المنشأة أو احتمال ظهور مخترعات حديثة أو طرق جديدة من وسائل الإنتاج أو مجرد انقضاء الزمن.⁽¹⁾

لهذا كان من الضروري تحديد قيمة الاستهلاك السنوي الذي يطرأ على الأصل الثابت، فعند إتباع مبدأ التكلفة التاريخية،⁽²⁾ يحتسب الاستهلاك على أساس التكلفة الأصلية. تطبيقاً لهذه المبادئ تقضي القواعد العامة الضريبية لأجل تحديد الربح الصافي خصم الإهلاكات الحقيقية.⁽³⁾ ويحسب الإهلاك المالي للتبتيات حسب النظام الخطي غير أنه بإمكان المكلفين بالضريبة أن يطبق ضمن شروط طريقة الإهلاك التنازلي أو التصاعدي.⁽⁴⁾

ينبغي التمييز بين الأصول الثابتة التي تُشترى بغرض استعمالها خلال عدد من السنوات، والتي عرفها معهد المحاسبين القانونيين بالجلترا في توصياته التاسعة عن استهلاك الأصول الثابتة بقوله: «أن الأصول الثابتة»⁽⁵⁾ مهما كانت طبيعتها، ومهما كان نوع المنشأة التي تستخدم فيها تمتاز بخاصية رئيسية تتمثل في أنه يتم الاحتفاظ بها بقصد الحصول على إيراد وليس بقصد بيعها أثناء النشاط العادي للمنشأة».

أما الأصول المتداولة فإن طبيعتها تؤثر على طريقة تقويمها لأن المنشأة تحصل عليها لإعادة بيعها بصورتها التي كانت عليها وإما بعد تحويلها لصورة أخرى خلال فترة قصيرة نسبياً لا تزيد عن 12 شهراً في أغلب الأحيان، ويدخل تحت عنوان الأصول المتداولة: الذمم وأوراق القرض والنقدية بالبنوك والصندوق، والمخزونات التي تعتبر من أهم الأصول المتداولة.

إن مشكلة تقويم الأصول الثابتة من المشاكل المتصلة التي تبدأ عند شراء الأصل وتستمر خلال فترة استعماله أو طول حياته الإنتاجية وتنتهي ببيع بقاياها. فهذه المشكلة لا تقتصر على إثبات القيمة الأصلية عند الشراء ولكنها تتطلب إعادة التقويم الدوري لأغراض محاسبة التكاليف وبغرض تحديد الربح السنوي، وخضوع المركز المالي للشركة في نهاية المدّة التجارية.⁽⁶⁾

1- د. خيرت ضيف: مرجع سابق، ص 71.

2- المرجع السابق ص 73.

3- المادة 141-03 من القانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

4- المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- المادة 141-03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

5 - Recommendation on Accounting principles: XI.Despreciation OF Fixed ASSets.

Rorem And Kerrigan" Accounting METHOD" NEW YORK. LONDON: MC .GRAW-HILL.Book Company.inc.1942. Valuation of fixed assets.

تحت عنوان الفصل السابع والعشرون الصفحات من 372 إلى 400 راجع د. خيرت ضيف: مرجع سابق ص 74.

6- خيرت ضيف: مرجع سابق ص 74.

وقد يحدث أن تباع الشركة إحدى أصولها الثابتة للاستغناء عنها في نهاية حياتها الإنتاجية أو لاستبدالها بغيرها أحدث منها أو أكثر منها كفاية في الإنتاج، كما قد تباع الشركة كل أصولها عند التصفية، فإذا زاد ثمن البيع عن قيمتها الدفترية اعتبرت الزيادة ربحاً خاضعاً للضريبة أما إذا نقص عنها اعتبر النقص خسارة تخصم من الأرباح، وتمثل القيمة الدفترية للأصل، ثمن تكلفة الأصل بعد استبعاد الإستهلاكات حتى تاريخ البيع.

واستناداً إلى ذلك، تقضي القواعد العامة الضريبية بأن فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأملاك التي هي جزء من الأصول الثابتة حسبما كانت، قصيرة الأمد أو طويلة الأمد، تخضع إلى الضريبة.⁽¹⁾

فإذا كانت فوائض القيم القصيرة الأمد تنتج من التنازل عن عناصر مكتسبة ومحدثة منذ ثلاث سنوات على الأقل، فإن فوائض القيم طويلة الأمد هي تلك التي تنتج عن التنازل عن عناصر مكتسبة أو محدثة منذ أكثر من ثلاث سنوات.⁽²⁾

ويعدّ ممثلاً للتبittات، شراء الأسهم أو الحصص التي يقصد من ورائها ضمان تمليك المستغل نسبة ملكية كاملة لحصة 10% من رأس مال شركة أخرى.⁽³⁾ كما تعدّ جزءاً من الأصول الثابتة القيم التي تشكل السندات المالية للدخول في ذمة المؤسسة منذ سنتين على الأقل قبل تاريخ التنازل.⁽⁴⁾

ويحسب مبلغ الربح الخاضع للضريبة في حدود 70% إذا تعلق الأمر بفوائض القيمة قصيرة الأمد.⁽⁵⁾

إذا التزم المكلف بالضريبة بأن يعيد استثمار مبلغ يساوي مبلغ فوائض هذه القيم في شكل تبittات في مؤسسة قبل انقضاء أجل ثلاث سنوات ابتداءً من اختتام هذه السنة المالية، مع إضافته إلى سعر تكلفة عناصر الأصول المتنازل عنها، فإنّ فوائض القيم الناتجة عن التنازل أثناء استغلال عناصر الأصول المثبتة، لا تدخل ضمن الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للسنة المالية التي تحقق فيها.

= قضت محكمة النقض المصرية بأن "يكون تحديد صافي الأرباح بعد خصم الاستهلاكات الحقيقية التي حصلت في دائرة ما يجري عليه العمل عادة طبقاً للعرف ولطبيعة كل صناعة أو تجارة أو عمل، ويرجع في تقدير قيمة هذه الاستهلاكات إلى القيمة الحقيقية للأصول المستهلكة وذلك حتى لا يترتب على تقديرها بأكثر من قيمتها الحقيقية استبعاد جزء من الأرباح من وعاء الضريبة". نقض مصري في 1964/03/11، الطعن رقم 193 لسنة 29 قضائية.

1- المادة 172-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
2- المادة 172-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
3- المادة 172-3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
4- المادة 172-4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
5- المادة 173-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ويتعين أن يرفق المكلف بالضريبة هذا الالتزام بإعادة الاستثمار بالتصريح بنتائج السنة المالية التي تحقق فيها الضم، فإذا تم إعادة الاستثمارات في الأجل المنصوص عليه أعلاه، المقدّر بـ 03 سنوات، تعتبر فوائض القيم المخصومة من الربح الخاضع للضريبة، مخصصة للاستهلاك المالي للتشبيات الجديدة وتخصم من سعر التكلفة، من أجل حساب الإستهلاكات المالية وفوائض القيم المحققة لاحقاً، أما في حالة العكس، تنقل فوائض القيمة إلى الربح الخاضع للضريبة للسنة المالية التي انقضى فيها الأجل المذكور.⁽¹⁾

ثانياً: القواعد الخاصة المتعلقة بفوائض قيم التنازل عن الأصول بين أعضاء المجمع الجبائي

يكرّس المشرّع الجزائري حكماً خاصاً بمجمع الشركات، وذلك انطلاقاً من نصّ المادة 173-3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة⁽²⁾ والتي تقضي بأن « فوائض القيم المذكورة أعلاه، والمحققة بين شركات من نفس التجمع كما هو محدد في المادة 138 مكرر لا تدخل ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة ».

فعلى عكس القواعد العامة التي توجب خضوع فوائض القيم الناتجة عن عناصر الأصول الثابتة إلى الضريبة، باعتبارها أرباحاً، سواء كانت محققة على المدى القصير أو الطويل، فإنّ تلك الفوائض التي تحققت بناءً على التنازلات التي تمت بين شركات أعضاء بنفس المجمع الجبائي معفاة من الربح الخاضع للضريبة.

يجب إذن التمييز بين ما إذا كان التنازل عن عناصر الأصول الثابتة موجهاً نحو شركة تابعة لنفس المجمع الجبائي، وبينما إذا كان البيع موجهاً نحو الغير، ففي الحالة الأولى فإنّ المال المتنازل عنه يظلّ تابعاً للملكية المجموعة، وهو ما يبرر إعفاء فائض القيمة المحقق من الخضوع الضريبي، أما في الحالة الثانية، فإنّ المال المتنازل عنه أصبح مملوكاً لشخص أجنبي عن مجمع الشركات، وعندها يستوجب الأمر الرجوع إلى تطبيق القواعد العامة الضريبية التي تقضي بضرورة خضوع فائض القيمة الناتج عن التنازل إلى الضريبة.

يستجيب هذا الحكم إلى طبيعة النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات وإلى خصوصيات هذا الأخير الذي ينظر إلى المجمع على اعتبار أنه يشكّل وحدة إقتصادية متكاملة، إلى درجة أنّ المشرّع اعترف له بالشخصية الجبائية، باعتباره مكلفاً بالضريبة بواسطة الشركة الأمّ.

ينبغي إذن في هذه الحالة، إعمال تصحيحات على النتائج الخاصة بالشركات التابعة، إذا ما افترضنا قيام هذه الأخيرة بإنجاز عمليات التنازل عن عناصر أصولها الثابتة، فيما بينها، وإذا ما افترضنا معها، تحقيق فوائض قيم ناتجة عن هذه العمليات، إذ من البديهي أن تظهر هذه المبالغ والقيم في ميزانية سنة النشاط التي أنجزت خلالها العملية، باعتبارها ربحاً محققاً، غير أنه وفي سبيل القيام بتحديد النتائج الإجمالية الخاضعة للضريبة

1- المادة 173-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2- المادة 173-3. محدثة بموجب المادة 19 من قانون المالية لسنة 1997.

على مستوى المجمع، وعملا بأحكام المادة 173-03، فإنه ينبغي إقصاء هذه الأرباح وإبعادها من الخضوع الضريبي.

يتفق ذلك مع منطق النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات، لأنه وانطلاقا من إنشاء شخصية جبائية جديدة، فإن ذلك يجب أن يترافق مع نصوص دقيقة، بغرض إلغاء الخضوع الضريبي للعمليات المنحزة بين الأعضاء، مع ضمان فرض الضريبة على التنازلات المبرمة مع الغير.

يؤدي الحل المعتمد إلى حياد التنازلات الداخلية المبرمة فيما بين الشركات التي تنتمي إلى مجال الدمج الجبائي، ذلك أنه يمكن أن تعبر النتائج الظاهر تحقيقها على مستوى المجمع عن طابع وهمي وغير حقيقي.

بالنسبة للبيوع المتتالية للمال داخل المجمع، فإن التوقف عن الخضوع الضريبي يطبق عن طريق حساب فائض القيمة مقارنة بقيمته خلال العملية السابقة، ذلك أن الحدود الجبائية معرفة عن طريق الدمج الجبائي وبهذه الطريقة فإن فوائض القيمة تصبح خاضعة للضريبة إما في حالة التنازل عن الأصول الثابتة بقدر خارج مجمع الشركات بالمفهوم الجبائي، أو في حالة خروج الشركة التي تنازلت عن المال، أي بمعنى حينما يكون هذا الأخير غير مأخوذ بالاعتبار داخل المجمع.⁽¹⁾

يبدو أن المشرع الفرنسي يستعمل مصطلحا أدق من ذلك استعمله المشرع الجزائري، إذ يعبر الأول عن ذلك بلفظ «تأجيل الخضوع الضريبي لفوائض القيم الناتجة عن التنازل». إذا تمت بين شركات المجمع الجبائي، بينما يستعمل التشريع الجزائري مصطلح «الإعفاء من الضريبة» وذلك انطلاقا من صياغة النص الذي ورد به عبارة «لا تدخل ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة».⁽²⁾

يعبر ذلك ليس فقط عن الدقة التي يتميز بها التشريع الفرنسي لأن تطبيق نظام المجمع الجبائي، قد لا يستمر في الزمن إلى الأبد، كما أنه وحتى في إفتراض استمراره، فإنه قد يعرف خروج الشركة المعنية بالتنازل من نظام المجمع الجبائي، وهو ما يتبين علاوة على الدقة، أن المشرع الفرنسي يبرهن على تشدده لأنه يستعمل مصطلح تأجيل الخضوع الضريبي بالنسبة للمؤسسة التي تخرج عن المجمع، حتى ولو كانت غير مالكة للمال في اللحظة التي تقضى فيها من نظام المجمع الجبائي، مع أن قرار الإقصاء يمكن أن يكون مستقلا وبعيدا عن واقعة بيع عناصر الأصول الثابتة.

1 - MORGENSTERN(P): l'intégration fiscale opcit p 294 et suiv.

- GASTINEAU(p): la fiscalité des groupes de sociétés. OpCit p 264 et suiv

2 - ART 223 F. 46 Quater.0.Z.H.

-instruction Administrative 4H.9-88-N°70à96.

-instruction Administrative 4H.10-90 N° 108à117. Inst Adm 4H.4.97.N°95à 106- instru Adm 4 H-2-01-N°35-BO.4 A.13.05 N°132.133 et 170 4H -4-07 N° 8 à 26.

يختلف وضع الهيئات العمومية في فرنسا باتجاه التنازلات المنجزة مع شركات غير خاضعة للنظام الجبائي الخاص بالمجمعات؛ فحينما يكون المال مباعا إلى خارج المجمع، فإن فائض القيمة المتوقف عن الخضوع الضريبي يتم إقسامه فيما بين الشركة التي قامت بالعملية، وبين الشركة الأم، وذلك بغرض عدم معاقبة هذه الأخيرة في الافتراض الذي تتصرف فيه الشركة التابعة بمبررات خارجة عن تلك المتعلقة بالمجمع.

وبأكثر دقة، فإن المؤسسة المعنية وجب عليها أن تعيد الإدماج ضمن نتائجها الفرق بين سعر البيع والقيمة الصافية الحسابية للمال داخل كتاباتها، وتضيف الشركة الأم إلى نتيجتها الخاصة بها، الفرق بين فائض القيمة الكلي المحسوب ابتداء من القيمة الأصلية للمال بالنسبة للمؤسسة التي أنجزت البيع الأول داخل المجمع- في افتراض البيوع المتتالية- وتلك المفروضة لدى المؤسسة التي باعت المال خارج المجمع.

يكرس المشرع الجزائري بالمقابل، حكما يسهل تطبيقه على نظام مجمع الشركات، وهو فضلا عن ذلك حكم يتوافق مع وجود علاقات مميزة بين أعضاء المجمع، مما يؤدي إلى القول بأن نظام المجمع الجبائي يتمتع في الجزائر ببعض الإستقلالية، مع أنه لم يتم الإعتراف له بعد بالشخصية المعنوية المستقلة قانونا.⁽¹⁾

ومع ذلك يبقى مسألة إعفاء فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأصول الثابتة، فيما بين الشركات التابعة للمجمع من الربح الخاضع للضريبة، مشكلة أخرى تتعلق بتحديد وحساب الإهلاكات، لأجل تحديد نتائج المجمع الجبائي، وينبغي على المشرع الجزائري أن يجتهد في سن نصوص خاصة كما فعل المشرع الفرنسي، الذي ينص على أن حساب نتائج الإهلاكات على مستوى المجمع تتم بحساب مبلغ الإهلاكات الممارسة في الأموال المحولة داخل المجمع وتحدد ابتداء من القيمة الصافية للأصول الثابتة الظاهرة في كتابات الشركة التي تنتمي للمجمع والتي تنجز أول تنازل إلى شركة أخرى عضوة به.⁽²⁾ وفي هذا الافتراض تطبق آلية مزدوجة أي بمعنى أن الشركة الأم تجري في آن واحدة خصم فوائض القيمة المحققة من التنازلات الداخلية للأصول الثابتة، بغرض جعل هذه العمليات محايدة ثم إعادة إدماج فوائض الإهلاك التي تستجيب إلى الفرق المسجل في أسس الحساب لدى الملاك المتتاليين للمال داخل المجمع، وهذه القواعد ينتج عنها جعل الخضوع الضريبي لفائض القيمة على التنازل عن الأصول الثابتة بناء على مدة اهتلاك المال المحدد ابتداء من أول بيع تم بين أعضاء المجمع.⁽³⁾

يمتاز النظام الجبائي الجزائري الخاص بمجمع الشركات علاوة على ما تقدم بإعفاء عقود تحويل الملكية من الخضوع لرسوم التسجيل وهو ما سوف نتناوله في الفرع الموالي.

1- المادة 173-3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2 - ART223 H du CGI Français.

3 - instruction Administrative du 01/02/1999.B.O.I 4.j-I-99. Droit fiscal.1999.N°08. instr 12161.

-instruction Administrative du 21/03/2001.B.O.I.4J-I-01.Droit fiscal 2001.N° 16 instr.12615.

-ART 46 quater O Z.H ANNEXEIII du CGI Francois.

ΕΣ τ Ἰ ἄ Υ ὀ Β ὀ Η Σ Η Ε Π Μ Ι Μ Ὡ • Ὀ Ὡ : Γ Ἰ ἄ Ὡ ε ἰ

تضمّن قانون التسجيل الجزائري⁽¹⁾ أنواع حقوق التسجيل فهي إما أن تكون ثابتة أو نسبية، وذلك بحسب طبيعة العقود والتحويلات الخاضعة لهذا الرسم.⁽²⁾

يطبق الرسم الثابت، على العقود التي لا تتعلق لا بنقل الملكية ولا باستغلال أو الانتفاع من الأموال المنقولة أو العقارية محل العقد، سواء أبرم هذا الأخير لمدة محددة أو غير محددة في الزمن، كما يطبق أيضا على العقود التي لا تتعلق بحصة في الشركة ولا باقتسام الأموال المنقولة أو العقارية، وبشكل عام، كل العقود حتى ولو كانت معفاة من الخضوع إلى رسم التسجيل، والتي أدرجت في شكل مكتوب بإرادة أطرافها.

أما الرسم التناسبي أو التصاعدي فهو يطبق على عقود نقل الملكية أو الانتفاع بالأموال المنقولة أو العقارية سواء تمت بين أحياء أو عقب وفاة المورث. أو تلك التي تتضمن قسمة أموال منقولة أو عقارية.⁽³⁾ ويضاف إلى ذلك كل التنازلات عن الحق في الإيجار أو الإستفادة من وعد بالإيجار يقع على كامل العقار أو جزء منه. فإنها تخضع بدورها إلى رسم تسجيل قدره 5% يحسب من مبلغ التعويض الذي تلقاه المنازل. أو من القيمة التجارية الحقيقية التي يصرح بها الطرفين تقديريا إذا كان الاتفاق المبرم بينهما لم يتضمن مبلغ التعويض.⁽⁴⁾

ويؤسس عموما نسبة الرسوم المفروضة كحقوق تسجيل على قيمة الأشياء محل العقد المبرم.

لقد حددت المواد من 216 إلى 264 من قانون التسجيل نسب الحقوق التناسبية والتصاعدية الواجب فرضها.

وفيما يتعلق بالتحويلات والإتفاقات المبرمة والمقرنة بشرط واقف، فإن النظام الجبائي والقيم الخاضعة للضريبة تحدد بتاريخ إنجاز أو تحقيق الشرط.⁽⁵⁾

تقضي القواعد العامة التي تضمنها قانون التسجيل بوجوب خضوع جميع العقود المدنية للتسجيل،⁽⁶⁾ وتودع أصول هذه العقود مرفقة بنسخة منها لدى مصالح التسجيل المختصة إقليميا، ليؤشر على كلامها الجابي

1- الأمر رقم 76-105 المؤرخ في 09/12/1976 المتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم.

2- المادة 02 من قانون التسجيل.

3- المادة 03 من قانون التسجيل.

4- المادة 221 من قانون التسجيل المحدث بالقانون رقم 21-2001 المؤرخ في 22/01/2002.

5- المادة 05 من قانون التسجيل.

6- المادة 09 من قانون التسجيل.

بتسجيلها مع بيان تاريخ ورقم التسجيل والمبلغ المقبوض على ألا يقل هذا المبلغ عن 500 دج⁽¹⁾ كحد أدنى من حقوق التسجيل عدا تلك العقود التي تسجل مجاناً.⁽²⁾

تحقق الخزينة العمومية موارد مالية هامة نتيجة الرسوم التي تفرضها بغرض تسجيل مختلف العقود وعلاوة على ذلك تشكل عملية تسجيل العقود وسيلة هامة بالنسبة للإدارة الجبائية، ليس فقط فيما يتعلق بالرقابة على التصرفات المنجزة، بل إن العقود التي يستلزم فيها القانون شهرها لإحداث وإنتاج أثرها مرورها على عملية الشهر العقاري، تصطدم برفض الإشهار إذا كانت هذه العقود غير مسجلة وفقاً للقانون.

غير أن المشرع الجزائري وبموجب المادة 347 مكرر من قانون التسجيل المتممة بالمادة 36 من قانون المالية لسنة 1997 يعفي من حقوق التسجيل في إطار النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات المنصوص عليه بالمادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، كل عمليات تحويل الملكية فيما بين الشركات الأعضاء لنفس التجمع.

لتكوين مجمع الشركات بالمفهوم الجبائي، يتطلب الأمر أن تمتلك الشركة الأم وبشكل مباشر نسبة 90% على الأقل من رأس مال باقي الشركات الأعضاء، وهو ما يعني عملياً، وجوب تحرير عقود تحويل الملكية أو بيع أسهم الشركة التابعة بنسبة 90% على الأقل من إجمالي رأس المال، إلى الشركة الأم، ونتيجة لذلك، فإن هذه العقود تعفى من الخضوع لرسم التسجيل المقدر في القواعد العامة بنسبة 2,5%.

1- المادة 12 من قانون التسجيل معدلة بموجب المادة 21 من قانون المالية لسنة 2000.
2- لقد تضمن قانون التسجيل إعفاء عدة عقود من رسم التسجيل ومن أهمها: عقد بيع مسكن من طرف ديوان الترقية والتسيير العقاري أو صندوق التوفير والاحتياط، أو وكالة عدل، أو اقتناء عقارات في إطار استثمار تشغيل الشباب ANSEJ أو اقتناء عقارات من قبل الشركات التعاضدية والجمعيات الثقافية والخيرية ذات المنفعة العامة أو اقتناء قطعة أرض من تجزئة معدة لبناء موجهة للترقية العقارية، أو مبادلات العقارات الريفية التي تكون الدولة أو إحدى جماعاتها المحلية طرفاً فيها وكذا القسمة التي تكون الدولة طرفاً فيها، والوقف الجبوس العام، وتعديل عقد وقف، والشهادة التوثيقية، وتعديلها.
أما بالنسبة للعقود التي تخضع إلى رسم ثابت قدره 500 د.ج فأهمها: عقد الفريضة والمخالصة (إبراء الذمة)، وتعديل نظام الملكية المشتركة، وتعديل الجدول الوصفي للتقسيم، وإيداع دفتر الشروط التجزئة وتعديله، والوكالة، وتعديلها وعزل الوكيل، وإنشاء شركة مدنية، والرهن الرسمي العقاري، والرهن الرسمي الحيازي على المنقول، وشطب الرهن الرسمي العقاري، والرهن العقاري القضائي المؤقت. وتعديل رهن تخفيض لمبلغ الدين، وشطب رهن حيازي على منقول، ورهن السندات، وكفالة قاصر، وتجديد قيد الرهن، والتجزئة، والزواج، وغيرها.

بينما تخضع العقود التالية إلى رسم تناسبي قدره 5% في الإيجار مدى الحياة، و 2% في الإيجار بالمراد العلني، و 5% في التنازل عن حق الإيجار، و 2,5% في مبادلة عقار بعقار، و 5% في مبادلة عقار بمنقول، و 1,5% في القسمة الواقعة على عقار، و 2,5% في الرجوع في القسمة الواقعة على منقول، و 5% في الهبة بين الأحياء لغير بعض الأقارب، ومثلها في هبة حق إيجار، والوصية، والتصريح بالتركة، وإيداع حكم، يتضمن نقل ملكية عقارية، و 3% في الهبة بين الأصول والفروع والأزواج، ومنها في الرجوع في الهبة، و 2,5% في التنازل عن حصص أو أسهم في الشركة، وغيرها...

تضيف التعليمات الإدارية رقم 07 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب في 13/04/1997، توضيحات هامة تتعلق بهذا الإعفاء، بحيث يتعلق الأمر بحسبها، وبصفة استثنائية بعقود تحويل الشركات التي عدا شكلها القانوني، استوفت كل شروط إمكانية الاستفادة من النظام الجبائي لمجمع الشركات، أما الشركات التي لم يتم تملك رأس مالها الاجتماعي بنسبة 90% أو حققت عجزا قبل صدور التعديل الوارد في قانون المالية لسنة 2008- فإنه لا يمكنها الاستفادة من هذا الإمتياز في حالة تحويلها إلى شركة بالأسهم.

يعني ذلك، أنه إذا ما افترضنا أن تحويل ملكية لفائدة الشركة الأم، ينصب على نسبة تقل عن 90% من رأس مال الشركة التابعة، فإن ذلك يؤدي إلى خضوع عقود تحويل الملكية إلى رسوم التسجيل المنصوص عليها قانونا.

يتعلق الأمر أيضا بحسب نفس التعليمات الإدارية، بالإعفاء من حقوق التسجيل وليس إلغاء إجراءات التسجيل ذاتها، بمعنى أن العقود تخضع للتسجيل دون أن يترتب على هذا الإجراء أي دفع للحقوق بما فيها الحق الثابت.

يشير هذا الإعفاء إلى امتياز هام يمنحه المشرع الجزائري لنظام المجمع الجبائي، وهو يدل في حد ذاته عن اتجاه إرادة المشرع إلى تشجيع تكوين المجمعات بالمفهوم الجبائي وبالتالي إلى تشجيع تطبيق هذا النظام الخاص الذي يساعد على تطوير المؤسسات الاقتصادية وتعزيز مكانتها مقارنة بمنافسيها في عالم الأعمال. إذا كان تحديد نتائج المجمع الجبائي الخاضعة للضريبة يستلزم استخدام آلية «الميزانية الموحدة» والتي تعني تجميع حسابات الشركات الأعضاء بالمجمع، لتقديم ميزانية واحدة تعبر عن الحالة المالية والاقتصادية للمجموعة ككل، فإن ذلك يستدعي لجوء كل شركة معنية بنظام الدمج الجبائي إلى القيام قبل كل شيء بتحديد نتائجها الخام كما لو أنها لم تكن عضوا بالمجمع، أي بمعنى كما لو أنها تخضع للضريبة بشكل مستقل عن انتماءها للمجمع الجبائي، ويتم تجميع النتائج الخاصة بالشركات الأعضاء من قبل الشركة الأم لتشكيل ميزانية موحدة، بإكمال جملة من التصحيحات والتعديلات الضرورية، مع مراعاة القواعد العامة التي يقرها التشريع الجزائري والمتعلقة خصوصا بالإعفاءات المقررة قانونا.

بمذه الكيفية يتم الحصول على ميزانية موحدة، لمجموع الشركات التي تكون المجمع الجبائي، وهي تتضمن النتائج الخاضعة للضريبة.

يثار التساؤل حول كيفية الخضوع الضريبي لنتائج المجمع الجبائي وبعبارة أخرى ما هي أنظمة دفع الضريبة ؟ وهو ما سنتناوله في الفصل الموالي.

HQōy'k w ħĤĤ · Δ: Γ Çġġ Eġ ēġġ

إن المتأمل في القواعد والأحكام التي كرسها المشرع الجزائري، فيما يتعلق بالنظام الجبائي الخاص بمجمعات الشركات، يلاحظ خلوها من التطرق إلى أنماط الخضوع الضريبي للنتائج التي يحققها الجمع الجبائي. مما يستدعي تدخّل المشرع لاستدراك النقص التشريعي المتعلقة بهذه المسألة، وبلّغ يضع في حساباته ما يمكن أن يطرأ من مشاكل تملّيها خصوصيات الجمع.

رغم النقص الملحوظ في التشريع الجزائري، ومع عدم وجود قواعد خاصة بطرق الخضوع الضريبي فإنه ينبغي القول أنه وعلى الرغم من إنشاء مجموعة جبائية جديدة تتمثل في مجمع الشركات، إلا أن النظام الخاص بالميزانية الموحدة لا يشكل بحد ذاته نظاما مستقلا تماما عما تملّيه القواعد العامة، مما يتعين الرجوع إلى هذه الأخيرة فيما يتعلق بمسألة تحديد وعاء الخضوع الضريبي، وكيفية تسديد الضريبة.⁽¹⁾

تقضي القواعد العامة الضريبية بأن الربح الخاضع للضريبة، هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات من أية طبيعة لمؤسسة واحدة بما في ذلك على الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الاستغلال أو في نهايته.⁽²⁾ ويتكون الربح الصافي من الفرق بين قيم الأصول الصافية لدى احتتام وافتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها قاعدة للضريبة، وتحسم الضريبة من الزيادات المالية وتضاف عند الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة، ويقصد بالأصول الصافية، الفائض في قيم الأصول من بين جملة الخصوم المتكونة من ديون الغير، والإستهلاكات المالية والأرصدة المثبتة.⁽³⁾

تقضي القواعد الضريبية العامة أيضا، أن يتم دفع الضريبة على أرباح الشركات عن طريق نظام الدفع العفوي والذي يعرف بالتسديد التلقائي.⁽⁴⁾

يعتبر هذا النظام الطريقة الأساسية والرئيسية في طرق التسديد الضريبي⁽⁵⁾ ومع ذلك يعترف القانون بوجود طرق أخرى أهمها نظام الإقتطاع من المصدر أو المنبع والذي يعد بمثابة نظام استثنائي.⁽⁶⁾

1 - CHARLOT (N): Op cit, p :439.

2- المادة 140-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

3- المادة 140-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

4- المادة 17 من قانون المالية سنة 2000.

5- خلاصي رضا: مرجع سابق ص:46. - د. ناصر مراد: فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق مرجع سابق ص:113 وما يليها.

6- نفس المرجع السابق.

علاوة على ذلك، تخضع الشركات إلى نظام فرض الضريبة على الأرباح التي يحققها بحسب نظام الربح الحقيقي⁽¹⁾. مهما كان مبلغ رقم الأعمال المحقق ويتم تحديد ذلك على أساس محاسبة تمسك طبقا للقانون، ويتم فرض الخضوع الضريبي بالمعدل العادي أو المخفض⁽²⁾ الذي يطبق في حالة إعادة استثمار الأرباح المحققة ضمن الشروط التي يحددها القانون.

يطرح التساؤل إذن عما إذا كان من الممكن اعتماد القواعد العامة المتعلقة بتحديد الضريبة على الأرباح بشأن تلك التي يحققها مجمع الشركات، وكيف يتم تسديد مبالغ الضريبة المحسوبة، خاصة إذا علمنا أن المجمع لا يتمتع بشخصية قانونية مستقلة؟.

يمكن التساؤل أيضا عن كيفية أعمال الرقابة الجبائية من جانب المصالح المختصة على مجمع الشركات، لاسيما وأن الفحص الضريبي، قد ينجم عنه إعادة تقويم خاص بالمبالغ الواجب تسديدها، وهو ما يؤدي إلى خضوع ضريبي إضافي لمجمع الشركات.

للإجابة عن التساؤلات السالف ذكرها يمكن تقسيم الفصل الحالي إلى مبحثين نتناول فيهما: تحديد الضريبة على أرباح مجمع الشركات (المبحث الأول)، والخضوع الضريبي اللاحق الناتج عن الفحص الجبائي (المبحث الثاني).

h Gōū lāw ■ j Ğ ā ē m hōy lā h j : AXē I κ Ğ

ينتج من مفهوم الشركة أنها تشكل وتؤسس بهدف تحقيق الأرباح⁽³⁾ وذلك من خلال نشاطاتها التي تمارسها وهي الأرباح التي يهدف القانون الجبائي بدوره إلى إخضاعها للضريبة.⁽⁴⁾

تشكل مبالغ الإقتطاع الناتجة عن الأرباح التي يحققها مجمع الشركات فقرة هامة من فقرات تنفيذ النظام الجبائي الخاص بالمجمعات⁽⁵⁾ ولأجل ذلك يتعين البحث عن القواعد المتعلقة بالتسوية الجبائية للنتائج

1- المادة 148 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2 - GOLIARD (F), ZITOUNE (T) : Op cit, P157.

3- المادة 416 من القانون المدني الجزائري. أنظر كذلك:

- HAMEL (J), LAGARDE (G), JAUFFRET (A) : Traité de droit commercial, Paris, LGDJ, 1980, Tome I, p 49 et suiv.

- GUYON (Y) : Droit des affaires, opcit, p 27 et suiv.

4 - CHARLOT (N): Op cit, p439.

5 - Idem.

- راجع أيضا: د. محمد عباس حمدي، د. محمد شوقي بشادي، د. آمال محمد كمال: محاسبة منشآت متخصصة، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، مصر 2003، ص 9.

- د. أحمد حلمي الخطيب، د. محمد عبد الفتاح محمد: المحاسبة في الشركات القابضة وإعداد القواعد المالية المجمع، مركز التعليم المفتوح، كلية التجارة، القاهرة، مصر، 1999، ص 29 وما يليها.

التي تحققها مجموعات الشركات بفعل تطبيق نظام الميزانية الموحدة التي تستدعي جميع المعطيات والمعلومات المتعلقة بالنتائج المحصلة من جانب الشركات الأعضاء في الجمع الجبائي.

وكما سبق القول، فإنه يعهد للشركة الأم تطبيق الآلية "الميزانية الموحدة" بتركيز العمليات التي تهدف إلى تحديد نتائج المجموع ككل. ⁽¹⁾ وبالتالي تحديد المبلغ الخاضع للضريبة، وطالما أن التوحيد يتم على مستوى الشركة الأم، فإنها تعتبر المكلف الوحيد بالضريبة من بين أعضاء المجموع باتجاه الإدارة الجبائية، ⁽²⁾ وتنوب عن مجموع باقي الشركات التابعة للمجموع في تسديد المبالغ المستحقة على هذا الأخير. ⁽³⁾ وهي بذلك، أي الشركة الأم تمثل محور ومركز النظام الجبائي الخاص بمجموع الشركات، والمخاطب الأساسي للإدارة الجبائية، على اعتبار أنها الممثل القانوني للشخص الجبائي الجديد. ⁽⁴⁾

انطلاقاً مما سبق، يطرح التساؤل، عما إذا كان الشخص الجبائي الجديد يستفيد من قواعد وأحكام خاصة تطبق عليه فيما يتعلق بتحديد الوعاء الضريبي، وطرق تسديد المبالغ المستحقة للإدارة الضريبية. أم أنه يخضع بشكل كامل للقواعد العامة التي تحكم تحديد وعاء فرض الضريبة على أرباح الشركات وتسديدها. لأجل الإجابة عن هذا التساؤل نتولى معالجة تحديد وحساب الوعاء الضريبي الخاص بالأرباح التي حققها جمع الشركات (المطلب الأول)، ثم طرق تسديد الضريبة وكيفية تحصيلها (المطلب الثاني).

ΠΥΡΟΥ Ι • ΩΜΕΓ Γ κ : AAXē GIÉē

لم ينص المشرع الجزائري على أحكام خاصة فيما يتعلق بتحديد الوعاء الضريبي الخاص بالأرباح التي حققها جمع الشركات، وهو ما يؤدي إلى القول بضرورة الرجوع إلى تطبيق القواعد العامة الضريبية. ⁽⁵⁾ إلا أن التساؤل المطروح يتعلق بما إذا كان من الضروري بلورة وسن قواعد خاصة بحساب الوعاء الضريبي الخاص بنتائج الجمع الجبائي، تختلف عن تلك المتعارف عنها في القواعد العامة، والتي يخشى أن يؤدي تطبيقها إلى عدم تناسقها مع خصوصية نظام مجموعات الشركات، وهو ما قد يؤدي بدوره إلى صعوبة تطبيق النظام برمته؟ أم أنه يمكن القول بأن القواعد العامة المتعلقة بحساب الضريبة، تتضمن ما يكفي من المزايا التي تتلاءم ونظام الجمع، وبالتالي يمكن نقلها برمتها وتطبيقها عليه دون أن يخلق ذلك مشاكل عملية.

1 - CORRE (J): Op cit, p 14.

2 - MORGEN STERN (p): L'intégration fiscale, Op cit, N°1621 P737.

3 - LEFEBVRE (Francis) : L'intégration fiscale, op.cit, N°240, P99 et N°231 P95.

- TORT (ERIC) : Fiscalité des groupes intégrés l'audit résultat d'ensemble de l'IS groupe revue française de comptabilité, avril 1999, p 49.

4 - CHARLOT (N): op.cit. P439.

5- وهي القواعد التي تضمنها نصوص المواد 140، 141، 147 مكرر، 150، 155 وما يليها من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

إن عدم وجود أحكام خاصة بهذه المسألة، علاوة على غياب موقف واضح وصريح من جانب الإدارة الجبائية الجزائرية، يبرز مدى النقص التشريعي الخاص بالنظام الجبائي المطبق على مجتمعات الشركات وهو ما يستدعي القول بضرورة إسراع المشرع إلى إستدراك هذا النقص ليبرهن حقيقة على رغبته في تطبيق نظام جبائي فعال وواضح وحقيقي خاص بمجمع الشركات.

لعل المشرع الجزائري، وعلى عكس نظيره الفرنسي، ⁽¹⁾ لم ينتبه لواقعة تطبيق القواعد العامة في هذا المجال قد ينتج عنها إفلات بعض المبالغ من الاقتطاع الجبائي.

يخلق ذلك صعوبة أساسية في إيجاد همزة وصل فيما بين الطريقة العامة للخضوع الضريبي المتعارف عليها في القواعد العامة، وبين النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات.

لعل المشرع الجزائري، يكرس رغبته ونيته في القول بأن إنشاء وتكوين شخص جبائي جديد، يتمثل في مجمع الشركات والذي لا يتمتع واقع الأمر بشخصية معنوية مستقلة، وإنما هو ممثل فقط بالشركة الأم، لا يجب أن يترتب عليه، شلل وإلغاء تطبيق القواعد العامة المتعلقة بالخضوع الضريبي، بل إن تصوره نابع من أن تطبيق هذه القواعد لا ينتج عنها ظهور ثغرات قانونية، أو مشاكل عملية.

وعلى أية حال، وأيا كان هدف المشرع من عدم سنه لأحكام خاصة، فإن القواعد المتعلقة بالخضوع الضريبي، وجب أن تحتفظ بمبدأ المساواة والعدالة الضريبية. ⁽²⁾

إذا كانت القواعد العامة تعرف نوعين من الخضوع الضريبي أحدهما يعتمد معدلا عاديا ⁽³⁾ (الفرع الأول) والآخر يسمح بتطبيق معدل مخفض ⁽⁴⁾ (الفرع الثاني)، فإنه يمكن التساؤل عن مدى تطبيق ذلك على نتائج مجمع الشركات.

1- أهتم المشرع الفرنسي، بمسألة تحديد الوعاء الضريبي الخاص بمجمع الشركات، وذلك من خلال:

-ART 223 C. et G. du CGI F français

-Instruction Administrative: 4-H9-88 N°130à153.- Instruction Administrative: 4A-7-97-N°52.

Instruction Administrative: 4A-10-97-N°97et 58.

- Documentation Administrative:4H6631.4H.6632. 4H.6641. 4H. 6642. 4H. 6643. 4H 6645 .

2- د. عاصم أحمد علجية، د. محمد رفعت عبد الوهاب. د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين: مبادئ التشريع الضريبي مرجع سابق ص 54 وما يليها.

3- المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

4- المادة 142 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ORVAnw|| HQBy IHwY Ç eI e'EdnPh| :AXE WEd

يسمح النظام الجبائي الخاص بمجمّع الشركات، القائم على أساس الخضوع لنظام الميزانية الموحدة بتحقيق أقصى حد ممكن من الإقتصاد الضريبي وذلك إنطلاقاً من تجميع نتائج الشركات الأعضاء بغرض حساب نتيجة المجمع ككل .

إنّ تحقيق إقتصاد ضريبي من شأنه أن يشجع مختلف الشركات على قبول إختيار الخضوع لنظام المجمع الجبائي .

يمكن لنا أن نتصور حالتين بخصوص حساب نتائج مجمّع الشركات، ⁽¹⁾ تتمثل الأولى في حالة "النتيجة الإيجابية" وهو ما يعني أنّ المجمع حقق خلال سنة النشاط أرباحاً خاضعة للضريبة، بينما تتمثل الحالة الثانية في إفتراض تحقيق المجمع لـ "نتيجة سلبية" وهو ما يعني وقوعه في حالة عجز ناجمة عن تحقيق خسائر للمجموعة ككل. وهو افتراض مقبول خاصة إذا ما أخذنا بعين الاعتبار التعديل الذي أورده المشرع الجزائري على النظام الخاص بمجمع الشركات بموجب قانون المالية لسنة 2008، ⁽²⁾ والذي ألغى من خلاله الفقرة الخامسة من نص المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، التي تنص على أنه " لا يمكن أن تخضع للنظام الجبائي الخاص بمجمعات الشركات إلا الشركات التي حققت نتائج إيجابية أثناء السنتين الأخيرتين". فاتحاً بذلك المجال، لإمكانية وجود عجز في نتائج المجمع الجبائي.

في الافتراض الأول، ولأن نتيجة المجمع يتم الحصول عليها بعد جمع نتائج الشركات التابعة الأعضاء فيه، بتطبيق نظام الميزانية الموحدة، التي تستوجب تقديم بعض التصحيحات على النتائج الفردية للشركات الأعضاء بسبب وجود المجمع ⁽³⁾ فإن حساب الضريبة على النتيجة الإجمالية لهذا الأخير يتم وفقاً للقواعد السارية المفعول، طالما أن المشرع لم ينص على قواعد خاصة، وبالتالي ينبغي السير في تحديد نتائج المجمع الخاضعة للضريبة وفق مسار القانون العام.

بهذه الكيفية، يكون المشرع الجزائري قد سلك نفس النهج الذي اتبعه واعتمده المشرع الفرنسي في مجال تحديد الضريبة على مجمع الشركات، ⁽⁴⁾ خاصة بعد أن ألغى هذا الأخير قاعدة كان قد أرساها بموجب النظام القديم المتعلقة بجباية مجمع الشركات، ⁽⁵⁾ والتي تقضي بضرورة اعتماد نسبة " الثلثين " أي بمعنى أن تحديد

1 - LEFEBVRE (Francis) : L'intégration fiscale, op cit N°231 et suiv.

2- أنظر المادة 07 من القانون رقم 07-07 المؤرخ في 12/30/2007 المتضمن قانون المالية لسنة 2008.

3 - OUDENOT (ph) : fiscalité Approfondie des sociétés, op cit N°1173.

- FRADIN (J.P) et GEFFROY (J.B) : Traité de droit fiscal de l'entreprise op.cit. p601.

4- أنظر المادة 233 الفقرة الأولى من القانون الضريبي العام الفرنسي الذي تحيل إلى المادة 219-فقرة 02 من نفس التقنين.

5 - CHARLOT (N): op cit p 441.

الضريبة على أرباح المجمع لا ينبغي أن تقل عن ثلثي المبالغ التي كان على مختلف الشركات الأعضاء دفعها كضريبة في غياب تطبيق نظام المجمع الجبائي، وهي قاعدة منتقدة بشدة، لأن تطبيقها من قبل المصالح الجبائية الفرنسية آنذاك يعتبر بمثابة تضيق من مجال وحدود الإقتصاديات المحققة في مجال الخسوع الضريبي. وهي فضلا عن ذلك تشترط حدا أدنى من مبلغ الضريبة الواجب دفعه من جانب الشركة الأم، يساوي على الأقل ثلثي (3/2) المبالغ التي كان على مختلف الشركات الأعضاء تسديدها فيما لو كانت خاضعة للضريبة بشكل مستقل. وعلاوة على كل ذلك، تهدف القاعدة السابقة إلى تحديد الخسائر في ميزانية المجمع مما يجعل منها قاعدة ردعية.⁽¹⁾ ونتيجة لهذه السلبات، قرر المشرع الفرنسي الإستغناء عن الأخذ بها في النظام الجديد الذي كرسه بخصوص جباية المجمع الصادر سنة 1988. وقد أصاب في ذلك، من عدة زوايا، أهمها أن هجر هذه القاعدة سيؤدي إلى تحقيق إقتصاد ضريبي هام لمجمع الشركات، ويجنبه تحمل أشغال إضافية ناتجة عن معالجة المعطيات المتحصل عليها من الشركات الأعضاء، بهدف حساب نسبة الثلثين داخل كل شركة عضوة.

فضلا عن ذلك، فإن هجر هذه القاعدة بموجب التعديل الوارد بقانون المالية لسنة 1988،⁽²⁾ من شأنه أن يجعل من النظام الجبائي الخاص بالمجمعات أكثر جاذبية فيما يتعلق بخفض الضريبة المتحصل عليها وأكثر سهولة في استعماله من جانب الشركات المعنية.⁽³⁾

أما فيما يتعلق بالإفراض الثاني، الذي مفاده أن نتيجة مجمع الشركات قد اسفرت عن تحقيق خسائر، فإنه يبدو أن معاملة هذه الخسائر يفترض مبدئيا ضرورة صدور أحكام خاصة، وموازنتها بتلك المقررة بالقواعد العامة.

فإذا كانت القواعد العامة تقضي بجواز ترحيل الخسائر الناتجة عن العجز المسجل خلال سنة مالية ما.⁽⁴⁾ على أساس أن هذا العجز، يمثل عبء يدرج في السنة المالية الموالية، ويخفض من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية، وإذا كان هذا الربح غير كاف لتخفيض كل العجز، فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية، إلى غاية السنة المالية الرابعة التي تعقب سنة تسجيل العجز، فإن تطبيق هذه القاعدة، يصطدم مع ما تنص عليه أحكام الفقرة الأخيرة من نص المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم

1 - CHARLOT (N): op cit p 441.

2- أنظر المادة 68 من القانون رقم 87-1060 المؤرخ في 1987/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 1988 الفرنسي.

3 - CHARLOT (N): op.cit., p 441.

4- المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة بالمادة 10 من قانون المالية لسنة 2010.

- أنظر كذلك: أ. إبراهيم المنجي: مرجع سابق، ص 246.

- قضت محكمة النقض المصرية بأنه: "إذا ختم حساب إحدى السنين بخسارة فإن هذه الخسارة تدخل ضمن مصاريف السنة التالية وتخصم من أرباحها وإذا لم يكف الربح لتغطية الخسارة بأكملها نقل الباقي إلى السنة الثانية، فإن بقي بعد ذلك جزء من الخسارة نقل هذا الجزء إلى السنة الثالثة..."، نقض مصري في 1965/03/10، الطعن رقم 428 لسنة 29 قضائية.

المماثلة، والتي تقضي بأن " الشركات التي تحقق عجزين متتاليين أثناء تطبيق النظام المذكور أعلاه، تقصى تلقائيا من تجمع الشركات بالمفهوم الجبائي".

يسمح التعديل الذي أورده المشرع الجبائي الجزائري بالمادة 07 من القانون المالية لسنة 2008،⁽¹⁾ للشركات أن تنتمي إلى نظام التجمع الجبائي حتى ولو كانت نتائجها الخاصة بها، المحققة قبل دخولها لهذا النظام، سلبية، وعلى امتداد أكثر من سنة، وإذا كان ذلك من شأنه أن يشجع تكوين الجمعيات بالمفهوم الجبائي، إلا أن استمرار تحقيق الشركات الأعضاء لنتائج سلبية عقب انتمائها لنظام التجمع وخلال فترة تطبيقه التي لا يمكن أن تقبل التراجع لمدة 04 سنوات، يؤدي إلى إقصائها تلقائيا من هذا النظام الخاص إذا ما ثبت تحقيقها لعجزين متتاليين.⁽²⁾

يعني ذلك أن ترحيل العجز الذي تمنى به جمعيات الشركات، سوف لن يدوم سوى سنتي نشاط كأقصى حد، لأن استمرار تحقق نتائج إجمالية سلبية لأكثر من سنتين، سيؤدي حتما إلى وقف تنفيذ وتطبيق النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات، وبالتالي زوال هذا الأخير، وهو ما يترتب عليه آليا الرجوع إلى تطبيق القواعد العامة التي تقضي بخضوع كل شركة من شركات التجمع، بما فيها الشركة الأم للضريبة على نتائجها الخاصة وبشكل منفرد.

يطرح ذلك إشكالا فيما يتعلق بالنتائج السلبية التي تحققت فعلا خلال فترة تطبيق نظام التجمع الجبائي، فبعد انحلال هذا الأخير، فإن التساؤل يبقى مطروحا بشأن كيفية ترحيل نتائج العجز المحققة، فهل تحتفظ الشركة الأم لوحدها بإمكانية الترحيل على نتائجها الخاصة بها والمحققة لاحقا؟ أم أنه ينبغي توزيع هذه الخسائر على جميع الشركات الأعضاء بما فيهم الشركة الأم، على اعتبار أن خسائر التجمع ككل إنما هي ناتجة من أعمال آلية توحيد الميزانية، والتي تعني مساهمة كل شركة تابعة في تحقيق هذه الخسائر الناجمة من موازنة نتائجها الإيجابية والسلبية؟

هل ينبغي عدم إتباع مثل هذا الحل الأخير، على أساس أنه وبفعل تطبيق النظام الخاص بالجمعيات، فإن الشركات التي حققت نتائج سلبية تفقد الحق في ترحيل هذه الخسائر على نتائجها الخاصة اللاحقة بعد زوال التجمع، انطلاقا من أنه كان بإمكانها مسح خسائرها بفضل موازنتها مع النتائج الإيجابية لباقي الشركات الأخرى التابعة للمجمع؟

1- المادة 07 من القانون رقم 12-07 المؤرخ في 2007/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2008.

2- المادة 138 مكرر الفقرة الأخيرة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

هل ينبغي من ناحية أخرى، عزل الشركات التابعة التي حققت نتائج إيجابية خاصة بها، من إمكانية قيامها بترحيل جزء من خسائر المجموعة ككل بعد حل المجمع والتوقف عن تطبيق نظامه الجبائي الخاص؟
لم يحدد لا المشرع الجزائري ولا الإدارة الجبائية الحل الواجب تطبيقه أو الموقف الواجب اعتماده، مما يستدعي ضرورة التدخل لإيجاد أحكام خاصة في هذا الشأن.
في غياب ذلك، يمكن القول على الأقل، بأنه يبدو من المتعين أن يستفيد المجمع الجبائي من المرونة التي أضفتها الأحكام الضريبية العامة، لأن هذه المرونة تتفق مع مزايا النظام الخاص بمجمع الشركات وخصوصياته.⁽¹⁾

بالمقابل، يسمح التشريع الفرنسي بترحيل خسائر المجمع إلى الأمام وكذا إلى الخلف، وفي هذه الحالة الأخيرة، فإن الشركة الأم بعد قيامها بالتصريح بالنتائج يمكنها أن ترحل الخسائر التي مني بها مجمع الشركات إلى الخلف خلال الثلاث سنوات السابقة على الأرباح الصافية للشركة رأس المجمع بالنسبة للسنوات الثلاث الأولى لتطبيق نظام المجمع الجبائي،⁽²⁾ أما الشركات التابعة وابتداءً من اكتسابها صفة العضوية لمجمع الشركات، فإنه لا يمكنها القيام بترحيل خسائرها إلى الخلف.⁽³⁾

يتعين على المشرع الجزائري، أن يجتهد في بلورة أحكام تسمح لمجمعات الشركات من الاستفادة من توسيع هام لمجال تطبيق ترحيل الخسائر، وهو ما من شأنه أن يؤدي إلى تحقيق اقتصاد ضريب. ي هام، وبالتالي بلورة سياسة تسيير متطورة للخسائر الناجمة عن نشاط الجمعيات، ذلك أن الأهمية الأساسية لنظام المجمع الجبائي، لا تكمن فحسب في إمكانية القيام بموازنة إجمالية للنتائج الإيجابية والسلبية لأعضائه، وإنما أيضا في استعمال الخسائر المحققة على مستوى المجمع.⁽⁴⁾

w en EQAnw|| H'Goy THW Ç e I e'GHD: r G'Gd W'Gd

تقضي المادة 1-142 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بأنه "مع مراعاة أحكام الفقرة 02، تخضع أرباح المؤسسات للنسبة المنخفضة المنصوص عليها في المادة 1-150 عندما يتم تخصيصها أثناء سنة تحقيقها لاستثمارات عقارية ومنقولة تنجزها هذه المؤسسات في إطار نشاطها أو خارجه.

1 - SERLOOTEN (P):Droit Fiscal des Affaires op cit N°472P322.

2 - instruction Administrative du 09/05/1988.B.O.D.G.I.4.H.9-88N°139 et 140.

- instruction Administrative du 21/07/1988.B.O.D.G.I.4.H.1488N°3.

3 - ART 223 G-2 du code General des impôts français

- instruction Administrative du 09/05/1988. N°141précitée.

4 - LE GALL (Jean Pierre) et COUDIN (pascal)M les conséquences juridiques de l'utilisation des déficits d'une filiale dans un groupe intégré Droit fiscal N° 48 précité p 1355 et suiv.

- AULANIER – FURDERRER (O) : La gestion fiscale des déficits de sociétés, opcit, p 50 et suiv.

كما تخضع أرباح المؤسسات لنفس النسبة المخفضة، حينما تلتزم المؤسسات المعنية عند اكتتاب تصريحها وذلك بتخصيصها في خلال السنة المالية التابعة لتحقيقها.

تطبق النسبة المنخفضة كذلك على الأرباح المساهمة في اقتناء أسهم أو حصص في الشركات، وقيم منقولة أخرى والتي تسمح بالمشاركة بنسبة 90% في رأس مال الشركات الأخرى من نفس التجمع".⁽¹⁾

يجيل النص السابق ذكره إلى القسم التاسع المتعلق بحساب الضريبة على أرباح الشركات، والذي تضمنته المادة 1-150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.⁽²⁾ والتي تنص على أنه " تحدد الضريبة على أرباح الشركات بنسبة 30%، وتخضع الأرباح المعاد اسماؤها للنسبة المخفضة التي قدرها 15% طبقا للشروط المحددة في المادة 142-وتطبق هذه النسبة على السنة المالية 1998 وما يليها".

إن تأسيس الضريبة المحسوبة على أساس معدل مخفض، يقوم على اعتبارات غياب نية المضاربة عند انجاز مثل هذه العمليات⁽³⁾ والتي حصرها المشرع الجزائري في تخصيص الأرباح المحققة من جانب الشركة لإستثمارات عقارية ومنقولة تنجزها في إطار نشاطها أو خارجه أثناء سنة تحقيقها أو كحد أقصى خلال السنة المالية التابعة لتحقيقها، وكذا على الأرباح المساهمة في اقتناء أسهم أو حصص الشركات وقيم منقولة أخرى تسمح بالمشاركة بنسبة 90% من رأس مال الشركات الأخرى من نفس التجمع.

يهدف المشرع من خلال ذلك إلى تشجيع تكوين مجتمعات الشركات بالمفهوم الجبائي لاسيما أن تملك نسبة 90% من رأسمال الشركات التابعة يعتبر شرطا ضروريا لتأسيس المجتمع الجبائي.⁽⁴⁾

يطرح التساؤل عما إذا كان من الممكن تطبيق نفس القواعد العامة الخاصة بالنتائج الخاضعة للضريبة بمعدل مخفض على الأرباح التي يحققها مجمع الشركات؟ وبمعنى آخر، هل يجوز تطبيق المعدل المنخفض المقدر بـ 15% بحسب ما تنص عليه المادة 1-150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، على الأرباح التي يحققها مجمع الشركات، والتي يتم تخصيصها من جانبها أثناء سنة تحقيقها أو خلال السنة المالية التابعة لتحقيقها في انجاز استثمارات عقارية ومنقولة في اطار نشاط المجمع أو حتى خارجه. أو في المساهمة في اقتناء أسهم تسمح بتملك نسبة 90% من رأس مال شركات أخرى؟

1- المادة 142 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، معدلة بموجب المادة 15 من قانون المالية لسنة 1997.
2- المادة 150 معدلة بموجب المواد 16 من قانون المالية لسنة 1997، والمواد 14، 15 من قانون المالية لسنة 1999، والمادة 10 من قانون المالية لسنة 2001، والمادة 20 من قانون المالية لسنة 2003.

3 - CHARLOT (N): op cit p442.

4- المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الواقع أن المشرع الجزائري، لم يتطرق إلى الإجابة عن هذا السؤال صراحة، مما يستدعي ضرورة تدخله أو على الأقل، تدخل الإدارة الجبائية الجزائرية لتحديد الموقف الواجب اتباعه بدقة حول هذه المسألة. وما إذا كان من المتعين بلورة أحكام خاصة لاسيما بالنسبة للنتائج المحققة من قبل الأعضاء قبل انتمائهم لنظام المجمع الجبائي، أم أنه ينبغي الرجوع إلى تطبيق القواعد العامة؟

انتظر المشرع الجزائري إلى غاية صدور قانون المالية التكميلي لسنة 2009،⁽¹⁾ التي نصت المادة الثالثة منه على تعديل المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بإضافة الفقرة التالية: "في حالة ما إذا كانت الأنشطة الممارسة من طرف شركات أعضاء في التجمع خاضعة لمعدلات مختلفة للضريبة على أرباح الشركات، يخضع الربح المتأتي من هذا التوحيد للضريبة بمعدل 19%، في حالة ما إذا كان رقم الأعمال تابعا لهذا المعدل المتفوق، وفي الحالة العكسية، يسمح بتوحيد الأرباح تبعا لصنف رقم الأعمال.

يحدد وزير المالية بقرار، عند الحاجة، كيفية تطبيق الفقرة السابقة."

علينا أن نتظر صدور قرار وزير المالية الخاص بكيفية تطبيق المعدل المنخفض المقدر بـ 19%، ويفترض أن يبين هذا القرار ويفصل حدود ومبلغ رقم الأعمال الخاضع للمعدل المتفوق.

وفي غياب ذلك يظل الموقف التشريعي غير واضح وصريح بشأن تطبيق المعدل الضريبي المنخفض على الأرباح التي يحققها مجمع الشركات، إلا أنه يمكن القول مبدئيا، بأن تطبيق مثل هذه الأحكام السابقة، تتناسب وتتوافق مع أهداف نظام مجمع الشركات ذاته ومع منطقته الذي يؤدي إلى تحقيق إقتصاد ضريبي بالتخفيف من شدة الأعباء الضريبية التي يتحملها عادة المكلف بالضريبة فيما لو طبقت عليه نسبة عادية، وحرر من تطبيق معدلات مخفضة. وعليه فإنه يستحسن تطبيق أحكام خاصة بالمعدلات الضريبية المنخفضة على الأرباح التي يحققها مجمع الشركات.⁽²⁾

بهذه المناسبة، تقضي القواعد العامة⁽³⁾ بأنه يتعين على المؤسسات التي ترغب في الاستفادة من النسب المنخفضة مسك محاسبة قانونية، كما يتعين عليها أن تذكر، بصفة متباعدة في التصريح السنوي للنتائج،

1- وهو الأمر 09-01 المؤرخ في 22 يوليو 2009، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009.

2- يلاحظ أن المشرع الفرنسي بالمقابل، يكرس بوضوح مبدأ تطبيقه للضريبة بمعدل منخفض على مجمع الشركات، بل أنه أضاف تعديلا جديدا بموجب المادة 07 من قانون المالية لسنة 2001 رقم 1352-2000 المؤرخ في 30/12/2000، كرس من خلاله نظام جديد لتخفيض معدل الضريبة على أرباح الشركات لمصلحة المؤسسات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها 7630000 يورو راجع:

- Art 219 I b C.G.I. Français. Droit fiscal 2001.N°1-2P07

Voir également : GASTINEAU (p) : intégration fiscale (imposition des résultats) - Fiscal impôt Direct traité édition juis classeur-2003 FASC. :1135-40N°32.

3- المادة 142-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الأرباح التي قد تخضع للنسبة المخفضة، ويرفق التصريح بقائمة الإستثمارات المحققة مع الإشارة إلى تطبيقها وتاريخ دخولها في الأصول، وسعر تكلفتها.

يجب أن تبقى الأموال التي تخضع للمعدل المخفض مدة 05 سنوات على الأقل في ذمة المؤسسة. وفي حالة التنازل عن هذه الأموال، أو إخراجها من النشاط خلال هذه الفترة ولم يعد استثمارها فوراً، فإنه يطبق على المبالغ المستفيدة من المعدل المخفض معدلاً كاملاً، وتتحمل الحقوق الإضافية المستحقة معدلاً إضافياً محددًا بـ 5% كما يخصص إخضاع ضريبي إضافي وبنفس الشروط في حالة عدم احترام الإلتزام المنصوص عليه في الفقرة الأولى مع تطبيق زيادة قدرها 25%. ومع ذلك يبدو أن الأحكام الواردة بالنص أعلاه، تخلق حالة تناقض مع نظام مجمع الشركات، في الافتراض الذي يقبل فيه تطبيق هذه القواعد العامة المتعلقة بالمعدل المخفض. ذلك أن مدة تطبيق النظام الجبائي الخاص بالمجمع قد لا تستمر لأكثر من 04 سنوات.⁽¹⁾ أما الأموال التي تخضع للمعدل المخفض فإنها يجب أن تبقى في ذمة المؤسسة مدة لا تقل عن 05 سنوات، وهو شرط لازم لتطبيق النسبة المخفضة ويترتب على خرقه فرض عقوبات صارمة تتمثل في تطبيق المعدل الكامل عليها بعد خصم المبلغ الذي استفاد من المعدل المخفض، علاوة على معدل إضافي قدره 5% وزيادة قدرها 25%.⁽²⁾

أما فيما يتعلق بفوائض القيمة طويلة الأمد والتي تنتج عن التنازل عن عناصر مكتسبة أو محدثة منذ أكثر من ثلاث سنوات،⁽³⁾ فهي تخضع وفقاً للقواعد العامة إلى نسبة 35% من الربح الخاضع للضريبة،⁽⁴⁾ على عكس فوائض القيمة قصيرة الأمد.⁽⁵⁾ ولا تدخل فوائض القيمة الناتجة عن التنازل أثناء استغلال عناصر الأصول المثبتة، ضمن الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للسنة المالية التي تحققت فيها، إن التزم المكلف بأن يعيد استثمار مبلغ فوائض هذه القيم في شكل تشبيلات في مؤسسته قبل انقضاء أجل ثلاث سنوات ابتداءً من اختتام هذه السنة المالية، مع إضافته إلى سعر تكلفة عناصر الأصول المتنازع عنها. يجب أن يرفق هذا الإلتزام بإعادة الاستثمار بالتصريح بنتائج السنة المالية التي تحققت فيها القيم.

إذا تم إعادة الاستثمارات في الأجل المنصوص عليه أعلاه، تعتبر فوائض القيم المخصومة من الربح الخاضع للضريبة مخصصة للاستهلاك المالي للتشبيات الجديدة وتخصم من سعر التكلفة، من أجل حساب

1- المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2- المادة 142-02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

3- المادة 172-02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

4- المادة 173-01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

5- المادة 173-01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تقضي بأن الفائض القيمة على المدى القصير يحسب مبلغه في حدود 70% من الربح الخاضع للضريبة.

الإستهلاكات المالية وفوائض القيم المحققة لاحقاً. وفي حالة العكس، تنتقل فوائض القيم إلى الربح الخاضع للضريبة للسنة المالية التي انقضت فيها الأجل المذكور أعلاه.⁽¹⁾

يطرح التساؤل عما إذا كان ينبغي في تحديد الربح الخاضع للضريبة على نتائج مجمع الشركات، الرجوع إلى هذه القواعد العامة، خاصة إذا ما علمنا أن فائض القيمة على المدى الطويل للمجموعة يحدد من قبل الشركة الأم على أساس مبلغ فوائض القيمة على المدى الطويل لكل عضو من أعضائه؟⁽²⁾ أم أن المشرع الجزائري يكرس أحكاماً خاصة بالمجمع ومختلفة عن تلك التي تضمنتها القواعد العامة؟

بعبارة أخرى، فإن قبول القواعد العامة سيؤدي بالمجمع إلى تحديد آثار الشخصية المعنوية لأعضائه، ذلك أن الأحكام العامة تسمح للمؤسسات بالاستفادة مؤقتاً بتأسيس احتياطي خاص في أجل 03 سنوات بالنسبة لفوائض القيمة المنجزة قبل دخولها نظام المجمع، ولكن إن لم تحترم الشركات التابعة هذا الشرط، فإنها ستكون ملزمة بأن تنقل وباسمها الخاص فوائض القيم إلى الربح الخاضع للضريبة للسنة المالية التي انقضت فيها الأجل المذكور أعلاه.

هل يمكن نقل أثر هذا الحكم إلى مجمع الشركات الذي يحقق فائض قيمة على المدى الطويل، وذلك بإلزام الشركة الأم، إذا تخلفت عن إعادة اس ثمار مبلغ يساوي مبلغ فوائض هذه القيم في شكل تثبيات خلال أجل ثلاث سنوات بأن تعيد إدراج هذه الفوائض ضمن الربح الخاضع للضريبة؟

الواقع أن المشرع الجزائري، يكرس حكماً خاصاً مفاده إعفاء فوائض القيم المذكورة أعلاه، المحققة بين شركات من نفس التجمع إذ لا تدخل هذه الفوائض ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة⁽³⁾ وذلك بموجب المادة 19 من قانون المالية لسنة 1997.

يضاف إلى ما تقدم أن المشرع الجزائري لم يشر إلى الافتراضات التي تكون فيها فوائض القيم قد تم الحصول عليها قبل دخول الشركة في نظام المجمع الجبائي أو قبل خروجها منه. لأنه من المفترض أن تختلف الأنظمة المطبقة بحسب تاريخ العملية.

في النهاية، يمكن القول، أنه وعلى الرغم من سهولة القواعد المتعلقة بحساب الوعاء الضريبي، فإن الوجود الآني للمجمع ولأعضائه في نفس الوقت، وذلك بسبب عدم الاعتراف بالشخصية المعنوية للمجمع، يزيد من قدر الإلتزامات الواجب استكمالها بغرض تحديد الوعاء الضريبي.

1- الفقرة الأخيرة من المادة 173-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2 - LEFEBVRE (F): L'intégration fiscal. Op cit., N° 111, P 41 et suiv.

- CHARLOT (N): op cit P 446.

3- المادة 173-3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المحدثه بموجب المادة 19 من قانون المالية لسنة 1997.

HQôy' k'j h' /ôâ : r G'g G'g

مما سبق تحليله، يمكن أن نستنتج بأن العبء الجبائي الذي يتحمله مجمع الشركات هو عموماً ذو طابع مخفف مقارنة بذلك الذي يمكن أن تتحمله الشركات الأعضاء فيما لو كانت خاضعة للضريبة بشكل فردي.⁽¹⁾ ولأجل ذلك يوصف نظام المجمع الجبائي بأنه يوفر ميزة تحقيق اقتصاد ضريبي لمجمع الشركات المكونة له⁽²⁾ وهو الهدف الأساسي الذي يرغب المشرع الوصول إليه، من خلال استحداث آليات بغرض تطوير جماعات الشركات و تكثيف قدراتها التنافسية.⁽³⁾

يتم تسوية الضرائب المفروضة على مجمع الشركات، بعد تحديد الوعاء الضريبي المطبق على نتائج المجمع بفعل تطبيق آلية الميزانية الموحدة، وبعد تحديد الربح الصافي الخاضع للضريبة، بتطبيق حل يركز على إخضاع الشركة الأم، التي تعتبر المكلف الأساسي والممثل القانوني لمجمع الشركات باتجاه الإدارة الجبائية على اعتبار أن المجمع يفتقد للشخصية المعنوية المستقلة.

ومع ذلك، يطرح التساؤل عما إذا كان من الممكن أن تقب الشركة رأس المجمع، الخضوع الضريبي مع باقي أعضاء المجمع الجبائي الذين شاركوا في تحديد نتائج هذا الأخير. وبالتالي تحقيق أرباحه؟

للإجابة على ذلك، ينبغي معالجة تسديد الضريبة من جانب الشركة الأم (الفرع الأول)، ومدى جواز إمكانية اقتسام العبء الضريبي بين أعضاء المجمع (الفرع الثاني).

OXê H' ôu' k'g G'g BQHQôy' k'j h' : AXe W'ed

في غياب تمتع مجمع الشركات بالشخصية المعنوية المستقلة، يتعين على الإدارة الجبائية أن تجد مكلفاً بتسديد جميع الضرائب المقررة على المجموعة، ولأن نظام المجمع الجبائي يقتضي تطبيق آلية الميزانية الموحدة، ونظراً لأن التوحيد يتم على مستوى الشركة الأم والتي تسمى برأس المجمع، فإنه وجب اعتبار هذه الأخيرة المكلف الأساسي بدفع الضرائب دون بقية أعضاء المجمع تسهيلاً لعملية التحصيل الجبائي.⁽⁴⁾

1- راجع حول هذا الموضوع:

GASTINEAU (Pierre) : La fiscalité des groupes de sociétés opcit N° 1621 et suiv p 737 et suiv
 - LEFEBVRE (F) : L'intégration fiscale.opcit N°275 et suiv P 124 et suiv
 --CHARLOT (N) : op.cit. P 448 et suiv
 - OUDENOT (Ph) : op.cit. N°12551 et suiv p 508 et suiv
 2 - LEFEBVRE (F) : L'intégration fiscale.opcit N°275 et suiv P 124 et suiv
 3 - CHARLOT (N) : op.cit. P 448 et suiv.
 4 - GASTINEAU (P) : L'intégration fiscale ED. jurisclesseur2003.FASC1135.40 N°2à44
 - LEFEBVRE (Francis) : L'intégration fiscale. Op cit N°231 P 95
 - OUDENOT (Ph) : Fiscalité Approfondie des sociétés op.cit N°1255 P 509
 -PARIENTE (M) : Opcit N°172 P173.

يحترم هذا الحل المنطق الذي يفرضه النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات القائم على أساس توحيد الميزانية وتركيز العمليات داخل الشركة رأس المجمع.⁽¹⁾

يعاب على المشرع الجزائري، عدم الإشارة إلى ذلك، ضمن الأحكام التي خصصها للنظام الجبائي الخاص بالمجمعات، على عكس نظيره الفرنسي الذي أقر صراحة بخضوع الشركة الأم بالنسبة لجميع الضرائب التي تفرض على المجمع.⁽²⁾

ومع ذلك يوفر هذا الحل بالنسبة للشركات الأعضاء في التجمع ميزة تخفيف الأعباء الإدارية، وعلى وجه الخصوص تلك المتعلقة بمزج التسيير المالي، وذلك باعفاء الشركات التابعة من الخضوع الضريبي.⁽³⁾

وجب إذن على المشرع الجزائري تحديد المبادئ الواجب تطبيقها وكذا طرق تطبيق النظام المتعلق بسداد الضريبة وتحصيلها.

يكمن أساس النظام في اعتبار الشركة الأم وحدها الخاضع للضريبة، مما يؤدي إلى القول بأن المصالح الجبائية تمارس سلطتها فيما يتعلق بتحصيل الضرائب والرقابة المتعلقة بهذه العملية باتجاه هذه الشركة وحدها دون بقية الشركات الأعضاء في المجمع.⁽⁴⁾

يشكل بذلك، الشخص المعنوي الموجود على رأس المجمع واجهة هذا الأخير في العلاقة بينه وبين الإدارة الجبائية.⁽⁵⁾

وعلى خلاف التقنين الجبائي الجزائري، أشارت التعلية الإدارية الصادرة عن المديرية العامة للضرائب في 13/04/1997 إلى عدم الخضوع الضريبي للشركات الأعضاء في المجمع، من خلال الالتزامات الخاصة بالشركات التابعة بقولها "منذ استلامها للوثائق السالفة الذكر، تبعت مفتشية الضرائب الإقليمية نسخة من الميزانية لمفتشية مقر الشركة الأم مرفقة بشهادة سالبة فيما يتعلق بالخضوع للضريبة على أرباح الشركات."⁽⁶⁾

وعليه وتطبيقا لأهداف النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات تقوم الشركة الأم بتسديد الضرائب المفروضة على نتائج المجمع بعنوان الضريبة على أرباح الشركات والتي يتم احتسابها أخذا بالإعتبار النتيجة الخاصة بها ذاتها علاوة على نتائج كل الشركات التابعة للمجمع، بفعل تطبيق آلية الميزانية الموحدة.

1 - CHARLOT (N): op.cit. P 449.

2 - ARTICLE223A Alignée 1er du code Général des impôts français
-Instruction Administrative du 09/05/1988-B.OD.GI 4H -9-88 Précitée N° 240.

3 - CHARLOT (N): op.cit. P 449.

4 - C.E.N°279588 DU 07/02/2007. Société.

5 - MORGENSTERN (P) :l'intégration Fiscale op cit p1102.

6- التعلية الإدارية رقم 07 الصادرة في 13/04/1997 عن المديرية العامة للضرائب في 13/04/1997 السابق ذكرها.

لأجل ذلك، يتعين على الشركة الأم أن تكتب تصريحاً سنوياً تبين فيه نتائج المجمع الخاضعة للضريبة، يودع لدى المصالح الجبائية المختصة⁽¹⁾ ويعتبر ذلك نتيجة منطقية وحتمية لعملية تركيز المصالح الإدارية والمالية التي تتم عادة على مستوى الشركة الأم،⁽²⁾ لكي يتسنى لها الموازنة فيما بين نتائج الشركات الأعضاء، وتشكيل الميزانية الموحدة، وذلك عن طريق إنشاء خلية خاصة تعمل على جمع المعلومات المتعلقة بنتائج نشاط كل شركة على حدا خلال سنة النشاط.

يؤدي ذلك إلى تحمل الشركة الأم لأعباء و أشغال إدارية إضافية، علاوة على الالتزامات التصريحية التي وجب إعمالها باحترام الآجال المنصوص عليها قانوناً من جهة،⁽³⁾ ولأنه ينجم عنها كذلك تكبدها مصاريف مالية توصف أحياناً بالهامية. خاصة تلك المتعلقة بمصاريف المستخدمين المركزيين التي من شأنها أن تساهم في تحقيق الاقتصاد الضريبي المطلوب.

غير أن القول بخضوع الشركة الأم لوحدها بتسديد الضريبة، لا يمنع الإدارة الجبائية من ممارستها رقابتها باتجاه باقي أعضاء المجمع⁽⁴⁾ وقيامها بإعادة تقييم للمبالغ التي يلقي بعبء تسديدها على عاتق الشركة الأم، أو على عاتق باقي الشركات المعنية إذا توفرت بعض الشروط الأساسية، وذلك تطبيقاً للسلطات الواسعة الممنوحة للإدارة الجبائية في إعمالها لمراقبة موسعة ودقيقة لكل أعضاء المجمع.⁽⁵⁾

إن التصور الذي مفاده اعتبار الشركة الأم المكلف الوحيد بتسديد الضريبة الناتجة عن الأرباح التي يحققها مجمع الشركات، قد يجد من الضمانات الموفرة للإدارة الجبائية من أجل تحصيل هذه الضرائب،⁽⁶⁾ ولأن الأرباح الخاضعة للضريبة قد تحققت بفعل تجميع نتائج مختلف الشركات الأعضاء في المجمع، فإن التساؤل المطروح، يتعلق بما إذا كان بالإمكان اعتبار الشركات التابعة متضامنة مع الشركة الأم في تسديد الضريبة؟

الواقع أن المشرع الجزائري لم يجب على هذا التساؤل الهام، على عكس ما ذهب إليه المشرع الفرنسي⁽⁷⁾ وكذا الإدارة الجبائية الفرنسية⁽⁸⁾ اللذان يمليان حكماً يوفر ضماناً هاماً للإدارة الجبائية مفاده تضامن الشركات التابعة في تسديد الضريبة.، وهو حكم من شأنه أن يحفظ ويحمي مصالح الخزينة العمومية. وذلك

1- التعلية الإدارية رقم 07 الصادرة في 13/04/1997 عن المديرية العامة للضرائب في 13/04/1997 السابق ذكرها.

2 - SERLOOTEN (P): Droit Fiscal des affaires op cit p 329.

3- أنظر المواد 151 إلى 153 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 04 من قانون الإجراءات الجبائية.

4 - TORT(ERIC) : Fiscalité des groupes intégrés (l'audit du résultat d'ensemble et de l'IS groupe .precité p40 et suiv.

5 - Idem voir également :MBWA-MBOMA(Marcellin) : Le contrôle fiscale des groupes intégrés Gazette de palais 1996 p1084 et suiv.

- VILLERAY (M): Le contrôle fiscal des sociétés membres d'un groupe intégré; les petites Affiches 21/08/1995 N°100P4-6.

6 - Idem.

7 - ARTICLE 223 A Alignée 06 du C G I Français.

8 - Instruction Administrative du09/05/1988 N°241 précitée.

بالغاء الأثر السلي الذي يمكن أن ينجم عن تجميع الدين الجبائي لدى الشركة الأم⁽¹⁾، أي بمعنى تجنب الإعفاء الكلي للشركات التابعة من تسديد الضريبة خاصة إذا تبين أن الشركة الأم معسرة⁽²⁾.

إن المبدأ الذي يقضي بتضامن الشركات التابعة في تسديد الضريبة مبرر من الناحية النظرية، وهو يدعم الإلتزام الواقع على عاتق كل شركة عضو بضرورة حساب نتائجها الخاصة، مع أن تطبيق هذا المبدأ قد ينجم عنه صعوبات لا تساهم عمليا في تسهيل طرق تحصيل الضريبة داخل مجتمعات الشركات.⁽³⁾

مع أن التشريع المتعلق بالنظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات يرمي و يهدف إلى توفير طابع جاذبي لهذا الأخير، ويتعين أن يخلل من تعقيداته، إلا أن تطبيق مبدأ تضامن الشركات التابعة بشأن تسديد الضريبة، يسمح بقبول نظام المجمع لأحكام القانون العام، واستعمالها في آن واحد مع القواعد الخاصة به. وهو ما يؤدي إلى القول بأن الإستعمال الآني للنظامين يجعل من الضروري إملاء تدقيقات إضافية فيما يتعلق بتسديد الضريبة، ولأجل ذلك اتجه المشرع الفرنسي إلى تحديد شروط تطبيق مبدأ تضامن الشركات التابعة إلى أضيق الحدود بما يجعل منها تستجيب لمنطق نظام المجمع الجبائي.⁽⁴⁾

بداية اتجهت جهود الإدارة الجبائية الفرنسية⁽⁵⁾ نظرا للمصاريف الإدارية والمالية الإضافية الناتجة عن تكوين وتسيير المجمعات إلى بلورة أحكام وقواعد هامة وعلى مراحل، تتعلق الأولى بنظام الخضوع الضريبي الجزائي السنوي الواجب تسديده من جانب المجمع، إذ أقرت حكما مفاده إلغاء متابعة التحصيل داخل الشركة التابعة، والواقع أن حساب هذه الضريبة لا يتم داخل كل مؤسسة معنية بنظام المجمع الجبائي، وإنما يتم بطريقة إجمالية، وعلى مستوى المجمع، ولا يمكن للشركة الأم خصمها مباشرة من نتائج المجموعة، فمثلا، مبلغ الخضوع الضريبي الجزائي السنوي المسدد من قبل الشركة الأم لحساب الشركة الخاضعة للرسم ضمن شروط القانون العام، وبالتالي وفي حالة خروج الشركة من المجمع فإنها تفقد إمكانية خصم الاقتطاع المسدد من قبل الشركة الأم من نتائجها الخاصة،⁽⁶⁾ وانطلاقا من هذا الحكم، فإن الهيئات العمومية في فرنسا تكرر إرادتها بوضوح في الاعتراف بالمجمع كوحدة جبائية مستقلة يتمتع بنظام خضوع ضريبي خاص به.

يضاف إلى ما تقدم، إمكانية ظهور عوائق تتعلق بتسديد الضريبة من قبل الشركة الأم في حالة خروج إحدى الشركات التابعة من نظام المجمع الجبائي. وتتعلق هذه العوائق ب ترهوع النظام الذي يقوم على مبررات اقتصادية كما تتعلق أيضا بضمان مداخليل للخزينة العمومية في افتراض تغيير نمط الخضوع الضريبي،⁽⁷⁾ فالواقع

1 - CHARLOT (N) opcit p 450.

2 - Idem.

3 - Idem.

4 - CHARLOT (N) opcit p 450.

5 - Instruction Administrative du09/05/1988 BODGI.44-9-88-N°241 précité.

6 - Idem.

7 - CHARLOT (N): op cit p453.

أن كل شركة تحقق نتائج خلال فترة انتمائها للمجمع، ومن الطبيعي في ظل استمرار نشاطها، أن تعمل المصالح الجبائية على تحصيل تسبيلات خاصة بالضريبة على أرباح الشركات بطريقة عادية، إلا أن خروج الشركة من نظام المجمع يؤدي إلى خضوع الشركة الأم لتسديد التسبيلات الخاصة بسنة خروج الشركة من نظام المجمع.⁽¹⁾

H Ç P y H Ç Ç I % è : r Ç H W è H

ينتج عن تأسيس مجمع الشركات تعديل العلاقات فيما بين أعضائه وذلك بتجميع كل العمليات داخل الشركة الأم مع احتفاظ كل شركة تابعة بشخصيتها القانونية،⁽²⁾ غير أن ذلك ينبغي أن لا يؤدي إلى خرق مبدأ المساواة بين الشركاء ومصالح المساهمين ذوي الأقلية وهي أهداف تكفلها وتحميها قواعد القانون التجاري.⁽³⁾

إذا كانت القواعد العامة تقضي بفرض التزامات على مختلف الشركات التي تستغل بشكل عادي، فإن نظام المجمع الجبائي يفرض جملة من الإلتزامات الإضافية والتي من شأنها أن تؤدي إلى تخفيض الإقتصاد الضريبي المحقق على مستوى المجمع.⁽⁴⁾

إن اقتسام الضريبة فيما بين الشركات التابعة المكونة للمجمع يتم عادة عن طريق إبرام اتفاقيات مكتوبة فيما بين هذه الشركات⁽⁵⁾ يحدد من خلالها التكاليف التي يتحملها كل عضو، غير أن ضرورة وجود عقد مكتوب على هذا النحو والنتج من خصوصيات نظام المجمع الجبائي، لا يخلو من مشاكل قانونية مطروحة، لاسيما إذا كانت الشركتان طرفي الإتفاقية تملكان مسيرين مشتركين، وبالتالي فإن الإتفاق المذكور وجب إعماله تماشياً مع المبادئ العامة لقانون الشركات التجارية، المتمثلة في ضرورة إحترام حقوق كل الشركاء.

1 - Idem.

2 - VIDAL (Dominique) : Droit des sociétés opcit N° 197 P102.

3 - PARIENTE (M) opcit N°209à238 P221 et suiv.

- BEZARD (P), CHAPUIS (P) : La COB et la protection des actionnaires minoritaires dans les groupes, Revue des sociétés, 1982, p 481.

- د. حسين فتحي: الأسس القانونية لعروض الاستحواذ على إدارات الشركات، دار النهضة العربية، القاهرة، 1997، ص 152 وما يليها.

4 - GIBIRILA(Deen) Droit des sociétés op cit N-217 p114.

5 - MORGENSTERN(P) : l'integration fiscale. Opcit N° 2046 p905 et suiv.

انطلاقاً من واقعة أن تشكيل مجمع الشركات يتم من خلال احتفاظ كل شركة عضوة باستقلاليتها القانونية، فإنه من الضروري تحرير اتفاقيات داخلية فيما بين الشركة الأم و كل شركة تابعة لها، وذلك بغرض اختيار طريقة اقتسام مالي لجملة النتائج المتعلقة بالدمج الجبائي.⁽¹⁾

تهدف هذه الإتفاقيات إلى تحديد مسألتين هامتين تتمثل أولاهما في تحديد أنماط اقتسام الضرائب الناتجة عن تطبيق النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات. أما الثانية، فتتمثل في تحديد مبدأ التعويض في حالة خروج الشركة من المجمع، وكيفية تطبيق هذا المبدأ.⁽²⁾

ويتعين أن يصادق على هذه الإتفاقية المنجزة مسيري كل شركة على حدى.⁽³⁾

تقضي المادة 628 من القانون التجاري الجزائري⁽⁴⁾ بأنه "لا يجوز تحت طائلة البطلان عقد أي اتفاقية بين الشركة وأحد القائمين بإدارتها سواء كان بصورة مباشرة أو غير مباشرة، إلا بعد استئذان الجمعية العامة مسبقاً، بعد تقديم تقرير من مندوب الحسابات ويكون الأمر كذلك، بخصوص الاتفاقيات التي تعقد بين الشركة ومؤسسة أخرى وذلك إذا كان أحد القائمين بإدارة الشركة مالكا شريكا أم لا، مسيراً أم قائماً بالإدارة أو مديراً للمؤسسة وعلى القائم بالإدارة الذي يكون في حالة من الحالات المذكورة أن يصرح بذلك إلى مجلس الإدارة".

تنتج الاتفاقات المبرمة من قبل الشركة أثارها باتجاه الغير، ما لم تكن ملغاة بسبب التدليس.⁽⁵⁾

إذا كانت مثل هذه الاتفاقات وغيرها متواجدة بكثرة داخل مجمع الشركات الأمر الذي يسمح بتطوير هذه الأخيرة ومنحها حرية في تسيير شؤونها بما يخدم المصلحة العامة للمجمع التي بدأ القضاء يعترف بها شيئاً فشيئاً.⁽⁶⁾ بعد أن ظل موقفه سلبياً من هذه المسألة، فإنه ينبغي أن لا يؤدي ذلك إلى الحد من سلطة الرقابة المخولة للهيئات المختصة.

1 - MORGENSTERN(P) : l'intégration fiscale. Op cit p905.

2 - Idem.

3 - Document N°78 du 02/06/1989.CNCC :Bull75.Septembre 1989.p253.

4- المادة 628 من القانون التجاري الجزائري المعدلة بالمرسوم التشريعي رقم 93-08. المؤرخ في 25/04/1993.

5- هو ما تنص عليه المادة 629 من القانون التجاري، بقولها " تنتج الاتفاقات التي توافق أولاً توافق عليها الجمعية العامة، أثارها تجاه الغير، ما لم تكن ملغاة بسبب التدليس، وحتى في حالة عدم وجود تدليس ، فإن العواقب الضارة بالشركة من جراء الإتفاقيات غير الموافق عليها يمكن أن تلقى على عاتق الأعضاء الأخرى في مجلس الإدارة"

" كما تنص المادة 630 من نفس القانون على أنه: " مع عدم الإخلال بمسؤولية القائم بالإدارة أو المدير العام أو المعني بالأمر، فإن الاتفاقيات المشار إليها في المادة 628 المقاطع 2،3،4 والمبرمة دون الإذن المسبق من مجلس الإدارة، يجوز أن تلغى إن كانت لها عواقب ضارة بالشركة، وتتقدم دعوى البطلان بمرور ثلاث سنوات ابتداءً من تاريخ الإتفاقية، غير أنه في حالة إخفاء الإتفاقية، فإن مدة التقدم تؤول إلى اليوم الذي تم فيه كشف هذه الإتفاقية...".

6 - BERNARD (Yohann) : La jurisprudence n'a pas l'esprit de sacrifice ; Notes sous;

وجب على مسيري المجمعات تحديد محتوى الاتفاق المبرم بين الشركات الأعضاء بدقة وخاصة العلاقات القانونية فيما بين الشركة الأم والشركات التابعة لها.

يمكن للإقتصاد الضريبي الذي يستفيد منه مجمع الشركات أن يؤدي إلى فقر وضعف المجموعة التي تحوّل خسائرها، وهو ما يضر بدائنها ومساهميها ذوي الأقلية، والأجراء والممولين، وهو ما يؤدي إلى ضرورة إعادة منح إعانة مسددة تحت شكل " تسبيق تخصيص رأس المال " أو "إعانة" وفي هذا الافتراض الأخير، الأكثر وجودا، فإن هذه العمليات تخضع للقواعد المتعلقة بحالة خروج الشركة من نظام المجمع الجبائي⁽¹⁾.
وجب أن يكون تحرير وكتابة عقد الإتفاق الخاص باقتسام الضريبة، مدروسا بدقة بغرض تقليص أقصى حد من الأخطار الجبائية⁽²⁾ الناتجة عن منح " إعانة" أخذا بعين الإعتبار توصيات المصالح الجبائية والهيئات المهنية المتخصصة.

بهذه المناسبة تقترح الإدارة الجبائية الفرنسية⁽³⁾ تطبيق طريقة اقتسام بسيطة، ينتج عن تطبيقها إضرار بمصالح الشركاء ذوي الأقلية، وتمثل هذه الطريقة في تحمل الشركات التابعة للضريبة بمبلغ مماثل لذلك الذي كانت ستسدده فيما لو كانت خاضعة للضريبة بشكل فردي، ولكن لا يمكن لها خصم الخسائر الناتجة خلال فترة تطبيق نظام المجمع الجبائي⁽⁴⁾.

ينتج عن هذا الحل القول بأن تخفيض المساهمة الجبائية الناتجة من تطبيق نظام مجمع الشركات مخول للشركة الأم، باعتبارها شريكا ذي أغلبية في رأس مال الشركة التابعة لها. أما المساهمين ذوي الأقلية الذين يملكون نسبة مشاركة تقل عن 10% من رأس مال الشركة التابعة، فإنه لا يمكن لهم الاستفادة من اقتصاد ضريبي.

الواقع أن الخسارة الإضافية التي تحققها الشركة التابعة لا يمكن خصمها لا خلال سنة النشاط التي تحققت فيها، ولا ترحل لتخصم من الأرباح المتحصل عليها لاحقا. كما أن العبء الضريبي الذي تتحمله الشركة يبدو أعلى من ذلك المحسوب في حالة غياب تطبيق نظام المجمع الجبائي.

-CE 10/03/2006 N-263183. Ste sept Décisions 678.concl.F.séners.BDCF6/06N°72.

-CE 28/04/2006N°277572min.c/sté SÉEEE. RJF.7/06N°836

-CE 28/04/2006.N°278738.min.C/sté Atys France RJF.7/06N°837

-PARIENTE (M): opcit N° 112P107 et suiv.

1 - CHARLOT (N) : opcit p :456.

-instruction Administrative du 09/05/1988 B.O.D.G.I.4 H 9-88 précité N°263.

2 - MORGENSTERN (P) : l'intégration fiscale. OpCit p905.

3 - Instruction Administrative du09/05/1988 précitée N°260à 263

4 - Idem.

يعتبر الحل الذي قدمته الإدارة الجبائية الفرنسية مجرد إقتراح، وبالتالي يفتقد للصبغة الإلزامية فيما يتعلق باقتسام تخفيض المشاركة في تسديد الضريبة بين أعضاء المجمع.⁽¹⁾

سعيًا من الإدارة الجبائية الفرنسية إلى ضمان إحترام حقوق الشركاء ذوي الأقلية، فإنها عدلت من موقفها⁽²⁾ وذلك باختيارها طرق المقارنة الأكثر دقة فيما بين تطبيق نظام المجمع الجبائي والخضوع الضريبي المستقل لأعضائه، فاعتبرت بأن دين الشركة الأم باتجاه الشركات التابعة لها يساوي ذلك الإقتطاع الناتج عن الشركات الغير معنية بنظام المجمع الجبائي، ولكنه يحدد بعد خصم الخسائر السابقة.

إن هذا التصور الأخير، وعلاوة على مطابقته لمنطق النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات، إنطلاقًا من كونه يسمح بالحصول على نظام خضوع ضريبي مميز عن ذلك المتعلق بكل شركة على حد ي، فإنه يسهل ويسمح بتوسيع مجال تطبيق النظام بفضل تخفيض نسبة المشاركة، ويترتب على ذلك تدعيم حقوق الشركاء ذوي الأقلية الذين يجب مراعاتهم في تحديد أنماط اقتسام الإقتصاد الضريبي المحقق.⁽³⁾

بالمقابل اتجهت بعض المنظمات المهنية المتخصصة في فرنسا⁽⁴⁾ إلى اعتماد وضع أكثر مرونة من ذلك الذي اتجهت إليه الإدارة الجبائية الفرنسية. إذ من الجائز بحسبهم لكل عضو من أعضاء المجمع أن يقوم بخصم التكاليف الجبائية التي كان ستحملها في غياب تطبيق نظام المجمع الجبائي، وكذا الأخذ بعين الإعتبار الخسائر الحالية المحققة.

يحتزم هذا البناء بدوره مصالح الشركاء ذوي الأقلية، لأن الشركات التابعة المعنية بتطبيق نظام المجمع الجبائي تستفيد من تسوية جبائية مماثلة لتلك المطبقة فيما لو إذا كانت خاضعة للضريبة بشكل مستقل، على وجه الخصوص إمكانية خصم الخسائر السابقة على الأرباح الخاصة بها.

ومع أنها مطابقة للمبادئ التي يملها قانون الشركات التجارية فإن بعض الإتفاقات يمكن أن يخل تنفيذها على المستوى الجبائي، على اعتبار أن رغبة الإدارة تتجه إلى أن كل اختلاف في حساب الضريبة على الطريقة التي يقترحها تعتبر بمثابة إعانة أو مساعدة⁽⁵⁾ وهو ما يؤدي إلى القول بإمكانية قيام المصالح الجبائية - انطلاقًا من هذا التصور - إلى إعادة إدماج المبالغ ضمن نتائج المجمع في حالة الخروج المسبق للشركة منه. ومع

1 - CHARLOT (N) : op.cit. p : 457.

2 - Instruction Administrative du 23/07/1992 BODGI .4-H-13-92-N°133.

3 - Instruction Administrative du 23/07/1992 BODGI .4-H-13-92-N°133. Voir également : BEZARD (P), CHAPUIS (P) : Précité p 481 et suiv.

4 - Avis du 02/06/1989 du conseil national de la comptabilité Relatif aux règles comptables applicables aux sociétés qui optent pour le régime de l'intégration fiscale Bulletin du conseil national de la comptabilité juin 1989.N° 78 ; D.F.1989.N° 32-38 Comm 1596.

-Avis de la commission des études juridiques de fond de septembre 1989.sur les conventions à l'intérieur d'un groupe dans le cadre du régime d'intégration fiscale, Bulletin de la compagnie nationale des commissaires aux comptes sept 1989.N°75.p253

-cité par Francis le FEBVRRE : juridique et comptable l'intégration fiscale, guide fiscal 1994.

5 - Instruction Administrative du 21/07/1992.Précitée N°134.

ذلك، تسمح الطريقة بتحليل أفضل للوضع الجبائية لمختلف الشركات، مع أنها تستلزم أشغالا إدارية اضافية، يمكن أن ينجم عنها -بحسب تركيبة المجمع- مصاريف هامة.

لأجل تجنب المساوئ المتعلقة بالحلول السابقة، هناك حل آخر مقترح⁽¹⁾ يتمثل في تركيز إجمالي الضريبة داخل الشركة الأم، أي بمعنى عدم تحميل أي شركة تابعة لأي عبء جبائي، حتى ولو كانت نتائج هذه الأخيرة إيجابية، ويسفر تطبيق هذه القاعدة إعتبار الشركات المعنية مجرد منشآت « Etablissements » وهو ما يؤدي إلى تسهيل تسيير المجمع فيما يتعلق بالتحصيل الجبائي، كما يؤدي هذا الحل أيضا إلى تلائمه مع نظام المجمع الجبائي الذي يكرس بشكل متزايد زوال شخصية أعضائه، وهو ما يوفر مرونة النظام بشكل عام.

تطبيقا لهذه الأهداف هناك تصور أكثر اختلافا يتمثل في اقتسام العبء الضريبي فيما بين الشركات التابعة بطريقة جزافية⁽²⁾. على أساس نسبة داخلية في المجمع، وهو تصور لا يستجيب لأية حقيقة اقتصادية بل ويناقض قواعد القانون الجبائي، والأكثر من ذلك، أنه لا يحترم حقوق الشركاء ذوي الأقلية، خاصة حينما تتحمل الشركة التابعة ضريبة أعلى من تلك التي وجب أن تسددها فيما لو كانت خاضعة للضريبة بشكل مستقل.

يمكن القول بأن تنوع أنماط تقسيم العبء الضريبي فيما بين الشركات بمقتضى الإتفاقات المبرمة فيما بينها، والآثار الناجمة عن هذه الأخيرة، يشير إلى صعوبة إعمال المجمع لخيارات كثيرة الإختلاف بحسب وضعية أعضائه.

يبدو أن الحل الذي اقترحه الإدارة الجبائية الفرنسية هو الأكثر قبولا من بقية الحلول الأخرى. لأنه يبدو أكثر قربا لإرادة المشرع المتمثلة في الإعتراف للمجمع بشخصية جبائية، تمثل بواسطة الشركة الأم.

على الرغم من التوصيات السابق ذكرها، فإن تطبيقها لا يخلو من المشاكل المحاسبية⁽³⁾ ذلك أن خصوصيات نظام المجمع الجبائي تجعل من الضروري قبول أحكام جديدة تتعلق بتسجيل الإقتطاع الضريبي الذي يتحمله المجمع. كما أن الضريبة التي تتقاسمها كل شركة عضو يشكل تسديدها عبء وجب أن يظهر في المحاسبة.

1 - CHARLOT (N): op.cit. p : 459

2 - CHARLOT (N): op.cit. p : 460

3 - MORGENSTERN (P): l'integration fiscal. OpCit p846

Instruction Administrative 4H-9-88N°261à263 précitée

Instruction Administrative 4H-13-92N°131à134 précitée

Instruction Administrative 4H-9-06-N°38et39

Instruction C.P.23/03/2000.00-032-A1-A21 N°3-9-2

Avis du CNC : Document N° 78du 02/06/1989

Avis du C Aencc : Bull.101.Mars 1996.p135.103.septembre 199

وعليه وجب أن يتم تحرير الإتفاقات بشكل دقيق وواضح بغرض التمكن من اقتسام العبء الضريبي، وكذا تسجيله محاسبيا⁽¹⁾ والذي ينتج عن الأشغال الإدارية التي يمكن أن تتنوع أهميتها تماشيا مع الطريقة المعتمدة.

يستحسن بلورة أحكام تسهل تحديد النتائج المجمعة داخل مجمع الشركات، وذلك مع الإحتفاظ بمرونة هذه الأنظمة التي تعرف مشاكل أخرى تتعلق بحساب المبلغ الواجب تسجيله محاسبيا، وهي مشكلة تضاف إلى المشاكل السابقة، المتمثلة في صعوبة تحديد المبلغ الدقيق الممنوح لكل عضو، كتعويض لتحويل الأصول المالية تحت شكل خسائر جبائية لفائدة الشركة الأم. فبالنسبة لهذه الأخيرة، فإن الإقتصاد الضريبي يحسب عن طريق المقارنة بين الضريبة المتحصل عليها على أساس نتائج المجمع، وتلك المحددة انطلاقا من المبلغ الخاص بالنتائج الإيجابية للشركات التابعة، أي بمعنى المحسوب كما لو لم يطبق نظام المجمع الجبائي.⁽²⁾

بالمقابل، فإن المؤسسات المعنية بنظام المجمع الجبائي، تتأسس على الإقتصاد الضريبي الفوري المتحصل عليه من الخسائر المحولة دون أن يتم تصحيحها، والمتمثلة في تخفيض الضرائب الملقاة على عاتق الشركة الأم فيما لو استعملت النتائج السلبية خلال سنة نشاط تحقيقها، دون الأخذ بالإعتبار قواعد القانون العام، المبلورة لخسائرها النهائية في حالة عدم خصمها خلال أجل 05 سنوات، والأكثر من ذلك، فإن الحسومات التي يملئها نظام المجمع الجبائي تعدل من الإقتصاد الضريبي المتحصل عليه.⁽³⁾

وعليه، فإن الميزة المستبعدة خاضعة للحدود المزدوجة المتعلقة في آن واحد بالإقتصاد الضريبي الحقيقي الذي تستفيد منه الشركة الأم، وإلى تخفيض فوري للضرائب ناتج عن تحويل خسائر الشركات التابعة نحو المؤسسة رأس المجمع.

يقسم الربح الضريبي بطريقة تناسبية فيما بين الأعضاء الذين يحققون نتائج سلبية، لأن كل شركة تساهم بطريقة مساوية في تخفيض الضرائب، وبالتالي فإن تنامي الاقتطاعات الموضوعية على عاتق الشركة الأم من واقعة الأرباح المحققة من قبل باقي الشركات التابعة، يرتب بالمفهوم المعاكس دين من حصصهم مقارنة بالمؤسسة التي تسدد الضرائب بقيمة مبلغها الإجمالي.

خارج هذه التدقيقات المشككة من جانب الإدارة الجبائية التي ليس لها في الحقيقة قوة إلزامية، فإن مجمع الشركات يملك حرية كبيرة في حساب اقتسام الإقتصديات الضريبية فيما بين أعضائه وعلى الأقل،

1 - COLLIN (P).MORGEN STERN (p) L'intégration fiscal, Risques liés à la comptabilité de l'impôt sur les sociétés » R.F.C.1992 N°236 P25.

2 - COLLIN (P).MORGEN STERN (p) L'intégration fiscal, Risques liés à la comptabilité de l'impôt sur les sociétés » R.F.C.1992 N°236 P25.

3 - Idem.

وعلاوة على عدم الدقة المتعلقة بتطبيق مختلف الطرق، فإنه يخشى أن تكون الخيارات ليس فقط خاضعة لضريبة إضافية في حال تعديل مجال نظام المجمع الجبائي، وإنما أيضا تخضع لرقابة مفتشي الضرائب.⁽¹⁾

في النهاية، يمكن القول، بأن كل الافتراضات تشير إلى الطابع التحريبي للنظام الجديد⁽²⁾، وذلك نظرا للصعوبات المتعلقة بتحسينه. والواقع أن المشاكل المطروحة ناجمة من أسس النظام نفسه، لأنه وانطلاقا من الاعتراف بقانون خاص بمجمع الشركات على المستوى الجبائي، فإنه لا يوجد أي تعديل مقدم على الهياكل القانونية مما يستدعي استحداث تعديلات إضافية، بغرض تسهيل تطبيق النظام، خاصة في ظل التغييرات السريعة للحياة الاقتصادية.

h e Ç ē h Gōū k w J h G h I T r o y k w J || e : Γ G h I k Ç h

يمكن لكل شركة من شركات المجمع أن تخضع إلى فحص ومراقبة محاسبتها وبالتالي، فإنه يجوز أن ينتج عن ذلك اجراءات تصحيحية ضمن شروط القانون العام⁽³⁾.

تنص المادة 20-01 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية اجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها.

يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتوبة من طرف المكلفين بالضريبة... "

وعليه يمنح المشرع للإدارة الجبائية سلطة ممارسة رقابتها على التصريحات التي يكتبها المكلف بالضريبة إنطلاقا من أسس القانون الجبائي ومبادئه التي تقضي باعتبار الضريبة ذات طابع إجباري وتكلف الإدارة الجبائية باعتبارها الهيئة المختصة بمتابعة التحصيل لفائدة الخزينة العمومية⁽⁴⁾.

1 - CHARLOT (N) : op.cit. p : 462

2 - CHARLOT (N) : op.cit. p : 463

3 - حيث تنص المادة 18-01 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه " تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها". أنظر كذلك:

x : Contrôle des groupes de sociétés procédures fiscales édition du jurischessm.1995.fasc 372N°02 et05

4 - د. رابع رتيب: الممول والإدارة الجبائية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر 1991، ص 39 و75 وما يليها.

إن الحقوق والإلتزامات المطبقة في حالة اجراء الرقابة وجب احترامها على مستوى كل شركة بشكل فردي⁽¹⁾، كما أن الإشعار بإعمال فحص جبائي وجب أن يتم توجيهه من جانب الإدارة الجبائية إلى الشركة المعنية به. ويضاف إلى ذلك أن التصريح بنتائج المجمع يمكن أن يكون هو الآخر محلا للفحص الجبائي⁽²⁾.

إن خصوصيات مجتمعات الشركات لا تعفيها من الخضوع للفحص الجبائي إنطلاقا من الصلاحيات المخولة للإدارة الجبائية.

تكمن الصعوبة الأساسية في اختيار نظام متوازن، يسهل إعمال الرقابة الجبائية وممارستها من جانب الإدارة الجبائية من جهة، وتحفظ جملة من الضمانات القانونية لكل شركة عضو في المجمع الجبائي من جهة أخرى.

الواضح أن المشرع الجزائري لا يشير إلى قواعد خاصة في هذا المجال، مما يؤدي إلى القول بأن له نية قبول أحكام القانون العام، وتطبيقها على نظام خاص.

غير أن التساؤل المطروح، يكمن في المبالغ المعاد تقويمها والتي يمكن أن نتج عن الرقابة الجبائية، هل ينبغي القول أن تسديد هذه المبالغ يعهد إلى الشركة الأم، باعتبارها ممثلا عن المجمع، أم أنه يطلب من الشركة التي تم فحصها وتم إعادة تقويم للمبالغ تبعا ل عملية الفحص، بتسديد الضريبة الناتجة عن ذلك، إنطلاقا من استقلالية شخصيتها المعنوية؟

يمكن التطرق إلى تحليل المبحث الحالي، من خلال تقسيمه إلى مطلبين، بحيث نتعرض إلى حق الإدارة الجبائية في ممارسة الرقابة (المطلب الأول)، إجراءات إعادة التقييم (المطلب الثاني).

1 - x : Contrôle des groupes de sociétés : précité .N°05

2 - Idem

H G O I H F O L H A G e g O e 3 / k : AXE G I A E

انطلاقاً من القواعد العامة التي تقضي بإلزام جميع المؤسسات بمسك محاسبة طبقاً للقانون⁽¹⁾، وتقديمها للإدارة الجبائية عند طلبها بغرض تبرير التصريحات المتعلقة بنتائج نشاطها السنوي⁽²⁾، فإنه يمكن القول بأن الإدارة الضريبية تملك حق مراقبة التصريحات التي تكتبها المؤسسات، ولأجل ذلك يمنحها القانون سلطة واسعة، بغرض تحقيق هدف مزدوج، أولهما قمع محاولات التهرب الضريبي وثانيهما، حماية مصالح الخزينة العمومية، كما أنها ترمي أيضاً إلى ضمان تطبيق سليم للنظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات⁽³⁾ بهذه المناسبة يوصف عمل الإدارة الجبائية بأنه عمل سيادي، رغم أنه يخضع لشروط وضوابط تضمنها قانون الإجراءات الجبائية بإحكام احتراماً لمبدأ المساواة والعدالة الجبائية.⁽⁴⁾

لقد أسهم الفقه كثيراً في تحديد العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، وحاول بدوره أن يخلق ضمانات إضافية علاوة على تلك التي كرسها المشرع ومنحها للمكلف بالضريبة.⁽⁵⁾

يضاف إلى ذلك أن عمل الإدارة الجبائية يخضع للرقابة القضائية وهو ما من شأنه أن يوفر للمكلف بالضريبة، علاوة على الإحتجاجات والطعون الإدارية المتاحة له قانوناً، ضمانات أخرى إضافية، تكفل له الحماية لا سيما في حالة تعسف الإدارة الجبائية باتجاهه.

1- تنص المادة 716 من القانون التجاري على أنه "عند قفل كل سنة مالية، يضع مجلس الإدارة أو القائمون بالإدارة جرداً مختلف عناصر الأصول والديون الموجودة في ذلك التاريخ ويضعون أيضاً حساب الإستغلال العام وحساب الخسائر والأرباح والميزانية . ويضعون تقريراً مكتوباً عن حالة الشركة ونشاطها أثناء السنة المالية المنصرمة. وتوضع المستندات المشار إليها في هذه المادة تحت تصرف مندوب الحسابات خلال الأربعة أشهر على الأكثر والتالية لقفل السنة المالية.

2- تنص المادة 148 ف02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه "يحدد الربح الحقيقي على أساس محاسبة تمسك طبقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها و لأحكام المادتين 152، 153"

كما تنص المادة 151-1 على أنه "يعين على الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 أن يكتبوا قبل الفاتح أفريل من كل سنة لدى مفتش الضرائب الموجود بمكان مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها، تصريحاً بمبلغ الربح الخاضع للضريبة والخاص بالسنة المالية السابقة

3 - TORT (Eric) : fiscalité des groupes intégrés précité p40

د. شريف مصباح أبو كرش: إدارة المنازعات الضريبية (في ربط وتحصيل الضرائب)، الطبعة الأولى، دار المناهج، عمان، الأردن، 2004، ص 19 وما يليها.

4- القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22/12/2002 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية معدل ومتمم من قانون المالية لسنة 2003

5 - BIENVENU (J.J) : Droit fiscal, Paris, Collection droit fondamental, Droit financier, PUF, 1987, p 35 et suiv.

- BRACHET (B) : Le système fiscal français, Paris, LGDJ, 1991, p 21 et suiv.

- COZIAN (M) : Les grands principes de la fiscalité des entreprises, op cit, p 5 et suiv.

غير أنه ليس من السهل إعمال مراقبة جبائية داخل مجمّع الشركات ، وذلك بسبب تعدد العلاقات الموجودة فيما بين أعضائه كما أن الرقابة التي يتم إعمالها داخل الشركة لا تسمح بتحديد وضعيتها الجبائية بطريقة مضبوطة، لأنّ الشركة لا تخضع للضريبة بشكل مستقل عن المجمع الذي تنتمي إليه.

رغم هذه المشاكل، فإنه وتطبيقاً للمنطق الجبائي يمكن القول بأن كل عضو بالمجمع يستفيد مبدئياً من القواعد العامة والمبادئ التي تحكم عملية الفحص الجبائي ، وعلى وجه الخصوص تلك المتعلقة بضمان الحقوق المعترف بها للمكلف بالضريبة.

يطرح التساؤل، بداية عن المصالح الجبائية المختصة بعملية الرقابة (الفرع الأول)، كما يطرح أيضاً بشأن كفاءات إعمال الرقابة الجبائية على مجمّع الشركات (الفرع الثاني).

١٣٤٤ هـ / ٢٠٢٢ م - ١٣٤٥ هـ / ٢٠٢٣ م

يبدو أن مسألة تحديد المصالح الجبائية المختصة بممارسة عملية الرقابة ليست بسيطة، وذلك انطلاقاً من خصوصيات مجمّع الشركات، الذي يتشكل غالب الأمر من شركات متعددة، ومتواجدة في أماكن مختلفة داخل الوطن، وهو ما يعني خضوع كل منها إقليمياً لاختصاص مفتشية الضرائب التي يتواجد بها المقر الاجتماعي للشركة التابعة .

تقضي التعليمات الإدارية الصادرة في 13/04/1997 عن المديرية العامة للضرائب والمتعلقة بالنظام الجبائي الخاص بمجموعات الشركات ، بالتزام الشركات التابعة بأن تقدم نسختين من ميزانيتها لدى مفتشية الضرائب المختصة إقليمياً. كما يجب أن ترفق نسخة طبق الأصل لرسالة إختيار النظام الجبائي لمجمّع الشركات والشهادة الأصلية لقبول طلبهم المقدمة من طرف مفتشية الضرائب لمقر الشركة الأم، مرفقة بشهادة سالبة فيما يتعلق بالخضوع الضريبي على أرباح الشركات⁽¹⁾.

يستنتج مما سبق، أن مفتشية الضرائب التابعة لها مقر الشركة الأم هي المختصة بمراقبة الخضوع الضريبي لنتائج المجمع الجبائي، بدليل أن مفتشيات الضرائب المختصة بالشركات التابعة، تكتفي بإرسال نسخة من ميزانية الشركة التابعة مرفقة بشهادة سالبة فيما يتعلق بالخضوع الضريبي إلى مقر الشركة الأم.

غير أن التساؤل المطروح، وإنطلاقاً من إمكانية خضوع الشركات التابعة للرقابة الجبائية شأنها شأن الشركة الأم، وذلك على التصريح المتعلق بنتائجها الخاصة سواء عند دخولها نظام المجمع أو في أثناء تطبيقه؛

1- التعليمات الإدارية رقم 07 الصادرة في 13/04/1997 عن المديرية العامة للضرائب الخاصة بالنظام الجبائي لمجمّع الشركات. السابق ذكرها

فهل تخضع إلى هذه الرقابة من قبل مفتشية الضرائب التي تتبعها إقليميا أم أنه وجب أن يمتد اختصاص مفتشية الضرائب الخاصة بالشركة الأم ليشمل رقابة الشركات التابعة أيضا؟

الواقع أن المشرع الجزائري، لم يحسم هذه المسألة، الأمر الذي يؤدي إلى الرجوع إلى تطبيق القواعد العامة التي تقضي بخضوع الشركات التابعة للرقابة الجبائية التي تمارسها عليها مفتشيات الضرائب التي توجد ضمن دائرة اختصاصها الإقليمي.

غير أن ذلك وإن كان يستجيب للقواعد الإجرائية العامة في أعمال الفحص الجبائي⁽¹⁾، ويسهل من عملية الرقابة ذاتها، إلا أنه يمكن أن يؤثر على فعاليتها، على اعتبار أن المجمع يشكل شخصا جبائيا قائما بذاته ممثلا للشركة الأم.

فإذا كانت القواعد العامة الإجرائية⁽²⁾ تقضي بمنح الإدارة الجبائية حقا عاما، وهو مبدأ أساسي يسمح لأعوان الإدارة قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات التي تشكلها المكلف بالضريبة، فإن التساؤل يبقى مطروحا بشأن الجهة المختصة بممارسة هذه الرقابة.

يبقى التساؤل السابق ذكره، في غاية الأهمية على الرغم من صدور المرسوم التنفيذي رقم 02-303، المؤرخ في 28/03/2002، المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 91-60، المؤرخ في 23/02/1991، المتمم والمحدد لإجراءات تنظيم وصلاحيات المصالح الخارجية للإدارة الجبائية⁽³⁾، والذي أدمجت نصوصه في قانون الإجراءات الجبائية ولا سيما المادة 160 منه التي تنص على أنه " تعين الهيئة المكلفة بتسيير كبريات الشركات محل لدفع التصريحات الجبائية وتسديد الضرائب والرسوم بالنسبة إلى:

- الأشخاص المعنويين أو تجمعات الأشخاص المعنوية المشكلة بقوة القانون أو فعليا العاملة في ميدان المحروقات، وكذا الشركات التابعة لها، كما تنص عليه أحكام القانون رقم 86-14، المؤرخ في 19/08/1986، المتعلق بأعمال التنقيب والبحث عن المحروقات، استغلالها ونقلها بالأنايب، المعدل والمتمم وكذا النشاطات الملحقه بها.

1- أنظر المادة 01، من قانون الإجراءات الجبائية.

2- تنص المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية " يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها في المواد المذكورة أعلاه"

RACINE (Pf): l'organisation de l'administration fiscale et le control fiscal- Revue du conseil d'état Numéro spécial 2003 p16.

3- أنظر كذلك التعلية الإدارية رقم 01، المؤرخة في 05/03/2003، المتضمنة تحديد كفاءات تحويل الإختصاص إلى مديرية كبريات الشركات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب.

-شركات رؤوس الأموال وشركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال المنصوص عليها في المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والتي يساوي أو يفوق رقم أعمالها في نهاية السنة المالية مائة مليون دينار جزائري 100.000.000 د.ج.

-تجمعات الشركات المشكلة بقوة القانون أو فعليا والتي يفوق أو يساوي رقم أعمال أحد أعضائها مائة مليون دينار 100.000.000 د.ج

-الشركات المقيمة في الجزائر، العضوة في التجمعات الأجنبية وكذا الشركات التي ليست لها إقامة مهنية في الجزائر، كما هو منصوص عليه في المادة 156-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة".

إن التعلية تسبق في تاريخ صدورها 1997 عن المرسوم رقم 02-303، الصادر سنة 2002، مما يتعين القول بأن مديرية كبريات الشركات هي الجهة المختصة قانونا بالرقابة مع أن القانون الجديد لم ينسخ القانون القديم ولم ينص صراحة على إلغاءه وبغض النظر عن هذا الإشكال يبقى التساؤل مطروحا بشأن مجال ممارسة الرقابة الجبائية.

AG : r GdWd

يشمل مجال ممارسة الرقابة الجبائية كل من الشركات التابعة وكذا الشركة الأم. إذ يمكن أن تتعلق أعمال الفحص الجبائي بكل شركة عضو في المجمع وذلك تبعا للقواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية.

تتعلق الرقابة بتحديد نتائج الشركة وكذا التعديلات المقدمة على هذه النتيجة بقصد تحديد نتيجة المجمع الجبائي.

على هذا الأساس، فإن كل شركة تابعة ملزمة بإيداع تصريح خاص بها⁽¹⁾، أما الشركة الأم فإنه يتعين عليها أن تكتب تصريحين، أولهما فردي، يتعلق بنتائجها الخاصة، وثانيهما إجمالي يتعلق بنتيجة المجمع ككل، والذي يتضمن بالضرورة نتائج التصريحات الفردية لأعضائه⁽²⁾.

يمكن أن تتم مراقبة الشركة الأم بشكل مستقل بالنسبة لكل هذين التصريحين، وهذه إمكانية في ممارسة الرقابة على نفس الضريبة خلال الفترة نفسها تشكل استثناءا خاصا بالشركات الأم، ولا تطبق إلا على

1 - MORGENSTERN (P): l'integration fiscal. Opcit p817

2 - Idem

الضرائب المعنية بنظام المجمع الجبائي دون باقي أنواع الضرائب الأخرى كالرسم على القيمة المضافة ورسوم التسجيل وغيرها⁽¹⁾.

يتم أعمال الرقابة بشأن التصريح بالنتيجة الخاصة بالشركة الأم بحسب قواعد القانون العام. وبحسب نفس المبادئ التي تطبق بشأن مراقبة الشركات التابعة⁽²⁾، وبالمقابل، فإن مراقبة التصريح الخاص بنتيجة مجمع الشركات لا يجب أن يتعلق سوى بالعناصر الخاصة التي أدت إلى تشكيل التصريح بنتيجة المجمع ونتائجه المحاسبية، ونخص بالذكر الأموال محل التصحيحات التي أجريت على نتائج الشركات المحققة بصفة فردية، ومجموع الحسابات المقدمة على القوائم الأخرى الخاصة بتوحيد الميزانية، والمراسلات المحاسبية الموجهة بغرض الدمج الجبائي، كذلك الناتجة عن تطبيق الإتفاقيات الداخلية⁽³⁾.

يمكن أن يخضع كل تصريح لإجراء الرقابة الجبائية، فإذا كانت الشركة (س) بمثابة رأس لمجمع جبائي، قد تلقت إشعاراً بالفحص الضريبي يتعلق بحساباتها الخاصة، فإنه ينبغي على الإدارة الجبائية إذا ما رغبت عقب ذلك في مراقبة التصريح الخاص بنتيجة المجمع ككل، أن توجه إشعاراً جديداً بالفحص. وذلك تطبيقاً للقواعد العامة⁽⁴⁾ مع أن جانب من الفقه⁽⁵⁾ يعتبر أن المسألة لا تتعلق بالتزام بالنسبة للإدارة الجبائية، لأنه يمكن لهذه الأخيرة إنطلاقاً من نفس الإجراء أن تقوم بمراقبة مزدوجة، تشمل في آن واحد التصريح الفردي والتصريح الخاص بنتيجة المجمع، لأن الأمر يتعلق بنفس المكلف وبنفس الضريبة .

حددت قواعد قانون الإجراءات الجبائية الآجال التي يتقادم بموجبها عمل الإدارة الجبائية، بحيث نصت المادة 39 منه على أنه " يحدد الآجل ال ذي يتقادم فيه عمل الإدارة ب 04 سنوات إلا في حالة وجود مناورات تدليسية، وهذا بالنسبة لما يأتي: - تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها- القيام بأعمال الرقابة- قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي".

وتضيف المادة 40 من نفس القانون على أن "كل إغفال أو خطأ أو نقص في الضريبة يتم اكتشافه إثر تحقيق، يمكن دون المساس بالآجل المحدد في المادة 39 أعلاه، تسويته قبل انقضاء السنة الأولى التي تلي سنة تبليغ اقتراح الرفع في الضريبة بالنسبة للسنة المالية المتقدمة".

1 - MORGENSTERN (P): l'integration fiscal. Opcit p817

2 - x : Contrôle des groupes de sociétés : précité .N°05

3 - MORGENSTERN (P): l'integration fiscal. Opcit p817

4- بحيث تنص المادة 20-04 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: " لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام

المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل اشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات

المكلف المحقق في محاسبته على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار..."

5 - MORGENSTERN (P): l'integration fiscal. Opcit p818

تتعلق الأحكام السابق ذكرها، الواردة بالمادتين 39، 40 بالآجال العامة لتقادم عمل الإدارة الجبائية. أما الأجل الاستثنائية فقد نصت عليها المادة 41 من نفس القانون بقولها "يمكن أن تكون العمليات والبيانات والأعباء المتعلقة بسنوات مالية متقدمة ولكن ذات تأثير على سنوات مالية غير متقدمة، محل مراقبة وتسوية بعنوان السنوات غير المتقدمة فقط . إن أجل الأربع سنوات، المذكور في المادة 39 أعلاه، لا يبدأ في السريان فيما يخص النتائج العالقة إلا عند انقضاء أجل الثلاث سنوات المنصوص عليه في المادة 46 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة".

برهنت التطبيقات القضائية الفرنسية⁽¹⁾، في كثير من المناسبات أنه يحق للإدارة الجبائية أن تمارس حقها في فحص و مراقبة الحسابات المتعلقة بسنوات النشاط المتقدمة، وهو ما يؤدي إلى القول بأن هذه القرارات الصادرة عن مجلس الدولة الفرنسي تقوم في الواقع على أن الخسارة المتعلقة بسنة النشاط تشكل عبء قابل للترحيل على سنة النشاط المقبل⁽²⁾ ولأن كل الأعباء المتعلقة بسنة نشاط غير متقدم، يمكن أن تكون محلا للرقابة، فإن الرجوع إلى الفترة المنقضية تصبح ممكنة طالما أن الشركة تستعمل الخسارة الناشئة خلال هذه الفترة.

غير أن تطبيق هذه القاعدة على النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات يمكن أن يكون مصدر جملة من الصعوبات،⁽³⁾ فالواقع أن الإستقلال القانوني للأشخاص المعنوية المشكلة لمجمع الشركات يخلق التزام الإدارة الجبائية باحترام الضمانات القانونية المرتبطة بممارسة الحق في الرقابة بالنسبة لكل شركة عضو . وإنطلاقا من ذلك، وفي الإفتراض الذي يكون فيه المجمع قد استعمل خسائر المجموعة الناشئة خلال سنة نشاط متقدم، فإن الإدارة الجبائية لا يمكنها في غياب نصوص خاصة إعمال فحص على حسابات السنوات المتقدمة إلا بالنسبة للشركات المعنية بذلك.⁽⁴⁾ وهو ما يؤدي إلى القول بوجود امتلاك المراقب الجبائي لسلطة الرقابة على نتائج الشركات التابعة التي تشارك في تكوين الخسائر المخصومة على نتائج المجمع.⁽⁵⁾

1 - CE28/01/1976 N°77909 DF 1976, N° 13-14. Comm. 484, RJF 3/1976, N° 118 et chron. MARTIN LAPRADE, p 85.

-CE27/07/1979N°11717 DF 1980, N° 27. Comm. 1495, concl. Fabre, RJF, 11/1999, N° 639.

-CE29/07/1983N°39783. DF 1983, N° 50, Comm. 23-12, RJF 11/1983, N° 1289, Cité par MORGENSTERN (P): l'integration fiscal.

Opcit p818

2- وهو ما تنص عليه المادة 147 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

3 - MORGENSTERN (P): l'integration fiscal. Opcit p818

4 - Idem

5 - LE GALL (Jean Pierre) et COUDIN (Pascal) : Les conséquences juridiques de l'utilisation des déficits d'une filiale dans un groupe intégré Droit fiscal N° 48 précité p 1355 et suiv

إن غياب وجود أحكام خاصة تتعلق بالرقابة على مجمع الشركات في التشريع الجزائري، على عكس ما ذهب إليه المشرع الفرنسي⁽¹⁾ يؤدي إلى ضرورة التأسيس على القواعد العامة التي تضمنها قانون الإجراءات الجبائية.

يستحسن قيام المشرع الجزائري باستحداث أحكام خاصة تمنح الإدارة الجبائية أساساً قانونياً واضحاً لممارستها سلطة الرقابة داخل مجمع الشركات. دون الإكتفاء بتطبيق القواعد العامة وذلك لخلق دقة قانونية، وبغرض إحترام مبدأ المساواة بين المكلفين أمام الضريبة.

ينتظر إذن من المشرع الجزائري، أن يزيد من فعالية الفحص الجبائي الخاص بمجمع الشركات، ذلك أن العلاقات المتينة الناتجة عن المساهمة في رأس مال الشركات التابعة بنسبة لا تقل عن 90% من شأنها أن تتركس وجود تبعية أكيدة، وبشكل مستقل عن هيكلها القانونية.

إن غياب نصوص خاصة، يدل على صعوبة وغموض النظام الجبائي المتعلق بمجمعات الشركات. الذي يشرك وجود الشخصية الجبائية للمجمع بتلك المتعلقة بأعضائه، ويجعل من الصعب تطبيق أحكام القانون العام على وضعية خاصة.⁽²⁾

بما أن حق الإدارة الجبائية مكفول في مراقبة مجمعات الشركات في حالة وجود نتائج سلبية، فإن حقها يمتد كذلك ليشمل حالة تحقيق نتائج ايجابية من قبل هذا الأخير، وبنفس الكيفية، فإنه ينبغي تطبيق القواعد العامة في هذا الشأن، مع أنه يمكن أن تبرز صعوبات أخرى تتعلق بالشركات التي حققت نتائج سلبية، والتي هي جزء من مجمع الشركات الذي حقق نتيجة ايجابية، إذ يطرح التساؤل المتعلق بما إذا كان بإمكان الإدارة الجبائية مراقبة خسائر الشركة التابعة الناشئة خلال سنة نشاط متقدمة والتي كان لها أثر على فترة سنوات نشاط لا يشملها أجل التقادم.⁽³⁾ في مثل هذا الافتراض، نعتقد أنه لا يمكن للإدارة القيام بذلك إلا بالنسبة للخسارة السابقة على تطبيق نظام الميزانية الموحدة. أما العجز الناشئ خلال فترة تطبيق هذا النظام الأخير، والذي سيكون متقدماً فإنه لا يمكن أخذه بعين الاعتبار، لأنه لا يمكن ترحيله إلى الشركة المنتمة إلى المجمع انطلاقاً من واقعة تملكه من قبل الشركة الأم واستعماله فوراً في نتائج المجمع الإيجابية.

طبقاً لنص المادة 20 الفقرة 08 من قانون الإجراءات الجبائية، التي تنص على أنه: مع مراعاة أحكام المادة 96 أدناه، عندما ينتهي التحقيق في المحاسبة الخاصة بفترة معينة بالنسبة لضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب والرسوم وباستثناء ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير

1 - ART L 169 AL 4 et5 du livre des procédures fiscales français

2 - CHARLOT (N): op.cit. p : 473

3 - MORGENSTERN (P): l'integration fiscal. Opcit, N°1889, p 821.

كاملة، أو خاطئة خلال التحقيق، لا يمكن للإدارة الجبائية أن تشرع في تحقيق جديد لنفس التقييدات الحسابية بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم، وبالنسبة لنفس الفترة".

يشير النص السابق ذكره، إلى منع الإدارة الجبائية من أعمال فحص ثان للمحاسبة على الفترة ذاتها وعلى نفس الضرائب والرسوم التي تم أعمال فحص سابق بشأنها. وهي قاعدة ذات طابع إلزامي مقررة لمصلحة المكلف بالضريبة.

وطالما أن مجمع الشركات يقبل مبدئيا تطبيق القواعد الإجرائية العامة المتعلقة بالفحص الجبائي، نظرا لغياب وجود نصوص خاصة، فإن التساؤل الذي يطرح نفسه، يتعلق بما إذا كان بالإمكان خرق هذه القاعدة، بإمكانية لجوء الإدارة الجبائية إلى أعمال فحص ثان على الشركة الأم، أي بمعنى قيام الإدارة الجبائية بمباشرة رقابتها على حسابات الشركة الأم المحددة لنتائجها الخاصة، ثم أعمال فحص ثان يتعلق بحساب نتيجة المجمع ككل.⁽¹⁾

يبدو أنه يمكن للإدارة الجبائية القيام بذلك⁽²⁾، إنطلاقا من خصوصيات نظام المجمع القائم على أساس استعمال آلية الميزانية الموحدة التي تعني وجود حسابات خاصة بنتائج كل شركة على حدى، ثم تشكيل ميزانية تجمع فيها نتائج هذه الشركات بعد اضافة تعديلات عليها.

على المستوى العملي، تمنح الإدارة الجبائية سلطات رقابية أكثر سهولة في تنفيذها، لأن هذه الأخيرة تفحص في آن واحد كتابات وحسابات الشركة العضو وكذا التصحيحات المقدمة على نتائج المجمع من قبل الشركة الأم، وهو ما يجنب عدم منع الفحص داخل الشركة رأس المجمع، في الافتراض الذي يكون فيه الفحص الأول قد تم إعماله من جانب الإدارة الجبائية⁽³⁾.

يبدو من خلال ما سبق ذكره، أن هناك صعوبة كبيرة في احترام المصالح المتناقضة للإدارة الجبائية من جهة، والمكلفين بالضريبة من جهة أخرى، لأن ضرورة تسهيل ممارسة السلطات للفحص الجبائي لمجمع الشركات باعتباره يشكل وحدة جبائية، يتعارض مع ضرورة احترام الضمانات الممنوحة لكل شركة تتمتع بشخصية معنوية مستقلة.

يطرح التساؤل أيضا، حول شروط ممارسة الحق في الرقابة المخولة للإدارة الجبائية، إذا تعلق الأمر بمجمع الشركات، وفي هذا الصدد تقضي القواعد العامة بضرورة إعلام المكلف بالضريبة بالشروع في إجراء

1 - LE GALL (Jean Pierre) et COUDIN (Pascal) : Les conséquences juridiques de l'utilisation des déficits d'une filiale dans un groupe intégré Droit fiscal N° 48 précité p 1355 et suiv

- TORT (Eric) : Fiscalité des groupes intégrés précité p 40 et suiv

2 - MORGENTERN (P): L'integration fiscal. OpCit N°1889 p 821.

-x : Contrôle des groupes de sociétés : précité .N° 09

3 - CHARLOT (N): op.cit. p 476.

تحقيق في المحاسبة⁽¹⁾ عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول، مع تمكين المكلف من أجل لا يقل عن 10 أيام للتحضير. وفي حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للإستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة⁽²⁾ ولا يمكن البدء في فحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع إلا بعد مرور أجل التحضير المذكور سابقا.⁽³⁾

أما فيما يتعلق بمدّة التحقيق بعين المكان، فإنها يمكن أن تتجاوز سنة واحدة إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية مثبتة قانونا أو إذا قدم معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق أو إذا لم يرد في الآجال على طلبات التوضيح أو التبرير الموجهة له من جانب المحققين التابعين للمصالح الجبائية.

يمكن القول بأن الشروط السابق ذكرها، ولأنها تتعلق بضمان حقوق المكلفين بالضريبة في مجملها، فإنه يمكن تمديد تطبيقها على اجراءات الرقابة الخاصة بمجمع الشركات، غير أنه ينبغي القول بأن مدة إعمال الفحص الجبائي الخاص بالمجمعات، وجب أن يستجيب لطبيعة النظام وشروطه، وبالتالي فإن الفحص يتعلق بمدّة سنوات النشاط التي تنتمي فيها الشركة لنظام المجمع الجبائي، وهو ما يطرح تساؤلا هاما عما إذا كان من الممكن للإدارة الجبائية أن تلجأ إلى فحص النتائج السلبية التي حققتها الشركات التابعة قبل دخولها نظام المجمع؟

يمكن أن ينتج عن الرقابة الجبائية تقرير إعادة تقييم الخضوع الضريبي، ويتم ذلك بإشعار يرسل إلى المكلف بالضريبة عند الانتهاء من التحقيق في المحاسبة. وهو ما سوف نتناوله في المطلب الموالي.

7 M̄ h̄ ḡ l̄ ō ō h̄ ē ō j̄ c̄: r̄ Ḥ̄ ē Ḥ̄ ē

تنصّ المادة 190 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة⁽⁴⁾ على أنّه «إذا ثبت اجراء مراقبة من طرف المصالح على مكلف الضريبة مستفيد من الامتيازات الجبائية، نقص في التصريح بوقم الأعمال والنتائج والأجور المدفوعة، فإن الزيادات الناتجة عن ذلك، تكون محل استرجاع للحقوق والرسوم الموافقة طبقا لشروط القانون العام، بغض النظر عن الإعفاءات الممنوحة».

- 1- المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائرية
- 2- الفقرة 04 من المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية
- 3- الفقرة 04 من المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية
- 4- المادة 190 مكرر محدثة بموجب المادة 05 من قانون المالية لسنة 2002

ينتج عن الفحص الجبائي عموماً آثاراً تتمثل إما في القبول الصريح لوضعية النتائج والتصريحات التي اكتتبها المكلف بالضريبة، وفي هذه الحالة يصبح أساس فرض الضريبة محددًا نهائيًا، ولا يمكن للإدارة الجبائية الرجوع فيه، إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد ثبت استعماله لغش أو مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن من طرف المكلف بالضريبة⁽¹⁾.

كما قد يقضي التحقيق في المحاسبة إلى قيام المصالح الجبائية بإشعار المكلف بالضريبة « بإعادة التقويم » « Notification de redressement » التي من شأنها أن تؤدي إلى رفع مبلغ الضريبة.

تؤدي هذه الحالة الأخيرة إلى خضوع ضريبي لاحق على النتائج التي تم التصريح بها والتي اعتمد من خلالها المكلف على تحديد الوعاء الضريبي.

ينتج عن ذلك أيضاً افتراضين، أولهما وجوب تسديد مجمع الشركات للضريبة الإضافية المقررة بموجب عملية إعادة التقويم الناتجة عن الفحص الجبائي (الفرع الأول)، وثانيهما إمكانية الإحتجاج عن المبالغ المحسوبة من قبل الإدارة الجبائية (الفرع الثاني).

H Q P ō y T e E ū = : AXE W E L

إذا ما أسفرت عملية الرقابة الجبائية تقرير المصالح الضريبية أعمال إعادة تقويم لأساس فرض الضريبة، فإن ذلك يستدعي تحمل مجمع الشركات لعبء جبائي إضافي، لأن المبالغ المعاد تقويمها وجب تحصيلها من جانب الإدارة الضريبية. وتتمتع هذه الأخيرة طبقاً للمادة 991 من القانون المدني والمادة 380 من قانون الضرائب المباشرة بحق امتياز الخزينة العامة في مادة التحصيل وحق الأفضلية في استيفاء ديونها من المكلفين بالضريبة، وهو ما ذهب إليه قرار مجلس الدولة، المؤرخ في 2001/07/30⁽²⁾.

1- المادة 20-7 من قانون الإجراءات الجبائية، المحدثه بالمادة 60 من قانون المالية لسنة 2002
2- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، المؤرخ في 2001/07/30، ملف رقم 001763، حيث جاء فيه « حيث أنه بعد تنفيذ الحكم المذكور القاضي بالزام شركة صوراس التي تم حلها بالزامها بتسديد مبلغ 5.179.414,07 د.ج إلى المستأنفة - من طرف المستأنفة وقيامها بحجز منقولات شركة صوراس وبيعها بالمزاد العلني من طرف محافظ البيع بعدم منح المبلغ إلى المستأنفة من طرف محافظ البيع وبعد بيع المنقولات تم إشعار محافظ البيع بعدم منح المبلغ إلى المستأنفة من طرف قابض الضرائب للحائزة من الغير للأموال المخصصة لصاحب الإمتياز الخزينة العامة وعلى إثر ذلك وضعت الضرائب يدها على المبلغ في حساب المحافظ البيع فالتستت المستأنفة رفع اليد على المبالغ موضوع البيع بالمزاد العلني.
- حيث أنه فعلاً وفقاً لأحكام المادة 991 من القانون المدني و 380 من قانون الضرائب، فإن إدارة الضرائب لها الحق إمتياز الخزينة العامة في مادة التحصيل وحق الأفضلية في استيفاء ديونها من المكلفين بالضريبة. =

غير أن التساؤل الذي يفرض نفسه، يتعلق بما إذا كان التحصيل موجها نحو الشركة التابعة التي خضعت لإجراء الرقابة، وبالتالي إجراء إعادة التقويم على أساس احتفاظها بالشخصية القانونية المستقلة وعلى أساس أنها خضعت للرقابة على نتائجها الخاصة، أم أنه يتعين القول، بوجود تسديد العبء الجبائي الإضافي من جانب الشركة الأم باعتبارها ممثلا عن المجموعة الجبائية الجديدة المتمثلة في المجمع الجبائي؟

قبل الإجابة عن هذا التساؤل، وجب التذكير بأنه ينبغي إحترام ما تمليه القواعد العامة، والتي تقضي، بأنه يجب تحت طائلة بطلان الإجراء⁽¹⁾ أن يشير الإشعار بإعادة التقويم إلى أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عليها.

ويرسل الإشعار بإعادة التقويم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام،

علاوة على ذلك، ينبغي أن يكون الإشعار بالتقويم مفصلا بقدر كاف ومعلل بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو الإعلان عن قبوله بها.

وتمنح مهلة 40 يوما للمكلف بالضريبة بغرض إرسال ملاحظاته أو قبوله لإعادة التقويم، ويعتبر عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني.⁽²⁾

وتُحصّل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب جداول التحصيل⁽³⁾ ويرسل قابض الضرائب المختلفة إنذارا إلى المكلف بالضريبة مسجل في جدول الضرائب⁽⁴⁾ ويُبين في هذا الإنذار زيادة على مجموع كل حصته، المبالغ المطلوب أدائها وشروط الإستحقاق وكذا تاريخ الشروع في التحصيل، ويرفق الإنذار بحالة للخزينة محررة سلفا.

والسؤال المطروح، هل يمكن نقل الأحكام السابقة برمتها لتطبيقها على مجمع الشركات؟ أم أنه ينبغي استحداث أحكام خاصة لتكون أكثر ملائمة لخصوصية مجمع الشركات، لاسيما وأن هذا الأخير يعتمد نظاما من شأنه أن يعفي الشركات التابعة من الخضوع الضريبي واعتبار الشركة الأم المكلف الوحيد بالضريبة، وبالتالي، فإن خضوع الشركات التابعة للرقابة الجبائية - وهي مسألة مقبولة مبدئيا على اعتبار أن نتائجها

= حيث أن إدارة الضرائب أثبتت أنها دائن لشركة صوراس ولها حق الأفضلية قانونا وبذلك يكون المجلس قد أصاب في قراره. لهذه الأسباب يقضي مجلس الدولة بالمصادقة على القرار المستأنف قرار منشور بمجلة مجلس الدولة عدد خاص المنازعات الضريبية، 2003، ص:63، وما يليها.

1- المادة 20-06 من قانون الإجراءات الجبائية

2- المادة 20-06 من قانون الإجراءات الجبائية

3- المادة 143 من قانون الإجراءات الجبائية

4- المادة 143 من قانون الإجراءات الجبائية

الخاصة تساهم في تحديد نتائج المجمع ككل - إلا أن إلزام الشركات التابعة بتسديد الضريبة الناتجة عن الفحص الجبائي، مسألة تتناقض مع منطق مجمع الشركات وخصوصياته مما يؤدي بنا إلى القول، بضرورة تدخل المشرع لاستحداث أحكام خاصة تتعلق بهذه المسألة.

لأجل ذلك اتجه معظم الباحثين⁽¹⁾ إلى القول بأن خصوصية مجمع الشركات، توجب على الإدارة الجبائية ضرورة تبليغ نتائج الفحص الجبائي للشركة المعنية، وكذا للشركة الأم باعتبارها ممثلاً للمجمع الجبائي.

يؤدي ذلك إلى القول، بأن الشركة الأم هي الملزومة بتسديد مبالغ الضريبة الناتجة عن عملية إعادة التقويم. حتى وإن كان الفحص الجبائي قد تعلق بشركة تابعة لا بالشركة الأم ذاتها. وبالتالي، وطبقاً لهذا التصور، فإن الرقابة الجبائية التي تتبع بإعادة تقويم المبالغ الخاضعة للضريبة، يتم تسويتها عن طريق قيام الإدارة الجبائية بإرسال جدول الضرائب الناتجة عن إعادة التقويم.

الواقع، وانطلاقاً من طبيعة الإشكال الإجرائي فإنه وفي اعتقادنا يستحسن حسم المسألة بتدخل تشريعي. يلزم إما الشركة الأم أو الشركة التابعة المعنية بالفحص الجبائي بتسديد مبالغ الضريبة الناجمة عن عمليات إعادة التقويم، وذلك لضمان تحصيل الإدارة الجبائية لهذه المبالغ ولو جبراً بطريق الحجز والبيع كما هو مقرر لها قانوناً⁽²⁾ وقضائياً⁽³⁾.

تجدر الإشارة إلى أن إعادة التقويم ترفق بفيض زيادة على المبالغ التي تملص منها المكلف بالضريبة، إذ تنص المادة 193-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه «عندما يصرح مكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو تبين دخلاً أو ربحاً ناقصاً أو غير صحيح، يزداد على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أقل بها نسبة.

-10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن 50000 د. ج أو يساويه.

-15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50000 د. ج ويقل عن مبلغ 200.000 د. ج أو

يساويه.

1 - CHARLOT (N): op.cit. p : 473

- MORGENSTERN (P): l'intégration fiscal. Opcit P817 et suiv

- GASTINEAU (P) : Fiscalité des groupes de société opcit:P292et suiv

2- المادة 34 من الأمر 31/96 المعدلة للمادة 392 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

3- قرار مجلس الدولة الغرفة الثانية، بتاريخ 2002/01/28، ملف رقم 3712، والذي تضمن مايلي «حيث أن إجراءات الحجز التنفيذي على المحل التجاري التابع للمستأنفة وذلك لتحصيل الضريبة المستأنفة تمت وفقاً لمتطلبات القانون وخاصة المواد 392 وما يليها من قانون الضرائب والمادة 34 من الأمر رقم 31/96 وعليه فإن طلب المستأنفة لإبطالها طلب غير سديد ويبقى رفضه والقول بتأييد القرار المستأنف»

- قرار منشور بمجلة مجلس الدولة. عدد خاص المنازعات الضريبية 2003 ص 71.

-25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200000 د.ج⁽¹⁾ وعند محاولة قيام المكلف بالضريبة بأعمال الغش⁽²⁾، فإنه تطبق فزيادة قدرها. 100% على كامل الحقوق. إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها أقل من 5000000 د.ج أو يعادلها وترفع هذه الزيادة إلى 200% عندما تفوق بحقوق المتملص منها سنويا 5000.000 د.ج⁽³⁾.

انطلاقا مما سبق، يبقى التساؤل مطروحا، بشأن كيفية إلزام الشركة الأم بتسديد المبالغ الناتجة عن إعادة التقويم والزيادات المقررة قانونا مع أن الفحص الجبائي موجه أساسا إلى الشركة التابعة؟ لاسيما وأن هذه الأخيرة ملزمة باكتتاب تصريح بنتائجها الخاصة، ويبدو أنه من المنطقي أن النقص في التصريح أو عدم القيام به في الآجال المطلوبة قانونا يؤدي إلى إلزام الشركات التابعة بتسديد الزيادات المالية المذكورة أعلاه.

الحقيقة أن المشرع الجزائري، لم يتطرق إلى تفصيل هذه المسائل، مع أنه يستحسن تدخله لتوضيح الإجراءات الخاصة بتحصيل المبالغ الناتجة عن إعادة التقييم وكذا الزيادات الخاصة بالنقص ص في التصريحات إذا تعلق الأمر بمجمع الشركات، مع أنه يبدو أيضا الاتجاه الرامي إلى إلزام الشركة الأم دون الشركة التابعة ، لبيع من منطق النظام الجبائي الخاص بالمجمعات، والذي يفرض ممارسة الشركة الأم رقابتها على الشركات التابعة لها، بما في ذلك اكتتاب التصريحات المتعلقة بنتائجها الخاصة في آجالها والتي يترتب عليها خضوعهم الضريبي تطبيق لنظام الميزانية الموحدة.

في النهاية يمكن القول، بجواز تطبيق الأحكام العامة المتعلقة بتقادم التحصيل على مجمع الشركات والتي تقضي بتحديد الأجل المتاح للإدارة بأربع سنوات⁽⁴⁾ للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو تطبيق العقوبات الجبائية

= راجع كذلك حول ضمانات تحصيل الضريبة: د. سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2006، ص 212.

1- المادة 193-1 معدلة بموجب المواد 17، من قانون المالية لسنة 1996، والمادة 10 من قانون المالية لسنة 2000، و 38 من قانون المالية لسنة 2001، و 06 من قانون المالية لسنة 2002.

2- حددت المادة 193-2 من قانون الضرائب المباشرة، بعض الحالات المقصودة بأعمال الغش ومنها إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتوجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف أشخاص مدينين به. وخاصة المبيعات بدون فاتورة، أو تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد إليها عند طلب الحصول إما على تخفيض أو خصم أو إعفاء أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة وإما الاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين والقيام عمدا بنسيان أو تقييد إجراء قيد في الحسابات أو القيام بتنفيذ أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية... الخ.

3- المادة 193-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

4- المادة 106-01 من قانون الإجراءات الجبائية

المرتبة على تأسيس الضرائب المعنية، تمدد أجل التقادم المنصوص عليه أعلاه بسنتين إذا ما قامت الإدارة الجبائية بعد اثباتها أن المكلف بالضريبة عمد إلى طرق تدليسية برفع دعوى قضائية ضده.

يمكن للمكلف بالضريبة الاعتراض على مبالغ إعادة التقويم وهو ما سوف نتناوله في الفرع الموالي.

٦ M i d g i n ŷ e B W Ū ō i W ŷ e : r Ç H d W e i d

علاوة على الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة أثناء الفحوص والمراجعات الحقيقية لكل الحالات الضريبية والتي تقوم بها الإدارة الجبائية بهدف التأكد من صحة وسلامة الإقرارات الضريبية⁽¹⁾، يفسح قانون الإجراءات الجبائية للمكلف بالضريبة إمكانية تقديم احتجاجه واعتراضه عن المبالغ المعاد تقييمها بفعل الفحص الجبائي⁽²⁾. إذ تنص المادة 70 منه⁽³⁾ على أن «تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات التي توضع من قبل مصلحة الضرائب، في اختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها، وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي».

يسمح النص السابق ذكره للمكلف بالضريبة أن يحتج على التقويم الذي تم إعماله من جانب الإدارة الجبائية، غير أن هذا الإحتجاج يمكن أن يأخذ عدة أوصاف، فهو يوجه بداية إلى الإدارة الجبائية ضمن آجال محددة، ووفق أشكال معينة، أمام المدير الولائي للضرائب أو الإدارة المركزية، وفضلاً عن ذلك يحق للمكلف بالضريبة أن يلجأ إلى لجان الطعن المنصوص عليها بالمواد 301 و308 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. للحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في تأسيس وعاء الضريبة أو حسابها.⁽⁴⁾

غير أنه لا يجوز اللجوء للطعن أمام هذه اللجان بعد إحالة الأمر على مجالس القضاء.⁽⁵⁾ بحيث يمكن الطعن أمام محكمة القضاء الإداري في قرارات المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب فيما يخص الإحتجاجات موضوع المنازعات التي يرفضها المعنيون بالأمر، وترفع الدعوى في أجل 04 أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي يبلغ بموجبه المدير الولائي للضرائب المكلف بالضريبة القرار المتخذ بشأن شكواه.⁽⁶⁾

1- رابح رتيب: الممول والإدارة الضريبية. مرجع سابق ص:40

2- عبد العزيز أمقران: عن الشكاوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مقال منشور في مجلة مجلس الدولة. عدد خاص المنازعات الضريبية 2003. ص 07

3- المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية

4- أنظر المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية

5- المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية

6- المادة 1-82 من قانون الإجراءات الجبائية

تنص المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية بأن «توجه الإحتجاجات المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية في بداية الأمر وحسب كل حالة إلى مدير الضرائب الولائي أو رئيس مركز الضرائب التابعة له مكان فرض الضريبة. يسلم الوصل إلى المكلف بالضريبة». وتقبل الشكاوى المذكورة أعلاه إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى.⁽¹⁾

الأصل أن تكون الشكاوى فردية، غير أنه يجوز للمكلفين بالضريبة الذين تفرض عليهم الضريبة جماعيا، وأعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة أن يقدموا شكاوى جماعية.⁽²⁾ ويجب أن تتضمن الشكاوى تحت طائلة عدم القبول، ذكر الضريبة المعترض عليها، بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة إن تعذر استظهار الإنذار، وفي الحالة التي لاتستوجب الضريبة وضع جدول، ترفق الشكاوى بوثيقة تثبت مبلغ الإقتطاع أو الدفع، عرض ملخص الوسائل واستنتاجات الطرف، وتوقيع صاحبها باليد.

إذا سلّمنا بجواز نقل القواعد العامة المتعلقة بالإحتجاج على صحة أو مقدار الضرائب المفروضة، إلى نظام مجّمع الشركات وذلك لكونها تشكل في مجملها أحكام توفّر ضمانات هامة للمكلف بالضريبة، إلا أننا نعتقد أنه ينبغي على المشرع الجزائري أن يستحدث أحكاما تتلاءم وخصوصية مجّمع الشركات، وذلك إنطلاقا من عدم تمتعه بالشخصية المعنوية المستقلة، مع أنه يشكل شخصا جبائيا في نظر قانون الضرائب، ممثلا بالشركة الأم.

يبدو أنّ هناك جملة من الصعوبات لا يمكن تجاهلها إذا ما طبقنا القواعد الإجرائية برمتها على مجّمع الشركات، أهمّها تحديد الشركة التي يجوز لها أن تقدّم احتجاجها، وطعنها الإداري أو القضائي، فهل يتعلّق الأمر بالشركة التابعة التي خضعت للطعن الجبائي الذي نتج عنه فرض ضريبة زائدة، وذلك إنطلاقا من تمتعها بالشخصية القانونية المستقلة، أم أنه ينبغي القول بأن الحق في الطعن يعود للشركة الأم، التي يمكنها أن ترفض التقويم المعمول به من جانب الإدارة الجبائية، على اعتبار أنّها المخاطب الرئيسي في مواجهتها، فضلا عن كونها الممثل للشخص الجبائي الذي أنشأه مجّمع الشركات؟.

وهل يمكن تطبيقا لنصّ المادة 73-1 من قانون الإجراءات الجبائية أن يتمّ تقديم الطعن بشكل جماعي، على أساس أن الضريبة تفرض على كامل المجموعة؟ على الأقل فإن مثل هذه الوضعية تؤدي إلى القول بغموض نظام المجّمع الجبائي، لأنّه وإنطلاقا من انشاء مجموعة جبائية لا تتمتع بشخصية معنوية، فإن

1- المادة 72-1 من قانون الإجراءات الجبائية

2- المادة 73-1 من قانون الإجراءات الجبائية

ذلك من شأنه أن يستدعي تفصيلا إضافيا يتعلّق بمعرفة الشركة التي تمّ بداخلها الحصول على الدخل، والمكّلف بالضريبة الذي يتمثل في الشركة رأس المجمع.

علاوة على ما تقدّم، فإنّ نظام المجمع الجبائي، يعدل بطريقة غير مباشرة من نظرية المكّلف بالضريبة، وذلك بتمديد مفهوم هذا الأخير ليشمل إستعماله في آن واحد الذمة المالية للمجموعة وكذا الشركة المدينة بالضريبة.⁽¹⁾

وتبعاً لهذا التصور، يبدو أنه يجوز للشركة الأم أيضاً علاوة على الشركة التابعة التي خضعت للفحص الجبائي، أن تعترض على التقويم بصفتها المكلف بالضريبة، وبالتالي يجوز لها الدفاع عن حقوقها.⁽²⁾

الواقع أنه يسهل قبول هذا التصور أكثر في حالة وجود وكالة سابقة ممنوحة من جهة الشركة التابعة للشركة رأس المجمع، تسمح لهذه الأخيرة بإمكانية الإحتجاج باسم الشركة التابعة، مع أنه وانطلاقاً من الواقع العملي يمكن القول بأن التفويض ممنوح بشكل ضمني بدليل واقع العلاقات المالية الهامة فيما بين الشركتين مما يؤدي إلى القول، بعدم التقيد بضرورة وجود وكالة صريحة، لأن ذلك لا يسهل تطبيق نظام المجمع الجبائي.⁽³⁾

والأكثر من ذلك، يمكن القول بأن منطق نظام المجمع الجبائي يسمح أيضاً لأعضائه برفض التقويم وبالتالي تقديم الإحتجاج. وذلك بسبب تضامنهم في تسديد الضريبة، وهو ما يؤدي إلى إستنتاج امكانية نقل المادة 1-73 من قانون الإجراءات الجبائية وتطبيقها على مجمع الشركات ومع أنه لا توجد أية تدقيقات مقدمة فيما يتعلق بتمديد المسؤولية التضامنية للشركات التابعة، وبالتالي مصلحتها في التصرف بهذه الكيفية. إلا أن العنصر الذي يحبه وجب على المؤسسة المعنية دفع الضريبة إذا كانت خاضعة لها بشكل مستقل، لا يمكن إثارته، وذلك بسبب الطابع المستقل لنظام المجمع الجبائي، مع مراعاة ما قد تمليه الإتفاقيات المتعلقة باقتسام الضريبة.

وعليه يمكن القول بأن القواعد المتعلقة بالرقابة الجبائية والتي قد ينتج عنها خضوع ضريبي لاحق، وبالتالي عبء جبائي يقع على عاتق مجمع الشركات يبدو أنها تفتقد للدقة القانونية، وذلك بسبب عدم تدخل المشرع باملاء أحكام ونصوص خاصة بمجمع الشركات مالم يستدعي الرجوع إلى تطبيق القواعد العامة الواردة في قانون الإجراءات الجبائية، وانطلاقاً من محاولة تطبيق القواعد العامة على النظام الخاص بمجمع الشركات، تبرز لنا مسألة تعقيد هذا الأخير، كما أن تضاعف المكلفين بالضريبة في مواجهة الإدارة الجبائية يجعل من

1 - CHARLOT(N).opcit p:479

2 - Idem

3 - Idem

النظام أكثر تعقيدا على عكس أهدافه الأساسية التي ترمي إلى التبسيط والتسهيل في تطبيق النظام قدر الإمكان.

مثل هذه الأوضاع تشير إلى أهمية وفائدة وضرة إدراج تعديل حول هذه المسألة من خلال تدخل المشرع بسن قواعد خاصة تتعلق برقابة مجمع الشركات، والأثار المترتبة على ممارسة هذه الرقابة. هناك حل آخر، من شأنه أن يزيل كل أثر للتعقيدات المتعلقة بنظام مجمع الشركات، وهو المتمثل في منح هذا الأخير الشخصية القانونية المستقلة عن أعضائه.

عموم القول، أن مجمع الشركات يخضع كقاعدة عامة نظرا لخصائصه إلى نظام جبائي خاص نص عليه المشرع الجزائري انطلاقا من قانون المالية لسنة 1997، وهو نظام وإن كان يتلاءم ويتفق مع خصوصيات مجتمعات الشركات ويحقق لهذه الأخيرة اقتصاديات جبائية هامة تساعدها على استمرار نشاطها وعلى تطورها، ويستلزم المشرع لأجل تطبيق هذا النظام الخاص توافر جملة من الشروط الموضوعية والشكلية.

غير أن تطبيق النظام الخاص لا يخلو من كثير من الصعوبات، وذلك بسبب غموض وعدم دقة الأحكام التي أرساها المشرع من جهة، وكذا بسبب افتقاده لكثير من الأحكام الضرورية خاصة تلك المتعلقة بالمعاملة الجبائية لخسائر الشركات التابعة عند دخولها أو خروجها من نظام الدمج الجبائي.

إن غياب توفر الشروط اللازمة لتطبيق نظام الميزانية الموحدة، أو عدم اللجوء إلى اختيار تطبيق هذا النظام من قبل مجمع الشركات يؤدي بالضرورة إلى العودة إلى خضوع هذه الأخيرة إلى تطبيق القواعد العامة الضريبية.

فما مدى إمكانية تطبيق القواعد العامة الضريبية على مجتمعات الشركات، وهو ما سنتناوله في الجزء الموالي.

الجزء الثاني

تقليص تطبيق القواعد

الضريبية العامة

على مجمع الشركات

إذا كان المشرع الجبائي الجزائري، قد أفرد أحكاما خاصة تتعلق بمجمعات الشركات،⁽¹⁾ متبعا في ذلك ما ذهب إليه معظم التشريعات الأجنبية⁽²⁾ التي اعتمدت بدورها نظاما ضريبيا خاصا، يطلق على تسميته بنظام النتائج المدعمة، أو نظام الدمج الضريبي. إلا أن الملاحظ أن تطبيق هذا النظام الذي يستجيب لحاجة المجمعات وللضرورات الاقتصادية وواقع عالم الأعمال، يخضع إلى شروط لأجل العمل به، فإذا لم تكن هذه الشروط متوفرة، وجب الرجوع إلى تطبيق القواعد العامة الضريبية.

غير أن تطبيق القواعد العامة الضريبية يؤدي بالإدارة الجبائية إلى معاملة شركات المجمع على أساس شركات تتمتع باستقلالية الشخصية المعنوية، وهو ما قد لا يتلاءم مع خصوصية المجمعات التي وإن كانت في نظر القانون التجاري تقوم على مفهوم احتفاظ كل شركة تابعة بشخصيتها المعنوية المستقلة، إلا أنها تُعرّف من وجهة نظر اقتصادية على أنها تمثل وحدة اقتصادية متكاملة وعليه فإن التساؤل الجوهرية يتعلق بمدى قبول أو رفض فكرة الشخصية المعنوية لمجمع الشركات.

بعبارة أخرى فإن الإشكال الأساسي يتعلق برفض الشخصية المعنوية للمجمع، وذلك لعدم اعتراف القواعد الضريبية العامة بالمجمع ككيان مستقل عن شخصية أعضائه، فهل ينبغي إذن على الإدارة الجبائية الاعتماد على المفهوم القانوني لمجمع الشركات الذي يعني افتقاد هذا الأخير للشخصية المعنوية، وبالتالي معاملة كل شركة من شركات المجمع على حدى، أم أنه يتعين على الإدارة الضريبية اعتماد المفهوم الاقتصادي لمجمع الشركات؟

غالبا ما يمتد نشاط مجمعات الشركات خارج حدود الدولة الواحدة، وكثيرا ما تتشابك العلاقات المالية والتجارية فيما بين الشركات التي تنتمي إلى ذات المجمع الدولي، وهو ما قد يخلق صعوبة كبيرة للإدارة الجبائية التي تحاول التقيّد بمبدأ إقليمية الضريبة، بما قد لا يتلاءم مع مصلحة المجمع، لأنه قد ينجر عن ذلك، فرضا مزدوجا للضرائب، مما يتعين التساؤل عن مدى تطبيق مبدأ إقليمية الضريبة⁽³⁾ على العمليات التي تنجزها شركات المجمع الدولي.

1 - انظر المواد 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2 - RAFFIN (Marie Hélène) : régime fiscale applicable aux sociétés mères et filiales dans la communauté européenne. www.efc.fr/fr/qryouvragefrance.

- Schosseler (guy) : Le régime des sociétés mères et filiales, revue de fiscalité européenne et droit internationales des affaires, N° 132, Année 2003.

- GUT MANN (Daniel) : La fiscalité française des groupes de sociétés à l'épreuve du droit communautaire revue de droit fiscal 2004, N° 14.

3 - راجع حول مبدأ إقليمية الضريبة، د. عيسى محمد أبو طبل: الضريبة العامة على الدخل، دار الثقافة العربية، القاهرة، مصر، 1991، ص 72 وما يليها.

وعليه قد يكون من الممكن قبول مجمع الشركات كشخص جبائي له كيانه الخاص به، إذا توفرت جملة من المبررات التي تستدعي الاعتراف بذلك (الباب الأول). وعلاوة عليه، فإنه يجوز للإدارة الجبائية وفقاً لمبدأ إقليمية الضريبة أن تتدخل وتراقب العمليات التي تنجزها الشركات التي تنتمي إلى مجمع ذو طابع دولي، وذلك لمحاربة التهرب الضريبي الناتج عن نشاط الشركات متعددة الجنسيات (الباب الثاني).

الباب الأول

مبّرّات قبول مجمّع الشركات

ككيان قائم بذاته

يُعرفُ مجمع الشركات⁽¹⁾ على أنه تجمع الشركات التي تمارس نشاطا اقتصاديا متماثلا أو متميزا، وتخضع لإدارة اقتصادية موحدة، وتسيطر على ذمتها المالية إحدى الشركات التي تأتي على رأس التجمع، وتسمى الشركة الأم، التي تمارس سيطرتها ورقابتها على الشركات الأعضاء لملكيتها جزء من رأس مالها.

تعتبر مجموعات الشركات نتاج طبيعي لظاهرة تركيز المشاريع التي عرفتها شركات الأسهم خلال القرن الماضي بغرض إحكام سيطرتها وتمتين قوتها الاقتصادية.⁽²⁾ وبحكم أن فكرة المجمعات ووجودها ناتج من ظروف الواقع الاقتصادي، فإنها تعرف على أنها نظرية اقتصادية أكثر منها قانونية، ولعل ذلك السبب الرئيسي في عدم وجود قانون حقيقي ينظم المجمعات، بدليل عدم تطرق مختلف التشريعات إلى تحديد تعريف دقيق لها.⁽³⁾ ونتيجة لذلك، فإن مجمع الشركات من وجهة نظر القانون لا يمتلك شخصية معنوية مستقلة قائمة بذاته، وإنما هو عبارة عن تجمع تحتفظ بموجبه كل شركة بما فيها الشركة الأم بشخصيتها القانونية المستقلة.⁽⁴⁾

يبدو أن التطبيقات القضائية والممارسة العملية للإدارة الجبائية الفرنسية تتجه شيئا فشيئا نحو التذليل والتقليص من تطبيق القواعد الضريبية العامة على العمليات التي تنجزها مجمعات الشركات، وهو ما يؤدي إلى القول بأنه وحتى في غياب توفر الشروط الخاصة لتطبيق نظام الدمج الجبائي الخاص بالمجمعات فإنه من الصعب جدا قبول تطبيق القواعد العامة على هذه الهياكل. وهو ما يعني بعبارة أخرى بأن الإدارة الجبائية كما القضاء يتجهان بما لا يدع مجالاً للشك إلى الاعتراف بمجمع الشركات ككيان قائم بذاته حتى في غياب شروط تطبيق نظام الدمج الجبائي، ومرد ذلك عدة مبررات أهمها على الإطلاق وجود علاقات مالية وتجارية متينة بين أعضاء المجمع (الفصل الأول)، وكذا وجود مساعدات مالية استثنائية (الفصل الثاني).

- 1 - حسن محمد هند: مدى مسؤولية الشركة الأم عن ديون شركاتها الوليدة في مجموعة الشركات، مرجع سابق، ص 29.
- 2 - د. حسام محمد حسين: الشركات متعددة القوميات، المؤسسة العربية للدراسات والنشر، 1978، ص 05.
- VANHAECKE (Michel) : Les groupes de sociétés, L.G.D.J Paris 1962 P N° 02, P 03 et suiv.
- CHAMPAUD (CL) : Le pouvoir de concentration de la société par actions, sirey 1962, P 10 et suiv.
- BLAISE (J.B) : Les ententes et les concentrations économiques, opcit, p 15 et suiv.
- 3 - كما أن المشرع الجزائري لم يتطرق بدوره إلى تعريف دقيق على غرار باقي التشريعات الأخرى كالتشريع الفرنسي، مثلا.
- 4 - على خلاف التجمع ذو المنفعة الاقتصادية الذي أقر المشرع الجزائري بأنه يمتلك شخصية معنوية مستقلة وذلك من خلال نص المادة 799 مكرر المرسوم التشريعي 08/93 المؤرخ في 93/04/25.
- راجع حول هذا الموضوع:
- د. كيلاي عبد الرازي محمود: التجمع ذو الغاية الاقتصادية مرجع سابق، ص 21 وما يليها.
- GUYON (Y) : Droit des affaires, op cit, N° 580.

wĴ' ĕ ●Ĉ Vā Llg HĪΩHĴĴĴ HĪĈĪĈ Ĉ& WĴM Λ: AXĕ' Eū éĪd

عادة ما يكون للشركة التابعة لمجمع ما، علاقات مع شركات أخرى تمثل جزءاً من نفس المجموعة الاقتصادية، سواء كانت هذه العلاقات ذات طبيعة مالية أو تجارية وهو ما يفرض عليها اعتماد سلوك مماثل لضمان حماية أكبر، ولحصولها على شروط أكثر امتيازاً بسبب اتحاد المصالح فيما بين أعضاء المجمع.⁽¹⁾

وعلى الرغم من احتفاظ كل شركة تابعة للمجمع بشخصيتها القانونية المستقلة، إلا أن فكرة المجمع قائمة من الناحية الاقتصادية على اعتبار أن شركاته تمثل وحدة اقتصادية متكاملة، بحيث تستحوذ الشركة الأم على جزء هام من رأس مال كل شركة تابعة للمجمع، مما يؤدي إلى وجود علاقة تبعية وخضوع سواء من الناحية الإدارية في اتخاذ القرارات المتعلقة بهذه الأخيرة أو من حيث ارتباط الذمة المالية للتابعة بالشركة الأم.

والواقع أن نشاط الشركات التابعة للمجمع لا يخلو من وجود علاقات متينة فيما بينها، أحيانا تكون ذات طابع تجاري، وأحيانا أخرى ذات طابع مالي.

يعتبر شراح القانون التجاري والاقتصادي بأن وجود مثل هذه العلاقات المالية والتجارية بين أعضاء المجمع الواحد مسألة منطقية وعادية، لأنها تمثل جزءاً من نشاط المجمع برتمته الذي يعمل على تظافر جهود أعضائه لتحقيق غايات المجمع وأهدافه.⁽²⁾

الملفت للانتباه أن هناك العديد من العمليات والعلاقات التي تنشأ بين أعضاء المجمع، في ظل ظروف استثنائية، تتعلق خصوصاً بالحالات التي تعاني فيها إحدى الشركات التابعة مرحلة مالية صعبة، وبالتالي فهي تلجأ عادة إلى الشركة الأم، لأجل طلب المساعدة بغرض تخطي هذه المرحلة الحرجة.

يؤدي ذلك إلى القول، بأن العمليات المتصور إنجازها بين أعضاء المجمع، قد تصنف على أنها عمليات عادية سواء كانت تجارية كالبيع أو تقديم الخدمات فيما بين الأطراف، أو كانت مالية، كالقروض والتسيقات وغيرها. وقد تصنف أحيانا على أنها عمليات استثنائية كما لو تقدمت الشركة الأم بتقديم مساعدات أو إعانات مالية لشركة تابعة لها توجد في حالة صعبة.

يطرح التساؤل، عن موقف الإدارة الجبائية من مختلف العمليات التي تنجز داخل مجمع الشركات.

1 - BUSSY (Jack): Droit des affaires, presse de sciences politique et Dalloz, Paris, P 238 et suit.

- VANHAECKE (Michel): opcit, N° 350 et 452, P 442.

- LEFEBVRE (Francis): Les groupes de sociétés, 2005-2006, opcit, P 244.

2 - HANNOUN (Charly) : op cit, P 45.

- Champaud (Claude): op cit, P 125.

- Pariente (Maggy) : op cit, P 19, N° 25.

- SERLOOTEN (Patrick) : droit fiscal des affaires, op cit, P 329, N° 485.

إن القول باحتفاظ كل شركة تابعة للمجمع بشخصيتها القانونية المستقلة، يفرض على إدارة الضرائب أن تتبع أسلوب تسوية ومعالجة مختلف العمليات المنجزة بين أعضاء المجمع وفقاً لمبدأ استقلالية الأشخاص المعنوية.

غير أن تطبيق هذا المبدأ قد يسفر عن نتائج لا تتفق مع مصلحة مجتمعات الشركات، ولا مع الواقع الاقتصادي، وبالتالي فهي نتائج، غير مقبولة على الأقل من وجهة نظر المكلف بالضريبة.

فإذا كانت مهمة الإدارة الجبائية تكمن في المحافظة على الخضوع الضريبي للمجمع، وحماية مصالح الخزينة العمومية للدولة،⁽¹⁾ فإنه من جهة أخرى ينبغي عدم معاقبة مجتمعات الشركات، وعرقلة تطويرها ونموها الاقتصادي.

لذلك، ينبغي البحث عن حل من شأنه أن يحقق التوازن بين مصالح الإدارة الضريبية ومصالح مجتمعات الشركات.

ÊËËh Gê wê: AXëĪ κ Gê

تقوم فكرة المجمع على التراكم المالي، وهو ما يعني تركيز وتجميع الإمكانيات المالية المتوفرة لدى مختلف الشركات المكونة للمجمع، بما يضمن لكل منها استمرارية نشاطها وتحقيق أهدافها من جهة، وبما يضمن أيضاً تحقيق مصالح المجمع ذاته باعتباره كتلة اقتصادية واحدة، وفرض هيمنته وسيطرته ومكانته في عالم الأعمال.⁽²⁾

وعليه فإن هيكلية المجتمعات تتميز من الناحية المالية، بتعدد وتنوع الموارد والمصادر المالية والتي من شأنها أن يكون لها أثر إيجابي في مواجهة المنافسة.⁽³⁾

1 - تعتبر المبالغ المستحقة للخزينة العمومية من ضرائب ورسوم بمثابة الحقوق الممتازة عند التحصيل، راجع المادة 991 من الأمر 75-58، المؤرخ في 26/09/1975 المتضمن القانون المدني المعدل والمتمم.
راجع أيضاً:

- د. رابح رتيب: المبادئ الأساسية في علم المالية العامة، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، مصر، 2000، ص 196 وما يليها.
- د. عبد المنعم فوزي: المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1972، ص 191 وما يليها.
2 - د. محمد فريد العريبي: الشركات التجارية (المشروع التجاري الجماعي بين وحدة الإطار وتعدد الأشكال)، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2007، ص 25.
- د. حسن المصري: اندماج الشركات وانقسامها، مرجع سابق، ص 15.
- CORDIER (B) : Le renforcement des fonds propres dans des sociétés anonymes, Paris, Bibliothèque privé, LGDJ, 1978, p 88 et suiv.
- د. حسن محمد هند: مرجع سابق، ص 09.

- GIBIRILA (Deen) : opcit, P 97 et suiv.
3 - Le CANNU (Paul) : opcit, N° 1439, P 875.

عادة ما يتم الاتفاق بين الشركات التابعة للمجمع على إعطاء ومنح سلطة لشركة معينة بذاتها يخول لها بموجب هذه السلطة تسيير حساب مركزي، وبفضل ذلك يمكن معالجة الخسائر الظاهرة في الحسابات الثانوية التي تعود لبعض الشركات التابعة التي تعاني عجزاً أو صعوبات مالية، بفضل الفوائض المالية الموجودة داخل حسابات باقي الشركات التابعة الأخرى التي تحقق أرباحاً.⁽¹⁾

وتحوّل هذه الصلاحيات عموماً إلى شركة قابضة، أو شركة تابعة مشتركة أو تجمع ذو منفعة اقتصادية أو حتى الشركة الأم التي تلعب دور محور المجمع، والتي عادة ما تجسد هذه الإستراتيجية – المتمثلة في تقديم المساعدة المالية لشركة تابعة بحاجة ماسة للسيولة النقدية – عن طريق استحداث مصلحة للتسيير المالي للمجمع على مستواها.⁽²⁾

تسهّل هذه العملية تحسين استخدام وتفعيل اقتسام الموارد المالية وتجنب البحث عن قروض من هيآت خارجة عن المجمع، كالبنوك والمؤسسات المالية، والتي عادة ما تكون خدماتها مكلفة للغاية بفعل الفوائد المترتبة عن عمليات منح القروض.

تسمح هذه العملية من ناحية أخرى، بممارسة رقابة مالية حقيقية على الشركات التابعة للمجمع،⁽³⁾ وهي بذلك تحقق أيضاً حرية تنقل الأموال وتحركها داخل مجمع الشركات،⁽⁴⁾ غير أن ذلك يصطدم بمبدأ استقلال الأشخاص المعنوية والذي بحسبه يجب أخذ كل شركة بعين الاعتبار على حدى وبشكل مستقل عن انتمائها للمجمع.⁽⁵⁾

يطرح التساؤل بداية بشأن طبيعة ونوع العمليات المالية التي يمكن إجراؤها وإنجازها داخل مجمع الشركات، وما هي المشاكل التي يمكن للإدارة الجبائية أن تثيرها حول مدى خضوعها للضريبة من عدمه. وما هو الدور الذي لعبه القضاء الأجنبي بشأن هذه المسألة، وكذلك الدور المرتقب للقاضي الجبائي الجزائري حينما تطرح عليه نزاعات جبائية مماثلة؟

كما يطرح التساؤل أيضاً، بشأن الهياكل المالية التي يمكن أن توجد داخل مجمع الشركات، ودورها ومدى صحة العمليات التي تنجزها بنظر الإدارة الجبائية؟

1 - LAUPRETRE (D'hoir): L'émergence d'un droit des obligations adopté au phénomène des groupes de sociétés, D. 1993, chr 248.

- BASTIEN (F), CORRE (J), GERARD (M), JOLY (J), MATERNE (M) : Les comptes des groupes, opcit, p 120 et suiv.

2 - Le CANNU (PAUL): opcit, N° 1486, P 901 et suiv.

3 - VANHAECKE (Michel): op cit, N° 55, 56, P 63.

4 - MERLE (Philippe) et Fouchon (Anne) : précis Droit commercial (sociétés commerciales), 11ème édition, Dalloz, 2007, N° 641, p 777 et suiv.

5 - GUYON (Yves) : opcit, P 621 et suiv.

- وهو المبدأ الذي سبق للقضاء الفرنسي وأن أقره بموجب حكم تجاري أنظر:

- Cour d'appel de Paris 27/01/1982, Gazette de palais, 1982.

يمكن الإجابة على هذين التساؤلين، بالتطرق إلى تحديد طبيعة العمليات المالية (المطلب الأول) والتي يمكن تقسيمها إلى نوعين أحدهما مجاني والثاني بعوض. ثم تحليل الهياكل المالية داخل مجتمعات الشركات (المطلب الثاني).

ÖÖÖ'è ÖÖÖ' AMÖÖÖ' h'Ö' w'ÖHÖ' : AXëG'ÖH

بغرض الحصول على تمويل دائم يمكنها من تحقيق وإنجاز نشاطها تلجأ الشركات التابعة للمجمع إلى طلب الحصول على مساعدات مالية من داخل المجمع ذاته، والواقع أن طبيعة هذه المساعدات التي يمكن منحها فيما بين الشركات المرتبطة متنوعة جدا،⁽¹⁾ بحيث يمكن أن تأخذ عدة أشكال، كالقروض بدون فوائد، أو بفوائد بسيطة، أو تسبيقات على الحساب، أو عمليات الضمان التي تقدم بمناسبة الحصول على قرض معين، كما يمكن أن تتمثل في المصاريف التي كان من المفروض ألا تتحملها الشركة خلال نشاطها كالتكفل بديون شركة تابعة لها مستحقة لفائدة الغير،⁽²⁾ وفضلا عن ذلك، يمكن أن تكون المساعدات المالية ذات طابع استثنائي كإهمال الديون والإعانات المالية، وغيرها.⁽³⁾

بشكل عام، يمكن تقسيم المساعدات المالية التي تتم داخل مجمع الشركات إلى نوعين أساسيين، فهناك ما يعرف بالعمليات المالية المجانية والتي لا يكون لها مقابلا ملموسا كالقروض أو التسبيقات التي يتم الاتفاق بشأنها بدون فوائد، وكذلك عمليات تقديم الضمان نتيجة قرض ممنوح للشركة المضمونة.

أما إذا كانت العمليات السابقة الذكر قد أنجزت مقابل اشتراط فوائد معينة، فهي تكيّف على أنها عمليات بعوض شأنها شأن تلك التي تقع على بيوع البضائع وتقديم الخدمات.

تلجأ الشركات التابعة إلى طلب المساعدات المالية من داخل المجمع، لأن هذه الطريقة أنسب من البحث عن مصادر مالية لدى البنوك والمؤسسات المالية والتي وإن منحت التمويل الكافي، إلا أن ذلك من شأنه أن يثقل كاهل الشركة نتيجة الفوائد المترتبة عن القروض، وبالتالي فبدلا من الاستعانة بهذه المؤسسات المالية، تلجأ الشركة التابعة عادة إلى الحصول على تمويلها من داخل المجمع الذي تنتمي إليه.⁽⁴⁾

1 - LEFEBVRE (Francis): op cit, P 439.

- MOUSSERON (Pierre): Droit des sociétés, édition MONTCHRESTIEN, P 255.

- SEERLOOTEN (Patrick): Droit Fiscal des affaires, opcit, N° 485, P 329.

2 - حسن محمد هند: مرجع سابق، ص 203 وما يليها.

3 - COUDERT (M.A) : abandons des créances et subventions entre entreprises, précité, N° 02.

4 - LEFEBVRE (Francis) : op cit, P 441.

ومهما يكن من شأن طبيعة العمليات المالية المنجزة، فإن النظام الجبائي للمساعدات فيما بين الشركات التابعة لذات المجمع - من وجهة نظر الضريبة على أرباح الشركات - ينتج أثره ابتداءً من تصنيف العقد العادي أو غير العادي للتسيير.⁽¹⁾

إذا كانت الإدارة الجبائية - تطبيقاً لمبدأ عدم التدخل في شؤون التسيير -⁽²⁾ ليس لها سلطة مراقبة مدى صحة قرارات التسيير التي تتخذها الشركات، إلا أنه يخوّل لها بالمقابل صلاحية فحص ومراقبة ما إذا كانت هذه القرارات متطابقة ومتلائمة مع مصلحة استغلال الشركة، وهي رقابة لها أهمية قصوى خاصة ضمن الأوضاع والحالات التي تمنح فيها الشركة مزايا لشركات أخرى مرتبطة معها.⁽³⁾

يرجع للقضاء في النهاية تقدير الطابع العادي أو غير العادي للعملية، بحسب المبررات التي تثبت وجود مصلحة خاصة للشركة التي تمنح هذه المزايا من عدمها.

ومع أن القضاء - إلى غاية اليوم- يرفض الأخذ بالاعتبار قبول المبررات التي تتعلق بالمصلحة العامة للمجمع، فإنه يقبل انطلاقاً من العلاقات الخاصة بين الشركة الأم وتابعتها، بللطابع العادي للمزايا والمساعدات المالية، وهو بذلك يميل إلى الاعتراف بما تمليه الظروف والضرورات الاقتصادية للمجمعات.⁽⁴⁾

إذا كانت المساعدة الممنوحة ناجمة عن تسيير عادي، فإنها تمثل تكاليف قابلة للخصم لدى الشركة التي منحتها، أما إذا كانت المساعدة ناتجة عن تسيير غير عادي، فإن التكاليف التي تحملتها الشركة أو المداخل التي تم التنازل عليها بشكل غير عادي، يعاد إدماجها ضمن النتائج الخاضعة للضريبة لدى الشركة التي منحت الإمتياز.

بناءً على ما تقدم، هل يتعين أن تحترم العمليات المالية قواعد معينة حتى يمكن اعتبارها قد تمت في إطار تسيير عادي؟ وهل يختلف موقف الفقه الجبائي والقضاء حول نوع المساعدة المالية بحسب ما إذا كانت مجانية أو بعوض؟

رغم عدم حصولنا على تطبيقات قضائية جزائية حول هذه المسألة إلا أننا سنحاول معالجة هذا الموضوع بالاستعانة بتطور الفقه الجبائي وكذا القضاء الإداري الفرنسي، وذلك من خلال التطرق إلى دراسة العمليات المجانية (الفرع الأول) وكذا العمليات المعوض عنها (الفرع الثاني).

1 - BUFFE (Marie): Théorie de l'acte normal de gestion, Mémoire, Université Aix en Provence publié le 03/07/2007.

www. Oboulou. Com/ théorie-Acte-Normal-gestion-Droit fiscal 34706. html-24K.

- Lefebvre (Francis): op cit, N° 5710, P 463.

2 - COZIAN (Maurice): La théorie de l'acte Anormal de gestion, in les grand principes de la fiscalité des entreprises. P 91, N° 2 et s.

3 - SERLOOTEN (Patrick): Droit fiscal des affaires, op cit, N° 485, P 329.

- LE CANNU (Paul): Droit des sociétés, op cit, N° 1500, P 909.

4 - C.E 26-09-2001, Req N° 219825, R.J.F, 21/2001, N° 1491.

ĤAXĈ ēĤĤĈĤh ĈĤ wĈ: AXē wĈēd

يثبت الواقع العملي وجود أهمية بالغة لمجمعات الشركات على المستوى الاقتصادي، لما تقدمه من مزايا اقتصادية ومالية خاصة، أبرزها تنظيم سلطة مالية معتبرة بفضل اتحاد القوى المالية المتواجدة لدى شركات الجمع وتركيزها ثم حركيتها داخل هياكل الجمع بالقدر الذي يضمن تمويل كل الشركات ضمانا لتحقيق استغلالها وتسيير نشاطها وبلوغ أهدافها.⁽¹⁾

والواقع أيضا، أنه كثيرا ما تلجأ شركات الجمع إلى الاتفاق على إبرام عمليات مالية مجانية كالقروض والتسبيقات بدون فوائد، وهي عمليات كثيرة الاستعمال خاصة داخل مجتمعات الشركات،⁽²⁾ وهو ما يطرح التساؤل عن المعاملة والتسوية الجبائية لمثل هذه العمليات التي يتعين على الإدارة الجبائية أن تتوخى الحذر بشأنها لأنها قد تشكل غطاءا لمحاولات العش الضريبي.

ومما لا شك فيه، أن غياب بند الفوائد الذي لا يظهر في محاسبة الشركة يؤزق ويعيق عمل الإدارة الجبائية التي وبسبب ذلك قد تواجهها صعوبات كبيرة لأجل ممارسة سلطتها في الرقابة على مثل هذه العمليات، ولأجل ذلك فإنه ينبغي أن تشمل المراقبة أعمال الفحص المتعلقة بالتدقيق في مراسلات الشركة بغرض الوقوف على المبالغ الحقيقية للقروض المتفق بشأنها وما إذا كانت بعوض أو بدون عوض.⁽³⁾

وعلى فرض أن الإدارة الجبائية - وإعمالا لسلطتها في الرقابة، وحذرها المطلوب لحماية لمصالح الخزينة العمومية من الممارسات التي تهدف إلى التهرب الضريبي - لجأت على إثر ذلك إلى إخضاع العمليات المجانية للضريبة، فإنه ينبغي على القضاء، حالما يثار النزاع أمامه أن يلعب دور الرقيب على عمل الإدارة الجبائية، وقد يتدخل هذا الأخير لتصويب أخطاء الإدارة أو تجاوزاتها من جهة، وتصحيح التكييف القانوني للوقائع، وفي ذلك حماية لمصالح المكلف بالضريبة من جهة أخرى، وهو ما يؤدي إلى القول بأن عمل القضاء قد ينتج موقفا مرنا مقارنة بالموقف المتشدد الذي يمكن للإدارة الجبائية إنتهاجه.

غير أنه يتعين على الشركة لأجل تليين موقف القضاء أن تقدم المبررات الكافية والأسباب المعقولة التي أدت إلى منح قروض بدون فوائد، وعموما إنجاز عمليات مالية مجانية. فما هي هذه المبررات؟

1 - VANHAECKE (Michel) : op cit, N° 04, P 06 et suiv.

2 - BLOND (J.P) : Les aides inter-entreprises sans contrepartie financière immédiate, R.F.C., 1986, N°168, p 11.

3 - تنص المادة 20-1 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه "يمكن أعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها...". انظر حول موضوع الرقابة الجبائية:

- ROLAND TORREL : contrôle fiscal (les clés du control fiscal par la jurisprudence), ED maxima, 1995, P 20 et suiv.

أولاً: مبررات قبول عمليات مالية مجانية داخل مجمع الشركات:

يمكن القول مبدئياً أنه يتعين على المصالح الجبائية اعتماد تطبيق أحكام تتلاءم مع مجمع الشركات وذلك بسبب الروابط التي تجمع مختلف الشركات التابعة له، سواء كانت هذه الروابط ذات طبيعة قانونية أو اقتصادية.

I- الروابط القانونية كمبرر لمنح القروض بدون فوائد

إن وجود علاقات قانونية بين شركات تابعة للمجمع، يبرر استعمالها القروض بدون فوائد، لأن هذه العلاقات من شأنها أن تؤدي طبيعياً إلى الحصول على المساعدات المالية في شكل قروض، وبشروط متميزة عن تلك القروض العادية التي يوفرها السوق المالي.⁽¹⁾

ينتظر إذن من الإدارة الجبائية الجزائرية أن تأخذ بالاعتبار هذا المبرر، وألا تتمسك في مواجهته بمبدأ استقلالية الأشخاص المعنوية لاسيما وأن تحليل الروابط القانونية سيظهر لنا سبق اعتماد القضاء الفرنسي عليه - في غياب تطبيقات قضائية جزائرية- لقبول مثل هذه العمليات، مع أنه لا يقبل دائماً وبشكل آلي هذا المبرر فهو عادة ما يلجأ إلى تحليل نسبة المشاركة في رأس المال، وفي أحيان أخرى يعتمد على معايير قريبة من الواقع والمنطق الاقتصادي.⁽²⁾

حدد مجلس الدولة الفرنسي بموجب قرار مؤرخ في 1970/05/29،⁽³⁾ الحالات التي وجب فيها إعادة إدماج الفوائد غير المسددة في الوعاء الضريبي للشركة المقرضة، إذ تلخص وقائع النزاع في قيام شركة بمنح قروض بدون فوائد إلى مجموعتين مختلفتين تتمثل الأولى في شركة مستقلة تمارس نشاطاً متميزاً ومختلفاً عن نشاط الشركة المقرضة، في حين تعتبر المجموعة الثانية شركة تابعة للشركة المقرضة. لقد اعتبر القضاء بأن الرابط القانوني الموجود بين الشركة التابعة -المجموعة الثانية- والشركة الأم يوفر غطاء مشروعاً للحصول على قرض بدون فوائد.

1 - LEFEBVRE (Francis): Les groupes de sociétés (2005-2006), op cit, N° 5484, P 444.

- GIBIRILA (DEEN) : op cit, N° 256, P 126.

- GAVALDA (C) : Les crédits dits intra-groupes : RD. banc et Bourse, 1991, P 168.

2 - MERLE (Philippe) ; FOUCHON (Anne) : précis de droit commercial, op cit, N° 658, P 831 et suiv.

- CHARLOT (Nicole) : opcit, P 61.

3 - C.E 29/05/1970, Req N° 67221, 67529 et 74113, le bon P 367 ; D.F 1970 N° 31 comm 890.

بقبوله هذا الوضع، يمكن القول بأن القضاء الفرنسي يكون قد اعتمد على معيار المشاركة في رأس المال، طالما أن عنصر التبعية يستلزم ذلك،⁽¹⁾ ويعني ذلك أنه يلجأ إلى فحص وضعية الشركة المقرضة وما إذا كان لديها روابط قانونية مع المستفيد من المبالغ لأجل تبرير الامتياز المتحصل عليه من هذا الأخير.

والملاحظ أن القضاء من خلال القرار السابق ذكره، لم يحدد بشكل مفصل مستوى تملك نسبة رأس المال لأجل الوصول للحل المذكور، بل اقتصر القرار على الإشارة إلى مشاركة الشركة "أ" في رأسمال الشركة "ب" دونما تحديد لنسبة هذه المشاركة ولا لحدها الأدنى،⁽²⁾ والواقع أن الفقه لم يحدد بدوره ما إذا كان يتعين وجود حد أدنى للمشاركة داخل الشركة حتى يمكن إيجاد قواعد خاصة تطبق على المساعدات الممنوحة فيما بين الشركات الأم والشركات التابعة لها.⁽³⁾

ومع ذلك، يمكن القول على الأقل أنه كلما كانت نسبة المشاركة مرتفعة كلما كانت المصلحة الخاصة للشركة الأم في مساعدة شركتها التابعة سهلة التدليل عليها والاعتراف بها، وهو ما نلمسه من خلال عدة قرارات قضائية فرنسية لاحظ من خلالها القضاء أن مصلحة الشركة الأم في منح مساعدتها تبدو واضحة بسهولة من خلال تملكها لرأس مال شركتها التابعة بشكل شبه كلي،⁽⁴⁾ وعلى العكس من ذلك فإن المشاركة بنسبة 5% تعد غير كافية للأخذ بالاعتبار التبرير المالي للتخلي عن الدين.⁽⁵⁾

يذكر أنّ المشاركة في رأس المال قد تكون بسيطة أو معتبرة وقد تكون مباشرة أو غير مباشرة وقد تكون أيضا متقابلة.⁽⁶⁾

والواقع أيضا، أن العملية المالية المتمثلة في منح قروض أو تسبيقات دون فوائد يمكن تصورها من خلال عدة أوضاع، فقد يحدث أن تقوم الشركة الأم بمنح قرض لفائدة شركتها التابعة لها، كما يحدث أن يكون

1 - انظر المادة 729 من القانون التجاري بالأمر: 96-27 المؤرخ في 09/12/1996، التي تنص على أنه إذا كانت لشركة أكثر من 50% من رأسمال شركة أخرى تعد الثانية تابعة للأولى. انظر كذلك:

- DIDIER (Paul) : Droit commercial, Tome 2, 3ème édition, ED PUF, 1993, P 543 et suiv.

- BOUGNOUX (Anne) : groupes de sociétés (participations, filiales, et sociétés contrôlées) répertoire pratique de droit privé, ED Jurisclasseur, 1997 Fasc 140, N° 07 et 08.

2 - تشير الفقرة الثانية من المادة 729 من القانون التجاري إلى أنه إذا كان جزء الرأسمال الذي تملكه في الشركة داخل شركة أخرى يقل عن 50% فإن الأولى تعتبر مساهمة في الثانية.

3 - LEFEBVRE (Francis): Groupes des sociétés, op cit, N° 5484, P 444.

4 - C.E 30-04-1980, N° 16253, R.J.F 6/80, N° 467; précité.

- C.E 27-11-1981, N° 16814, R.J.F 1/82, N° 07. Voir également : Lefebvre (Francis) : op cit, N° 5484, P 444.

5 - CAA. NANTES, 30-06-1994, N° 93-811, R.J.F, 11/94, N° 1167.

6 - DIDIER (Paul) : op cit, P 545, et suiv.

- SINE (Laure) : Droit des sociétés, 6ème édition dunod, Paris 2004, P 128 et suiv.

- GUIRAMAND (France) ; HERAND (Alain) : Droit des sociétés (Manuel et Applications), 6ème édition DUNOD, Paris, 1999, P 453.

الوضع أحيانا عكسيا كأن تمنح التابعة قرضا لفائدة الشركة الأم، كما يمكن أن تكون العملية عن طريق قيام الشركة الأم باقتراض مبلغ مالي من شركتها التابعة "أ" بغرض منحه كقرض لفائدة الشركة التابعة "ب".⁽¹⁾

وفضلا عن ذلك، عادة ما تستعمل القروض بدون فوائد فيما بين الشركات الشقيقة أو فيما بين الشركة الأم والشركة التابعة لتابعتهما.

عقب القرار القضائي السابق ذكره، حاولت عدة قرارات أخرى تحديد مجال نظرية الروابط القانونية، وذلك بالتطرق إلى معالجة مفهومها، بحيث عرفها القرار الصادر في 1981/06/29⁽²⁾ على أنها المشاركة الفعلية في رأس مال شركة أخرى، وهو ما يعني أنه لا يكفي أن يكون للشركة مجرد النية في شراء أسهم شركة أخرى وإنما على العكس وجب أن تتملك فعليا هذه الأسهم.

يتعين القول إذن، استنادا إلى ما تقدم أنه لقبول منح القروض بدون فوائد، وجب على الشركة المقرضة أن تكون مالكة لجزء من أسهم الشركة المقترضة وبشكل مباشر.

قد يكون موقف القضاء الإداري الفرنسي سليما ومنطقيا، لأن هذا التصور يجد مصدره في قواعد القانون العام والتي تقضي بأن العلاقة القانونية بين الشركتين تصبح بهذه الكيفية مشابهة للالتزام ببذل العناية وتقديم النفقة بين الأصول والفروع.⁽³⁾

يقبل عموما بوجود مصلحة للشركة الأم في تقديمها مساعدات إلى شركاتها التابعة خاصة إذا كانت هذه الأخيرة تواجه صعوبات مالية، ووجود مثل هذه المصلحة يمكن أن ينتج من إرادة الشركة الأم في تجنب النتائج غير المقبولة والتي هي ناتجة بالنسبة إليها من عدم الاهتمام بالشركة التابعة لها التي تعاني صعوبات مالية، وعليه يمكن إذن منح مزايا إلى الشركة التابعة حتى في حالة غياب الرابط التجاري فيما بين الشركات المعنية.

بموجب هذا الحكم يكون القضاء قد اعتمد فحسب على الافتراض الذي يوجد من خلاله علاقة مباشرة بين الشركات، وعموما بين الشركة الأم والتابعة حتى يجد القرض الممنوح بدون فوائد مشروعيته في نظره، واستبعد في هذه المرحلة حالات تسيير الذمة المالية الخاصة التي تؤدي بالأشخاص الطبيعية المجتمعمة بموجب روابط عائلية إلى تشكيل أموال مجانية بغرض مواجهة المشاكل المالية، وهي حالات موجودة بكثرة في الواقع العملي.

1 - LEFEBVRE (Francis): op cit, N° 5730.

2 - C.E 29/06/1981, Req N° 15950 à 15953, D.F 1981, N° 41, Concl SCHRICKE ; R.J.F, 10/1981, N° 850.

3 - COZIAN (Maurice): Les avances sans intérêts (document 34), les grands principes de la fiscalité des entreprises, Edition LITEC, Paris 1986, P 595.

وتطبيقاً لذلك، عاقب القضاء الفرنسي الشركة التي قامت بمنح قرض بدون فوائد إلى شركة أخرى يتولى تسييرها نفس الشخص القائم على إدارة الشركة المقرضة، وذلك بإعادة إدماج الفوائد المالية غير المسددة من قبل الشركة المقرضة في وعائها الضريبي،⁽¹⁾ وذلك بعدما عمدت الإدارة الجبائية إلى اتخاذ موقف صارم باتجاه الشركات المسيرة من قبل نفس الأشخاص، لأن تعدد المؤسسات التجارية التابعة لنفس المسيرين يؤدي في كثير من الحالات الواقعية إلى إبرام عمليات تهدف فقط إلى مجرد التملص الضريبي دون أن تُعبّر عن وجود أي هدف اقتصادي حقيقي.

غير أن القضاء الفرنسي يعترف بوجود أنماط للتسيير داخل مجموعات الشركات مستعملة لأجل اقتسام الفوائد المالية تماشياً مع حاجات كل عضو من الأعضاء. وهو ما يعبر عن مرونته بقبوله معايير أخرى ذات طبيعة عملية، مثلما كرسه القرار الذي اتخذته مجلس الدولة بتاريخ 15/02/1978⁽²⁾ أين قبل القضاء دور مصحح التمويل الذي لعبته شركة داخل مجمع صناعي تجاري مكون من الشركة الأم وعدة شركات خاضعة لرقابة نفس الأشخاص، حيث مارس القضاء سلطته في الرقابة لأجل تجنب الإنشاء المصطنع للربح داخل الشركة الأقل خضوعاً للضريبة، لأن الشركة الممولة تقتض أموالاً بنسب أعلى من تلك التي تحصل عليها من مجموعة أخرى، وقد قرر القضاء بشأن ذلك بأن الفرق في النسب يخضع للرسم لدى الشركة التي تتركز فيها مالية المجمع.

من خلال ما سبق يمكن القول، أن القضاء أثبت اعتماده ليس فقط على معيار المشاركة في رأس المال، وإنما أيضاً على العلاقات الخاصة التي تجمع الشركات بعضها ببعض وذلك للتدليل على وجود رابط قانوني يبرر منح قروض بدون فوائد.

يأخذ القضاء أيضاً بعين الاعتبار المصلحة الاقتصادية التي تنبثق من عمليات منح القروض بدون فوائد.

II- الروابط الاقتصادية كمبرر لمنح القروض بدون فوائد:

يمكن للمصلحة الاقتصادية أن تحل محل الرابط القانوني، وذلك لأجل تبرير منح القروض دون فوائد بين الشركات الأعضاء في مجمع واحد.

لقد أثرت المصلحة الاقتصادية، بموجب قرار صادر عن مجلس الدولة الفرنسي في 29/05/1970⁽³⁾، غير أنها رفضت بسبب استقلال أنشطة الشركات مما يدل على عدم وجود رابط اقتصادي حقيقي، وبالمقابل

1 - C.E 07/02/1979, Req N° 8475, D.F 1979, N° 20, Concl LOBRY ; R.J.F, 3/1979, N° 118.

2 - C.E 15/02/1978, Req N° 4413, D.F 1978, N° 25, comm 1036 ; R.J.F, 3/1978, N° 149 et 5/1978, chron Mme HAGELSTEEN, P 146.

3 - C.E 29/05/1970, Req N° 67221, 67529, 74113. Lebon P 367, D.F 1970, N° 31, comm 890, précité.

فقد تم قبول المبرر المتعلق بالمصلحة الاقتصادية بموجب قرار لاحق صادر عن مجلس الدولة الفرنسي في 1973/01/10.⁽¹⁾ وذلك بالنسبة لشركة تهدف إلى فرض رقابتها على شركة أخرى.

الملفت للانتباه أن نظرية المصلحة الاقتصادية بحسب ما ورد في القرار السابق ذكره لا تختلف كثيرا عن مفهوم الرابطة القانوني، لأنها تترجم مبدئيا عن طريق وجود مشاركة داخل رأس مال الشركة الأخرى، غير أن القضاء الفرنسي تطور عقب ذلك بقبوله عناصر أخرى كالروابط التجارية والمهنية وغيرها.

رفض القضاء الفرنسي في مرحلة سابقة مبررات الشركة القائمة على أساس وجود علاقات أعمال قديمة للتدليل على الروابط الاقتصادية، وأقر بأحقية الإدارة الجبائية التي قارنت بين نسبة المشتريات المحققة بين الشركتين في الوقت الذي تم فيه منح القروض وقامت على إثرها بإعادة إدراج الفوائد غير الظاهرة في الفواتير، بسبب عدم التطابق الذي لاحظته الإدارة الجبائية في علاقات الأعمال.⁽²⁾

بكيفية مماثلة، اتجه القضاء الفرنسي إلى عدم قبول المصلحة الاقتصادية للشركة التي منحت قروضا دون فوائد، بسبب قيام هذه الأخيرة بإدراج جدول أسعار مميزة ومفضلة موجهة للمستفيد من المبالغ، ولكنها لا تعطي أية تدقيقات وتوضيحات حول رقم الأعمال الذي حققته من تعاملاتها مع هذه الشركة.⁽³⁾

مما سبق، يمكن القول أنه لا يكفي المكلف بالضريبة لأجل إثبات الإطار العادي لعملية منحه قرضا بدون فوائد، أن يُدلل على وجود علاقات أعمال قديمة بينه وبين المستفيد من القروض، وإنما يتعين عليه إثبات وجود هذه العلاقات وقت منح القروض، وفضلا عنه، فإنه ينبغي عليه تقديم مبررات تسمح ببيان حجم رقم الأعمال المنجز من خلال هذه العمليات، وفي غياب ذلك يُخشى أن يخضع إلى تقويم جبائي من جانب الإدارة الجبائية.

يعني ذلك، أن العلاقات التجارية القائمة فيما بين الشركتين - وفي غياب روابط قانونية مباشرة- تسمح بتبرير غياب شرط الفائدة في القروض المتفق عليها، ولكن فقط حينما تقدم الشركة دليل على أن المبالغ المقروضة متوازنة بالنظر إلى العلاقات التجارية بين المجموعتين.⁽¹⁾

1 - C.E 10/01/1973, Req N° 79312 lebon P23, D.F 1973 N° 11, com 406, 408 et 410 et 1574, N° 8 com 223. Concl: DELMAS-MARSALET, Dupont, 1973 N° 4, P 110. B.F Francis Lefebvre: 2/1973, duon, P 112.

حيث أوصى محافظ الدولة من خلال هذا القرار بأنه يتعين عدم استبعاد الحقائق الاقتصادية بشكل مفرط وبعدم التقيد فقط بشرط الرابطة القانوني والذي من الممكن أن يؤدي تطبيقه إلى الوصول إلى نتائج مرفوضة، ولأجل تطبيق هذا المعيار الجديد، حدد محافظ الدولة بأن الرقابة والفحص الجبائي الذي تباشره الإدارة الجبائية وجب أن يتقيد بتقرير مصلحة المكلف بالضريبة دون إطلاق حكم حول طبيعة ونوعية عقد التسيير. وتبعاً لذلك، فإنه يعترف مبدئياً بأنه من الطبيعي جدا ارتكاب المسير لأخطاء أثناء تسييره الشركة، لأن عالم الأعمال يقتضي في كثير من الحالات قيام المسيرين باتخاذ قرارات بشكل سريع وهو ما يفتح مجالاً لورود أخطاء في التسيير.

2 - C.E 04/12/1974, Req N° 92009 C.F également C.E 13/11/1987Req N° 56447,D.F 1988, N° 11comm 536. R.J.F, 1/1988, N° 29, B.F Francis LEFEBVRE: 1/1988, N° 27.

3 - C.E 29/06/1981, Req N° 15950 à 15953, précité.

يؤكد ذلك على تطور موقف القضاء الفرنسي الذي يبرهن على أنه يتجه عموماً نحو الأخذ بالعلاقات الاقتصادية كمبرر لمنح القروض بدون فوائد، فقبل في مرحلة حديثة التأسيس على دراسة تتضمن تحليلاً إجمالياً لمجمع الشركات بعد أن رفض بادئ الأمر منح قيمة مقلنة لذلك، وهذا بمناسبة نزاع طرح على مجلس الدولة الفرنسي،⁽²⁾ أين أشار المكلف بالضريبة حينها أن واقعة إفلاس الشركة المقترضة تشكل خطراً على سمعة الشركة المقترضة، غير أن القضاء رفض ذلك استناداً إلى أن الممارسات التجارية تحول دون منح قروض بدون مقابل قيمة حقيقية.

غير أن القضاء الفرنسي عقب ذلك، برهن على مرونته بحيث اختار حلاً يخدم مصلحة مجمعات الشركات، إذ ذهب مجلس الدولة⁽³⁾ إلى رفض إدماج الفوائد غير الظاهرة في المحاسبات والفواتير بمناسبة قرض بين شركتين مرتبطتين تمارسان نشاطات مكملة لبعضها البعض، مع أن الشركة المستقلة قدمت خدمات مماثلة بأسعار مفضلة.

هناك عدة قرارات قضائية أخرى،⁽⁴⁾ اتخذت لمصلحة المكلف بالضريبة، قبل القضاء بموجبه خصم المصاريف المالية المتأتية من المقترض بموجب عقد قرض مبرم مع شركة مقرضة لأجل الحصول على أموال تم وضعها تحت تصرف استغلال آخر دون أن يكون ذلك القرض ممنوحاً بفوائد، بحيث خصصت المبالغ لتمويل مؤسسة مكلفة بتنفيذ واستغلال براءة اختراع تتمثل في تحويل الخشب إلى عجين للورق، بحيث ذهب القضاء إلى القول بأن المصلحة الاقتصادية مكرسة من خلال طرق استعمال البراءة.

لقد أخذ القضاء أيضاً بالمبررات التي تقدمها الشركات لأجل التدليل على المصلحة التي تجنيها من العملية،⁽⁵⁾ وخاصة الأخذ بالاعتبار تبعية النشاطين، والإمكانات المالية المحدودة للشركة المستفيدة.

إذا كان الوضع العادي للعمليات المجانية، يقتضي في غالب الأحيان قيام الشركة الأم بمنح قروض أو تسبيقات بدون فوائد لشركات تابعة لها وهو وضع مبرر بمقتضى روابط قانونية أو اقتصادية، فإنه في بعض الأحيان تكون العملية عكسية بمعنى أن التسييق أو القرض بدون فوائد يمنح من جانب الشركة التابعة باتجاه الشركة الأم، فهل يمكن اعتبار هذه العمليات عقوداً عادياً للتسيير؟

1 - Cour Administratif de Bordeaux 21/03/1989, Req N° 89-116, D.F.1989, N° 30-31, com1510.

- GAVALDA (C) : Les crédits dits intra-groupes, précité, P 168.

2 - C.E 23/04/1980, Req N° 9404 à 94 04 Bis, DF 1980, N° 30, comm 1641, RJF 6 / 1980, N° 469.

3 - C.E 02/06/1986, Req N° 446 30. S. A, Minerve, D.F, 1987, N° 41, comm, 1798, RJF 8/9/1986.

à contrario voir: cour administratif de paris 30/12/1993, Req N° 93-407 et 93-232 société Schlumberger R.J.F. 5/1994, N° 529, Bulletin des conclusions fiscales Mai 1994, P 27.

4 - C.E 03/12/1975, Req N° 894152, D.F 1976, N° 13-14 comm 467, Concl FABRE et N° 38 I.D. 5176, R.J.F 2/1976, N° 56, J.C.P 1976, édition C.I.II, 12222.

- Cf également: C.E 23/10/1991, Req N° 71791 et 71792 société electrolux productions et Electrolux, S.A.D.F 1993, N° 19 comm 969., R.J.F 12/1991, N° 1482 et Concl Fouquet P 852 et 1/1992 chion Turot, P 3 Fr Francis Lefebvre, 54/1991, P3.

5 - C.E 25/07/1975, Req N° 96008 LEBON, P 465, DF 1975, N° 45 comm 1456 Concl FABRE. R.J.F. 10/1975 N° 458.

يمكن القول إجابة على ذلك، أن مثل هذه العمليات تشكل عقداً غير عادي للتسيير إنطلاقاً من أن التابعة عادة ما لا تبرر المزايا المستخلصة من العملية والتي تستوجب إظهار وجود مقابل تجاري أو مالي. (1)

ومع ذلك قبل القضاء الفرنسي اعتبار التسبيق بدون فوائد الممنوح من قبل شركة تابعة إلى الشركة الأم التي تواجه صعوبات مالية خطيرة عقد تسيير عادي حتى وإن كانت هذه الأخيرة ليست محلاً لتطبيق أحكام الإجراءات الجماعية عليها، وذلك انطلاقاً من التماثل الموجود بين نشاط الشركتين. (2)

في النهاية يمكن القول، بأن القضاء الفرنسي يتجه إلى اعتبار القروض الممنوحة بدون فوائد فيما بين الشركات التابعة للمجمع مقبولة ولا تشكل نمطاً من أنماط التهرب الضريبي إذا برهن المكلف على وجود روابط قانونية أو اقتصادية تدل على توفر مصلحة خاصة، وإن كان القضاء لا يعترف بمصلحة المجمع إلا أنه قبل بشكل مرن الطابع العادي للمزايا في إطار العلاقات بين الشركة الأم وشركتها التابعة لها، وعلاوة على ذلك أخذ مجلس الدولة الفرنسي بعين الاعتبار في أعمال سلطته التقديرية الإملاءات والظروف الاقتصادية التي تؤثر على الشركات بسبب العلاقات الناتجة مع شركائها. (3)

وعليه فإن المساعدة الممنوحة في إطار عقد تسيير عادي تشكل تكاليف قابلة للخصم بالنسبة للشركة التي منحتها، ويتم ممارسة حق خصم المساعدة في الفترة التي يتم خلالها اتخاذ القرار. (4)

مما سبق، ينتظر من القضاء الإداري الجزائري حينما تعرض عليه نزاعات من هذا القبيل أن يستلهم الحلول التي أخذ بها القضاء الفرنسي وطبقها، وبالتالي فإن التساؤل يبقى مطروحاً حول موقف القضاء الجزائري الذي يمكن أن يكون متشدداً بشأن المبررات التي تقبل تطبيق حلول خاصة بعمليات منح القروض بدون فوائد بين الشركة الأم والشركة التابعة لها، أم أنه سيتخذ موقفاً مرناً أخذاً بعين الاعتبار طبيعة العلاقات القائمة بين شركات المجمع الواحد؟

يطرح التساؤل أيضاً حول مبلغ التقويم وطريقة إعماله بشأن هذه العمليات المجانية؟

ثانياً: الخضوع الضريبي للعمليات المجانية

انطلاقاً من السلطة المخولة للإدارة الضريبية في مراقبة (5) العمليات التي تنجزها الشركات التابعة للمجمع فيما بينها، يمكن أن يلاحظ المراقب الجبائي أن بعض العمليات المنجزة تعبر عن تسيير غير عادي، ولا تهدف سوى إلى التملص الضريبي، خاصة إذا لم يبرهن المكلف بالضريبة على حسن نيته، ولا يُقدّم

1 - LEFEBVRE Francis, op cit, N° 5540.

- NOZET (N) : Les actes anormaux de gestion en droit fiscal, opcit, p 126 et suiv.

2 - CAA Paris 29/11/2001, N° 98. 4454. RJF 10/02, N° 1061.

3 - C.E 26/09/2001, N° 219825. R.J.F 12/01 N° 1491, Francis Lefebvre 2005, 2006, P 439.

4 - C.E 14/03/1979, N° 7360, R.J.F 5/79, N° 272.

5 - ROLAND TORREL : Contrôle fiscal, op cit, P 56 et suiv.

مبررات كافية تدل على وجود مصلحة اقتصادية خاصة ناتجة عن منح القروض بدون فوائد، ففي هذه الحالة يتحمل مجمع الشركات تقويماً ضريبياً بسبب غياب شرط الفوائد في القروض الممنوحة.

غير أن التساؤل المطروح يتعلق بمبلغ التقويم الذي تخضع له الشركة، وكذا بحدود تدخل الإدارة الضريبية في أعمال التقويم الجبائي.

I- مبلغ التقويم:

نظراً لغياب بند الفوائد داخل محاسبة الشركات، فإن المبالغ الواجب إدماجها ينبغي احتسابها بتطبيق المبادئ التي تترجم الواقع الاقتصادي وليس بإرادة فرض الضريبة كعقوبة تطبق على الشركات التي أقدمت على ممارسة سلوكات بنية التملص الضريبي.

لقد شكل القضاء الفرنسي،⁽¹⁾ تفصيلات هامة فيما يتعلق بالوعاء المستعمل لحساب التقويم، وذلك بالتأسيس على مبلغ التسيقات بدون فوائد. والواقع أن القضاء حدد بشكل إرادي تحليله للوقائع المطروحة عليه "دون أن يكون هناك محل للبحث فيما إذا كانت المبالغ المقترضة ناجمة من الأموال الخاصة للشركة المشتريّة أو من قروض أبرمت بشأنها عقود".

يعني ذلك أن القضاء لم يأخذ بالاعتبار أنماط وطرق التمويل ومنح المساعدة.

غير أن الإدارة الجبائية يمكن لها أن تتخذ موقفاً مغايراً يعتمد على إجمالي دين الشركة، وبالتالي فإنها قد تعتبر بأن التسيق بدون فوائد هو أصل جميع المصاريف المالية التي تحملتها الشركة، ذلك أن الديون هي السبب في إثقال إمكانياتها في التسديد.⁽²⁾

غير أن الإدارة الجبائية بهذا الموقف الذي قد تفرضه كأساس للتقويم تكون قد أرجعت السبب للقرارات المالية المتخذة من قبل المجمعات، وهو منطوق غير مقبول في اعتقادنا، لأنه يرتب ويعبر عن تدخل المصالح الجبائية في تسيير الشركات، على عكس مبدأ حرية التسيير المعهودة لمدير الشركة والتي وجب احترامها.⁽³⁾

1 - C.E 10/04/1991, Req N° 56464, société GANREL, D.F 1991, N° 31, comm. 1593, Concl. ARRICHI de CASANOVA, R.J.F, 6/1991, N° 739. J.C.P, 1991, édition E, II.209, doserv.D.F, CF égal: C.E 07/02/1979, Req N° 8475.

2 - ROLAND TORREL : Contrôle fiscal, op cit, P 61, 247 et suiv.

3 - CHAUSSARD (S) : Le régime fiscal des aides inter-entreprise, thèse université de Dijon, 1985.

- SABAROTS (J) : Le principe de la non immixtion de l'administration fiscale dans la gestion des entreprises privées, opcit, p 45 et suiv.

يتعين إذن ولأجل عدم معاقبة الشركات بشدة احترام الحل الذي ذهب إليه القضاء والمتمثل في أن التكاليف التي تكفلت بها الشركة أو المداخيل التي تم التنازل عنها بشكل غير عادي يتم إدماجها ضمن النتائج الخاضعة للضريبة للشركة التي منحت الامتياز، وبفضل استعمال مبلغ القرض كأساس لحساب التقويم. إن تنوع المعايير، يدل على أن النظام الضريبي المطبق بشأن العمليات المالية التي تنجز داخل مجمع الشركات يحتفظ بطابع خاص. ومع أن مصلحة المجمع لم يتم الاعتراف بها كمبرر مقبول لإنجاز هذه العمليات من قبل القضاء،⁽¹⁾ إلا أن الوضعية المعتمدة من جانبه تدل على سهولة وتبسيط استعمال الأموال داخل المجمعات وتمكُّنُها من الاتفاق على منح تسبيقات دون فوائد، لأن القضاء بهذه الكيفية يكون قد ساهم في تحديد مخاطر هذه العملية من الناحية الجبائية مسبقاً، وهو ما يشكل في حد ذاته ضماناً وحماية للمكلف بالضريبة.

أما فيما يتعلق بنسبة الفوائد الواجب توظيفها عند إعمال التقويم، فإنه يمكن للمراقب الجبائي أن يتأسس على إرادة الأطراف، وبالتالي يعتمد نسبة كانت "مشروطة أساساً" فيما بين الشركتين، والتي لم يتم النص عليها في عملية القرض الممنوح محل التقويم، ويمكن الأخذ بذلك حتى ولو تم هجر هذه النسبة بعد ذلك بسبب الصعوبات المالية التي واجهتها الشركة.⁽²⁾

يمكن خلافاً لما تقدم أن يعتمد المراقب الجبائي على نسبة الفائدة المعمول بها في السوق، أو النسبة المتوسطة للفوائد المعمول بها في القروض التي تمنحها البنوك والمؤسسات المالية.

إن لجوء المراقب الجبائي لهذه الكيفية يعد بمثابة تطبيق سليم للقانون لأن الفقرة الثالثة من نص المادة 58 من قانون الضرائب المباشرة تنص على أنه "يحدد حاصل القروض المحسوبة "بدون فوائد" بتطبيق معدل تسبيقات البنك المركزي زائد نقطتين على هذه الديون".

غير أنه سبق للقضاء الفرنسي⁽³⁾ وأن أقر بقبول إدماج مبلغ محسوب على أساس نصف النسبة المؤوية المعمول بها في القروض الممنوحة بين شركات مستقلة، وهو بذلك يعترف -انطلاقاً من وجود مجمع الشركات- بإمكانية الاتفاق بين أعضاءه على أثمان ونسب مخفضة حينما يُوجد مقابلاً للعملية المنجزة.

1 - C.E 20/01/1992, Req N° 67916 et 81577, SA.SOCOPAN- Parunis. D.F.1992 comm 910. R.J.F 3/1992, N° 296.

- C.E 20/01/1992, Req N° 67917.SAA. SOCODIS et BELLOCHE, D.F, 1992, N° 17 comm 897 et concl ARRICHI de Casanova, R.J.F, 3/1992, N° 290.

2 - C.E 07/02/1979, Req N° 8475, D.F 1979, N° 20 comm 990, et 995, R.J.F, 3/1979, N° 118, précité.

3 - C.E Section 15/02/1978, Req N° 4413, D.F 1978, N° 25 comm 1036 ; R.J.F 3/1978, N° 149 et 5/1978, chron Mme HAGELSTEEN, P 146, précité.

II - حدود تدخل الإدارة الجبائية:

يثار التساؤل حول مدى جواز تدخل الإدارة الجبائية في أعمال تقويم جبائي ناتج من عمليات منح القروض بدون فوائد؟

إن هذا التساؤل في غاية الأهمية، لأن الفوائد غير المسددة التي تعمل الإدارة الجبائية على إدماجها ضمن النتائج الخاضعة للضريبة لدى الشركة التي تمنح القروض، يمكن أن ينتج عنها مخاطر الازدواج الضريبي، والتي من شأنها أن تؤدي إلى معاقبة المستفيد من المبالغ الظاهرة باعتبارها عائدات وأرباح موزعة.

لقد أرسى القضاء الفرنسي (1) مبدأ عدم إخضاع الفوائد غير المسددة داخل الشركة المستفيدة باعتبارها كعائدات موزعة، وذلك لتجنب الوقوع في مشكلة الخضوع الضريبي المزدوج.

إن الحالة الوحيدة لفرض الضريبة على المستفيد بعنوان العائدات الموزعة تبقى تلك المتعلقة بقرض بدون فوائد ممنوح من قبل شركة خاضعة للضريبة على الشركات إلى شخص طبيعي (2).

مهما يكن، يتعين على القضاء الجزائري، أن يلجأ إلى معاقبة الشركة التي تعمل على منح التمويل المالي، والتي تعامل بشكل مختلف الشركات التابعة لها وذلك بفترة فوائد بنسب غير متماثلة، لأن ذلك دليل على أن الشركة الأم تمارس إستراتيجية التملص الضريبي، خاصة إذا كانت المجموعات المستفيدة من القروض متواجدة خارج الجزائر، وذلك بتحويل الأرباح القصوى إلى المجموعة الأقل خضوعاً للضريبة.

والواقع أن الإدارة الجبائية الجزائرية لم تتطرق إلى تفصيل هذا الموضوع من خلال تعليمات إدارية - على الأقل إلى غاية اليوم - وهو ما يعني الرجوع للقواعد العامة للقانون الضريبي، بحيث تنص المادة 190 مكرر من قانون الضرائب المباشرة، (3) على أنه "إذا ثبت إثر إجراء مراقبة من طرف المصالح التصريح، على مكلف بالضريبة مستفيد من الامتيازات الجبائية نقص في التصريح برقم الأعمال والنتائج والأجور المدفوعة، فإن الزيادات الناتجة عن ذلك تكون محل استرجاع للحقوق والرسوم طبقاً لشروط القانون العام، بغض النظر عن الإعفاءات الممنوحة".

كما تنص المادة 185 من نفس القانون على أنه يمكن إعادة تقييم الثببتات المادية القابلة للاستهلاك المالي في الشركات الخاضعة للقانون التجاري، حسب الشروط المحددة عن طريق التنظيم.

1 - C.E 25/07/1980, Req N° 15073, D.F 1980, N° 5 com 180, N° 08. I.D.6812 et N° 42 comm 7851, Concl LOBRY, R.J.F, 11/1980 N° 861.

2 - C.E 16/02/1977, Req N° 1128, D.F. 1977, N° 13 comm 508, R.J.F 4/1977, N° 224.

- C.E 23/04/1980, Req N° 9404, 9404 Bis, précité.

- C.E 06/02/1981, Req N° 14390, et C.E 29/04/1985, Req 39729, et 40073 précité.

3 - المادة 190 مكرر محدثة بموجب المادة 05 من قانون المالية لسنة 2002.

وتضيف المادة 186⁽¹⁾ بأنه تقيد فوائض القيمة الناتجة عن إعادة التقييم في احتياط خاص يظهر ضمن خصوم الحصيلة، وتدمج فوائض القيمة هذه في نتائج السنة حسب أجزاء مساوية لأقساط الاستهلاك السنوية والتكميلية الناتجة عن إعادة التقييم.

الحقيقة أن المشرع الجبائي الجزائري تفتن بشكل عام إلى الحالات التي يعمد فيها المكلف بالضريبة إلى تقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة أو تبين دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح، وقد عالج هذه المسألة بفرض زيادات بسبب النقص في التصريح وذلك بموجب المادة 193-1⁽²⁾ التي نصت على نسب الزيادات الواجب تطبيقها، بحيث يزداد على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أحل بها المكلف بنسبة 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن 50.000 دج أو يساويه، ونسبة 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج ويقل عن 200.000 دج أو يساويه ونسبة 25% إذا كان المبلغ يفوق 200.000 دج، وأما عند محاولة القيام بأعمال الغش فتطبق الزيادة بنسبة 100% على كامل الحقوق إذا كان مقدار الحقوق يساوي أو يقل عن مبلغ 5.000.000 ملايين دينار، وترفع هذه النسبة إلى 200% عندما تفوق الحقوق هذا المبلغ.

الواقع أنه إذا اعترفت الإدارة الجبائية الجزائرية بالطابع العادي للتسيير الناتج عن عملية منح القروض بدون فوائد بين الشركات المرتبطة، فإن مبالغ الفوائد غير المفوترة لا يعاد إدماجها ضمن نتائج الشركة التي رضيت بتقديم المساعدة المالية.

وفي غياب نص قانوني أو تعليمية إدارية في الجزائر، يعفي الشركة التابعة المستفيدة من مبالغ القروض بدون فوائد، من إعادة إدماج الفوائد داخل نتائج هذه الشركة التي تتلقى الأموال، فإنه يمكن القول بأن هذا الحكم يجد مصدره في القضاء الفرنسي، وهو باعتقادنا حل سليم يحقق المبادئ العامة الضريبية ولاسيما ما تعلق منها بالعدالة الجبائية⁽³⁾، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فإن هذا الحل يسمح لجمعات الشركات بعدم تحمل ازدواج ضريبي على ذات المبالغ.

يمكن القول أنه إذا كانت واقعة منح قروض دون فوائد تشكل بحسب الأصل عقداً غير عادي للتسيير، إلا أنه يمكن تليين هذا الموقف إذا تعلق الأمر بجمع الشركات، لأن الشركة الأم يمكن أن ينظر إليها بتقديمها مثل هذه المساعدة لشركة تابعة لها على أنها قد تصرفت لحسابها الخاص، خاصة إذا كانت هذه

1 - المادتان 185 و 186 معدلة بموجب المادة 14 من قانون المالية لسنة 1996.

2 - المادة 193-1 معدلة بموجب المواد 17 من قانون المالية لسنة 1996، والمادة 10 من قانون المالية لسنة 2000، و 38 من قانون المالية لسنة 2001، والمادة 06 من قانون المالية لسنة 2002.

3 - De LAUZAINGHEIN (Christian), De LAUZAINGHEIN (Marie- Hélène), De Mellis (Lucile): Droit fiscal, 13ème édition, D'ALLOZ, 2006, P 03.

الأخيرة تعاني صعوبات مالية، مع الإشارة أنه يتعين تبرير هذه الوضعية الصعبة عن طريق عناصر محددة كما ذهب إلى ذلك القضاء الفرنسي،⁽¹⁾ فمجرد ملاحظة خسائر لا يشكل بحد ذاته عنصرا كافيا لتبرير الحالة المالية الصعبة والحرجة للشركة التابعة، إذ قرر القضاء بأن الطرف الوحيد الذي استندت إليه الشركة المقرضة والممثل في كون الشركة المقرضة حققت خسائر خلال نشاطات السنوات الثلاث المتتالية لا يرقى إلى اعتباره مبررا كافيا لمنح قرض دون فوائد.⁽²⁾

أما إذا كانت الشركة التابعة لا توجد في حالة صعبة ماليا، فإنه لا يبقى للشركة الأم المقرضة إلا تبرير المصلحة التجارية للعملية.

على وجه العموم، يمكن للإدارة الجبائية الجزائرية أن تستلهم وتعتمد الحلول القضائية التي طبقها القضاء الإداري الفرنسي، وبالنتيجة يمكن اعتبار القروض والتسبيقات الممنوحة دون فوائد تشكل عقدا عاديا للتسيير في عدة حالات منها حالة مساعدة تطوير نشاط الشركة التابعة،⁽³⁾ أو تسهيل انطلاق هذه الأخيرة في أشغالها،⁽⁴⁾ وبالمقابل يمكن اعتبار القرض الممنوح بدون فوائد عقد غير عادي للتسيير في عدة حالات أهمها حالة افتراض الحصول على أرباح،⁽⁵⁾ أو منح القرض لأجل تقويم المشاركة أو خلط خزينة الشركة التابعة التي لا تعاني صعوبات مالية،⁽⁶⁾ أو إثارة وجود خدمات مقابلة دون أن تكون هذه الأخيرة متناسبة مع القرض الممنوح بدون فوائد.⁽⁷⁾

نأمل أن يخطو القضاء الإداري الجزائري على خطى القضاء الفرنسي، والذي أكد تمسكه بموقفه التقليدي المتعلق بالمساعدات فيما بين المؤسسات. وبأكثر تفصيل؛ يتأسس القضاء الفرنسي على غياب تنوع الأصل الصافي الناتج عن عدم إدراج المبالغ في المحاسبة، والذي لا يرتب زيادة في قيمة أسهم مشاركة الشركة الأم في رأس مال الشركة التابعة لها، لأجل رفض تطبيق نظام إهمال الديون ذات الطبيعة المالية.⁽⁸⁾

1 - C.E 04/04/1990, N° 65943, R.J.F, 6/90 N° 671. S.A. Allomat D.F. 1990, N° 44, com 2050.

- C.E 06/05/1996 N° 148572, R.J.F, 6/96 N° 711.

2 - CAA Paris 11/01/1994, N° 92965, R.J.F 5/94, N° 522.

3 - LEFEBVRE Francis, op cit, N° 5511, P 450.

4 - C.E 02/06/1986, N° 46630, R.J.F, 8-9/86, N° 755, précité.

5 - C.E 20/01/1992, N° 67917, R.J.F 3/92, N° 290, précité.

- CAA Paris 01/01/1994, N° 92965, précité.

6 - CAA Paris 30/12/1993, N° 93.407 et 93.232, R.J.F, 5/94, N° 529, précité.

7 - CAA Marseille 30/04/2001, N° 97934.97197 et 975280, R.J.F 5/2002.N° 474.

- CAA Bordeaux 23/04/1997, N° 95703.95401.95310, R.J.F, 5/98, N° 537.

- C.E (na), 31/03/1999, N° 194517, R.J.F, 6/99, N° 682.

8 - Cour administratif d'appel de Paris 31/01/1991, Req N° 2798 compagnie de Brasseries et glaciers internationales; R.J.F, 4/1991, N° 392 et 1/1992.

Chron Turot, P3, Les petites affiches, 1991, N° 59.P7, R.F.C 1991, N° 225, P 19.

Bulletin de gestion fiscale des entreprises, Janvier 1991, P 05.

على المستوى العملي، فإن تكريس نظام مستقل يقدم ويوفر مزايا هامة بالنسبة لمجمعات الشركات ويشجعهم على تطوير منح التسبيقات دون فوائد.

يمكن القول بأنه يتعين على الإدارة الجبائية الجزائرية من خلال سلطات الرقابة المخولة لها أن تفحص مختلف العمليات المالية المجانية القائمة بين شركات المجمع، وذلك بغرض التصدي لمحاولات التملص الضريبي، وفي سبيل ذلك فإنه يجوز لها أن تلجأ إلى أعمال تقويم ضريبي يتعلق بالفوائد التي لا تظهر في محاسبة الشركات والناجمة عن عمليات منح القروض أو التسبيقات بدون فوائد، ولها في ذلك أن تتأسس على نسبة الفوائد التي سبق الاتفاق عليها بين الشركتين وإن كان قد تم هجرها لاحقاً، كما يجوز لها أن تتأسس على النسبة المعمول بها والمطبقة في السوق.

تأسيساً على مبدأ استقلال الأشخاص المعنوية، يمكن للإدارة الجبائية الجزائرية ألا تقبل الإعفاء من الخضوع الضريبي لعمليات المساعدة المالية التي تُمنح فيما بين الشركات الشقيقة، إلا إذا كانت هذه المساعدة تُعبر عن وجود مصلحة خاصة للشركة المانحة، وينتج عن ذلك أن طريقة تحديد الطابع العادي للمساعدات المالية الممنوحة بين الشركات الشقيقة تُماثل تلك المعتمدة في مواجهة المزايا الممنوحة بين الشركات المستقلة تماماً.

يعني ذلك، أن المبدأ الذي يقضي بعدم الأخذ بعين الاعتبار - على المستوى الجبائي - مصلحة المجمع، يطبق على القروض والتسبيقات دون فوائد أو بفوائد قليلة، والتي تم الاتفاق عليها بين الشركات الشقيقة، وعلى وجه الخصوص فإنه لا يمكن تبرير مجانية العملية أو تخفيض الفوائد الناجمة عنها من خلال الصعوبات المالية التي تعانيها الشركة الشقيقة المقترضة ومدى تأثير ذلك على سمعة المجمع عند توقعها عن دفع ديونها، أو إيداع ميزانيتها.⁽¹⁾ وعليه فإن الظرف المتعلق بتقدير الطابع العادي أو غير العادي للعملية وحب توجيهه خارج إطار مصلحة المجمع.

وجب إذن تبرير العملية عن طريق إبراز المصلحة الخاصة للشركة الدائنة والتي يتوجب عليها أن تبرهن على وجود مقابل للتضحية المالية التي قدمتها، ويقع عبء الدليل على عاتقها، وعقب ذلك يقع على عاتق الإدارة الجبائية أن تقدم الدليل العكسي أو عدم صحة إدعاءات الشركة فيما يتعلق بالمزايا المتحصل عليها كمقابل، وهو الحل الذي ذهب إليه القضاء الفرنسي.⁽²⁾

1 - LEFEBVRE (Francis) : Groupes des sociétés (2005-2006), op cit, P 440.

2 - CAA Lyon 25/10/1995, N° 94427, R.J.F, 1/96, N° 17.

- C.E 03/12/1975, N° 89412, R.J.F, 2/76, N° 56, précité.

ينتج عن اعتبار القرض أو التسييق عقدا غير عادي للتسيير وجوب إعادة إدماج المبلغ داخل النتائج الخاضعة للضريبة، ويتم احتساب هذا المبلغ بالرجوع إلى التعويض الذي كان المقرض سيتلقاه من مؤسسة أخرى، أو قيمة المبلغ المعادل. (1) وهي طريقة حسابية تطبق مهما كان مصدر تمويل القرض، سواء كانت أموال خاصة بالشركة المقرضة أو تمثلت في أموال مقترضة من جانبها، أي بمعنى إذا كانت الشركة قد منحت قرضا هي ذاتها مدينة به، فإنه لا يأخذ بالاعتبار نسب هذه التغطية البنكية للعملية التي تم أخذها بالاعتبار بافتراض عدم أخذ مبلغ الفوائد داخل التكاليف الخاضعة للضريبة. (2)

ينتظر من القاضي الجبائي الجزائري أن يبرهن على واقعيته بشأن القروض الممنوحة بدون فوائد بين شركات الجمع، خاصة فيما يتعلق بمبدأ إعادة الإدماج بحيث ينبغي التفتن لإمكانية الخضوع المزدوج للضريبة على نفس المبالغ وبالتالي فإنه يتعين إعفاء المستفيد -إلا إذا كان شخصا طبيعيا- من الخضوع الضريبي فيما يخص هذه العمليات، كما ينبغي على القضاء بما له من سلطة تقديرية أن يراقب أيضا مبلغ التقويم الضريبي الذي فرضته الإدارة الجبائية.

إذا كان الوضع كذلك فيما يتعلق بالقروض الممنوحة بدون فوائد، فهل يختلف الأمر عما هو عليه في حالة العمليات المالية غير المجانية أو المعوض عنها المنجزة بين شركات الجمع، هذا ما سنتطرق إليه في الفرع التالي.

ŶMg'ĠŶĠh'ĠŶĠŶĠēĠHŶĠH: ΓĠHōr'ŶĠē

إذا كان مجمع الشركات يتميز بوجود روابط وعلاقات مالية متينة بين أعضائه، وهي ميزة لا توفرها باقي أشكال الشركات المعروفة في القانون التجاري، وإذا كانت مثل هذه الروابط تسمح بإنجاز عمليات مالية مجانية كالقروض والتسيقات بدون فوائد، والتي سبق التعرض لها، فإن ذلك لا يلغي وجود عمليات مالية قابلة للتعويض عنها.

لعل أبرز تلك العمليات تتمثل في التسيقات على الحساب الجاري (3) وكذا عمليات الضمان المتفق عليها بين الشركات التي تنتمي إلى مجمع واحد.

1 - CAA Lyon 25/10/1995, N° 93438, R.J.F. 1/96, N° 18.

- C.E 07/10/1988, N° 50-256, R.J.F 12/88, N° 1296 et concl. Mme SAINT PULGENT, p 720.

2 - CAA Lyon, 25/10/1995, N° 93438, R.J.F. 1/96m N° 18 précité.

- C.E 20/01/1992, N° 67917, R.J.F 3/92, N° 290, précité.

3 - راجع حول هذا الموضوع: د. عباس مصطفى المصري، عقد الحساب الجاري (الضوابط القانونية والشبهات الشرعية في الفقه الإسلامي والقانون الوضعي)، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2004، مواضع متفرقة.

يطرح التساؤل إذن عن موقف كل من الإدارة الجبائية والقضاء حول هذه العمليات وطرق تسويتها جبائيا.

أولاً: التسبيقات على الحساب الجاري

يترك عادة للشركات حرية اتخاذ القرار فيما يتعلق بتطبيق السياسة المالية للمجمع، خاصة وأنه يتم تخييرها بين الزيادة في رأس المال أو التسبيق على الحساب الجاري، وهو ما أقره القضاء والإدارة الجبائية الفرنسية.⁽¹⁾ وتقبل الشركات عادة بالحل الثاني والذي يوفر السهولة والبساطة على اعتبار أن التسبيقات على الحساب الجاري لا تخضع إلى شكليات معقدة مثلما تخضع له عملية زيادة رأس المال.⁽²⁾

علاوة على ذلك فإن المبالغ الموضوعة تحت تصرف إحدى الشركات التابعة للمجمع، يمكن أن يتم استرجاعها بسهولة وبشكل تناوبي عن طريق مؤجر الأموال بحسب الحاجة إلى هذه الأموال، وذلك بسبب طبيعتها باعتبارها تشكل تسبيقات على الحساب وليس حصصاً في رأس المال.

الواضح أن عمليات التسبيق على الحساب لها أثر تعديل وتغيير الوضعية المالية للشركات، وهي بعبارة أخرى تنم عن وجود تركيز مالي من الباطن بالنسبة للشركات التابعة المستفيدة من التسبيقات.

I- المبادئ العامة:

بحسب الفقرة 03 من المادة 181 من قانون الضرائب المباشرة الجزائري فإنه ينبغي على الأشخاص المعنويين أن يقدموا إلى مفتش الضرائب المباشرة رفقة التصريح السنوي المنصوص عليه في المادة 151⁽³⁾ كشفاً يبين: "المبالغ المدفوعة لكل شريك أو مساهم خلال السنة السابقة كفوائد أو أرباح أو حواصل أخرى، والمبالغ الموضوعة تحت تصرفهم خلال نفس السنة إما مباشرة وإما عن طريق أشخاص أو شركات، لقاء التسبيقات أو الإقتراضات أو الدفعات الحسابية وكذا ألقاب وعناوين المعنويين".

بالرجوع إلى القواعد العامة يمكن القول، أن استعمال الحسابات الجارية للشركاء، تمكن هؤلاء من إقراض مبالغ مالية إلى شركتهم تحت شكل حساب جاري وهي كما سبق الذكر طريقة سهلة، ولا تحتاج إلى شكليات كثيرة، وهو نظام يوفر بالنسبة للشركة مرونة كبيرة⁽⁴⁾ لأن العملية لا تستوجب إجراء تعديل في القانون

1 - Instruction administratif du 28/12/1989, B.O.D.G.I 13L 3.D.F 1990, N° 10.I.D.9922.

- C.E 12/02/1990, Req N° 84.904, Etablissement Charles Bussière, D.F.1990, N° 22. Comm 1064, Concl, Racuie R.J.F 4/1990, N° 370.

2 - المواد من 687 إلى 708 من القانون التجاري الجزائري المستحدثة بالمرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25/04/1993.
- BAC (A) : L'intérêt du compte courant inter-entreprises, J.C.P., 1994, édition E, p 88.

3 - تتعلق المادة 151 بالتزامات الشركات بالتصريح بمبلغ الأرباح أو الخسائر المحققة في السنة المالية السابقة.

4 - HAMEAU (Vincent): compte courant d'associé, un moyen de financement intéressant. Article publié sur net PME 2001-2009.
www.Net PME.Fr / Fiscalité entreprise/380, compte courant Associé Moyen de financement intéressant.

الأساسي للشركة عكس الحال المألوف عند الزيادة في رأس المال. ⁽¹⁾ وعلاوة عليه فإن المزايا الأساسية الناتجة عن استعمال القروض في إطار حساب جاري للشريك بالنسبة للشركة المقترضة هو أن هذه الأخيرة يمكنها خصم الفوائد المسددة للشركاء من الأرباح الخاضعة للضريبة.

أما فيما يتعلق بالشريك، فإن هذه الطريقة توفر له أيضا جملة من المزايا، أهمها أنه وبمقارنة هذه العملية مع العمليات التي تنجزها البنوك فإن نظام الحساب الجاري للشريك يُمكنه من ناحية، استرداد مبالغ التسيقات التي منحها للشركة في أي وقت يشاء وعند الطلب، ومن ناحية أخرى، تضمن هذه العملية نسبة فوائد مرتفعة جدا مقارنة بكل الحسابات المعوض عنها المقترحة من جانب البنوك. ⁽²⁾ وعلاوة على ذلك يمكن للشريك أن يطلب الاستفادة من اقتطاع محرر على الضريبة التي تفرض على الفوائد التي يتلقاها. ⁽³⁾

واستنادا إلى ما تقدم، فإن التسيق على الحساب الجاري يشكل طريقة لتمويل ذات أهمية جبائية سواء بالنسبة للشركة أو الشريك.

إذا ما أردنا البحث عن الطبيعة القانونية الحقيقية لهذه العملية، فإنه يمكن القول بأنها أقرب إلى أن تكون عملية قرض، وليس حساب جاري بالمعنى القانوني للعبارة، ذلك أن الحساب الجاري يفترض تسديدات متقابلة تتبع بضرورة إعمال موازنة فورية للديون (حساب دائن ومدين) كالحسابات التي تتم عادة بين المؤسسات والبنوك. ⁽⁴⁾

مثل هذا الإجراء ممنوع على الشركاء لأن حساب هذا الأخير وجب أن يكون دائما دائما تحت طائلة تطبيق عقوبات جزائية تُعرض الشريك خاصة إذا كان مسيرا إلى المتابعة بجرم تحويل أموال عمومية. ⁽⁵⁾

وعليه فإن الحساب الجاري للشريك هو حساب مفتوح داخل سجلات الشركة تظهر فيه المبالغ التي وضعها تحت تصرف الشركة سواء كانت مبالغ نقدية أو شيكات أو فواتير قام بتغطيتها وغيرها، ويمكن فتح هذا الحساب في أي وقت دون ضرورة لاستدعاء الجمعية العامة ولا تعديل القانون الأساسي، ويتفق عادة

1 - بحيث تنص المادة 691 من القانون التجاري على أنه "للجمعية العامة غير العادية وحدها حق الاختصاص باتخاذ زيادة رأس المال بناء على تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالات ... ويجوز للجمعية العامة أن تفوض لمجلس الإدارة أو مجلس المديرين السلطات اللازمة لتحقيق زيادة رأس المال مرة واحدة أو أكثر، وتحديد الكيفيات ومعاينة التنفيذ والقيام بإجراء التعديل المناسب للقانون الأساسي ...".

2 - HAMEAU (Vincent): compte courant d'associé, Article précité.

3 - انظر المواد 104 و 106 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

4 - <http://home page.Mac.com/ Apports en comptes.hTM>.

Etude sur la possibilité d'utiliser les comptes courants comme une garantie de remboursement à L'occasion de cession des participations des capitaux investis.

5 - BOULOC (B) : Droit pénal et groupes d'entreprises, Rêv. Soc. 1988, N° 2, p 181.

على استرجاع المبالغ التي قدمها الشريك للشركة في أجل غير محدد، وذلك لا يمنع المقرض من استرداد أمواله في الوقت الذي يريده، كما يمكن له أيضا أن يطلب فوائد المبالغ التي قدمها في أي وقت دونما اعتبار للوضعية المالية للشركة مع أن القضاء يمكنه أن يمنح للشركة أجلا للوفاء⁽¹⁾ تطبيقا للقواعد العامة.

تشتترط بعض القوانين ومن بينها القانون الفرنسي⁽²⁾ لأجل اعتبار الفوائد المسددة للشريك تكاليف قابلة للخصم عدة شروط أهمها أن يكون رأس المال الاجتماعي محررا بأكمله، وألا يتجاوز مبلغ الفائدة معدل المردود المتوسط لالتزامات الشركات الخاصة، وبالنسبة للشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات فإن الفوائد القابلة للخصم باتجاه المسيرين والشركاء الذين يملكون أكثر من 50% من رأس المال، لا يمكن أن تكون محسوبة إلا على أساس تسبيق إجمالي أقصاه مرة ونصف رأس المال الاجتماعي، وخارج هذه القواعد والشروط لا تستفيد الفوائد المسددة من الإعفاء الضريبي باعتبارها تكاليف قابلة للخصم.

أما القانون الجزائري، فقد تطرق بدوره إلى الحسابات الجارية وذلك بموجب نص المادة 58 من قانون الضرائب المباشرة التي تنص على تحديد الدخل الخاضع للضريبة بتطبيق تخفيض قدره: 200.000 دينار من المبلغ الإجمالي للفوائد الناتجة عن المبالغ المقيدة في دفاتر أو حسابات الإدخار للأشخاص.⁽³⁾

1 - CASS. Comm. 24/06/1997.

2 - ART 12 de la loi 90-1169. Du 29/12/1990, D.F 1991, N° 1-3, com 46 J.C.P 1991, éd E III 64424. F.R, Francis Lefebvre 1/1991, P 10.

3 - المادة 58 معدلة بموجب المادة 07 من قانون المالية لسنة 1995، 8 من قانون المالية لسنة 1997 و 09 من قانون المالية لسنة 2003.

وفيما يتعلق بمعدلات حساب الضريبة، فإن معدل الاقتطاع من المصدر بالنسبة لعوائد الديون والودائع والكفالات تحدد بنسبة 10% غير أن هذه النسبة تحدد بـ 40% محررة من الضريبة بالنسبة لعوائد السندات غير الاسمية أو لحاملها.⁽¹⁾

فتحدد نسبة الاقتطاع من المصدر فيما يتعلق بالفوائد الناتجة عن المبالغ المقيدة في دفاتر أو حسابات الإدخار للأشخاص كما يلي:

- نسبة 1% محررة من الضريبة.

- نسبة 10% فيما يخص قسط الفوائد الذي يزيد عن 200.000 دج.

وبشكل عام فإن المادة 140-2 من قانون الضرائب المباشرة تنص على أن الربح الصافي يتشكل من الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام وافتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها قاعدة للضريبة، وتحسم الضريبة من الزيادات المالية وتضاف عند الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة، ويقصد بالأصول الصافية الفائض في قيم الأصول من بين جملة الخصوم المتكونة من ديون الغير، والاستهلاكات المالية والأرصدة المثبتة.

وبذلك يعتبر القانون الجزائري التسيقات المالية التي قدمها الشركاء خارج حصصهم أو أسهم رأس المال ديوناً على عاتق الشركة، وحينما تقوم هذه الأخيرة بتسديد فوائد هذه التسيقات فإنها تعد بمثابة تكاليف قابلة للخصم من الأرباح الخاضعة للضريبة، وهو ما يؤدي إلى القول بأن نظام التسيقات على الحساب الجاري للشركاء يمثل بالنسبة للشركة إقتصاد في الضريبة.

الواقع أن الإشكال مطروح فيما يتعلق بالحد الأقصى للفوائد القابلة للخصم بالنسبة للشركات المرتبطة، ذلك أن الشركة الأم تملك عادة مساحة مالية هامة تمكنها من إقراض جزء من هذه الأموال إلى شركاتها التابعة وذلك خارج نسبة المشاركة في رأس مالها، كما أن الشركة الأم تتميز بإمكانية الحصول على قروض من المؤسسات المالية والبنوك بشروط متميزة.

ففي نظر الإدارة الجبائية، فإن الشركة الأم توجد في وضعية غير مقبولة، خاصة إذا ما تعاقدت على إبرام قروض تفوق النسبة القصوى للتخصيم المسموح به قانوناً إذا كان القانون يحدد نسبة قصوى، فالفرق في

1 - المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة الجزائري المعدلة بموجب المادة 08 من قانون المالية لسنة 2001، والمواد 16، 17 من قانون المالية لسنة 2003.

النسبة لا يخصم من الربح الخاضع للضريبة لدى الشركة التابعة، والأكثر من ذلك فهو خاضع للرسم داخل الشركة الأم في حدود مبلغ محدد.

وعلاوة على ذلك، إذا اختارت مثلا الشركة المقرضة إعادة فوتره فقط مبلغ الفوائد القابلة للخصم حسب ما ينص عليه القانون، فإن المراقب الجبائي يعيد إدماج المبالغ التي تستجيب للفرق مع النسبة التي يكتبها المقرض⁽¹⁾ وذلك بغرض تفادي محاولات قيام مجموعات الشركات التثبيت المصطنع لفوائد داخل الشركات الأقل خضوعا للضريبة خاصة إذا كانت هذه الأخيرة متواجدة داخل دول متعددة تطبق أنظمة جبائية تعتمد نسباً مختلفة.

ولأجل تجنّب هذه التناقضات، فإن الحل يكمن بالنسبة للشركة التابعة في تحصيل أموالها مباشرة، دون الاعتماد على تمويلها من جانب الشركة الأم.⁽²⁾

لقد عالج القضاء الفرنسي،⁽³⁾ مشكلة النسبة القصوى للخصم، انطلاقا من أن القانون الضريبي الفرنسي يتضمن أحكاما تتعلق بتحديد نسبة قصوى وقرر بأنه إذا تعلق الأمر بمجموعات الشركات، والتي ترتبط فيما بين أعضائها روابط مالية فإنها علاوة على ذلك تتميز أيضا بوجود روابط تجارية، وبالتالي فإن الفوائد المسددة قابلة للخصم دون حدود شرط أن تكون مطابقة للاستعمالات التجارية.

تبرر إذن العلاقات التجارية الموجودة بين أعضاء الجمع خصم الفوائد دون إلزام بنسبة محددة خلافا لما قد تتضمنه القواعد العامة الضريبية.

لقد قبل مجلس الدولة الفرنسي⁽⁴⁾ طرحا إجماليا للمصاريف المالية المسددة إلى شركاء يعتبرون في آن واحد زبائن للشركة، مع أنه في الواقع ينبغي التمييز - في إطار تعويض التسبيقات - بين حاملي أسهم الشركة والزبائن العاديين، وهو ما يؤدي إلى القول بأن الحل الذي كرسه مجلس الدولة لا يلغي العنصر التجاري للعلاقة القائمة كمبرر لخصم الفوائد المدفوعة للتسبيقات.

إن القرار الصادر عن مجلس الدولة الفرنسي في 1989/02/27،⁽⁵⁾ ينص على أن خصم الفوائد يمكن أن يكون كليا، إذا كانت الشركة الأم قد تدخلت - في إطار قروضها - بصفتها وكيلا لشركتها التابعة لدى البنوك، والواقع أن مجلس الدولة وإن كان لا يعطي تدقيقا حول نظرية الوكيل، ولكن يبدو أنه يتعين الرجوع إلى القواعد العامة في القانون المدني الذي يفصل نظرية النيابة، وعلى الأقل فإن القضاء الفرنسي يأخذ ولو بشكل

1 - CHARLOT (Nicole): op cit, P 81.

2 - Idem.

3 - C.E 02/10/1985, Req N° 39857. D.F 1986, N° 16-17 comm 843, Concl RACINE, R.J.F 11/1985, N° 1416.

4 - Idem.

5 - C.E 27/02/1989, Req N) 61397, société serimmo, D.F 1990, N° 22 comm 1077 ; R.J.F 4/1989, N°414.

غير مباشر بالاعتبار وجود مجتمعات الشركات باستخدام نظرية الوكالة، أي بمعنى يعترف بالفائدة الاقتصادية الناجمة عن تدخل الشركة الأم، بسبب إمكانات التفاوض المتاحة لها في مواجهة مؤسسات القروض البنكية.⁽¹⁾

II- إدارة الشركة:

إذا كان نظام التسييق على الحساب الجاري للشركاء، لا يطرح إشكالا فيما يتعلق بالشركات العادية المنصوص عليها في القانون التجاري، وذلك لسهولة تحديد نظرية الشريك المسير، ونظامه القانوني والجبائي.⁽²⁾ فإن تحديد مفهوم المسير داخل مجمع الشركات يثير صعوبات خاصة، وذلك بسبب تنوع العلاقات القائمة فيما بين أعضائه خاصة بوجود المشاركات المتقابلة، واشتراك عدة أشخاص في تسيير أكثر من شركة.⁽³⁾

لقد سبق للقضاء الفرنسي بموجب قرار مؤرخ في 11/12/1974⁽⁴⁾ أن قَدَّر بأن الفوائد المسددة بسبب التسييق المتفق عليه بين الشركتين يخضع للحدود التي اشترطها القانون الجبائي الفرنسي والمقدرة بمره ونصف رأس المال الاجتماعي، لأن المساعدة المالية متأتية في واقع الأمر من قبل خمسة شركاء بعضهم مسيرين قانونيين أو فعليين للشركة الثانية، وبالتالي فإن القضاء يكون قد قدر بأن التسييق تبعا لذلك، مقدم من قبل الشركة باعتبارها شخص معنوي وليس من قبل الشركاء كأشخاص طبيعيين.

علاوة على ذلك حدد مجلس الدولة الفرنسي⁽⁵⁾ نظرية الشريك المسير في حالة الشخص المعنوي، إذ وجب أن يكون التسييق مقدم بالضرورة من قبل شخص طبيعي، والذي يعتبر مسيرا قانونيا أو فعليا، وهو ليس إلا مجرد وكيل داخل المؤسسة المستفيدة من التسييقات.⁽⁶⁾

يتأسس القرار إذن على عقد الوكالة، والذي يملك بحسبه الوكيل سلطة تحوُّله تمثيل موكله في القيام مقامه بالتصرفات وإبرام العقود القانونية.

يتعين القول في النهاية، وبالنسبة للتسييقات على الحساب الجاري أن يستحدث المشرع الجزائري أحكاما تركز نظاما خاصا بمجمعات الشركات، إذ يبدو أن القواعد العامة غير كافية لأجل تطوير هذا النمط من التمويل بين أعضاء الجمع، وهو ما من شأنه أن يوفر ضمانات للمجمعات من ناحية. ويتعين من

1 - انظر المواد: 68 وما يليها من القانون المدني الجزائري.

2 - GIBIRILA (DEEN): Le dirigeant de société (Statut juridique, social et fiscal) Litec Droit Paris 1995, N° 461, P 386.

3 - GIBIRILA (DEEN): op cit, N° 462, P 387.

4 - C.E 11/12/1974, Req N° 93.653. D.F 1975, N° 12, comm. 428, Concl Mme LA TOURNIERE, R.J.F, 2/1975, N° 55.

5 - C.E 04/11/1983, Req N° 34516. Le BON, P 450. D.F 1984, N° 52, comm. 2363, R.J.F, 1/1984, N° 19.

6 - C.E 01/06/1990, Req N° 70680. Société FOGGINI-France. D.F 1991, N° 08, comm. 301, R.J.F, 8-9/1990, N° 976 et Concl MARTIN, P 540, R.F.C, 1991, N° 219, Louit P 58.

ناحية أخرى على المشرع الجزائري أن يضع في الاعتبار مخاطر التملُّص الضريبي التي يمكن أن تنتج عن عملية تسديد فوائد بعنوان تعويض التسيبقات على الحساب للشركاء.

من بين العمليات المعوض عنها أيضا عمليات الضمان التي تقدم بمناسبة الحصول على قروض مالية.

ثانيا: عمليات الضمان

تعمل البنوك والمؤسسات المالية عادة على طلب تقديم ضامن للوفاء بمبالغ القروض التي تعتمز منحها لطالبيها، وذلك رغبة منها في تغطية وتحصيل هذه المبالغ عند حلول أجل استحقاقها، ولأجل ذلك، كثيرا ما تلجأ الشركات التابعة - باعتبارها طرفا مقترضا- إلى الاعتماد على الشركة الأم بفضل ما تملكه هذه الأخيرة من وفرة مالية، لأجل أن تتقدم بصفتها ضامنة للوفاء بمبلغ القرض.⁽¹⁾

يطرح التساؤل عما إذا كانت المبالغ المسددة تنفيذا للتعهد بالضمان قابلة للخصم الجبائي؟ وما هي حدود هذا الخصم؟

كما يطرح التساؤل أيضا عن موقف الإدارة الجبائية والقضاء حول عمليات تقديم الضمان مجانا ودون مقابل؟

يتعين للإجابة عن ذلك الوقوف عند المبادئ العامة التي أرساها القضاء حول هذه المسألة، ثم المؤونات المشكَّلة بمناسبة التعهد بالضمان.

I - المبادئ العامة:

يتأسس القضاء الإداري لقبول عمليات الضمان المقدمة من قبل الشركة الأم لفائدة شركتها التابعة على نظرية العقد العادي أو غير العادي للتسيير، للقول بجواز قبول هذه العمليات من دونها. لأجل ذلك، كرس القضاء - المعايير التقليدية- المتعلقة بمدى وجود روابط قانونية أو - اقتصادية- فيما بين الشركة الضامنة للوفاء بمبلغ القرض والشركة المضمونة المستفيدة منه.

بموجب قرار صادر عن مجلس الدولة الفرنسي في 1961/07/03⁽²⁾ أعاد هذا الأخير إدماج المبالغ المحصومة من قبل الشركة الأم بعنوان التعهد بالضمان داخل النتائج الخاضعة للضريبة، لكونها تنازلت عن الأسهم التي تمتلكها داخل الشركة التابعة لها فور اكتتاب الضمان لفائدتها. وبالتالي فقد أصبحت - بموجب

1 - TUROT (J): déductibilité des engagements de caution, R.J.F 10/1989, P 543.

- GOULARD (G): déductibilité des sommes versées en exécution d'un engagement de caution, R.J.F 12/1993, P 8150.

- COLLIN (P): déductibilité des pertes en capital subies par les dirigeants, R.F.C, 1993, N° 251, p17.

- CHARVERIAT (A) : Garantie par une société mère des engagements de ses filiales, R.J.D.A, 6/1991, p 411.

2 - C.E 03/07/1961, Req N° 47081, R.O, P 402.

هذا التنازل - أجنبية عنها من الناحية القانونية، وهو ما جعل القضاء يقرر أنه ابتداء من تاريخ بيع الأسهم فإن الشركة الأم لا تتصرف بمنحها مثل هذه المزايا وفقا لمصلحتها الخاصة.

يتعين القول انطلاقا من القرار السابق، بأن القضاء يتأسس على غياب الرابط القانوني بين الطرفين، دون أن يبحث عما إذا كانت هناك روابط تجارية بينهما، وبالتالي فإن القرار ورغم أهميته منتقد بأنه لا يُعبر عن واقعية القضاء، خاصة أن الوقائع المعروضة عليه تفيد بأن عملية بيع أسهم الشركة التابعة قد تمت لفائدة شركاء في الشركة الأم ذاتها مما يعني أن المجموعتين (الشركة الأم وتابعتها) تحتفظان بمصالح مشتركة.⁽¹⁾

لقد أثبتت نفس المبررات مجددا أمام القضاء الإداري الفرنسي الذي رفض في قراره الصادر في 14/05/1980⁽²⁾ خصم التعهدات بالضمان، لكون العملية لا تستجيب لمصلحة الشركة الأم، وإن كانت قد تعبر على وجود مصلحة عامة للمجمع، أدت إلى تدخل الشركة الأم كضامنة للوفاء بمبالغ القروض التي استلمتها شركتها التابعة، وهو التصور الذي رفض القضاء الفرنسي الاعتراف به، بل اعتبر أن ذلك لا يبرر القيام بمثل هذه العملية.

علاوة على ما تقدم، وفي قرار حديث، اعتبر القضاء أن الضمان المقدم مجانا من قبل شركة أخرى تمتلك فيها نسبة 8,5% من رأس المال، وفي غياب علاقات تجارية بين الطرفين، يشكل عقدا غير عادي للتسيير.⁽³⁾

غير أن القضاء الفرنسي يبرهن على مرونته من خلال عدة قرارات أهمها ذلك الصادر في 01/06/1983⁽⁴⁾ والذي اعترف من خلاله بأن المؤسسة التي تسدد جزءا من ديون شركتها التابعة الأجنبية بشكل يتناسب مع مقدار الأسهم التي تمتلكها داخل رأس مالها، تكون قد تصرفت بغرض المحافظة على سمعتها الخاصة وهو ما يشكل عقدا عاديا للتسيير، ومثل هذا الموقف قد لا يتطابق مع المنطق الاقتصادي لأنه سيؤدي إلى عدم الالتزام بتقديم المساعدة والضمان إلا إذا كانت الوضعية المالية للتابعة متدهورة ولا أمل لها في النهوض من جديد.

لقد رفض القضاء أيضا خصم المبالغ المسددة من قبل الشركة الأم تنفيذا لعقد ضمان التزمت به بمناسبة دمج منحز بين شركتين تابعتين، مع أنه اعتبر بأن العملية في الأصل تعبر عن عقد عادي للتسيير إلا أن تنفيذ الضمان يبقى غير مبرر.⁽⁵⁾

1 - CHARLOT (Nicole) : op cit, P 90.

2 - C.E 14/05/1980, Req N° 9259. D.F 1980, N° 28, comm. 1643, R.J.F, 7-8/1980.

3 - C.AA Lyon 09/07/1997, N° 95-856, R.J.F, 11/97, N° 1009, ED Francis LEFEBVRE (2005-2006), N° 5517.

4 - C.E 01/06/1983, Req N° 24427, D.F 1983, N° 40, comm 1810 ; R.J.F 8-9/1983, N° 940.

5 - C.E plénière 06/10/1982, Req N° 19255. D.F 1983, N° 12, comm. 542, R.J.F, 11/1982, N° 1033, et 1034, et Concl SCHRICKE, P 501.

عاقب القضاء الفرنسي أيضا الشركة الأم التي تسدد جزءا من ديون شركتها التابعة بهدف تطهير وضعيتها المالية قبل إيجاد مشتر لها. (1) وهو موقفٌ يُعبر عن تناقض الحلول التي يستعملها القضاء لأن مصلحة الشركة الأم في مثل هذه الحالة غير قابلة للجدل بشأنها إذ يكفي أن تثير فكرة الاحتفاظ بسمعته الخاصة للتدليل على وجود عقد تسيير عادي.

II- المؤونات المخصصة لعقد الضمان

تستعمل الشركات التي تتعهد بتقديم ضمان لعملية قرض ممنوح لفائدة شركة أخرى تابعة لها، حساب خاص بالمؤونات ترصد فيه المبالغ التي تشكل مبلغ القرض المتعهد بضمان دفعه.

يطرح التساؤل عما إذا كان من الممكن خصم هذه المؤونات من المبالغ الخاضعة للضريبة؟

يتعين بادئ الأمر على الشركة الضامنة، احترام الشروط المتعلقة برصد المؤونات وكذا الشروط المتعلقة بعقد التسيير العادي، ويتعين أيضا التمييز بين حالة تنفيذ عقد الضمان وحالة عدم تنفيذه.

ففي الحالة الأولى، يفحص القضاء ما إذا كانت واقعة اكتتاب الضمان تدرج في إطار التسيير العادي للشركة من دونه، وتطبيقا لذلك سبق للقضاء الفرنسي (2) وأن رفض خصم المؤونات التي تم إنشاؤها بسبب التشكيك في تحصيل الديون. أما إذا استطاعت الشركة أن تثبت الطابع العادي للتسيير فإن خصم المؤونات يمكن قبولها كمصاريف تخصم من النتائج الخاضعة للضريبة.

أما في الحالة الثانية، والتي لا يتم فيها تنفيذ عقد الضمان فإن القضاء قبل بخصم المؤونات (3) عكس ما ذهب إليه الفقه الجبائي القديم الذي يمنع مثل هذه الممارسات. (1)

1 - C.E 22/04/1985, Req N° 45813. D.F 1985, N° 31, comm. 1420, Concl Mme LA TOURNERIE, R.J.F, 6/1985, N° 844.

2 - C.E 14/11/1970, Req N° 77214. D.F 1970, N° 50, comm. 1433, et 1972, N° 22.23, comm 849, Concl MEHL, DUPONT 1971, N° 2, P 73.

- C.E plénière 24/03/1978, Req N° 2628. D.F 1978, N° 22, comm. 893, R.J.F, 5/1978, N° 224.

- C.E 06/03/1981, Req N° 20708. D.F 1978, N° 22, com 893, R.J.F, 5/1981, N° 417.

3 - C.E 05/12/1990, Req N° 62224, 62280, 62281. SA, MAISON JOURDAN, D.F 1991, N° 7, comm. 227, R.J.F, 1/1991, N° 31, et Concl CHAHID- NOURAI, P 08.

- لقد جرى العرف بين الشركات على اعتبار المخصصات ضمن التكاليف والأعباء حتى ولو كانت نتيجة نشاطها خاسرة، ولذلك فإنه من الأوثق حسابها ضمن التكاليف الواجبة الخصم ما دام هناك سبب جدي لحسابها فضلا عن عدم وضع حدود قيمة لها أو تعليقها على تحقيق أرباح مادام استعمالها في الغرض الذي خصصت له من أجله وإلا فإنها تدخل في إيرادات أول سنة تحت الفحص. راجع: أ. إبراهيم المنجي، مرجع سابق، ص 804.

- لقد قضت محكمة النقض المصرية بأنه وعلى ما جرى به محكمة النقض أن المشرع حرم في خصوص تحديد الوعاء الذي تربط عليه الضريبة خصم ما يحتجزه الممول من مجموع الأرباح لمواجهة الخسائر المحتملة أو لإعداد مقابل لوفاء الديون سواء كانت تلك الديون محققة في ذمة الممول أو متنازع في تحقيقها. واعتبر المشرع أن تلك المبالغ المحتجزة من مجموع الربح لا تعد من التكاليف التي يجوز خصمها، فإذا ما تحققت هذه الديون في ذمة الممول بحكم نهائي كان له خصمها من مجموع الأرباح في السنة التي تثبت فيها =

ترصد المؤونات إذن في حساب المصاريف التي تتكبدها الشركة الضامنة، فإذا ما تم تنفيذ عقد الضمان فإن هذه المبالغ المرصودة تحسم كمصاريف من النتائج الخاضعة للضريبة أما إذا لم يتم تنفيذ التعهد بالضمان أي بمعنى أن المقترض قام بتسديد مبلغ القرض مباشرة ولم يتخلف عن تنفيذ الالتزام العقدي فإن المؤونات يعاد دمجها ضمن نتائج الشركة.

يمكن للإدارة الجبائية أن تعتبر تقديم الضمان بمثابة عقد غير عادي للتسيير خاصة إذا لم تبين الأسباب التي أدت إلى ذلك، خاصة في حالة الوضعية المالية الصعبة للمدين المقترض، أو خطر الإفلاس وغيرها.

الواقع أن القانون الجبائي يتأسس على الطابع الاحتمالي للخسائر الظاهرة وهو ما يسمح بتأسيس مؤونات لأجل مواجهة هذا الخطر المحدق لأن احتمال تنفيذ الضمان وارد دائما، خاصة حينما يوجه البنك المقرض إعدارا للمدين بتسديد مبلغ القرض. وبذلك فإن هذه المؤونات - في حال تنفيذ الضمان - تشكل خسائر حقيقية لأن الشركة الضامنة - غالب الأمر - لا تستطيع تحصيل المبالغ من الشركة المقترضة، بسبب وضعيتها المالية المثقلة بالديون.

يمكن القول بأن الشركة التي تكتسب حقيقة تعهداً بالضمان في إطار مصلحتها الخاصة، يجوز لها خصم المؤونات المشككة لأجل هذا الغرض، من نتائجها ولا يسوغ للقضاء سوى أعمال رقابته على الطابع العادي للعملية، وذلك بغرض تجنب السلوكات التي تهدف إلى التهرب الضريبي بواقع إبرام عمليات لا تستند لسبب حقيقي.

إجمالا لما تقدم ذكره، كرس القضاء الفرنسي في مادة الضمان قبول هذه العمليات شرط أن تُعبر عن عقد عادي للتسيير. ولأجل ذلك فإنه يتعين على القضاء الجزائري أن يفحص كل العناصر المقدمة إليه، ويحلل الوضعية الإجمالية للشركة، للوقوف على مصلحتها الخاصة المستخلصة من العملية مثلما ذهب إلى ذلك القضاء الفرنسي الذي لا يعترف مباشرة بمصلحة المجمع.⁽²⁾

=مقتضى هذا الحكم. وإذا كان الثابت في دعوى الحال أن الدين محل النزاع لم يثبت في ذمة المطعون عليها، إلا بالحكم النهائي، فإنه يتعين خصمه من أرباح هذه السنة. نقض مصري في 1965/06/09، الطعن رقم 231 لسنة 30 قضائية.

1 - Réponse ministérielle N° 11651, à M.WASMER, J.O, débats Assemblée Nationale du 04/10/1958, P 2760.

2 - C.E 17/02/1992, Req N° 74272, N° 81690, et N° 82782, Société carrefour. D.F 1992, N° 52, comm. 2456, R.J.F, 4/1992, N° 433, et Concl MARTIN, P 267.

- Cour administratif d'appel de Paris 06/04/1993, Req N° 91699, société MATAL EUROP. D.F 1994, N° 5, comm. 164, Concl MOUREIX, Note Texier et LAMULLE, R.J.F, 7/1993, N° 1042.

H&E Ö: r G&H&E

تسمح العمليات المالية المألوفة المنجزة فيما بين شركات المجمع – كالقروض والتسيقات على الحساب الجاري وغيرها – بتوفير مصادر لتمويل الشركات بحاجياتها المالية لمباشرة استغلالها،⁽¹⁾ وتجنبها اللجوء إلى الاستعانة بالقروض البنكية.⁽²⁾

وعليه توضع أموال مختلف شركات المجمع بشكل مشترك، وتكلف الشركة الأم بتوزيع الأموال على الشركات التابعة التي هي في حاجة إلى سيولة نقدية.

يسمح ذلك بوجود حركة لرؤوس الأموال داخل هياكل المجمع وفق آليات محددة.⁽³⁾

غير أن مثل هذه الحركة قد تطرح إشكالا من الناحية الجبائية، لأنها في كثير من الأحوال، قد لا يُعبّر تحويل الأموال أو وضعها تحت تصرف شركة ما عن تمويل حقيقي وإنما كمحاولة للتملص الضريبي.

نتيجة لذلك، من البديهي أن تُعهد للإدارة الجبائية سلطة مراقبة هذه العمليات المالية، خاصة إذا ما علمنا أن الأصل في إنجاز هذه العمليات يرجع إلى البنوك والمؤسسات المالية، التي غالبا ما تحتفظ قوانين الدولة لها وحدها بالسيطرة على هذه العمليات.⁽⁴⁾

هل يوجد في التشريع الجزائري ما يدل على قبول وجود هياكل مالية داخل مجتمعات الشركات، بمعنى هل هناك إطار قانوني واضح يسمح للمجمعات بالقيام بعمليات الخزينة مثلما هو الشأن بالنسبة للبنوك والمؤسسات المالية؟

وما هي الطرق التي يمكن للمجمعات بفضلها تسيير الخزينة بشكل فعال؟.

إن دراسة الهياكل المالية مسألة في غاية الأهمية، لأنه ليس من الممكن تقديم جواب فاصل ودقيق حول ما إذا كان القانون الجبائي يقبل ممارسات المجمع أو يرفضها، فالأمر يتعلق بالعمليات المنجزة التي وجب

1 - MERLE (Philippe) : Droit commercial (sociétés commerciales), opcit, N° 665, P 846.

2 - OHL (D) : Les prêt et avances entre sociétés d'un même groupe, prêt M.CABRILLAC Litec, 1982 ;

- BOUTRILLER (P) : Groupe de sociétés : centralisation des opérations de trésorerie, J.C.P.E 2001, P 1658.

- VIDAL (Dominique) : Droit des sociétés, opcit, N° 254, P 124.

3 - GIBIRILA (Deen) : op cit, N° 255, P 126.

- BAILLY (L) : La structure financières des groupes, synthèse d'une étude C.D.C - C.O.R.E.F, R.F.C, 1991, N° 2, 124, p 41.

4 - H. Le DHSCORN : les aspects juridiques d'une centrale de trésorerie Bull Jolly, 1988, P 623.

Desbrières (ph) et MINETTI (f): contraintes juridiques et fiscales d'une trésorerie de groupe, banque 1992, P 163.

- COURET (A), Guillot (J-L) et Peltier (f): les conventions de trésorerie intragroupe de sociétés aspects pratiques, Revue droit, Sept 1992, N° 4.

دراستها حالة بحالة وعلى وجه الخصوص عمليات إعادة الهيكلة،⁽¹⁾ والعمليات التي تُعبر عن حركة النتائج داخل المجمع.⁽²⁾

يمكن معالجة هذا الموضوع من خلال التطرق إلى الإطار القانوني للهيكل المالية داخل المجمعات (الفرع الأول)، ثم أشكال التركيز المالي (الفرع الثاني).

ALGERIAN JOURNAL OF TAXATION AND FINANCE

ينبغي على المشرع، أن يأخذ بالاعتبار الطابع الخاص لمجمع الشركات، وذلك بالسماح له بالقيام بعمليات الخزينة فيما بين الشركات التابعة له، وهي العمليات التي يمكن أن تصطدم بالمبدأ الذي يكرسه القانون والمتمثل في أن المؤسسات المالية والبنوك وحدها تقوم بمثل هذه العمليات (قبول ودائع مالية من العامة، ومنح قروض بفوائد).

بعبارة أخرى ينبغي على المشرع أن يتجاوز فكرة السيطرة البنكية التي من شأنها أن تعيق تسيير مجمعات الشركات، لأن تطبيق المبدأ القاضي بالسيطرة سيؤدي إلى إجبار الشركات التابعة للمجمع إلى طلب التمويل من البنوك لسد احتياجاتها المالية، مع أن المجمع يملك مصادر مالية خاصة به، بوجود أموال داخل مجموعة أخرى تنتمي إلى ذات المجمع. ولأجل تفادي مثل هذه المعوقات يتعين إذن تعديل النظام.

سنتطرق إلى ذلك من خلال استقراء موقف المشرع الفرنسي ثم المشرع الجزائري حول هذه المسألة:

أولاً: موقف التشريع الفرنسي

في مرحلة سابقة، برهنت السلطات العمومية في فرنسا على حذرهما المتزايد باتجاه حركة السيولة المالية داخل المجمعات، والتي هي ناتجة من الروابط التي تجمع أعضاء المجمع، ولأجل ذلك اعتمد قانون 1941/06/14 وضعية متشددة باتجاه مجمعات الشركات، وهو قانون يسمح فقط بمنح قروض من الشركة الأم إلى الشركة التابعة لها، وبشرط اكتتاب تصريح بالنشاط.⁽³⁾

1 - PAROT(J.C): opérations sur le capital, pour une nouvelle lecture de la jurisprudence de la cour de cassation, droit fiscal 1998, N° 6, P 186.

- PAROT (J.C): restructuration des sociétés: les conditions de qualification de l'Abres de droit dans la jurisprudence judiciaire et administrative, Rev. Soc.2001, P 15.

2 - COZIAN(M), VIANDIER(A) et DOBOISSY(FL): Op. cit. N° 1976.

- GLAIZE(A) et Vincent(G); transactions intragroupes: les primaparex enjeux fiscaux, option Finance 19/11/2001, N° 665, expertise, P 35.

- LEGENDRE (A), plaidoyer pour la reconnaissance du droit fiscal de l'existence d'une port non détachable de l'intérêt du groupe auquel elle appartient de l'intérêt propre d'une société Dr. Fisc.2006, N° 11, P 10, précité.

- BERNARD(Y): groupes de sociétés: la jurisprudence n'a pas l'esprit de sacrifice, R.J.F 06/2006, du P 499.

3 - ART 5F de la loi N° 41.2533 du 14/06/1941.

وبالمقابل، ينص هذا القانون على أن استلام الأموال هي عملية تختص بها البنوك دون غيرها.

مثل هذا الموقف يفسر إرادة المشرع الفرنسي في حماية السيطرة البنكية على العمليات المالية، وذلك بغرض إحكام الرقابة على مؤسسات القرض.

غير أن هذا الموقف سرعان ما كذبتة الممارسة العملية بسبب العوائق الهامة التي نتجت عن منح قروض بين المؤسسات التي ترتبط فيما بينها بروابط مالية.

نتيجة لذلك أصدرت اللجنة الدائمة للتنظيم المهني للبنوك، وهي الهيئة الوصية على النظام البنكي في فرنسا، تعليمة مؤرخة في 1941/10/07 تتضمن⁽¹⁾ تعديلا يصب في مصلحة مجموعات الشركات، يتعلق بالمبالغ المسددة من قبل مؤسسة عن طريق الشركة الأم لفائدة شركة تابعة، أو مجموعات تابعة لذات الجمع الاقتصادي، إذ لا تعتبر كأموال متحصل عليها من العامة، كما نصت التعليمة أيضا بأن المجموعات موضوعة خارج نطاق تطبيق السيطرة البنكية في مادة استقبال القروض.

غير أن الملاحظ، أن هذا الاستثناء الذي أقرته التعليمة السابق ذكرها لا يتعلق سوى ببعض المجموعات، والتي ترتبط بموجبها مؤسساتها "في ذمتها وفي نشاطها" بروابط "قانونية" و "فعلية"، وهو ما يكرس فكرة التبعية، وبمعنى آخر يتعين أن تشكل المجموعات "وحدة اقتصادية حقيقية ومتجانسة"⁽²⁾.

هذه الوضعية تقصي عدة أنواع من مجموعات الشركات، لاسيما تلك التي تملك مسيرين مشتركين، أو المجموعات الشخصية، التي يبدو وأن المشرع الفرنسي يتحفظ بشأنها، كما يقصي أيضا هذا التعديل المشار إليه، المجموعات التي تمارس استغلالا داخل قطاعات نشاط مختلفة.⁽³⁾

يؤدي ذلك إلى أن موقف التشريع الفرنسي - في بدايته- مخالفا للواقع الاقتصادي الذي يُنمُّ على اتجاه عدة مجموعات إلى تبني إستراتيجية تنويع المشاريع والنشاطات، وهو بالتالي موقف يتنافى مع واقع عالم الأعمال.

لقد تم التذليل من هذه الصعوبات بموجب القانون المؤرخ في 1984/01/24، والذي كرس حرية كبيرة فيما يتعلق بعمليات الخزينة المنجزة من قبل مجموعات الشركات.

1 - Instruction du 07/10/1941 du comité permanent d'organisation professionnelle des banques.

2 - GRAS (NICOLAS): droit des sociétés, financement des sociétés articles publié le 26/12/2007, www.Monjuriste.com / Droit des sociétés.

3 - GUYON (Yves): Droit des affaires, opcit, N° 580.

- CHARLOT (N) : op cit, P 98.

ينص التعديل الجديد، على إمكانية قيام المؤسسة مهما كانت طبيعتها بإجراء عمليات الخزينة مع شركات لها معها مباشرة أو بشكل غير مباشر روابط في رأس المال، تمنح هذه الروابط لإحدى الشركات المرتبطة سلطة مراقبة على باقي الشركات الأخرى.

غير أن هذا التعديل لا يعترف بشكل كامل للمجمعات بالقيام بعمليات الخزينة، لأن هذه الأخيرة لا يسمح بها إلا بين الشركة الأم والشركات التابعة لها، وهو ما يقصي آليا العمليات التي تنجز فيما بين الشركات التابعة بعضها ببعض، إلا إذا تم ذلك عن طريق وسيط للشركة الأم.

ولأجل ذلك، فإن الفقه يشير إلى ضرورة اعتماد وضعية واضحة في هذا المجال، وذلك إما باختيار أو بعدم اختيار "الوحدة الاقتصادية، الاجتماعية، المحاسبية، والمالية" لمجمع الشركات.⁽¹⁾

ففي الحالة الأولى، يسمح بالقيام بكل العمليات المتعلقة بالخزينة، اعتمادا فقط على معيار الانتماء للمجمع، أما في الافتراض الثاني فإنه يستند إلى مبدأ استقلال الأشخاص المعنوية، وهو من شأنه أن يرتب المنع الكلي لهذا النمط من العمليات، وهو تصور من شأنه أن يؤدي إلى شلل كامل لتسيير مجمعات الشركات.

ثانيا: موقف المشرع الجزائري

تنص المادة 70 من الأمر رقم 03-11 المؤرخ في 26/08/2003، المتعلق بالنقد والقرض⁽²⁾ على أن البنوك "مخولة دون سواها" بالقيام بجميع العمليات المبينة في المواد من 66 إلى 68 بصفة مهنتها العادية.

تتعلق المواد 66 إلى 68 بالعمليات المصرفية، وهي المتمثلة في تلقي الأموال من الجمهور وعمليات القرض، وكذا وضع وسائل الدفع تحت تصرف الزبائن وإدارة هذه الوسائل.⁽³⁾

وتعتبر أموالا متلقاة من الجمهور، تلك التي يتم تلقيها من الغير لاسيما في شكل ودائع، مع حق استعمالها لحساب من تلقاها بشرط إعادتها.

غير أنه لا تعتبر أموالا متلقاة من الجمهور في مفهوم هذا الأمر :

1 - VIANDRE (A): Les opérations financières sur sein des groupes de sociétés J.C.P, 1985, ED E II. 14447, P 178.

- RIVES – LANGE (J.L); OHL (D): monopole bancaire et liberté, la loi 24/01/1984, permet elle d'effectuer des opérations de banque, établissement de crédit? Revue banque, 1985, N° 450, P 439.

- SCHEVIN (P): les aspects juridiques de l'organisation financière: le cas du Pooling et du Netting, R.F.C 1992, N° 232, P 39.

- DOUVIER (P.J), Lavabre (C): Le régime des opérations de gestion commune de la trésorerie (cash. Pooling), et de compensation de crédit dans les groupes B.F Francis Lefebvre, 11/1994, P 590.

- CABRILLAC (M), TEYSSIE (B) : Commentaire de la loi bancaire, R.T.D.C., 1984, p 305.

2 - الجريدة الرسمية عدد 52 سنة 2003، والذي ألغى القانون رقم 90-10 المؤرخ في 14/04/1990.

3 - المادة 66 من الأمر 03-11 المؤرخ في 26/08/2003.

- الأموال المتلقاة أو المتبقية في الحساب والعائدة لمساهمين يملكون على الأقل 05 % من رأس المال ولأعضاء مجلس الإدارة وللمديرين.

- الأموال الناتجة عن قروض المساهمة.

أما عمليات القرض فهي كل عمل لقاء عوض يضع بموجبه شخص ما أموال تحت تصرف شخص آخر.

وانطلاقاً مما سبق يبدو أن المشرع الجزائري لا ينص على أحكام خاصة تتعلق بعمليات الخزينة لدى مجتمعات الشركات، وهو بذلك يحكم السيطرة البنكية على هذه العمليات دون سواها.

يؤكد ذلك ما ذهب إليه المادة 71 من نفس الأمر التي تنص على أنه لا يمكن للمؤسسات المالية تلقي الأموال من العموم، ولا إدارة وسائل الدفع أو وضعها تحت تصرف زبائنها وبإمكانها القيام بسائر العمليات الأخرى.⁽¹⁾

علاوة على ما تقدم نصت المادة 78 من نفس الأمر على أنه يمنع على كل شخص طبيعي أو معنوي من غير البنوك والمؤسسات المالية، حسب الحالة، القيام بالعمليات التي تجرّبها تلك البنوك والمؤسسات بشكل اعتيادي.

غير أن المادة 79 ف 02 تقر بأنه وبغض النظر عن المنع المنصوص عليه في المادة 76 أعلاه يمكن كل مؤسسة أن تقوم بعمليات خزينة مع شركات لها معها بصفة مباشرة أو غير مباشرة مساهمات في الرأسمال تخول لإحداها سلطة الرقابة الفعلية على الأخرى.

يعني ذلك أن المشرع الجزائري يعترف بإمكانية قيام مجتمعات الشركات بعمليات الخزينة، وذلك بموجب نص صريح.

1 - وهو مطابق لنص المادة 115 من القانون 90-10 المتعلق بالنقد القرض، وتطبيقاً لهذا النص قرر مجلس الدولة الجزائري في 2000/05/08 ملف رقم 2129، بين يونيون بنك وبنك الجزائر: أنه يعاب على يونيون بنك أنها تلقت بصفقتها مؤسسة مالية ومخالفة لمقتضيات المادة 115 من القانون 90-10 أصولاً من الجمهور في حسابات جارية أدت إلى تسليم دفاتر شيكات، حيث أن الطاعة تتمسك بأن الأمر يتعلق بعمليات تابعة لنشاطها الرئيسي بمفهوم المادة 116 من القانون المذكور، حيث أنه طبقاً لمقتضيات المادة 115 فإن المؤسسات المالية كما هو الحال بالنسبة إلى يونيون بنك لا يتمكن من تلقي أموال من الجمهور بخلاف البنوك التي تجعل من ذلك نشاطها الرئيسي (م 110)، حيث أنه عندما نصت المادة 116 على أن البنوك مثل المؤسسات المالية تستطيع القيام ببعض العمليات التابعة لنشاطاتها فإن القانون استثنى من العمليات التابعة للمؤسسات المالية تلقي أموال من الجمهور لأنّ هذا الأخير يعد في حد ذاته نشاطاً رئيسياً بالنسبة للبنوك وأنه يتعين بناء على هذه الظروف استبعاد الوجه المثار من طرف الطاعة والقول بأن قرار اللجنة المصرفية قانوني في هذه المسألة.

- راجع أيضاً؛ مبروك حسين: المدونة النقدية والمالية الجزائرية، الطبعة الأولى، دار هومة. الجزائر، 2004، ص 68، 105 و106.

يلاحظ أن الفقرة الثانية من المادة 79 تنص على وجود روابط في رأس المال سواء كانت هذه الروابط مباشرة أو غير مباشرة، دون أن يحدد المشرع حد أدنى للمساهمة في رأس المال.

يلاحظ أيضا أن المشرع الجزائري يعترف بالرقابة الفعلية وهي تلك التي تنجم ليس فقط عن المشاركة في رأس المال وإنما كذلك عن طريق الروابط الاقتصادية الموجودة بين الشركات.

يكمن الحل في قبول هذه العمليات داخل مجتمعات الشركات، مع الاحتفاظ للإدارة الجبائية بممارسة سلطتها في الرقابة عليها. ولأجل تطبيق ذلك، ينبغي توفر شرطين مزدوجين أولهما وجود مجمع للشركات، وثانيهما القيام بعمليات الخزينة.

I- وجود المجمع:

ينبغي على المشرع الجزائري أن يأخذ بالاعتبار ليس فقط وجود روابط في رأس المال بين المؤسسات، لأنه وإن كانت هذه الروابط تدل على وجود مجمع الشركات، إلا أن مفهوم المجمع ينتج من عدة معايير أخرى، كالعلاقات التجارية والاقتصادية القائمة بين الشركات.⁽¹⁾

ويمكن للمشرع الجزائري أيضا أن يسمح بالقيام بمثل هذه العمليات حتى ولو كانت شركات المجمع تمارس نشاطات مختلفة، إذ من الطبيعي أن يقوم المجمع على تنوع فروع النشاط وذلك بهدف اقتسام المخاطر التي تنجر عن هذه الاستغلالات المختلفة.

وعلاوة عليه، يجوز للمشرع أن يذهب إلى قبول القيام بهذه العمليات من قبل المجتمعات الشخصية لأنها مبررة من الناحية العملية،⁽²⁾ مع ضرورة اتخاذ بعض الإجراءات التي من شأنها أن تجنب محاولات المسيرين تهريب الأموال لحسابهم الخاص.

والواقع أنه إذا كان المجمع يتم عادة بإنشاء شركة قابضة تمثل قمة الهيكل المالي للمجمعات وتسمح بممارسة الرقابة على مختلف الذمم الاجتماعية التابعة لكل شركة من شركات المجمع، وتضمن فعالية وحدة الإدارة الاقتصادية للمجموعة،⁽³⁾ فإنه يمكن في بعض الحالات أن تشكل الشركات التابعة لذات المجمع، تجمع

1- PAILLUSEAU (J): La notion de groupe de société et l'entreprise en droit des activités économiques, recueil DALLOZ, Sept 2003, P 2418.

2 - وهو ما كرسته محكمة النقض الفرنسية، بحيث قبلت مفهوم م وسع حلقة المستفيدين من عمليات الخزينة، وقبلت هذا الاستثناء لمصلحة المجتمعات الشخصية، وقبلت المحاكم أيضا أن المساهمة في رأس المال، لا يجب فقط أن تكون عن طريق شركة أو عدة شركات ولكن يمكن أيضا أن تكون عن طريق أشخاص طبيعيين. انظر:

- VIDAL (D): droit des sociétés, op cit, N° 232.

3 - LE CANNU (Paul): droit des sociétés, op cit, N° 1435, P 874.

انظر كذلك: د. إلياس ناصيف: موسوعة الشركات التجارية، الجزء الثالث، الشركة القابضة، الطبعة الثالثة 1998، ص 36 وما يليها.

ذو منفعة اقتصادية⁽¹⁾ بهدف تسهيل العمليات المالية فيما بين المشاركين، وبهذه الكيفية فإن هذا الاتفاق سيكون مخالفا لما يمكن أن يرد في النص القانوني الذي يعتمد على الروابط في رأس المال، خاصة إذا ما علمنا أن التجمع لا يؤدي من تلقاء نفسه إلى تحقيق الفوائد واقتسامها ويمكن تأسيسه بدون رأس مال.⁽²⁾

علاوة على ما تقدم، فإن رابط رأس المال يمكن أن يكون بشكل مباشر أو غير مباشر، وهذا الأخير يفترض وجود شركات تابعة للشركة الأم - مرتبطة معها بروابط مباشرة في رأس المال - وشركات تابعة للشركة التابعة، وبالتالي فإن الروابط الموجودة بين هذه الأخيرة وبين الشركة الأم هي روابط غير مباشرة.

ينبغي على المشرع الجزائري أن يضع في اعتباره لأجل قبول عمليات الخزينة هذه الهيكلية، وعلى أية حال ينبغي القول بأن عمليات الخزينة تستدعي وجود سلطة حقيقية للرقابة، وذلك عن طريق المشاركة الإيجابية في تسيير المؤسسة وفي القرارات التي تتخذها خلال فترة استغلالها،⁽³⁾ أي بمعنى أنه يتعين أن تمتلك الشركة أغلبية حقوق التصويت داخل الشركة الأخرى،⁽⁴⁾ وأن يكون لها ممثلين عنها في جهاز تسييرها، وهو ما يؤدي إلى القول بأن عمليات الخزينة لا يسمح بها إلا إذا كانت هناك روابط متينة ناتجة عن وحدة المصالح التي تجمع أعضاء المجموع.

II- عمليات الخزينة:

لا يشير نص الفقرة 02 من المادة 79 من الأمر 11-03 المتعلق بالنقد والقرض سوى لبعض العمليات المنجزة من قبل المؤسسات المرتبطة بروابط في رأس المال، وهي عمليات الخزينة، والواقع أن تحليل هذا المصطلح الأخير يبقى غير دقيق بسبب السكوت الذي يسود القوانين البنكية، فضلا عن ذلك فإن هذا المصطلح له مفهوم محاسبي ومالي أكثر منه قانوني.⁽⁵⁾

يمكن القول في شأن تحديد طبيعة عمليات الخزينة، أنها تشمل نوعين من العمليات البنكية المشار إليها في قانون النقد والقرض، وهما استقبال الأموال وعمليات منح القروض، وبشكل عام فإنه يمكن الاعتماد على الترجمة الواسعة التي تؤدي إلى تمديد تطبيق مجال النظرية،⁽⁶⁾ كما أن هذه العمليات يمكن لها أن تأخذ

1 - نص المشرع الجزائري على التجمعات ذات المنفعة الاقتصادية بالمواد 796 إلى 799 مكرر 04 المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25/04/1993، المتضمن تعديل القانون التجاري.

2 - المادة 799 من القانون التجاري الجزائري.

3 - LEFEBVRE (Francis) : groupes de sociétés (2005-2006), op cit, N° 3571.

- مبروك حسين: مرجع سابق، ص 71.

- C.A Paris 12/06/1996, R.D bancaire et de la bourse 1996, P 234. Obs.J. CREDOT et Y Gérard.

- CASS comm 10/12/2003, N° 1795 ; R.J.D.A, 4/04, N° 430.

4 - BERTREL (J.P) : La gestion de trésorerie au sein des groupes de sociétés ; R.J.D.A 7/92, P 543.

5 - GRAS (NICOLAS): Les opérations de trésorerie, Articles publié le 26/12/2007, www.Monjuriste.com / Droit des sociétés /financement des sociétés / La délimitation financière.

6 - OHL (D) : Les opérations de trésorerie de l'art 12-3 de la loi 24/01/1984, la trésorerie et le financement de l'entreprise, Revue de jurisprudence commercial, N° Spé Nov 1989, P 34.

أشكال قانونية مختلفة كالقروض، التسبيق على الحساب، الموازنة، الضمان، مما يؤدي إلى القول بأنه يتعين فعلاً الاعتماد على ترجمة واسعة لمفهوم عمليات الخزينة.⁽¹⁾

لقد اختلف الفقه فيما يتعلق بمدى هذه العمليات، فمنهم من يرى⁽²⁾ بأنه وانطلاقاً من عدم وجود نص قانوني حول هذه المسألة، فإنه ينبغي احترام إرادة المشرع الذي لم يقدم أية تدقيقات بشأن هذا الموضوع، وبالتالي فإن الأمر يتعلق بكل عمليات الخزينة مهما كانت مدتها، ويعني ذلك أن هذا الاتجاه من الفقه ذهب إلى اعتماد مفهوم موسع لنظرية عمليات الخزينة.

يضاف إلى المبرر المتعلق بسكوت المشرع، مبرراً إضافياً يتعلق بأن المفهوم الموسع أصبح ضرورياً ولازماً لأجل فعالية الحركة الاقتصادية والمالية للمؤسسات. على خلاف ذلك، يتجه جانب آخر من الفقه⁽³⁾ يجمع السادة VIANDIER, GAVALDA et STOUFFLET إلى القول بأنه يتعين عدم المبالغة في ما ذهب إليه المشرع، وبالتالي يتعين أن ينظر إلى عمليات الخزينة على أنها تلك العمليات المنجزة على المدى القصير أي بمعنى المدة التي تقل عن سنتين.

وإذا كان الرأي الأول يأخذ بالاعتبار السياسة المالية الإجمالية المعتمدة من قبل المجمع، والتي مفادها أن الشركة التي لها فائض مالي يمكنها أن تضعه تحت تصرف الشركات التابعة للمجمع والتي هي بحاجة إلى هذا الفائض،⁽⁴⁾ وإذا كان هذا الموقف يشير إلى إرادة الأخذ بالاعتبار الوحدة التي يشكلها المجمع،⁽⁵⁾ فإن هناك من يميل إلى الأخذ بالرأي الثاني الذي يبدو ملائماً لأنه من النادر أن تلجأ الشركات إلى اقتراض أموال على المدى المتوسط أو البعيد دون أن تأخذ في الحسبان المخاطر الناجمة عن هذه العملية، كما أن منح القروض لأجل قصير من شأنه أن يحقق فعالية في التسيير.⁽⁶⁾

يذكر أن الفقرة 02 من المادة 141-5⁽⁷⁾ من قانون الضرائب المباشرة الجزائري تنص على إمكانية قيام المؤسسات المصرفية أو مؤسسات القرض التي تبرم قروضا متوسطة الأمد أو الطويلة وكذا الشركات المرخص لها بالقيام بعمليات في مجال القرض العقاري أن تشكل رصيذاً معفى من الضريبة على أرباح الشركات، يخصص

- LEFEBVRE (Francis) : Les groupes de sociétés (2005-2006), op cit, N° 3569, 3571, P 306, 307.

1 - MOULIN(J.M): groupes de sociétés: opérations de trésorerie Bulletin Joly sociétés, N° 4, Avril 2004, P 503.

- BOUGNOUX (Anne) : Groupes de sociétés, répertoire pratique de droit privé, ED Jurisclasseur 1997, Fasc140 N° 111.

- BAILLY (L) : Opérations de trésorerie intragroupe R.F.C, 1989, N° 203, p 11.

2 - RIVES (J.L)- LANGE ET OHL(D): précité, N° 450 et suiv.

3 - GAVALDA(C) et SOUFFLET(J): la loi du 24/01/1984, relative à l'activité et au contrôle des centralisations des opérations de trésorerie JCP E2001, N° 42, 18 Oct 2001, P 1658.

4 - RIVES- LANGE. (J.L), OHL (D): le monopole bancaire, précité.

5 - CHARLOT(NICOLE): op cit, P 103.

6 - GRAS(NICOLAS): la délimitation financière, précité.

7 - المعدلة بموجب المواد 12 من قانون المالية لسنة 1998 والمادة 02 من قانون المالية التكميلي لسنة 2001.

لمواجهة الأخطار الخاصة المرتبطة بهذه القروض أو العمليات على ألا تتجاوز الحصة السنوية لهذا الرصيد 5% من مبلغ القروض المستعملة على الأمد المتوسط والطويل.

بمجرد القول أن نظرية المجمع تعتبر مبررا للقيام بعمليات مالية كاستثناء من السيطرة البنكية،⁽¹⁾ وهي وإن كانت لا تشكل بحسب القضاء الفرنسي الحديث بطبيعتها عمليات ذات طابع مألوف داخل مجمع الشركات،⁽²⁾ فإنها مع ذلك موجودة من خلال تنظيمات ذات طبيعة مختلفة تهدف إلى تشكيل أموال بغرض تمويل الشركات الأعضاء في المجمع والتي تعرف صعوبات مالية.

Παραρτημα 1: Γενικό Δικαστήριο

لأجل تسيير الخزينة بشكل فعال، يمكن لمجمع الشركات أن يختار بين عدة طرق أهمها، إبرام اتفاقية بين الشركات التابعة والشركة الأم، أو الاعتماد على شركة مستقلة تنشأ بهدف وحيد يكمن في تجميع المصادر المالية وتوزيعها بحسب حاجات أعضاء المجمع.

أولاً: مركزية الخزينة

يمكن أن يتم تجميع مالية المجمع داخل مؤسسة موجودة من قبل، تتولى الشركة الأم إدارتها ماليا وإداريا، وذلك عن طريق تسيير الفوائض المالية لمختلف الشركات التابعة للمجمع.⁽³⁾

ولأنه قد يمتد نشاط مجموعات الشركات خارج إقليم الدولة خاصة بالنسبة للشركات المتعددة الجنسيات، فإن تركيز الخزينة يتمثل أيضا في القيام بموازنات فيما بين مختلف الديون بالعملة الصعبة، وذلك بغرض التخفيف من مخاطر الصرف،⁽⁴⁾ دون البحث والسعي إلى إتباع إجراءات مكلفة مثل الغطاء المصرفي للبنوك الذي لا يلغي في كثير من الأحيان احتمالات التذبذب النقدي.

يتم التركيز المالي - على المستوى القانوني - عن طريق توقيع عقد يسمى اتفاقية "Convention OMNIUM"،⁽⁵⁾ والذي يعطي وكالة للشركة الأم للقيام بتسيير خزينة الشركات التابعة لها، أي بمعنى الاعتماد عليها في تمويل الاستغلالات بما يلائم حاجيات مختلف المجموعات الأعضاء في المجمع.⁽¹⁾

1 - MERLE(PHILIPPE): op cit, N° 665.

- COZIAN (M), VIANDIER(A), DEBOISSY(F): Droit des sociétés 18ème édition Litec, 2005, N° 1399, 1363.

- RACHAD AZZI: l'unité économique dans les groupes de sociétés, concept et effets économiques, P 06.

www.Memorie en line.com /08/08/1461.m. l'unité économique dans les groupes de sociétés. 2 HTML.

2 - Versailles.ch.com. réunions 02/Avr/2002, stés clos du prieure c/Me Souchon is qualité droit .soc.Dic. 2002, P 25, Note F.X. LUCAS.D, 2002, comm 3266.

3 - CHEVALIER (A) : La banque de groupe. Les petites affiches, 1988, N° 112, p 17.

4 - DAVID (C) : La gestion fiscale du risque de change pour les entreprises, Les petites affiches, 1994, N° 14, p 5 et N° 17, p 4.

5 - CHARLOT (N) : op cit, P 103.

- BERTREL (J.P): La gestion de trésorerie au sein des groupes de sociétés, précité, P 539 et suiv.

إن التساؤل المطروح يتعلق بما إذا كانت الاتفاقيات التي تشير إلى مركزية الخزينة لمجمع الشركات تخضع إلى الإذن أو الموافقة المسبقة لمجلس إدارة الشركة، أو ما إذا كان من الممكن اعتبارها كعمليات يُجرى إبرامها بشروط عادية، وبالتالي فهي معفاة من هذا الإجراء.⁽²⁾

يكرس القضاء الفرنسي، إعفاء هذه الاتفاقيات من الإذن المسبق لمجلس الإدارة،⁽³⁾ مع أن البعض انتقد ذلك،⁽⁴⁾ وذهب إلى القول بأنه يتعين أن تخضع الاتفاقية إلى الإذن المسبق من قبل مجلس إدارة الشركة، ولا تستفيد من الإعفاء من ذلك إلا بتوفر شروط متعددة أهمها أن يكون موضوع الاتفاق منصوص عليه مسبقا في الموضوع الاجتماعي للشركة،⁽⁵⁾ وأن تنجز بشكل عادي ومألوف.

لقد كرست مجتمعات الشركات ممارسة مرنة، في ظل غياب نصوص تنظيمية قانونية، فقامت بإعمال الحسابات المدعمة لشركاتها التابعة لها.

تطرح عمليات الخزينة داخل مجمع الشركات عدة صعوبات عملية، وأهمها أن تحويل فائض الخزينة إلى الشركة المحورية من شأنه أن يحول دون توزيع الأرباح، وإذا كانت هذه الوضعية آلية فإن الشركاء ذوي الأقلية الذين استبعدت أرباحهم يمكنهم ممارسة دعوى تتعلق بتعسف الأغلبية،⁽⁶⁾ ومن ناحية أخرى وعلى المستوى الجزائي، فإن اقتسام الخزينة وجب أن يكون في مصلحة المجمع وليس في مصلحة مسيري الشركات، وإذا ثبت عكس ذلك فإن هؤلاء المسيرين يمكن متابعتهم بجرم تحويل أموال الشركة.⁽⁷⁾

هناك إشكال آخر يطرح على المستوى الجبائي، فتحويل الخزينة لا يجب أن يكون مشابها لإهمال الديون، وإلا فإنه يجوز للإدارة الجبائية أن تطبق الجزاءات المرتبطة بالعقد غير العادي للتسيير، وأخيرا فإن هذه العلاقات التعاقدية الموجودة بين شركات المجمع الواحد يمكن أن تشكل خطورة إذا كانت إحدى الشركات التي توجد في حالة صعبة، قد طبق بشأنها الإجراءات الجماعية، لأن التبعية الاقتصادية للشركة التابعة الموجودة في حالة صعبة، والتحويلات المالية بين شركات المجمع قد تؤدي بالقضاة إلى تطبيق مبدأ وحدة الذمم المالية.⁽⁸⁾

- COURET (A), Guillot (J.L) et Peltier (F) : Les conventions de trésorerie intra groupe droit des sociétés Actes pratiques, N° 4, sept 1992.

1 - LE CANNU (Paul): Droit des sociétés, op cit, N° 1486, P 901.

- VIANDIER (A): Les opérations financières au sein du groupe de sociétés étude de deux confirantions récentes, J.C.P: éd E1985, II, 14447 N° 8.

2 - CHARLOT (N): op cit, P 104.

- RACHAD AZZI: op cit, P 7 et suiv.

3 - Versailles ch. Com. Réunies 02/04/2002, précité.

4 - Note F.X. LUCAS, sur Versailles. Ch. Com 02/04/2002, précité.

5 - C.CA Paris 20/11/1998. D. Affaires 1999, P 134, Note M.B.

6 - LE CANNU (P): Droit des sociétés, op cit, N° 1487, P 902.

7 - PAULET (Olivier) : Les abus de biens sociaux dans les groupes de sociétés, Aix enprovence, 1998. www.Lichon PAULET C.France.com/ olivier 20% publication 1hTM.

8 - LE CANNU (P): Sociétés et groupes pendant la période d'observation" petites affiches 09 janv 2002, N° 7, P 48.

ثانيا: الشركات المالية

يمكن لمجمعات الشركات أن تعتمد شكلا آخر للتمويل المالي، وذلك بتأسيس شركة مالية⁽¹⁾ غير أن هذه الأخيرة على عكس البنوك، لا يمكنها أن تتسلم الأموال من العامة تطبيقا لنص المادة 66 من قانون النقد والقرض، بمعنى أنه لا يجوز لها أن تتلقى أموالا من الأشخاص الذين لا ينتمون إلى مجمع، وهو ما يؤدي إلى القول بأن هذا الشكل، يتوقف على إرادة المسيرين واعتماد إستراتيجية التمويل الذاتي على مستوى المجمع.

ومع أن المشرع لا يقدم مفهوما محددا للشركة المالية، ولا يفرض إطارا وشكلا قانونيا خاصا بها، غير أن الواقع يفيد بأنها تنشأ عادة تحت شكل شركة أموال أي شركة مساهمة، أو شركة قابضة، يتمثل نشاطها الأساسي في تسيير خزينة المجمع وذلك بالعمل على التوفيق بين مصادر وحاجيات التمويل للشركات الأعضاء، كما يمكن لها التدخل في السوق المالي وذلك بإبرام عقود ومنح قروض أو الحصول على قروض تماشيا مع الوضع الإيجابي أو السلبي للرصيد المالي الإجمالي للمجمع.

ومثل هذه الهياكل تمثل أهمية بالغة بالنسبة لمجمع الشركات وتُجَنَّبُها المرور عبر وسيط بنكي لأجل إنجاز عملياتها المالية وكذا ربح الوقت،⁽²⁾ وهي فضلا عن ذلك تمكّن من تحقيق اقتصاديات سلمية للتسيير الإداري،⁽³⁾ وخاصة فيما يتعلق بالمصاريف المالية أين يمكن القول بأنها تحقق اقتصاد في الفوائد التي تتحملها المجموعات الأعضاء.

وعلاوة على هذه المزايا ذات الطابع الكمي، فإن هذه الهيكلة توفر أيضا مزايا نوعية تتعلق بتسيير المجمع، لأنها تحقق بسط الرقابة على طرق إدارة مختلف الشركات التابعة، وذلك من خلال المعلومات الكافية المتاحة لأجل فحص السياسة المالية المنتهجة من قبل هذه الأخيرة، والأكثر من ذلك، فإن الشركة المالية تذهب إلى حد رسم إستراتيجية مستقبلية بغرض تطوير شركات المجمع.⁽⁴⁾

يطرح التساؤل عن النظام الجبائي الذي يطبق على العمليات المنجزة من قبل الشركات المالية؟

إجابة على ذلك، يمكن القول بأنه ينبغي الرجوع للقواعد العامة الضريبية، بحيث تنص المادة: 181 من قانون الضرائب المباشرة الجزائري على "المبالغ المدفوعة لكل شريك أو مساهم خلال السنة السابقة كقوائد أو أرباح أو حواصل أخرى، والمبالغ الموضوعة تحت تصرفهم خلال نفس السنة، إما مباشرة عن طريق أشخاص أو شركات، لقاء التسيقات أو الاقتراضات أو الدفعات الحسابية، وكذا ألقاب وأسماء وعناوين المعنيين" حينما

1 - VANHAECKE (Michel): Les groupes de sociétés, op cit, N° 316, P 308.

2 - CHARLOT (Nicole): op cit, P 105.

3 - VIDAL (Dominique): Droit des sociétés, op cit, P 103.

- Mousseron (Pierre) : Droit des sociétés, op cit, P 253.

4 - MERLE (Philippe) : Précis Droit commercial, op cit, N° 645, P 785.

تمنح القروض والتسيقات من قبل الشركات التابعة إلى الشركة الأم فإنها تخضع إلى ضريبة التوزيع باعتبارها تشكل اقتساما للأرباح.

وعليه يتعين على الأشخاص المعنوية أن تقدم ملفتش الضرائب المباشرة رفقة التصريح السنوي المنصوص عليه في المادة 151 كشفا يبين المبالغ المذكورة أعلاه.

غير أن عبء إثبات وجود توزيع للأرباح يقع على عاتق الإدارة الجبائية، التي تتوخى الحذر من هذه العمليات التي قد تنطوي على تهرب حقيقي من الضرائب، ويمكن للمكلفين إثبات حسن نيتهم وذلك بإثبات حقيقة القروض عن طريق العقود التي تربطهم بالمستفيدين، أو بإظهار وجود تسديد للمبالغ المالية.⁽¹⁾

وعليه فإن نية المشرع، تذهب إلى معاقبة الأشخاص الذين يخفون بشكل إرادي الطابع الحقيقي للعملية بهدف التهرب الضريبي.

يمكن للإدارة الجبائية الجزائرية أن تسلك نفس المنحى الذي سلكته الإدارة الجبائية الفرنسية بذهابها نحو تكريس استثناء لمصلحة مجمع الشركات، حينما تلعب الشركة الأم دور مؤسسة مالية بغرض ضمان أفضل لموجودات وإمكانات المجمع، وتتصرف بصفتها وسيطا وليس ضامنا للمستفيد من الامتياز، وبالتالي كرس الإدارة الجبائية الفرنسية انطلاقا من هذا التصور امتيازا بالنسبة للمجمع على عملياته التي يتعين عدم تجاهلها عن طريق إخضاعها للضريبة التي لا تفرض لأجل هذا الغرض.⁽²⁾

يتعين إذن على الإدارة الجبائية الجزائرية، أن تأخذ بالاعتبار متطلبات مجمع الشركات، وذلك بعدم عرقلة الاتفاقات العقدية التي تسهل العلاقات المالية فيما بين الشركات التي تنتمي إليه.

غير أنه يجوز للإدارة الجبائية أن تمارس حقها في مراقبة هذه العمليات لأنه لا ينبغي استبعاد قيام المؤسسة رأس المجمع، بإتباع سلوك مغالط بهدف التهرب الضريبي، أو تحويل الأرباح بشكل غير مباشر نحو الخارج بنية التملُّص الضريبي، وذلك بالنظر إلى أهمية وحجم الأموال التي تتحرك داخل هياكل المجمع.

وعلى العموم، يرجع في النهاية للقضاء الإداري سلطة تقدير الوقائع في حالة نشوء نزاع بين المكلف بالضريبة من جهة والإدارة الجبائية من جهة ثانية.

خلاصة القول، أن الأحكام المتعلقة بالعمليات المالية المنجزة داخل مجمع الشركات، لا تشكل مزايا حقيقية لفائدة مجتمعات الشركات، ولكنها تدل على قبول ممارسات تتفق مع الواقع الاقتصادي، وهو ما يؤدي

1 - C.E 22/03/1999, SA Alphamed, Droit fiscal, 1999, N° 50-51, comm 909.

- C.E 26/09/2001, SA Rocodis, R.J.F 12/01 N° 1491, précité.

- C.E 06/03/2006, Sté Disvolov, Droit fiscal 2007, N° 19, comm 490.

2 - Note 19/09/1957, B.O.C.D. 1957. II 196. B.O.E.D. 1957, 7489.

إلى القول بأنه يتطلب من الهيآت العمومية أن تبرهن على إرادتها في تكريس تصور يشجع التنازلات المالية المنجزة بين الشركات التي تنتمي لذات المجمع.

بشكل عام فإنه ينبغي أن تجتهد الإدارة الجبائية الجزائرية في إصدار تعليمات تؤدي إلى استفادة الجماعات من أحكام تتفق مع تطورها إذا كانت العمليات المالية قد أنجزت بطريقة عادية، وفي إطار عقود تسيير عادي، وذلك لا يعني بأي حال من الأحوال أن تتخلى الإدارة الجبائية عن سلطة الرقابة الممنوحة لها. وعليه فإنه لا يجوز لنا القول بأنه يتعين على الإدارة الجبائية الجزائرية أن تتخلى عن مبدأ استقلالية الأشخاص المعنوية فيما يتعلق بالعمليات المالية، وإنما فقط يرجى أن تتكسر إرادتها نحو الأخذ بالاعتبار خصوصيات تسيير الجماعات دون ضرورة لإلغاء أو طمس حقيقي للقواعد العامة الضريبية التي تحكم الشركات المستقلة قانونا.

ĤĈĈ ĤĤĤ Ĉ&vĤ: Γ ĈĤĤ κ ĈĤĤ

يسمح بمجمع الشركات بخلق إطار متميز لأعضائه يهدف إلى تطوير وتعميق المبادلات والعلاقات التجارية فيما بينهم. وإذا كان الأصل أن الشركة التابعة للمجمع، وعلى اعتبار أنها تحتفظ بشخصيتها القانونية المستقلة،⁽¹⁾ فإنه مثلها مثل أية شركة عادية لها كامل الحق والحرية في اختيار المؤسسات والشركات والأشخاص التي تقيم معها علاقات تجارية، حتى وإن كانت هذه الأشخاص لا تنتمي إلى مجمع الشركات.⁽²⁾ إلا أنه كثيرا ما تنشأ علاقات ومعاملات تجارية بين الشركات التابعة لذات المجمع، وذلك إنطلاقا من الروابط الاقتصادية التي تفرض نفسها والتي تعتبر أساس وجود المجمع ذاته، الذي يشكل وحدة اقتصادية فيما بين أعضائه.⁽³⁾ يذكر أنه كثيرا ما يكون المجمع ذو طابع صناعي، يتشكل من مجموعة من الشركات التابعة للشركة الأم، تتولى كل واحدة منها القيام بمهام مكملة لبعضها البعض، أو تمارس نشاطات متماثلة، أو تتولى تسويق وترويج منتجات الشركة الأم وغيرها، وهو ما يبرر منطقيا وجود علاقات تجارية فيما بينها.

تتفق في كثير من الأحيان الشركة الأم مع شركتها التابعة على إنجاز علاقات تجارية بشروط مميزة، ومفضلة عن تلك الشروط الممنوحة عادة لباقي الزبائن.⁽⁴⁾ ومثل هذه الاتفاقات موجودة بكثرة داخل جماعات

1 - GUYON (Yves): Droit des affaires, op cit, p 580.

- VANHAECKE (Michel): op cit, N° 317, P 308.

- C.CIV 3e, 13/12/2006, Bull Joly 2007, P 485, N° 125, J.F Barbièri; ASS. Plén 09/10/2006 (Affaires Tapie), D. 2006, P 2933, D. HOUTCIEFF.

2 - VANHAECKE (M): op cit, N° 317, p 308.

3 - LEFEBVRE (Francis): Les groupes de sociétés, op cit, N°3552, p 305.

- GUIRAMAND (F); Alain (H): op cit, P 450.

- Vidal (Dominique): Droit des sociétés, op cit, N° 197, P 102.

4 - LEFEBVRE (Francis) : Les groupes de sociétés, op cit, N° 5515, P 451.

الشركات وهي تتماشى مع ما يتطلبه عالم الأعمال، وهي كثيرا ما تهدف بسبب الشروط المميزة التي تنطوي عليها إلى خلق أسواق جديدة أو التوسع والانتشار داخل أسواق متواجدة، أو لأجل التمكن من تلبية الطلبات التي تقدم بها زبائنهم، مما يفسر وجود مبرر اقتصادي مقبول لهذه العلاقات والشروط.⁽¹⁾

يمكن إجمال العلاقات التجارية في مختلف البيوع والخدمات التي تنجز داخل مجمع الشركات.

غير أن الإشكال الذي يطرح بشأن هذه العمليات من الناحية الجبائية يتعلق بإمكانية توجيهها بغرض ويهدف تحويل الكتلة الخاضعة للضريبة باتجاه الشركات الأقل خضوعا للرسوم، وذلك عن طريق إبرام عقود بيع بأسعار مخفضة وبشكل مصطنع لا تعبر عن القيمة الحقيقية التي أنجزت بها العملية، خاصة إذا كانت بعض شركات المجمع متواجدة بالخارج.

لذلك يطرح التساؤل عن الطريقة الواجب إتباعها في فرض الضريبة على العمليات التجارية، وهي مسألة في غاية الأهمية بالنسبة للمجمعات التي تسعى دائما إلى تقوية وتعزيز مكانتها ومركزها في مواجهة المنافسة الداخلية والخارجية.

للإجابة على هذا التساؤل يمكن أن نتناول بالتحليل عمليات البيع التي تتم داخل مجمع الشركات (المطلب الأول) وكذا عمليات تقديم الخدمات (المطلب الثاني).

WZQHh ΩY W: AXè G'IEP

يرتكز موضوع نقل الملكية داخل مجمع الشركات على المستوى القانوني على تطبيق نظرية استقلال الأشخاص المعنوية والذي يعني استقلال الذمة المالية، أما على المستوى الاقتصادي فإن المال يظل تابعا للملكية المجمع.⁽²⁾ ولأجل التوفيق بين هذين المستويين، يتعين على الإدارة الجبائية أن تطبق نظاما جبائيا يتلائم مع مقتضيات وحاجات مجمعات الشركات، وألا تلجأ إلى تطبيق القواعد العامة المتعلقة بهذه التنازلات بشكل آلي، لأن ذلك يتعارض مع مصالح وأهداف المجمع والغرض من وجوده.

تحتفظ الإدارة الجبائية في كل الأحوال بإمكانية ممارسة رقابتها على هذه العمليات للتحقق من مدى واقعيتها وحقيقتها، وذلك بواسطة موظفيها المؤهلين بمباشرة أعمال الرقابة.⁽³⁾ ولأن للقضاء الإداري سلطة

- GUYON (Y) : Droit des affaires, op cit, p 581.

1 - MOUSSERON (Pierre) : Droit des sociétés, op cit, P 257.

2 - LEFEBVRE(Francis): Les groupes de sociétés (2005-2006), op cit, N° 250, P 39 et suiv.

3 - ROLAND (TORREL) : Contrôle fiscal, op cit, P 37.

كما أن المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية تنص على أنه: "من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية: يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص ... لأعوامها الذين لهم على الأقل رتبة مفتش والمؤهلين قانونا للقيام بإجراء المعاينة في

تقدير الوقائع، ومراقبة مدى صحة العمليات المنجزة من جهة، وكذا مدى تطابق موقف الإدارة الجبائية مع القانون، نصا وروحا، فإنه ينتظر من الجهاز القضائي الجزائري أن يكون له دور فعال بشأن هذه المسألة مستقبلا.

إن حداثة ظهور مجتمعات الشركات في الجزائر، وقلة المنازعات الجبائية المتعلقة بالبيوع التي تنجز بين أعضاء الجمع هو الذي يفسر عدم وجود قضاء متطور في الجزائر بشأن هذا الموضوع، وذلك على عكس القضاء الأجنبي، ولاسيما الفرنسي الذي لعب دورا هاما وبارزا وذلك من خلال جملة من القرارات والأحكام التي أصدرها والتي سيعتمد عليها في تحليل الموضوع بحسب ما إذا كانت البيوع تتعلق بالبضائع (الفرع الأول) أو بعناصر الأصول الثابتة (الفرع الثاني).

ALBANKI & ASSOCIATES

تعتبر العمليات المتعلقة ببيع البضائع الأكثر استعمالا وانتشارا فيما بين شركات الجمع. ⁽¹⁾ وتشكل الأسعار المتفق عليها بين الأطراف في مثل هذه العمليات المادة الخصبة والموضوع الثري بالنسبة للإدارة الجبائية، لأن الاتفاق على زيادة سعر بيع البضائع أو تخفيضها بحسب الأحوال قد يشكل أساسا للتملص الضريبي. ⁽²⁾

لقد برهن القضاء الفرنسي، على مرونته إزاء هذه العمليات، دون أن يتخلى عن السلطة المنوطة به لممارسة رقابته، وذلك بتحديدته - من خلال عديد القرارات التي اتخذها حول هذا الموضوع - قواعد تسيير هذه العمليات وكذا حدود فرض الضريبة عليها.

قبل مجلس الدولة الفرنسي، ⁽³⁾ فيما يتعلق بالشركات المرتبطة ببعضها البعض بشكل قانوني، أن يتم إنجاز العمليات التجارية المتعلقة ببيوع البضائع على أساس سعر التكلفة وليس على أساس سعرها بالسوق.

يسمح هذا الحل للشركات بتحويل الخضوع الضريبي على هامش الربح إلى مجموعات أخرى، وبالتالي فإن مثل هذه العمليات تشكل وسيلة هامة وأسلوبا أمثالا للاستفادة من امتياز هام حينما تكون الشركات المعنية خاضعة لأنظمة جبائية مختلفة وتعتمد نسباً ضريبية مخفضة. ⁽⁴⁾

كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة."

1 - BUSSY (Jack) : Droit des affaires, op cit, P 236.

2 - د. سوزي عدلي ناشد: مرجع سابق، ص 96.

3 - LEFEBVRE (Francis) : Les groupes de sociétés (2005-2006), op cit, N° 5515, P 451.

4 - د. سوزي عدلي ناشد: مرجع سابق، ص 102.

بموجب قرار قضائي،⁽¹⁾ قبل مجلس الدولة الفرنسي بجواز قيام الشركة الأم بفوترة عمليات تتعلق ببيع بضائع لفائدة شركات تابعة لها تمتلك نسبة 99% من رأسمالها على أساس ثمن العائد، وأرجع القضاء جواز ذلك انطلاقاً من واقعة أن الشركة بإنجازها مثل هذه العمليات لا تتحمل أية خسائر، ولا يشكل ذلك إنقاصاً من ثرائها.

لقد تم تبرير هذا الموقف أيضاً، انطلاقاً من مبدأ عدم جواز إقحام الإدارة الجبائية نفسها في تسيير شؤون الشركات، وبناءً عليه، فإن القضاء لا يمكنه - حسب ما ورد في القرار - إلزام مسيري الشركة وإجبارهم على إبعاد أرباحهم داخل نتائج المجموعات التابعة لها.

الواقع أن الشركة الأم تقدمت بجملة من المبررات والحجج والتي من بينها أن الأرباح المبعدة للشركات التابعة التي تمتلك فيها الشركة الأم رأسمالها بشكل شبه كلي، هي في النهاية محل خضوع في إطار الشركة الأم بفعل إعادة توزيع الأرباح، وه و المبرر الذي رفضه القضاء، مما يدل على اعترافه ولو ضمناً بأنه يمكن أن تتم عمليات بيع البضائع داخل المجموعات بسعر السوق مع أنه قبل الحل الذي يعكس إنجازها بأسعار لا تتماشى مع الأسعار المعمول بها في السوق.⁽²⁾

يوفر هذا الحل على المستوى العملي لمسيري الشركات مجالاً واسعاً للتهرب والمناورة وذلك بإمكانية تخليهم وعدولهم عن أرباح فورية بغية الحصول على أرباح أعلى على المدى المتوسط.⁽³⁾

إذا كان القضاء الفرنسي من خلال القرار السابق، قد قبل بقيام الشركة الأم ببيع بضائع لفائدة شركتها التابعة، بممارسة أسعاراً مخفضة، تفتقد لأي تحقيق للربح خاصة إذا تعلق الأمر بشركات تابعة بنسبة تقترب من 100% من رأسمالها، وهو ما يعفيها من تقديم مبرر للعملية⁽⁴⁾ خاصة إذا كان سعر البيع يستجيب لسعر العائد. أما إذا كانت العملية قد أنجزت من قبل الشركة الأم بسعر يقل عن سعر العائد، وهو ما يعني البيع بالخسارة مع الشركة التابعة لها، فإنه في هذه الحالة يتعين على الشركة الأم تبرير مصلحتها الخاصة بالعملية، أو بيان الظروف الخاصة بالشركة التابعة كوضعيتها المالية الصعبة، أو التدليل على وجود مقابل تجاري للعملية، مثل اعتبار أن منح هذه المساعدة هي شرط لتطوير بيوع الشركة الأم باتجاه الشركة التابعة.⁽⁵⁾

1 - C.E Section 24/02/1978, Req N° 3272 LEBON, P 203; D.F 1978, N° 22 comm 919, N° 30 comm 1212, Conclusion RIVIERE et N° 39, I.D.5839, R.J.F 4/1978, N° 152 et 5/1978, chron, Me HAGESTEEN, P 146.

2 - Chronique Mme HAGELSTEEN, "Les relations commerciales Normales entre les entreprises" R.J.F, 5/1978, P 146. Voir également :

- COZIAN (M) : Les transactions intra-groupes : Le principe de transaction à prix normal, B.F. Francis Lefebvre, 11/1985, p 527.

3 - CHARLOT (Nicole): op cit, P 26.

4 - LEFEBVRE (Francis), op cit, N° 5515, P 451.

5 - Ibid, N° 5516.

فإذا لم تبين الشركة الأم المصلحة المستخلصة من العملية فإنه يمكن للإدارة الجبائية أن تعتبر ذلك من قبيل العقود غير العادية للتسيير، وبالتالي تعيد إدماج المبالغ الحقيقية التي تمت على أساسها العملية في نتائج الشركة الأم، وإذا تعذر على الإدارة الجبائية معرفة هذه المبالغ بدقة، كما هو الوضع في حالة انعدام الفواتير، فإنها تعمل على تحديد المبلغ أخذا بعين الاعتبار واقعة أن الشركة الأم غير ملزمة بتحقيق أرباح حول التنازلات التي أنجزتها مع شركة تابعة لها.

غير أنه من المتصور أن تتم عملية بيع البضائع من جانب الشركة التابعة نحو الشركة الأم، وفي هذه الحالة يتم تقييم عملية البيع على أساس نظرية العقد العادي أو غير العادي للتسيير⁽¹⁾ بحيث أن وجود الروابط في رأس المال لا يبرر في حد ذاته قيام الشركة التابعة بإنجاز تنازلات بشروط مميزة ومفضلة عن تلك المطبقة باتجاه الغير.

فإذا كانت الشركة الأم ملزمة بتقديم المبررات التي أدت بها إلى إنجاز تنازلات دون تحقيق أرباح على مبيعاتها باتجاه الشركات التابعة لها، فإنه من باب أولى أن تلزم الشركة التابعة وتساءل عن المبررات التي أدت بها لإنجاز مثل هذه العمليات دون أرباح.⁽²⁾

يعني ذلك أن الاعتراف بالطابع العادي للمزايا الممنوحة من قبل شركة تابعة إلى الشركة الأم، يفترض وجود مقابل تجاري، وبالنتيجة فإن تنازل الشركة التابعة عن تحقيق أرباح عن عمليات بيع البضائع للشركة الأم يمثل بحسب الأصل عقد غير عادي للتسيير في ظل غياب ظروف خاصة تمكن من إثبات أن المقابل المتحصل عليه له علاقة مع أهمية المزايا الممنوحة.

يمكن أيضا، أن نتصور أن تتم عملية بيع البضائع فيما بين الشركات الشقيقة، وفي هذه الحالة، يتعين أن تتم هذه البيوع ضمن شروط السوق،⁽³⁾ لأن إنجاز هذه التنازلات بأقل من سعر السوق يؤدي إلى اعتبار العقد غير عادي للتسيير، إلا إذا كانت هناك ظروف خاصة تبرر استخدام الأسعار المطبقة.

نفس المبادئ يمكن تطبيقها في الحالات النادرة التي تحقق من خلالها الشركة مشتريات بأسعار تفوق القيمة الحقيقية للأموال موضوع عقد البيع، فهي تمثل في غياب مقابل كاف ومبرر، عقدا غير عادي للتسيير، وهو ما من شأنه أن يعرقل ويعيق خصم الفائض من السعر المشتراط.⁽⁴⁾

1 - LEFEBVRE (Francis), op cit, N° 5535, P 455.

2 - C.E 04/03/1985, N° 41396, R.J.F 5/85, N° 683, cité par Francis Lefebvre, op cit, N° 5535, P 445.

3 - ROSSIGNOL (Jean Luc) : Le régime fiscal des aides entre sociétés sœurs Rev. Française de comptabilité, Juillet Aout, 1999.

4 - C.E 04/12/1974, N° 92009, R.J.F 2/75, N° 49, précité.

لإقامة الدليل على أن الثمن المستعمل يشكل سلوكا غير عادي للتسيير، يتعين على الإدارة الجبائية⁽¹⁾ الرجوع إلى الأسعار التي تمارس عادة في السوق، ضمن الشروط والظروف المشابهة، وينتج عن ذلك أنه إذا قامت الشركات الشقيقة بإبرام علاقات تجارية فيما بينها كعلاقات الممول والزبون، فإن تحديد ثمن السوق يأخذ بالاعتبار التخفيضات والأسعار المفضلة، تطبيقا لما هو معمول به في المعاملات التجارية، وبناءا عليه، تعتبر الشركة قد تصرفت بشكل عادي إذا قامت بمنح تخفيضات بنسبة 15% مثلا إلى شركتين تمثلان أبرز زبائنها وتشارك معها بشركاء مشتركين، لأن مثل هذا السلوك ينطوي على مصلحة خاصة لأجل ضمان حماية أكبر لاستمرار وبقاء الشركتين زبائن مهمة، وهو ما يبرر منحها تخفيضات في الأسعار.⁽²⁾

إن بلورة الطابع العادي للأسعار التي تمارس داخل مجتمعات الشركات تتم بالرجوع إلى سعر المنافسة الحرة، وينتج عن ذلك أنه لا يكفي فقط للإدارة أن تشير بأن واقعة بيع البضائع قد تمت فوترتها بسعر يقل عن سعر العائد، لأجل إثبات وجود عقد تسيير غير عادي، لأن هذه الوضعية يمكن تبريرها وتفسيرها من خلال فحص شروط استغلال الشركة.

فمثلا يعتبر عقد تسيير عادي قيام الشركة التابعة خلال سنتي النشاط الأولى بفوترة أشغال منجزة لفائدة الشركة الأم بسعر يقل عن سعر العائد حينما تبرر ذلك بضعف وقلة إمكانياتها خلال فترة انطلاقها في النشاط، وتشير إلى أن ذلك أدى إلى إتباعها سياسة تخفيض السعر باتجاه الشركة الأم التي حققت من خلال ذلك أرباحا.⁽³⁾

بالمقابل، يعتبر عقداً غير عادي للتسيير، قيام الشركة التابعة بإنجاز بيوع مع الشركة الأم بأسعار منخفضة بشكل مفرط مقارنة مع تلك الممارسة مع باقي شركات المجموع، مع أنها لا تثبت أي مقابل تجاري للبيع بالخسارة.⁽⁴⁾

غير أن التساؤل المطروح، يتعلق بكيفية تحديد ثمن العائد، ذلك أن المبلغ لا يتضمن فقط سعر الشراء أو الاقتناء وإنما أيضا المصاريف التناسبية المباشرة التي تدخل في عملية بيع البضائع، وكذا نسبة من المصاريف غير المباشرة، والتي غالبا ما يتم تحديدها من قبل الشركة أو احتسابها من قبل الإدارة الجبائية بطريقة جزافية.

1 - CANANCY 06/03/1996, N° 94 1326, R.J.F, 12/96, N° 1464.

2 - LEFEBVRE Francis: op cit, N° 5420.

- C.E 25/03/1983, N° 34182, R.J.F 6/83, N° 764.

3 - C.E 26/06/1996, N° 80178, R.J.F 8-9/1996, N° 973, Francis Lefebvre (2005-2006), N° 5536, P 455.

4 - CAA Lyon 24/02/1999, N° 95-20105, R.J.F 6/99, N° 696, cité par : Francis Lefebvre ouvrage précité, N° 5536.

يمكن للقضاء مع ذلك أن يضع حدودا تتعلق بخصم هذه العمليات، إذ يفحص القضاء الإداري فيما يتعلق بضمن العائد المحدد من قبل الشركة ما إذا كان للمبالغ التي تم تسديدها أثر تحويل خسائر شركة ما باتجاه شركة أخرى تابعة لذات المجمع حققت أرباحا.

تطبيقا لذلك، سبق للقضاء الفرنسي⁽¹⁾ أن رفض السعر الذي تم اعتماده دون الأخذ بالاعتبار التكاليف التي تتطلبها عملية التنازل ذاتها، وذهب إلى معاقبة الشركة التابعة التي قامت ببيع بضائع بنفس ثمن شرائها دون احتساب التكاليف التي تحملتها إثر عملية الشراء كقيمة التخزين والتكاليف الإدارية وغيرها.

يبدو أن القضاء الفرنسي يتأسس في بناء قراراته على اعتبارات اقتصادية وجبائية في آن واحد،⁽²⁾ وهو ما ينبغي على القضاء الجزائري الأخذ به.

يتعين إذن على الشركات أن تأخذ بالاعتبار في احتساب أسعار بيع البضائع التكاليف التي تحملتها ولاسيما التجارية منها، وفي غياب ذلك يمكن اعتبار العملية بمثابة تحويل مصطنع للأرباح.

يفحص القضاء الإداري من ناحية أخرى، ويراقب بيوع البضائع التي تتم وتنجز بأسعار مرتفعة بحيث يطلب عادة من الشركات تبرير المبلغ الذي تم تحديده، وتطبيقا لذلك، قبل مجلس الدولة الفرنسي⁽³⁾ قيام الشركة التابعة بفوترة عمليات بيع بضائع على أساس أسعار تتضمن زيادة مبررة، بحيث أن فحص حسابات المكلفين بالضريبة أسفرت عن أن البيع تم بسعر العائد مضاف إليه نسبة 10% من الثمن بعنوان تكاليف المشاركة في الاستثمارات.

بكيفية مماثلة، وبنفس تاريخ القرار السابق، أسس مجلس الدولة الفرنسي قراره⁽⁴⁾ على مبررات اقتصادية وذلك بغرض تمكين الشركة المنتجة من بيع منتجاتها إلى موزعها بنفس الأسعار وبنفس الشروط المطبقة على الزبائن والمتعاملين من خارج المجمع، وذلك بفرض أسعار تتفق مع أسعار المنافسة في السوق.

مما سبق، يمكن أن نستنتج بأن تطبيقات القضاء الفرنسي، تبرهن على إضفاء طابع لبرالي وحر فيما يخص فوترة البيوع المتعلقة بالبضائع فيما بين شركات المجمع، وبذلك فإن القضاء الفرنسي، يقدم دليلا على ترك الحرية لمسير الشركة في اتخاذ قراره، أخذا بعين الاعتبار الطبيعة الخاصة للعلاقات الموجودة بين أعضاء المجمع، والتي يمكن أن تؤدي إلى قبول سلوكات غير اقتصادية من أجل فوترة عملياتها الداخلية.

1 - Cour administratif d'appel de Paris 27/03/1990, Req N° 618, société « Les constructions 80 », R.J.F 6/1990, N° 654.

2 - CHARLOT Nicole, op cit, P 27.

- C.E 04/03/1985, Req N° 41396, et 41399, D.F 1985, N° 41, comm 1675, R.J.F, 1985, N° 683, précité.

3 - C.E 09/10/1981, Req N° 19972, D.F, 1981, N° 52. Comm 2366, R.J.F, 12/1981 N° 1047, cf égal : C.E 02/06/1986, Req N° 46630, SA.MINERVE. D.F 1987, N° 41, comm 1789, R.J.F 8-9/1986, N° 755, Revue des sociétés 1986, P 620, Note : Fouquet, droit des sociétés 3/1987, N° 93, précité.

4 - C.E 09/10/1981, Req N° 15553, D.F 1983, N° 27 comm 1450, Concl SCHRICKE, R.J.F, 4/1981, N° 492.

ومع ذلك، يمكن القول بأن القضاء الفرنسي، لا يزال حذرا بشأن هذه المسألة، بدليل أنه يحتفظ لنفسه بإمكانية فحص ومراقبة كل الحالات التي تعرض عليه والمتعلقة بنمط تحديد الثمن الذي صرحت به الشركات.⁽¹⁾

خلاصة القول إذن أن الشركات تتمتع بشأن تحديد ثمن بيع البضائع بحرية خاضعة للرقابة، وكنتيجة لذلك، يمكنها استعمال أسعار ابتداء من سعر العائد وصولا إلى سعر السوق.⁽²⁾

يطرح التساؤل، عما إذا كان الوضع ذاته مقبولا إذا تعلق الأمر ببيع عناصر الأصول الثابتة، هذا ما سوف نتناوله في الفرع التالي.

HgÇH&AMQ Xë öU ÇWBW&RÇHè: Γ ÇHöç YHè

حينما يتعلق الأمر بالتنازل عن عناصر الأصول الثابتة، فإن هذه العمليات لا يتم احتسابها على أساس سعر العائد كما هو الحال في بيع البضائع، وإنما يتم احتسابها على أساس القيمة التجارية للمال موضوع العقد وقت إبرامه.⁽³⁾

تشير القواعد العامة في القانون الضريبي الجزائري⁽⁴⁾ إلى أن فائض القيمة الناتج عن التنازل عن الأموال التي تمثل جزءا من الأصول الثابتة تخضع للضريبة.⁽⁵⁾

غالبا ما تهدف عمليات التنازل عن الأسهم فيما بين شركات المجمع إلى إعادة تنظيم المشاركات في رأس مال مختلف أعضاء هذا المجمع.

لقد اعتمد القضاء الفرنسي على الحل المتعلق بالبيع على أساس القيمة التجارية بمقتضى القرار الذي أصدره مجلس الدولة الفرنسي في 1980/11/21⁽⁶⁾ المتعلق بقيام شركة أم بشراء أسهم شركة تابعة لها، بحيث أصبحت تستحوذ عمليا على نسبة 100% من رأسمالها، وبمبلغ يعادل قيمتها المحاسبية، إذ ثبت من وقائع الدعوى بأن سعر العائد أقل من القيمة التجارية للأسهم المطروحة للبيع في البورصة يوم التنازل، وبالتالي فإن القضاء كرس وجوب أن يتم التنازل بحسب القيمة التجارية للمال محل التنازل.

1 - CHARLOT (Nicole) : op cit, P28.

- YOUHANN (Bernard) : Groupes de sociétés : La Jurisprudence n'a pas l'esprit de sacrifice, R.J.F, 06/2006, P 499.

2 - LEFEBVRE (Francis): op cit, N° 5440, P 443.

3 - LEFEBVRE (Francis): op cit, N° 5518, P 452.

4 - انظر المادة 172 من قانون الضرائب المباشرة المعدلة بالقانون رقم 89-26 المؤرخ في 89/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1990.

5 - غير أن المادة 143-1، تعفي من الضريبة على الشركات فوائض القيمة غير تلك المحققة من السلع التي تنتج عن منح أسهم أو حصص مجانا في شركة (حصص في رأس المال) عقب إدماج شركات أسهم في شركات ذات مسؤولية محدودة.

6 - C.E 21/11/1980, Req N° 17055, D.F 1981, N° 07, comm 179, Concl : RIVIERE, R.J.F, 2/1981, N°10, et chron SAUVE, P 56.

يطرح التساؤل عما إذا كان من الممكن تطبيق هذا الحكم الذي أضفاه القضاء، حينما يتعلق الأمر بوضع عكسي، أي بمعنى أن يكون سعر العائد يفوق القيمة التجارية للمال موضوع التنازل.

يبدو أنه لو طرح على القضاء مثل هذا الوضع لذهب إلى اعتماد قرار مماثل مبني على أساس احتساب القيمة التجارية للمال وقت بيعه.

يعني ذلك، أن عملية بيع الأسهم فيما بين الشركات التابعة للمجمع ينبغي أن تستجيب إلى سعر هذه الأسهم في السوق وقت إبرام العقد، وبالتالي يكفي بالنسبة للإدارة الجبائية لإثبات الطابع غير العادي للعقد المبرم، أن تقدم الدليل على أن الثمن الذي أنجزت به العملية هو أقل من السعر المعمول به في السوق.⁽¹⁾

تطبق هذه القاعدة سواء تم التنازل من قبل الشركة الأم لفائدة شركة تابعة لها، أو العكس أو حتى حينما تتم هذه العملية فيما بين شركات شقيقة، أو فيما بين شركة تابعة لمجمع وأخرى أجنبية.⁽²⁾

يطرح التساؤل عما إذا كان من الجائز أن تبرهن الشركة البائعة على وجود مصلحة مستخلصة من عملية بيع الأسهم بأقل من سعر السوق، أو دلت على وجود مقابل كاف لتضحيتها؟ هل يتعين القول بأن هذا التبرير من شأنه أن يؤدي في النهاية إلى اعتبار العقد المبرم ذو طابع عادي ولا ينتج عنه تقويم جبائي؟ يذكر أنه إذا تم تكريس عقد غير عادي للتسيير، فإن المبالغ التي كان من المتعين فوترتها، والتي لم يتم إدراجها، يعاد إدماجها ضمن نتائج الشركة.

لقد قرر القضاء بوجود عقد تسيير غير عادي بمناسبة قيام شركتين مدينتين مختصتين في البناء ببيع شقق مستقبلا إلى شركات شقيقة بأسعار مخفضة جدا مقارنة مع سعر العائد، محددة تماشيا مع شروط الحصول على قروض بفوائد من جانب المشتريين، وليست مبررة بصعوبات التسويق أو خطر الخسارة المالية المستقبلية.⁽³⁾

بالمقابل قرر القضاء رغم عدم اعترافه بمصلحة المجمع، بأن الشركة التي قامت بإنجاز تنازلات بأسعار باهظة مع شركتها الأم، تكون قد تصرفت في إطار عقد عادي للتسيير طالما أنها بمنحها هذا الامتياز للشركة الأم، إنما هو لأجل المصلحة الخاصة للشركة التابعة والمتمثلة في استمرار نشاطها وعدم توقفها.⁽⁴⁾

1 - LEFEBVRE (Francis), op cit, N° 5532, P 454.

2 - ROUTIER (R) : Les clauses de rachat en droit des sociétés, Bull Jolly 2002, P 859.

3 - GASTINEAU (Pierre) : Fusions et scissions de sociétés (Apports partiels d'actif, éditions du Jurisclasseur fiscal, 1995, Fasc 1130-40.

4 - Le CANNU (Paul) : Droit des sociétés, op cit, N° 1531, P 929.

5 - CCA, Paris, 27/03/1990, N° 618, R.J.F 6/90, N° 654, précité.

6 - CA.NANCY 06/03/1996, N° 94.1326, R.J.F 12/96, N° 1464, précité.

عموما يمكن القول، بأن القضاء الفرنسي بإرسائه الحل المتعلق باعتماد القيمة التجارية للمال محل التنازل، يكون قد ميز انطلاقا من هذا المبدأ بين طبيعة بيع البضائع والتنازلات العقارية، ففي الحالة الأولى يترك لمسير الشركة حرية اتخاذ قراره بتحديد سعر وقيمة العملية، فإذا ما تم تحديدها فرضا على أساس سعر العائد، فإن ذلك لا يؤثر عموما على ثراء الشركة، ووضعها المالي، لأن الأمر لا يعدو سوى أن يكون مجرد القيام بعمليات بسيطة في إطار العلاقات فيما بين الشركات التي تنتمي لذات المجموع، ولا يراد منها سوى تحقيق هامش ربح بسيط، وبناء عليه، فإن الطرف البائع يمكنه أن ينجز العملية دون أن يكون ملزما بتقديم تبريرات تخص الفائدة التي تعود عليه، بقيامه بتحديد ثمن العائد للأموال كأساس لعملية البيع،⁽¹⁾ وعلى العكس من ذلك، فإن عمليات بيع وتحويل عنصر من عناصر الأصول الثابتة، من شأنه أن يؤثر على ذمة الشركة،⁽²⁾ وعليه فإنه يتعين أن تتم هذه العمليات أخذا بالاعتبار القيمة التجارية الحالية للمال موضوع البيع، بل ويتربط على إتباع سلوك مغاير أثر سلبي على المساهمين ذوي الأقلية في الشركة والذين لا يملكون إمكانية التدخل بشكل فعال في تسيير الشركة.⁽³⁾

بالرجوع إلى التشريع الضريبي الجزائري، فإن المادة 143-1 تعفي من الضريبة على الشركات "فوائض القيم، غير تلك المحققة من السلع، التي تنتج عن منح أسهم أو حصص مجانا في الشركة (حصص في رأس المال)، عقب إدماج شركات أسهم في شركات ذات مسؤولية محدودة.

يطبق نفس النظام عندما تنقل شركة مساهمة أو ذات مسؤولية محدودة

- كامل أصولها إلى شركتين أو عدة شركات تم تشكيلها وفق أحد هذه الأشكال.

- جزء من عناصر أصولها إلى شركة أخرى تم تشكيلها وفق أحد هذه الأشكال ويتوقف تطبيق أحكام هذه المادة على الالتزام في عقد الإدماج أو الإسهام، والقاضي بحساب علاوة على السلع المتضمنة في الحصص، الاستهلاكات المالية السنوية التي يجب اقتطاعها من الأرباح وكذا فوائض القيم اللاحقة التي تنتج عن إنجاز هذه العناصر حسب سعر التكلفة، والخاصة بالشركات المدججة والمساهمة مع ذمم الاستهلاكات المالية التي سبق أن حققها.

1 - CHARLOT (Nicole): op cit, P 29 – et chronique sauve sous C.E 21/11/1980, ReqN° 17055, R.J.F, 2/1981, P 56.

2 - Idem.

3 - BEZARD (P), DABIN (L)- ECHARD (J.F)- JADAUD (B) SAVAG (A): Les groupes de sociétés op cit, p 155 et suiv.

- MERLE (Philippe) : Droit commercial, op cit, N° 580, P 692.

- Le CANNU (Paul) : Droit des sociétés, op cit, N° 1525, P 926.

ويقع هذا الالتزام في الحالة المشار إليها في المقطع أعلاه، على عاتق الشركة الداجمة أو الحديثة، أما في الحالات المشار إليها في المقطع 02 فإنه يقع على التوالي إما على عاتق الشركات المستفيدة من الإسهامات بالتناسب مع قيمة عناصر الأصول الممنوحة لها وإما على عاتق الشركة المستفيدة من الأسهم جزئياً".

يكرس النص السابق ذكره إعفاء ضريبياً عن الفوائد الناتجة عن التنازل عن الحصص والأسهم في إطار عمليات الدمج بين الشركات. يذكر أنه كثيراً ما يتم الاتفاق على منح مزايا فيما بين أعضاء المجمع في إطار إعادة هيكلة المجمع.⁽¹⁾ على خلاف ذلك، يذهب نص المادة 172 من قانون الضرائب المباشرة إلى إخضاع فائض القيمة الناتج عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة إلى الضريبة.

يظل التساؤل مطروحاً بشأن مدى تطبيق هذا الحكم على مجتمعات الشركات خاصة وأن مثل هذا الوضع يبرز عدة مساوئ على المستوى الاقتصادي إذا تعلق الأمر بمجمع الشركات، لأنه يقيد من حرية حركة رؤوس الأموال وانتقالها داخل هياكل المجمع، علماً أن تسهيل هذه الحركة يعد بمثابة شرط ضروري وهام لأجل تحقيق فعالية وتطوير الأنشطة الاقتصادية للمجمعات؟

إذا كان القضاء قد أرسى نظرية القيمة التجارية للمال المتنازل عنه، فإن التساؤل يطرح بشأن المعيار الحقيقي لهذه النظرية؛ ونظراً لعدم تحديد مفهوم واضح ودقيق لنظرية القيمة التجارية، اعتمدت الشركات على هذا الغموض في تحديد السعر المرجعي الواجب قبوله، فبالنسبة للأسهم وهي أهم عناصر الأصول الثابتة المتنازل عنها داخل مجتمعات الشركات، فإنه يتعين تمييز الأسهم المسعرة بالبورصة عن غيرها من الأسهم الأخرى.

أولاً: الأسهم المسعرة بالبورصة

اعتمد مجلس الدولة الفرنسي، بموجب قرار صادر في 1984/06/06⁽²⁾ على سعر بيع الأسهم المطروحة في البورصة⁽³⁾ يوم التنازل، إذ اعتبر بأن ذلك السعر وجب أن يعبر عن القيمة التجارية الحقيقية للأسهم إلا إذا ثبت عكس ذلك.⁽¹⁾

1 - DAIGRE (J.J) ; BOMPOINT (D), BASDEVANT (F) : La prise de contrôle rampante J.C.P.E Suppl, N° 6, 2001.

-LEFEBVRE (Francis), op cit, N° 5483.

2 - C.E 06/06/1984, Req N° 35415 et N° 36733, compagnie financière de suez, D.F 1985, N° 7, comm 287,R.J.F, 8-9/1984, N° 940, et Concl VERNY, P 466, Revue de sociétés, 1985, P 132 Note BALANCHER.

3 - أنشأت بورصة القيم المنقولة بالجزائر بموجب المرسوم التشريعي رقم 93-10 المؤرخ في 1993/05/29 ج ر عدد 34 المؤرخ في 1993/05/23 المعدل والمتمم بالأمر رقم 96-10 المؤرخ في 1996/01/10 ج ر عدد 03 مؤرخ في 1996/01/14، والقانون رقم 03-04 المؤرخ في 2003/02/17 ج ر عدد 11 المؤرخ في 2003/02/19 والاستدراك ج ر عدد 32 المؤرخ في 2003/05/07. راجع كذلك:

- مبروك حسين: مرجع سابق، ص 203.

وعليه، فإن القضاء يرسي قرينة على أن سعر بيع الأسهم المتداولة بالبورصة يوم التنازل عنها، يمثل القيمة التجارية الحقيقية لها، غير أنها قرينة بسيطة يمكن إثبات عكسها، بحيث يجوز للشركة مثلا أن تثير الارتفاع المصطنع وغير الحقيقي للأسهم بالبورصة كسبب لتجنب الأخذ بمعيار سعر البورصة يوم التنازل عن الأسهم.⁽²⁾

يمكن أيضا للشركات أن تستعين بعدة معايير لتحديد قيمة أسهمها علاوة على معيار التسعيرة بالبورصة، خاصة أنه يمكن اعتماد قيمة المردود والوضعية الصافية المحسوبة وفق قواعد محاسبية⁽³⁾ أو القيمة الرياضية.⁽⁴⁾

يمكن للقضاء الجزائري أن يفحص الشروط الخاصة بكل عملية على حدى ويقرر تماشيا مع ظروف الواقع، ما إذا كان معيار التقويم الذي تم اعتماده مبررا بشكل كاف من دونه، ولأجل ذلك، يمكن للقضاء الجزائري أن يباشر تحليلا كميا ونوعيا للوضعية المالية للشركة في آن واحد، وبالتالي فإنه سيكون له السلطة الواسعة في تقدير الوقائع المعروضة عليه، وإذا كان هذا هو الدور الذي ينتظر من القضاء الجزائري فإنه تجدر الإشارة إلى أن نظام العمل بالبورصة في الجزائر يظل منذ إنشائه وإلى غاية اليوم ذو نشاط محدود⁽⁵⁾ للغاية مقارنة بالدول الأخرى.

المثير للإنتباه أيضا أن المشرع الجزائري ولأجل تدعيم وتشجيع نشاط بورصة الجزائر، أقدم على منح جملة من الإعفاءات الضريبية أهمها ما جاء في المادة 47 وما يليها من قانون المالية لسنة 1998⁽⁶⁾ والذي يعفي من الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات فوائض القيم الناتجة عن عمليات التنازل

1 - CCA Paris, 27/06/2003, sté financière des terres rouges, R.J.F, 11/03, N° 1929 droit fiscal 2003, N° 52, comm 933, obs, A.F.Gagneau, Concl F-Bataille.

- H. Dubout : Achat d'actions ou Achat d'actifs : Les critères Juridiques du choix, Bull.Jolly 2000, P 894, N° 228.

- PAILLU SSEAU (J) : CAUSSAIN (J.J), LAZARSKI (h), PEYRAMAURE (Ph) : la session d'entreprise, 4ème édition DALLOZ, 1999, N° 201.

2 - BOUCHARD (J.ch) : en matière fiscale, Le cours de Bourse traduit-il la valeur vénale ? option finance 10/11/2003, N° 758.

- Bougnoux (Anne) : Groupes de sociétés, précité, N° 76 et suiv.

- CHARLOT (Nicole): op cit, P 30.

- Le CANNU (Paul) : op cit, N° 1532, P 930.

- MERLE (Philippe) : op cit, N° 648, P 789.

- LEFEBVRE (Francis) : op cit, N° 290, P 41.

- COURET (A), CE SBRON (L), PROVOst (B), Rosenpick (P), et SAUZEY (J.C) : Les contestations portant sur la valeur des droits sociaux, Bull Joly 2001, P 1045.

- Cass, Com, 08/07/1997, desanges, R.J.F, 12/97 N° 1197, Droit fiscal 1997, N° 43.

- Cass, Com 07/01/2004, Desapture, Droit fiscal 2004, N° 11, comm 332.

3 - LEFEBVRE (Francis) : op cit, N° 5519.

- C.E 26/02/1990, N° 76860, R.J.F, 4/90, N° 397, N° 29053, R.J.F, 7/82, N° 636.

4 - LEFEBVRE (Francis) : op cit, N° 5519.

5 - HAMDAOUI (Taous) : Réforme de la bourse d'Alger plus urgente que jamais, Revue tunisienne d'économie et de gestion (RTEG), N° 26, vol XXVI, CPU, Tunis, N° 26/2008, p 85 à 107.

6 - القانون رقم 97-02 المؤرخ في 1997/12/31، المتضمن قانون المالية لسنة 1998 ج ر، عدد 89 المؤرخ في 1997/12/31.

بمقابل عن القيم المنقولة المؤشر عليها في البورصة وذلك ابتداء من 1998/01/01، ولمدة 03 سنوات، كما تعفي عمليات بورصة القيم المنقولة من حقوق التسجيل ابتداء من 1998/01/01 ولمدة 03 سنوات.⁽¹⁾

كما نصت المادة 52 من قانون المالية لسنة 1999⁽²⁾ على الإعفاء من ضريبة الدخل، عائدات الأسهم والسندات المماثلة المسجلة في التسعيرة الرسمية لبورصة القيم المنقولة لمدة 05 سنوات ابتداء من 1998/01/01.

يضاف إلى ذلك أن المشرع قرر جملة من الإعفاءات الإضافية وذلك بموجب المادة 63 من قانون المالية لسنة 2003⁽³⁾ والتي تنص على الإعفاء من ضريبة الدخل الإجمالي لمدة 05 سنوات ابتداء من 2003/01/01، مداخيل الأسهم والأوراق المماثلة لها المسجلة في التسعيرة الرسمية للبورصة أو مداخيل السندات والأوراق المماثلة لها ذات أقدمية تساوي أو تفوق 05 سنوات، ... وتعفى كذلك من الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات لمدة 05 سنوات ابتداء من 2003/01/01، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن السندات والأوراق المماثلة لها ذات أقدمية تساوي أو تفوق 05 سنوات مسجلة في التسعيرة الرسمية للبورصة أو تم تداولها في سوق منظم. ويضيف قانون المالية لسنة 2004⁽⁴⁾ أحكاما مماثلة لما سبق ذكره.

ثانيا: الأسهم غير المسعرة بالبورصة

إذا تعلق الأمر بالتنازل عن أسهم غير مطروحة للتداول بالبورصة، فإن أنماط تقويمها متعددة، بحيث يملك القضاء الإداري إمكانية الخيار بين عدة مبالغ مرجعية كالقيمة الرياضية، والقيمة المثلية، أو المبلغ الظاهر في المحاسبة أو قيمة المردود⁽⁵⁾ أو أيضا التقديرات المستقبلية للشركة.⁽⁶⁾ وإذا كان القضاء الفرنسي يميل عادة إلى استعمال القيمة الرياضية⁽⁷⁾ إلا أنه يعتمد أحيانا على معيار القيمة المماثلة، وذلك بمقارنة الوقائع بعملية بيع

1 - المادة 48 من القانون رقم 97-02 السابق ذكره.

2 - القانون رقم 98-12 المؤرخ في 1998/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1999 ج ر، عدد 98 المؤرخ في 1998/12/31.

3 - القانون رقم 02-11 المؤرخ في 2002/12/24 المتضمن قانون المالية لسنة 2003 ج ر عدد 86 المؤرخ في 2002/12/25.

4 - انظر المادة 26، 63 من القانون رقم 03-22 المؤرخ في 2003/12/28 المتضمن قانون المالية لسنة 2004 ج ر عدد 83 مؤرخ في 2003/12/29.

5 - LEFEBVRE (Francis): op cit, N° 5519, CF égal Charlot (Nicole): op cit, P 31.

6 - CF égal CAA NANCY 19/02/1998, N° 95 102, R.J.F, 6/98, N° 655.

7 - CAA Paris 10/07/1990, N° 2243, R.J.F, 3/91, N° 253.

8 - C.E plénière 26/07/1982, Req N° 2533, et 19645, D.F 1983, N° 10, comm 378 IRJF 10/82, N° 909 et chron RACINE, P 439.

9 - C.E 22/01/1975, Req N° 91501, D.F, 1975, N° 16, comm 571, Concl Mme la tournerie, R.J.F, 3/1975, N° 100, C.E plénière 16/05/1975, Req N° 92372, D.F 1975, comm 1180, et 1184, R.J.F, 7-8/4975 N° 344, et C.E 12/03/1980, Req N° 10924, et 10925, D.F 1980, N° 22-23, comm 1245, R.J.F, 5/1980, N° 411.

أسهم شبيهة بالعملية موضوع النزاع على أن تكون قد تمت تقريبا في وقت واحد وتضمنت عددا من الأسهم مشابهة للعملية الأولى.⁽¹⁾

يجوز إذن للقضاء الجزائري ليس فقط أن ينتهج منهج القضاء الفرنسي في هذا المجال، ولكنه أيضا يمكنه الرجوع إلى القواعد العامة⁽²⁾ لأجل الوقوف على القيمة التجارية الحقيقية للأسهم، وهو ما يعني الثمن الواجب دفعه في مثل هذه العمليات . كما يمكن للقضاء الجزائري أيضا أن يأخذ بالحسبان الامتياز الذي يستفيد منه المتنازل في مقابل قيامه بتخفيض ثمن البيع.

يمكن القول أنه حينما يستخلص القضاء وجود عقد غير عادي للتسيير ناتج من عملية التنازل بمقابل عن أسهم الشركة، فإن الفرق بين القيمة التجارية الحقيقية للأموال والتمن المتفق عليه مع المشتري، يعاد إدماجه ضمن نتائج الشركة المتنازلة، وهذا الإدماج يتم إعماله مبدئيا ضمن نفس شروط فائض القيمة الذي سيكون ناتجا عن تنازل موجه بقيمة حقيقية.⁽³⁾

وبالعودة إلى نص المادة 173 من قانون الضرائب المباشرة فإن تحديد مبلغ فوائض القيم الناتجة عن التنازل الجزئي أو الكلي عن عناصر أصول مثبتة يتم حسب طبيعة فوائض القيم، فإذا كانت قصيرة الأمد يحسب مبلغها في حدود 70% من الربح الخاضع للضريبة، أما إذا كانت طويلة الأمد، فيحسب مبلغها في حدود 35% من الربح الخاضع للضريبة.

ولا تدخل فوائض القيمة الناتجة عن التنازل أثناء استغلال عناصر الأصول المثبتة، ضمن الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للسنة المالية التي تحققت فيها، فإذا ما تم إعادة استثمار مبلغ يساوي فوائض هذه القيم قبل انقضاء أجل 03 سنوات، ابتداء من اختتام هذه السنة المالية مع إضافته إلى سعر تكلفة عناصر الأصول المتنازل عنها، فإن هذه الفوائض المخصومة من الربح الخاضع للضريبة تعتبر مخصصة للاستهلاك المالي للتشيتات الجديدة وتخصم من سعر التكلفة من أجل حساب الاستهلاكات المالية وفوائض القيم المحققة لاحقا. وفي حالة العكس، تنقل فوائض القيم إلى الربح الخاضع للضريبة للسنة المالية التي انقضى فيها الأجل المذكور أعلاه.⁽⁴⁾

1 - C.E 06/06/1984, Req N° 35415 et 36733 précité.

2 - ويقصد بما القواعد المتعلقة بالالتزام ببذل عناية الرجل الحريص المعروفة في القواعد العامة والتي تلزم الشركة ببذل العناية في عمليات البيع التي تنجزها.

3 - LEFEBVRE (Francis): op cit, N° 5520, P 452.

4 - انظر نص المادة 173-1-2، من قانون الضرائب المباشرة الجزائري.

أما فوائض القيم المذكورة أعلاه، المحققة بين شركات من نفس المجمع الذي يخضع لنظام الدمج الضريبي، حسبما هو منصوص عليه في المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة، فإنها لا تدخل ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة.⁽¹⁾

في النهاية يمكن القول، بأن التحويلات المتعلقة بالملكية داخل مجتمعات الشركات تخضع للرقابة من جانب الإدارة الجبائية، ولكن بكيفيات مختلفة تماشياً مع طبيعتها، مع إضفاء مرونة كبيرة في مجال بيوع البضائع، أما إذا تعلق الأمر بالتنازل عن عناصر الأصول الثابتة، فإنه يتعين بحسب المبدأ أن تستجيب هذه العمليات إلى قيمتها التجارية، وذلك نظراً للطابع الخاص لهذه العمليات، التي تؤثر على ثراء الشركة وعلى ذمتها المالية.

إذا كان الأمر كذلك فيما يتعلق بعمليات البيع، فإن التساؤل المطروح يكمن فيما إذا كانت المجمعات تستفيد أيضاً من امتياز فيما يتعلق بتقديم الخدمات. هذا ما سنتناوله من خلال المطلب التالي.

h'GöuHw' ANQshéÇ-Ω AXéé ÇH : Γ GHD or YH è

تسمح هيكلية مجمع الشركات بتشجيع العلاقات التجارية فيما بين أعضائه، وتطوير الخدمات المتنوعة التي تقدمها الشركة الأم في إطار تكفلها القانوني أو الإداري أو المحاسبي أو التقني، بالشركات التابعة لها.⁽²⁾

إن الأموال المسددة من جانب شركة تابعة إلى الشركة الأم مقابل الخدمات التي قدمتها هذه الأخيرة، يمكن أن تكون محلاً للخصم من النتائج الخاضعة للضريبة،⁽³⁾ شرط أن تكون هذه المبالغ المدفوعة والظاهرة في محاسبة الشركة معبرة عن حقيقة وجود هذه الخدمات وتأديتها وألا تكون قد دفعت بشكل مفرط.⁽⁴⁾

لأجل ذلك يتعين على الإدارة الجبائية أن تلجأ إلى فحص هذا النوع من العمليات بعناية فائقة، انطلاقاً من الطابع الدولي للمجمعات والذي قد يساعد على محاولات التهرب الضريبي ابتداءً من المبالغ التي ترصد كمقابل للخدمات.

1 - انظر المادة 173-3 من قانون الضرائب، المحدثه بموجب المادة 19 من قانون المالية لسنة 1997.

راجع المادة 142 من قانون الضرائب المباشرة.

2 - حسن محمد هند: مرجع سابق، ص 56 وما يليها.

- LE CANNU (Paul) : Les organes de groupes, Petites affiches, 4 Mai, 2001, N° 89, Spéc, P 43 et suiv.

- GUIRAMAND (France) et HERAUD (Alain) : Droit des sociétés, op cit, P 407 et suiv.

- VIDAL (Dominique) : Droit des sociétés, op cit, N° 197, P 102.

3 - LEFEBVRE (Francis): Groupes de sociétés (2005-2006), op cit, N° 5538.

4 - C.E 22/06/1983, Req N° 26240, R.J.F 8-9/1983 , N° 941 cité par Francis Lefebvre, N° 5538.

- CAA NANCY 05/07/2001, Req N° 95-1360, R.J.F 06/2002, N° 616, cité par Francis Lefebvre , N° 5538.

ينبغي إذن لتلافي وتجنب الغموض القانوني، تحديد هذه الخدمات وطرق معالجتها جباييا.

إذا كانت القواعد العامة الضريبية تقضي بخصم المصاريف التي تدخل في نشاط المكلف لأجل تحديد الربح الصافي الخاضع للضريبة،⁽¹⁾ فإنه يتعين التمييز بين نوعين من المصاريف تتحملها عادة المجمعات ذات النشاط الدولي، وهما مصاريف المقر (الفرع الأول)، وعمولات التصدير (الفرع الثاني).

ö/4p- RÖü Ω: AXë WÖL è

تطبيقا للقواعد العامة الضريبية، يتم تحديد الربح الصافي بعد خصم كل التكاليف، من بينها مصاريف المساعدة التقنية ومصاريف المقر التي تخصم في مجرى السنة المالية المطابقة لالتزام المؤسسة التي تدفعها، أو بدفعها فعليا أثناء السنة المالية.⁽²⁾

الملفت للانتباه بالنسبة لمجمعات الشركات، أنه عادة ما يتم تركيز المصالح الإدارية والمالية والتقنية والتجارية في مقر خاص تابع للمجمع،⁽³⁾ وهي طريقة تساعد على تخفيض مصاريف التسيير من جهة، وبسط الرقابة على تسيير شركات المجمع من جهة أخرى.⁽⁴⁾

يتم عادة إدراج مصاريف المقر الاجتماعي في تكاليف ميزانية الشركة الأم، غير أنه يمكن إنجاز هذا المقر داخل دولة أخرى غير الدولة التي يتواجد بها رأس المجمع وذلك تماشيا مع اعتبارات جغرافية، قطاعية، وأحيانا جبايية.⁽⁵⁾

بسبب الضرورات الاقتصادية تلجأ المصالح الضريبية إلى تطبيق قواعد خاصة بالمقرات العامة للشركات المتعددة الجنسيات فضلا عن تطبيقها المبادئ العامة.

يتم الاعتماد مبدئيا، فيما يتعلق بخصم مصاريف المقر على مبدأ إقليمية الضريبة، وبهذه الكيفية، فإن المصاريف العامة التي قام الجهاز المركزي بحصرها، لا يمكن خصمها مباشرة من جانب الشركة الأم، وإنما يتعين

1 - انظر المواد من 141 إلى 147 مكرر من قانون الضرائب المباشرة. انظر كذلك:

- SERLOOTEN (Patrick) : Droit fiscal des affaires, op cit, N° 428, P 301.

2 - انظر المادة 141-1 من قانون الضرائب المباشرة. انظر أيضا: د. خيرت ضيف: المحاسبة الضريبية، مرجع سابق، ص 229 وما يليها.

3 - VANHAECKE (MICHEL) : OP CIT, N° 258, P 250.

4 - VIDAL (Dominique) : op cit, N° 197, P 102, 103.

5 - CHARLOT Nicole : op cit, P 35, VIDAL (D) : op cit, N° 198, P 103.

- JACQUEMOT (Pierre) : La firme multinationale : une introduction économique, collection gestion, ECONOMICA, Paris 1990, P 125.

تقسيمها على جميع الشركات التابعة للمجمع لأنها تتعلق وترتبط بنشاط هذه الأخيرة، وبالتالي فهي تخضع للضريبة بحسب القواعد الجبائية السارية المفعول في الدول التي تتواجد فيها هذه الشركات.⁽¹⁾

لقد اتجه القضاء الفرنسي إلى اعتماد هذا الحل وذلك بموجب قرار مجلس الدولة⁽²⁾ الذي قام بتحويل جزء من المصاريف العامة داخل نتائج الشركة الأم بمبرر أن هذه المصاريف يستفيد منها كل أعضاء المجمع. أكد القضاء الفرنسي⁽³⁾ القاعدة المتعلقة بالشركات التي يوجد مقرها الاجتماعي الرئيسي بفرنسا، وتمتلك فروعاً بالجزائر، والتي قامت في مرحلة أولى بتخصيص جزء من المصاريف العامة وإدراجها ضمن نتائج المجموعات المتواجدة بالجزائر، غير أن المصالح الجبائية الجزائرية رفضت طرح هذه المصاريف من نتائج الشركة الفرعية المتواجدة على إقليمها، مما أدى بالشركة الفرنسية في مرحلة موالية إلى إدراج المبالغ بأكملها داخل نتائجها الخاضعة للضريبة بفرنسا، وذلك بغرض تجنب الازدواج الضريبي من جهة، وكذا لأجل تجنب عدم تنفيذ الاتفاقية الجزائرية الفرنسية المؤرخة في 1968/10/02 والتي تضمنت بنوداً تتعلق بخصم واقتطاع المصاريف العامة في مختلف الشركات.⁽⁴⁾

يطرح التساؤل الرئيسي بشأن أنواع التكاليف الجائز خصمها، كما يثار التساؤل أيضاً حول طرق توزيع مصاريف المقر واقتسامها بين مختلف شركات المجمع.

أولاً: أنواع التكاليف

تنوع التكاليف التي تعود بالفائدة على مختلف الشركات التابعة للمجمع، وهي قد تتعلق بالإشهار أو بمصاريف التسيير المعلوماتي والمحاسبي، وتكاليف المستخدمين والتكاليف المالية وغيرها.⁽⁵⁾

1 - SERLOOTEN (Patrick) : Droit Fiscal des affaires, op cit, N° 604, P 387.

انظر كذلك: المادة 547 من القانون التجاري الجزائري.

2 - C.E 20/03/1974, Req N° 82807, et 83553, et Req N° 85291, et 85772, D.F 1974, N° 46, comm 1409, Conclusion SCHMELTZ; R.J.F, 7-8/1974, N° 269.

3 - C.E 16/02/1983, Req N° 28383, D.F 1983, N° 27, comm 1444, Conclusion SCHRICKE; R.J.F, 4/1983, N° 496.

4 - الاتفاقية الجبائية العامة الثنائية المبرمة بين الجزائر وفرنسا في 1986/10/02، والتي دخلت حيز التنفيذ في 1970/06/01، والمتعلقة بعائدات رؤوس الأموال المنقولة والتوزيعات الأرباح.

يذكر أن الجزائر أبرمت مع فرنسا عدة اتفاقيات جبائية ثنائية لاحقة أهمها: تلك المؤرخة في 1982/05/17 المتعلقة بالازدواج الضريبي والتكفل المتقابل في مادة الضريبة على الدخل وحقوق التسجيل والطابع، وكذا الاتفاقية الموقعة في 1999/10/17، بغرض تجنب الازدواج الضريبي ومواجهة التهرب الضريبي:

- Conventions internationales conclues par la France, ED, Jurisclasseur 2002, FASC, 16-10.

5 - SERLOOTEN (Patrick) : Droit fiscal des affaires, op cit, N° 428, P 301.

يؤكد ذلك ما تنص عليه الفقرة 01 من المادة 141⁽¹⁾ بقولها "يحدد الربح الصافي بعد خصم كل التكاليف، وتتضمن هذه التكاليف على الخصوص، المصاريف العامة من أية طبيعة كانت، وأجور كراء العقارات التي تستأجرها المؤسسة، ونفقات المستخدمين واليد العاملة...".

فعلى سبيل المثال، قد تقوم الشركة بإنفاق مبالغ للإعلان عن نشاطها، مما يكون له أثر طيب على حجم عملياتها وزيادة مبيعاتها وبالتالي زيادة أرباحها، وتعد هذه المبالغ من الأعباء واجبة الخصم من الأرباح الخاضعة للضريبة، لأنها تشترك في خلق هذا الربح وتعتبر لازمة لتحقيقه.⁽²⁾

إلا أنه يجب التمييز بين مصاريف الإشهار الدورية أي التي تدفع من وقت لآخر ومصاريف الإشهار الكبيرة والتي يطلق عليها بالحملات الإعلانية، حيث أن الأولى يجوز خصمها في سنة إنفاقها، أما الثانية ونظرا للاستفادة منها عدة سنوات مقبلة، فإنها تعتبر مصروفا إيراديا مؤجلا، أو مصروفا رأسماليا يوزع على عدد من السنوات على أساس أن تتحمل كل سنة جزء من هذا المصروف.⁽³⁾

عادة ما يتم تركيز محاسبة مجمع الشركات داخل الشركة الأم، ويتعين خصيصا لذلك مستخدمين مؤهلين، وهو ما من شأنه أن يمثل توفيراً اقتصادياً لكل شركات المجمع، وكنتيجة لذلك تعتبر أجور مستخدمي المحاسبة جزءاً من مصاريف المقر، ويتعين اقتسامها بين الشركات التي تنتمي لذات المجمع، وهو ما ذهب إلى تأكيده القضاء الإداري الفرنسي.⁽⁴⁾

علاوة على ذلك اتجه مجلس الدولة الفرنسي إلى التمييز بين مصاريف التكفل بالشركة التابعة ومصاريف بسط الرقابة عليها من جانب الشركة الأم، بحيث قبل اعتبار المبالغ الظاهرة بعنوان التكفل منسوبة إلى الشركة التابعة،⁽⁵⁾ فبعد أن فحص القضاء طبيعة التكفل الذي استفادت منه الشركة قرر رغم غياب عقد مكتوب بين الشركتين - يحدد ذلك - بأن المصاريف وجب أن تطرح لدى الشركة المستفيدة من التكفل.

1 - معدلة بموجب المواد 12 من قانون المالية لسنة 1998 والمادة 02 من قانون المالية التكميلي لسنة 2001.

2 - د. خيرت ضيف: المحاسبة الضريبية، مرجع سابق، ص 228.

يلاحظ أن قانون الضرائب المباشرة أجاز للشركة خصم مبالغ الإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية شريطة إثباتها في حدود 10% من رقم أعمال السنة المالية، وفي حد أقصاه 03 ملايين دينار، المادة 169-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري.

3 - د. خيرت ضيف: مرجع سابق، ص 229.

4 - C.E 20/03/1974, Req N° 82807 et 83553 et Req N° 85291, et 85772, précité.

5 - C.E 06/01/1986, Req N° 42795, D.F 1987, N° 52, comm 2339 ; R.J.F, 2/1986, N° 154, et N° 172.

CF également : C.E 24/05/1989, Req N° 72038, St industrielle du Métalusine, D.F, 1989, N° 40 comm 1731 ; R.J.F 71989, N° 816, Bulletin July 1990, N° 243.

أكد القضاء الفرنسي هذا الموقف لاحقا، بموجب قرار⁽¹⁾ تضمن تفاصيل هامة ودقيقة حول التسوية الجبائية لمصاريف الرقابة، بحيث أن التكاليف المعروضة للفصل فيها أمام القضاء هذه المرة لا تتعلق بمصاريف خاصة بالتكفل (Frais d'assistance)، وإنما بمراقبة الشركات التابعة للمجمع وهي تنسب للشركة الأم، وبالتالي يتعين خصمها من نتائج هذه الأخيرة.

الواقع أن مصاريف الرقابة، تنتج انطلاقا من واقعة تملك شركة ما أغلبية رأسمال شركة أخرى، وهو ما يؤدي إلى التسليم بمشروعية لجوء الشركة الأولى إلى متابعة ومراقبة طريقة تسيير المجموعة الثانية.⁽²⁾

طبق القضاء الفرنسي أيضا، وبشكل واسع نظرية "مصلحة الشركة" وذلك بموجب قرار⁽³⁾ يتعلق بأشغال قاعة تكفلت بإنجازها شركة فرنسية تابعة لشركة أمريكية ولحسابها، إذ تقرر خلالها أن المصاريف يمكن أن تخصم داخل حسابات الشركة الفرنسية، حتى ولو كانت العلاقات مبرمة ومكتوبة بطريقة تسمح باستعمالها أساسا من قبل الشركة الأم الأمريكية.

لقد ذهب القضاء الفرنسي إلى تمديد سلطته في أعمال الرقابة، بقوله أنه لا يتعين فقط فحص طبيعة الأشغال ولا هدفها، وإنما يتعين النظر إلى المبررات التي قدمتها الشركة وبذلك، فقد توصل إلى تقدير أعاد من خلاله إدماج ضريبي لنصف المبالغ التي لا تستجيب إلى خدمات فعلية،⁽⁴⁾ وهو ما يعني أن القضاء الإداري وبغرض تطبيق أحكام القانون الضريبي المتعلقة بخصم المصاريف العامة، يمكن له، أن يتدخل في تسيير الشركات من خلال السلطة المعهودة له في مراقبة العمليات وذلك على خلاف مبدأ الحرية المعهودة لمسيير الشركة.⁽⁵⁾

يمكن القول، بأن القرارات القضائية السابق ذكرها، والمتعلقة بمصاريف المقر، تتناسب مع نمط تنظيم المجمعات، وخصوصا ذات الطابع الدولي، مع أن تطبيقها قد لا يخلو من المخاطر بسبب عدم دقة طبيعة المصاريف وكذا طرق توزيعها بين شركات المجمع.

1 - C.E 19/10/1988, Req N° 56218, D.F, N° 07 comm 241 note TIXIER et LAMULLE ; R.J.F, 12/1988, N° 1312, et concl FOUQUET, P 723, J.C.P, 1989, édition E, II, 15521, Note Tixier et LAMULLE.

2 - LE CANNU (Paul) : Droit des sociétés, op cit, P 869.

3 - C.E 29/03/1978, Req N° 4062, D.F 1978, N° 29 comm 1188, R.J.F 5/1978, N° 231, et chron Mme HAGELSTEEN, P 146, J.C.P, 1980, édition C.I, II, Note BATAILLON.

CF égal : C.E 13/12/1978, Req N° 9831, D.F 1979, N° 10 comm 454 ; R.J.F 2/1979 N° 65.

4 - CHARLOT (Nicole) : op cit, P 38.

5 - C.E 24/01/1979, Req N° 6782, société international Flavors et Frangrances. DF 1979, N° 22, comm 1141

- C.E 12/01/1983, Req N° 32728 cité par Charlot (Nicole) : op cit, P 38 et DF 1983, N° 20/21 comm 1078.

ثانيا: طرق اقتسام المصاريف

يتمثل النمط الأكثر استعمالا في توزيع مصاريف المقر، تماشيا مع رقم أعمال كل استغلال على حدى،⁽¹⁾ ومع ذلك، إتبع القضاء الفرنسي طريقة اقتسام جزافية وذلك من خلال عدديد القرارات التي اتخذها.⁽²⁾

يعترف القضاء، بأن طبيعة النشاط الاقتصادي تفرض على المؤسسات أحيانا قبول معايير مختلفة، ولأجل ذلك، فقد أجاز للشركة - في غياب الظروف الخاصة المتعلقة بتبرير نمط آخر للحساب - بإمكانية الرجوع إلى العلاقة الموجودة بين رقم أعمالها ورقم الأعمال الإجمالي لمجمع الشركات الذي تنتمي إليه.⁽³⁾

على الرغم من ندرة القرارات القضائية الجزائرية المتعلقة بهذا الموضوع، فإنه يمكن القول بجواز أخذ القضاء الجزائري بذات الحلول التي اعتمدها القضاء الفرنسي حول هذه المسألة سواء تعلق الأمر بتكليف طبيعة التكاليف الواجب خصمها أو بطرق اقتسامها فيما بين الشركات التابعة للمجمع الدولي.

ينبغي أيضا على الإدارة الجبائية الجزائرية أن تعمل على مراقبة هذه المصاريف بش كل معمم وذلك بغرض محاربة محاولات التهرب الضريبي باستخدام هذه التكاليف كآلية لتحقيق ذلك.

يمكن أن تتمثل الخدمات أيضا في شكل تسهيلات من جانب أطراف معينة بغرض تصدير منتوجات الشركة للخارج، وتقابلها عمولات تسدد لأجل القيام بذلك. وهو ما سنتناوله في الفرع التالي.

ALGERIAN REPUBLIC - REPUBLIC OF ALGERIA

تستدعي المنافسة بين الشركات لجوء بعضها إلى تسديد عمولات بغرض الحصول على صفقات لبيع منتوجات وتصديرها للخارج، وتدرج هذه المبالغ بعنوان العمولات المسددة كمصاريف قابلة للخصم من الأرباح الخاضعة للضريبة.⁽⁴⁾

1 - انظر المادة 547 من القانون التجاري الجزائري.

2 - C.E 16/02/1983, Req N° 28383, précité.

- C.E 06/01/1986, Req N° 42799, précité.

3 - C.E 24/05/1989, Req N° 72038, S.A industrielle du Métal usine, D.F 1989, N° 40 comm 1731, Bull Joly, 1990, N° 243, précité.

4 - د. خيرت ضيف: المحاسبة الضريبية، مرجع سابق، ص 228.

وتجدر الإشارة إلى أن تسجيل هذه المصاريف في المخطط الوطني المحاسبي يدرج في الصنف 06 بعنوان: حساب: 6555: عمولات متنوعة، راجع المخطط الوطني المحاسبي الصادر سنة 1975، كما أدرج النظام المحاسبي المالي الجديد 2010-2011 حسابات الأعباء بدوره في الصنف 06، راجع: حمود راجحي، مرجع سابق.

تشكل العمولات إذن، وسيلة إضافية لتفعيل حركة الأرباح، غير أنه، إذا كان المطلوب من الإدارة الجبائية قبول خصم هذه العمولات المسددة للغير⁽¹⁾ بحجة عدم عرقلة نشاط الشركة وبحجة تسهيل عمليات التصدير، فإن هاجس المصالح الجبائية يتمثل عادة في محاولات التهرب الضريبي التي تلجأ إليها الشركات تحت غطاء تحويل عائداتها ومداخيلها نحو مجموعات متواجدة بالخارج، تخضع لأنظمة جبائية تطبق نسباً منخفضة، وهو ما قد يدفع الإدارة الجبائية إلى رفض خصم هذه التكاليف التي قد تصل إلى مبالغ هامة.⁽²⁾

ينبغي إذن البحث عن حل موفق بين هذين المصلحتين المتناقضتين، واستجابة للواقع الاقتصادي، قبل القضاء الفرنسي تقرير اعتماد خصم العمولات المسددة لأجل التصدير على الرغم من أن ذات العملية قد تتضمن سلوكات غير مشروعة كتسليم الرشاوى بغرض الظفر بعقود معينة وبصفقات تتعلق بتصدير المنتوجات.⁽³⁾

إن خصم هذه المبالغ لا يتم بشكل آلي، ذلك أنه يتعين على الشركات أن تحترم جملة من الشروط الشكلية والموضوعية، نتناولها فيما يلي:

أولاً: الشروط الشكلية

تملك الإدارة الجبائية سلطة ممارسة رقابتها اللاحقة على نتائج نشاط الشركة،⁽⁴⁾ وذلك في مقابل تمتع هذه الأخيرة بحرية التسيير، وهي رقابة أقرها المشرع بهدف تجنب لجوء شركات المجمع إلى زيادة مصطنعة لمبالغ العمولات المسددة.

1 - وبالمقابل فإن الشخص الذي حصل على العمولة أياً كان شكلها ومهما كانت نسبتها يخضع إلى الضريبة راجع: أ. إبراهيم المنجي، مرجع سابق، ص 139.

- تطبيقاً لذلك قضت محكمة النقض المصرية بأنه: "إذا كانت المحكمة للأدلة السائغة قد استخلصت من الوقائع المطروحة عليها في حدود سلطتها الموضوعية أن صلة الطاعنين (الممولين) بالمؤسسة الأجنبية التي تعاقدت معها ليست صلة مستخدم أو أجير بل كانا يعملان لحسابها الخاص فيما يقومان به من تصريف منتجاتها دون رقابة أو إشراف من المؤسسة، ورتبت المحكمة على هذا النظر أن العمولة التي حصلوا عليها تعتبر ربحاً تجارياً تسري عليه ضريبة الأرباح التجارية والصناعية فإنها تكون بذلك قد طبقت القانون تطبيقاً صحيحاً". نقض مصري في 1952/02/28، طعن رقم 188 لسنة 19 قضاية، عن إبراهيم المنجي، مرجع سابق، ص 141.

2 - x : Les commissions occultes, D.F, 1976, N° 5, P 132 et s.

- TUROT (J) : Commission à l'exportation, R.J.F, 3/1990, P 171 et s.

3 - C.E Section 01/07/1983, Req N° 28315, D.F, 1984, N° 5, comm 149, conclusion : RIVIERE ; R.J.F, 10/1983, N° 1108, et 2/1984, chronique de Guillen schmidt, P 50.

CF également : C.E 11/07/1983, Req N° 33942, LE BON, P 306 ; D.F 1984, N° 16, comm 813 Concl LEGER, R.J.F, 10/1983, N° 1109.

- PLAGNET (B) : ILLICEITE et normalité, B.F, Francis Lefebvre 7/1984, P 373.

- COZIAN (M) : Les grands principes de la fiscalité des entreprises, Edition, Litec, Paris 1986, N° 670, P 53 et s.

4 - بحيث تنص المادة 18-1 من قانون الإجراءات الجبائية على: "تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيآت التي ليس لها صفة التاجر والتي تدفع أجوراً أو أتعاباً أو مرتبات مهما كانت طبيعتها.

ولأجل تمكين الإدارة الجبائية من ممارسة هذه الرقابة تلتزم الشركة بتقديم تصريح يتضمن مبالغ العمولات المسددة، إلى مفتش الضرائب المختص، يتضمن هذا التصريح الخاص كشفاً يبين فيه ألقاب المستفيدين وأسماءهم ورقم التعريف الأحصائي الخاص بالمستفيد وعنوان شركائهم وعناوينهم والمبالغ التي قبضها كل مستفيد، ويجب إرفاق هذا الكشف بالتصريح السنوي بالنتائج، ... وتفقد الجهة صاحبة الدفع التي لم تصرح بالمبالغ المشار إليها أو لم ترد في أجل 30 يوماً، على الإشعار بالإندار المنصوص عليه في المادة 192، حق تقييد هذه المبالغ في مصاريفها المهنية من أجل إعداد الضرائب الخاصة بها، ... كما يعد عدم تقديم الكشف بمثابة محاولة من محاولات الغش المنصوص عليها في المادة 303.⁽¹⁾

وعليه فإن المبدأ الواجب إتباعه، هو ضرورة التقيد بتقديم تصريح بالعمولات المسددة، مع أنه من الممكن جداً أن يتضمن التصريح المذكور قيماً لا تتفق مع واقع وحقيقة العملية، رغم أن ذلك يعتبر من قبيل الممارسات التدليسية، إلا أنه ينبغي على الإدارة الجبائية أن تتعامل بمرونة فائقة لأجل تجنب معاقبة الشركات التي تبحث عن تصدير منتجاتها نحو الخارج، تشجيعاً لعمليات التصدير ذاتها.

يشير نص المادة 176 من قانون الضرائب المباشرة، إلى أن مخالفة هذا الشرط الشكلي، ينتج عنه عدم استفادة المكلف بالضريبة من خصم مبالغ العمولات المسددة.

والأكثر من ذلك، أن القضاء الإداري، يمكنه أن يعاقب المكلف بالضريبة الذي أخطأ ولو بحسن نية في تصنيف العمولات المسددة، إذا لم يصرح بها، حتى ولو كانت ظاهرة في الفواتير التي تتضمن شراء البضائع أو فواتير الموزع.

غير أنه ومهما يكن، فإنه ينبغي توفير مرونة تشريعية وقضائية وذلك بغية تفادي معاقبة الشركات، وهو ما حاول المشرع الجزائري أن يسلكه شأنه في ذلك شأن المشرع الفرنسي الذي وفي مبادرة منه - لإدراكه بحالة الجمود التشريعي - استحدث أحكاماً مرنة تأخذ بالاعتبار حسن نية الشركة، بحيث أعفى هذه الأخيرة من إعادة إدماج المبالغ غير المصرح بها في حالة الخطأ أو المخالفة الأولى، على أن تتولى الشركة إصلاح هذا الإهمال أو النسيان إما بشكل تلقائي وإما عند أول طلب من الإدارة الجبائية وذلك قبل نهاية السنة التي وجب

يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناءً على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها. كما تنص المادة 20-1 على أنه يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها.

يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة...".

1 - انظر المادة 176 من قانون الضرائب المباشرة المعدلة بالمادة 03 من قانون المالية لسنة 2002 .

خلالها اكتتاب التصريح،⁽¹⁾ لأجل ذلك نصت المادة 192-2 من قانون الضرائب المباشرة الجزائري على أنه في حالة عدم تقديم الوثائق المطلوبة في أجل 30 يوما ابتداء من تاريخ الإنذار الموجه إلى المعني بالأمر في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام، تفرض الضريبة تلقائيا ويضاعف مبلغ الحقوق بنسبة 25%.⁽²⁾

يعد ذلك بمثابة حافز ممنوح لمسيري الشركات لأجل استدراك الخطأ أو النسيان، وفي مقابل ذلك، حينما يكون أجل التصحيح قد فات تلجأ الإدارة الجبائية إلى إدماج آلي للعمولات التي قامت الشركة بتسديدها لوسطاء أو للغير، فإذا ما ثار نزاع حول ذلك، يؤكد القضاء موقف الإدارة الجبائية.⁽³⁾

إن لجوء القضاء الإداري في العديد من قراراته إلى معاقبة الشركات - برفض خصم عمولات التصدير - جعل هذه الأخيرة تلجأ إلى إتباع سلوك يتمثل في استصدار شهادة من المستفيدين من العمولات المسددة، يؤشرون فيها بمصولهم على المبالغ في آجالها، وبهذه الكيفية يمكن للشركات أن تبرر وتثبت إرادتها بعدم ترك المجال للمصالح الجبائية بإدماج مبالغ العمولات ضمن الربح الخاضع للضريبة، ولو لم تستكمل الشركات المعنية الالتزامات التصريحية المفروضة عليها قانونا.

يمكن أيضا للإدارة الجبائية الجزائرية أن تنتهج منهج الإدارة الجبائية الفرنسية التي عدّلت من مجال التطبيق الإقليمي للحكم السابق وذلك بتمديده ليشمل المؤسسات التي تقوم بتسديد عمولات إلى أشخاص غير خاضعين للضريبة فيها،⁽⁴⁾ أي بمعنى أن إمكانية التصحيح تظل مقبولة مهما كانت الوضعية الجبائية للمستفيد من المبالغ، وهو حل يسمح بعدم معاقبة المكلف بالضريبة بشدة لمجرد قيامه بتعويض الوسطاء الأجانب بغرض الحصول على أسواق أو الظفر بعقود لتصدير منتجاته.

علاوة على ذلك تستفيد هذه الشركات من إعفاء من الاقتطاع من المصدر المنصوص عليه بالمادة 156 من القانون الضريبي الجزائري⁽⁵⁾ وذلك على المبالغ المسددة إلى أشخاص لا يقيمون بالجزائر، لأن هذه المبالغ لا تستجيب إلى خدمات مؤداة في الجزائر، وبالتالي تغلت من الخضوع الضريبي على الإقليم الوطني.

1 - المادة 14 من القانون رقم 83-1179 المؤرخ في 1983/12/29، المتضمن قانون المالية الفرنسي لسنة 1984 المعدلة للمادة 238 من القانون الضريبي العام الفرنسي.

2 - المادة 192 معدلة بموجب المواد 09 من قانون المالية لسنة 2000 و38 من قانون المالية لسنة 2001 و22 من قانون المالية لسنة 2003.

3 - C.E 01/02/1978, Req N° 3402, D.F 1978, N° 13, comm 473, 474, et 476, R.J.F, 3/1978, N° 74.

4 - Réponse ministérielle N° 268 à monsieur FOSSET. J.O. débats assemblée nationale d 19/08/1982, P 3848 ; D.F 1982, N° 45, comm 2119.

5 - المرسوم التشريعي رقم 93-18 المؤرخ في 1993/12/29، المتضمن قانون المالية لسنة 1994 معدلة بموجب المادتين 10 و11 من قانون المالية لسنة 2001.

عموما يمكن القول، بأن ضرورة التزام الشركات بالشروط الشكلية المتمثلة في اكتتاب تصريح لدى الإدارة الجبائية بشأن العملات التي سددتها وذلك حتى يمكن لها خصمها من الربح الخاضع للضريبة، هي مسألة تتسم بالمرونة من زاوية التشريع وكذا من زاوية الفقه الجبائي.

ومع أن الشرط الشكلي ضروري، إلا أنه غير كاف، لأن القضاء عادة ما يفحص المبررات المثارة من قبل الشركات المعنية بتسديد العملات.

ثانيا: الشروط الموضوعية

تمثل الشروط الموضوعية اللازمة لخصم العملات المسددة، الأحكام المتعلقة بالمصاريف العامة المنصوص عليها في القانون الجبائي.⁽¹⁾ مثل هذا الشرط من شأنه أن يكبح محاولات الغش الضريبي بالنسبة للمجمعات، ولأجل ذلك ينبغي تطبيق القواعد العامة الضريبية القاضية بضرورة تبرير التكاليف وارتباطها بنشاط الشركة. ولهذا تشترط الإدارة الجبائية أن تستجيب المصاريف المصرح بها بعنوان العملات المسددة إلى خدمة فعلية توافق الموضوع الاجتماعي للشركة، وبالتالي ينبغي لقبول خصم هذه المصاريف ألا تحيد عن ذلك، وبمعنى آخر، يتعين على الشركة أن تثبت بأن تسديد المبالغ كعمولات لا يكرس طابعا وهميا للعملية.

تطبيقا لذلك، سبق للقضاء الفرنسي⁽²⁾ أن اعتمد هذا الحل، تأسيسا على المبدأ المتمثل في ضرورة أن يكون خصم المصاريف مقبولا إذا كانت المؤسسة قد بررت حقيقة هذه المصاريف انطلاقا من واقعة أنها عُرضت ومُنحت لمصلحة وفائدة الاستغلال.

الواقع أن الدليل يقوم على عنصرين أساسيين وهما بيان الطابع الحقيقي والفعلي للتسديد، وذلك بإلزام الشركات بإظهار مادية العملية أي بمعنى تنفيذها الفعلي، وهو العنصر الأول، أو بإمكانية لجوء المكلف بالضريبة إلى الكشف عن الظروف المناسبة التي تدل على عملية تسديد العملات، وهو العنصر الثاني.

I - حقيقة التسديد

برهنت الإدارة الجبائية الفرنسية على صرامتها من خلال إلزام الشركات بإظهار مادية العملية أي بمعنى تنفيذها الفعلي.⁽³⁾ لأجل ذلك تلزم الشركة بتقديم الوثائق والمستندات المناسبة للتدليل على حقيقة العملية، وهي عموما عبارة عن عقود موقعة بين الشركة والشخص الذي يتوسط إبرام الصفقة.

بحيث تنص على أنه عندما تكون الخدمات مصحوبة أو مسبقة ببيع تجهيزات في إطار العقد نفسه أو الصفة نفسها، فإن مبلغ هذا البيع لا يخضع للاقتطاع من المصدر شرط أن تكون عملية البيع محررة في فاتورة منفصلة.

1 - انظر المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة، والمادة 10-1 من نفس القانون.

2 - C.E Plénière 26/07/1982, Req N° 27823, D.F, N° 10, comm 384, concl. Schricke.

3 - Instruction administratif du 26/06/1975, B.O.D.G.I.4.C.8.75, D.F 1975, N° 27, I.D, 4860, J.C.P, 1975, édition E.IV, 4860.

تطبيقاً لذلك، أقر القضاء الفرنسي⁽¹⁾ خصم المبالغ المسددة من قبل شركة إلى وسيط للعلاقات العامة، لأجل الحصول على عقد يسمح باستخدام أجير مستخلف، بالنظر إلى الاتفاقية التي تربط الطرفين، وبالنظر أيضاً إلى الشهادة المكتوبة لعضو المستخدمين للشركة الزبونة المساهمة في العملية.

بكيفية مشابهاً، استند مجلس الدولة الفرنسي في قرار آخر⁽²⁾ على عقود الوكالة المبرمة بين الشركة والمستفيد من العمولات وكذا على الفواتير المرسلة من قبل هؤلاء، وذلك لأجل قبول طرح المبالغ المسددة لهم كعمولات، مع أن الإدارة الجبائية دفعت أمام القضاء بكون المكلف بالضريبة لم يقدم أي مراسلة من جانبه تتعلق بعمليات يترتب عليها تسديد هذه المبالغ، وهو الدفع الذي رفض القضاء الأخذ به واعتماده.

لقد برهن القضاء على مرونة كبيرة في هذا المجال، وذلك بتوسيع نظرية الوثائق المناسبة، آخذاً بالاعتبار الصعوبات التي يمكن أن تعترض الشركات بشأن تقديم عناصر الدليل الكافي بسبب الطابع الخفي للعمليات، وبالتالي يمكن للقضاء أن يفحص كل الوثائق التي تقدمت بها الشركة، ليس فقط تلك المتعلقة بالمراسلات المتبادلة مع المستفيد من التسديدات، ولكن أيضاً كشوفات الفواتير وأوامر التسديد البنكية، وذلك بغرض مناقشة حجج ومبررات الشركة قبل التصريح بخصم العمولات.⁽³⁾

مثل هذا الموقف يشير إلى اتجاه إرادة القضاء إلى عدم عرقلة تطوير مجتمعات الشركات وإلى تكيفه مع متطلبات وواقع التجارة الدولية. على الأقل، يتمتع القضاء بسلطة مراقبة وفحص الوثائق المقدمة، وتطبيقاً لذلك، قرر مجلس الدولة الفرنسي⁽⁴⁾ عدم قبول خصم العمولات انطلاقاً من واقعة إصدارها مراسلات تنطوي على تناقضات حول العمل المنجز حقيقة من قبل الوسيط، ذلك أن الوثائق ما هي سوى نسخ بسيطة تحتوي على قيمة إقناعية ضعيفة خاصة فيما يتعلق بتاريخ إنشائها وهوية المرسل إليهم.

يمكن للقضاء إذن، أن يفحص بالتفصيل العناصر المعروضة عليه، ويعني ذلك أن هذا الفحص لا يتعلق فحسب بمجرد الوثائق وإنما قد يتعداه ليشمل البيئة الاقتصادية للشركة. يمكن أيضاً للمكلف بالضريبة أن يبرر حقيقة المبالغ المسددة إلى أشخاص موظفين من قبل شركات زبونة لديها، وذلك بإثارة الزيادة الهامة في

1 - C.E 20/02/1985, Req N° 41598, D.F. 1985, N° 14, comm 1690, concl : Bissara.

- C.E 20/03/1985, Req N° 38863, D.F 1985, N° 41, comm 1672, R.J.F 5/1985, N° 680.

2 - C.E 09/05/1990, Req N° 43152, 46632, et 46891, G.I.E « POOL Civil Foncière », D.F. 1990, N° 8, comm 295, concl. Martin Laprade.

3 - C.E 9ème et 10e S. Sect, 26/07/2007, N° 283372, Vaes, Droit Fiscal 2008, N° 4, comm 75, obs, J.L.Pierre.

4 - C.E 04/04/1990, Req N° 63858, S.A, ALLOMAT, D.F 1990, N° 44, comm 2050, Concl Mme LIBERT-champagne, R.J.F, 6/1990, N° 661, BF Francis Lefebvre, 6/1990.

CF égal : Cour administratif de Paris 27/06/1989, Req N° 89325 SARL Jean André D.F 1990, N° 7, comm 265, R.J.F, 8-9/1989, N° 929.

رقم أعماله فيما يخص العمليات المنجزة مع هذه الشركات كمقابل للتسديدات الظاهرة في البيوع بحيث يستخلص من هذه الأخيرة أن هؤلاء لعبوا دورا هاما في ذلك.⁽¹⁾

يأخذ القضاء إذن بعين الاعتبار العلاقات الموجودة بين الشركة التي تسدد عمولات وبين المستفيد من المبالغ، فإذا كان لمجمعات الشركات إمكانية لتسديد مبالغ إلى وسطاء للحصول على أسواق جديدة، فإن خلاصة التنازلات داخل المجمعات تخضع إلى فحص معمق من قبل القضاء الإداري الذي يقبل عناصر الدليل التي تشكلها الشركات، مع أن القضاء الفرنسي سبق له وأن رفض خصم العمولات المسددة فيما بين مؤسسات يتولى إدارتها مسيرين مشتركين.⁽²⁾

تجدر الإشارة إلى أنه ومع احتفاظ القضاء بسلطته في مراقبة هذه العمليات، فإن مسألة إثبات تسديد هذه العمولات ليست بالأمر الهين والسهل، لأنها في كثير من الأحوال تأخذ طابع "البقشيش"، أو "الإكرامية" Les pots de vin وهي عموما مبالغ توجه بسرعة ودون أن تترك أي أثر على وجودها، وذلك بسبب السرية التي تحاط بها العملية، ولكن وعلى أية حال يبدو وأن القضاء يشترط الحد الأدنى من العناصر التي يمكن أن ترتقي لتشكل دليلا على وجود هذه العمولات، أي بمعنى أنه يكفي على المكلف بالضريبة أن يبرهن على وجود بداية للدليل.⁽³⁾

1 - Cour administratif d'appel de Paris 28/02/1991, Req N° 891193, SA belzarotti et u.n.m, Réunis, D.F 1992, N° 44, comm 2023, Concl bernault, et 1993, N° 22.23, comm 1118, Revue Trimestrielle de droit commercial Janv- Mars 1993, P 210.

- C.E 15/04/1988, Req N° 98229, précité. - C.E 16/12/1987, Req N° 55790, Sté allibert, D.F, 1988, N° 24, comm 1142, Note Tixier et lamulle, R.J.F 2/1988, N° 513 et Concl martin, P 87 et -9-8/1988, J.C.P 1988, ED E 17047, B.F Francis Lefebvre 2/1988, N° 277.

2 - C.E 12/02/1992, Req N° 64045, SAA SOFKAR, D.F, 1992, N° 21-22, comm 1032, Concl ARRICHI DE CASANOVA R.S.F, 4/1992, N° 443.

3 - Les Conclusions du commissaire du gouvernement MEHL, Sous C.E Section 24/03/1972, Req N° 73288, D.F, 1972, N° 19, comm 686 et 697 et 1973, N° 5, comm 141.

- PLAGNET (B) : illicéité et normalité, B.F Lefebvre (Francis) 7/1984, P 373.

- COZIAN (M) : Les grands principes de la fiscalité des entreprises, Ed. Litec Paris, 1986, P 53 et suiv.

- تدخل الإكراميات في نطاق التكاليف الواجب خصمها من الأرباح الإجمالية ذلك أنها في الأصل المصاريف التي ينفقها الممول لتسهيل أعماله وتوسيع دائرة نشاطه وتتصل اتصالا وثيقا بمباشرة مهنته متى كانت غير مبالغ في تقديرها وقد أقرها العرف التجاري وهو يلزم كالنص التجاري المكتوب، فالإكراميات تنظمها قاعدة عرفية تجارية ذات أهمية كبيرة وقد أقرها القضاء. راجع: حول هذا الموضوع، أ. إبراهيم المنجي، مرجع سابق، ص 241.

- قضت محكمة النقض المصرية بأن الإكراميات التي ينفقها الممول لتسهيل أعماله وتوسيع دائرة نشاطه وتتصل اتصالا وثيقا بمباشرة مهنته، تعتبر من تكاليف المنشأة والتي وجب خصمها ضمن المصروفات مادامت غير مبالغ فيها ولا محل للقول بسرمان ضريبة العمولة على هذه المبالغ لأنها لا تماثل العمولة أو السمسرة لاختلاف الخصائص التي تلازمها عن خصائصها". نقض مصري في 1953/12/03، الطعن رقم 431 لسنة 21 قضائية.

علاوة على ما تقدم، يمكن للمكلف بالضريبة أن يدلل على عدم إفراطه في المبالغ التي كان قد سددها كعمولات، وذلك بالاعتماد على عناصر خارجية كالممارسات الموجودة في السوق، وكذا بالاعتماد على مرجعيات داخلية كمدى تأثير العمولة على هامش الربح المبعد.⁽¹⁾

يجوز للقضاء الإداري أن يتدخل ويقبل خصم العمولات في حدود جزء فقط من المبلغ الذي صرح به المكلف بالضريبة،⁽²⁾ خاصة إذا كانت المبررات التي قدمها هذا الأخير ليست إلا جزئية، وهو ما يعني أنه يجوز للقضاء تقدير الوقائع بإعمال سلطته التقديرية، وهو ما يعني أيضا أنه مكلف بممارسة سلطة الرقابة على هذه العمليات، إذ ينبغي تأسيس التكاليف التي لجأ المكلف بالضريبة إلى خصمها من عائداته، وبالتالي فهو بذلك - أي القضاء - يضع حدا للمبالغة والإفراط في تقدير مبالغ العمولات التي يدعي المكلف بالضريبة تسديدها فعلا.

لأجل تطبيق ذلك، فإن مجتمعات الشركات تحصل وبشكل سهل على الموافقة على خصم العمولات المسددة إذا كان العقد الذي أبرمته يخدم مصلحة الشركة.

II - مصلحة الشركة

تفحص الهيآت العمومية الجبائية في إطار ممارستها لسلطتها في الرقابة المعمقة - بغرض التأكد من وجود مصلحة للشركة التي تقوم بتسديد عمولات تتعلق بالتصدير - شروط وبنود الاتفاقات والعقود التجارية ومدى تأثيرها على نتائج الشركات، فإذا ما تحقق وجود هذه المصلحة، فإن ميزة خصم العمولات المسددة تقرر ليس فقط باتجاه المبالغ الموجهة إلى وسطاء وإنما أيضا باتجاه تلك التي توجه لفائدة الزبائن.

فقد تحصل الشركة على امتياز من خلال تسديد عمولات إلى وسيط تعمل هي ذاتها على اختياره أو يتم اختياره من قبل ممولها، وهو حل يمكنها من تحقيق حماية أفضل لها وضممان لتمويلها.

يعمل الوسيط عادة على ضمان إنجاز وتنفيذ الصفقات التجارية مقابل عمولة يتلقاها من الشركة البائعة، ويشكل ذلك ممارسات تجارية مألوفة في عالم الأعمال، وهي تساهم في تسهيل واستقرار العلاقات فيما بين الشركة وشركاءها الأجانب، وطالما أن الشركة تتلقى وتحصل على فائدة ونتائج إيجابية جراء تسديد هذه العمولات، التي ينتج عنها في أغلب الأحوال حصول صفقات جديدة فإن مصلحة الشركة قائمة، وهذا ما أكدته الفقه والقضاء الفرنسي.⁽³⁾

1 - LE GALL (J.P) : Le régime fiscal des commissions versées par les entreprises, Française pour l'obtention de marchés à l'exportation, J.C.P 1984, édition C.I.II, 14342.

2 - C.E 22/01/1992, Req N° 82198, société électricité générale, R.J.F. 3/1992, N° 315.

3 - Réponse ministérielle N° 35006 à Mr PALMARO, J.O, Débats sénat, du 18/10/1980, P 3949, D.F 1981, N°4, comm 124.

- C.E 04/04/1990, Req N° 63858, précité.

- C.E 18/12/1989, Req N° 88505, précité. - C.E 05/12/1983, Req N° 35697, D.F. 1984, N° 14, comm 695.

يمكن القول أن الشرط الأساسي يكمن في ضرورة أن يشكل تسديد العمولات تعويضا لخدمات حقيقية، فإذا كان مبلغ العمولة غير مبالغ فيه، فإنه يعتبر وكأنه موجه لفائدة الشركة، دون أن يكون هناك ضرورة لوجود مبررات إضافية.

وعليه، فإن دليل غياب وجود مصلحة الشركة، يقع عبء إثباته على الإدارة الجبائية، وهي مسألة يصعب تبريرها، غير أن الإدارة الجبائية ولجود ارتياها حول الموضوع، فإنها تلجأ عادة إلى رفض الاعتراف بحقيقة هذه التكاليف، وحينها يتعين على المكلف بالضريبة تبريرها من حيث مبدئها ومن حيث مبلغها.⁽¹⁾

هذه الوضعية تقودنا إلى القول بانتقال عبء الإثبات من الإدارة الجبائية إلى المكلف بالضريبة، خاصة إذا كانت المبالغ مسددة إلى أشخاص طبيعيين أو معنويين متواجدين داخل دول تعتمد أنظمة جبائية ذات نسب منخفضة، وهو ما يؤدي إلى إنشاء قرينة لتحويل الأرباح نحو الخارج بنية التهرب الضريبي، يتعين على المكلف بالضريبة دحضها.⁽²⁾

يتعين على القضاء الجزائري أن يتعامل مع مسألة خصم العمولات بمرونة عندما يقوم بفحص المبررات المقدمة إليه، وذلك بغرض عدم معاقبة الشركات التي تلجأ إلى التصدير مقارنة بمنافسيها الأجانب، أسوة بالقضاء الفرنسي، الذي ذهب إلى أكثر من ذلك حينما اعتبر مثل هذه العمليات تشكل طابعا عاديا واعتبرها ضرورية لتطوير التجارة الدولية،⁽³⁾ كما أنه علاوة على ذلك، قبل خصم العمولات المسددة مباشرة إلى زبون⁽⁴⁾ أجنبي وبطلب من هذا الأخير، مع أن هناك شركة وسيطة تساهم في الحصول على الصفقة، والتي كان من المتعين تسديد المبالغ إليها بصفتها وسيط بالعمولة، والحقيقة أن القضاء لم يتأسس على التصنيف القانوني للشركة الوسيطة وإنما تأسس على عوامل واقعية تتمثل في الدور السلبي الذي لعبته الشركة الوسيطة، على اعتبار أن الاتفاقات أبرمت مباشرة بين البائع وزبونه، وتجسد ذلك من خلال الفواتير، وتُترجم بتطور قيمة نسبة الأعمال بين الطرفين.

يؤكد القضاء من خلال هذا القرار، على أن مجتمعات الشركات تستفيد من الطابع الحرّ في تسييرها،⁽⁵⁾ وهو ما أكدته قرار لاحق اتخذته مجلس الدولة الفرنسي⁽⁶⁾ الذي سمح بخصم العمولات التي تمثلت في

1 - Cour administratif d'appel de Paris 20/12/1990, Req N° 89.816, S.A Pisanti, D.F 1992, N° 43, comm 1949 ; R.J.F, 3/1991, N° 348.

2 - د. سوزي عدلي ناشد: مرجع سابق، ص 100 وما يليها.

3 - CHARLOT (Nicole) : op cit, P 57.

4 - انظر المادة 2/138 من قانون الضرائب المباشرة التي تنص على إعفاء لمدة 05 سنوات ابتداء من قانون المالية لسنة 1996، عمليات البيع والخدمات الموجهة إلى التصدير عدا النقل البري والبحري والجوي وإعادة التأمين والبنوك، ويمنح هذا الإعفاء للشركات التي تلتزم بإعادة استثمار الأرباح المحققة بعنوان هذه العمليات.

5 - Cour Administratif d'appel de Paris 20/12/1990, Req N° 89-816, S.A pisaniti, D.F 1992, N° 43, comm 1949, précité.

6 - C.E 21/01/1991, Req N° 72827, société MOTTE et PORISSE, D.F 1992, N° 48-49, Concl MARTIN ; R.J.F, 3/1991, N° 259.

التزام وقع على الشركة فرضه عليها زبونها، وبذلك فإن القضاء يكون قد اتجه إلى قبول تطبيق أحكام وقواعد اقتصادية تؤدي إلى القول بأن مبالغ العمولات المسددة تتعلق بالمصلحة الاجتماعية للشركة وهو ما يبرر خصمها من الأرباح الخاضعة للضريبة.

يلاحظ أن العوامل الاقتصادية لها دور فعال وتأثير كبير على القرارات التي تتخذها مجموعات الشركات، حتى ولو كانت ذات صلة بالقانون الجبائي.

عموما يمكن القول، أنه فيما يتعلق بالعمليات التجارية، سواء تمثلت هذه الأخيرة في البيوع أو تقديم الخدمات، فإن مجمع الشركات، وانطلاقا من خصوصياته، يستفيد من مرونة القضاء بشأن المعالجة والتسوية الجبائية لنتائج هذه العمليات، ذلك أن تطبيق القواعد العامة الضريبية، والتي تعتبر شركات المجمع كيانات مستقلة قانونيا ووجب أخذ كل منها على حدى، يصطدم بالمفهوم الاقتصادي للمجمع الذي يعتبر أعضاءه كتلة اقتصادية واحدة، ومع أن القضاء لا يعترف لحد اليوم بنظرية مصلحة المجمع،⁽¹⁾ إلا أنه يعتبر مختلف العمليات التجارية المنجزة بين شركات المجمع سواء تعلق الأمر ببيوع البضائع أو تقديم الخدمات، عمليات عادية شرط التدليل على المصلحة المستخلصة منها، أو الظروف التي أدت إلى إنجازها، والملاحظ أن المرونة لا تظهر فقط من خلال القرارات القضائية، وإنما أيضا تبدو واضحة حتى من خلال موقف الهيآت الجبائية التي تتعامل مع هذه العمليات التجارية برفق ولين، وفي ذلك تشجيع لتطوير النشاطات والمبادلات داخل المجمعات، وإن كان بعضها لا يخلو من مخاطر التهرب الضريبي الناتج خصوصا عن حركة رؤوس الأموال بين أعضاء المجمع الدولي.

إذا كان يطلب من الإدارة الجبائية الجزائرية وكذا القضاء الأخذ بالاعتبار هذه التطورات الحاصلة في مجال العلاقات التجارية بين أعضاء المجمع، فإن ذلك لا يعني عدم الاهتمام بالمسألة بل بالعكس، يتعين على الإدارة الجبائية أولا ثم القضاء الإداري ثانيا أن يكون حذرا بشدة باتجاه هذه المسائل، خاصة في ظل تنامي وجود المجمعات الأجنبية بالجزائر في السنوات الأخيرة، إذ أنه لا يخفى على أحد أن هدفها لا يكمن فحسب في الحصول على أسواق جديدة، وإنما غالبا ما تمارس المجمعات الأجنبية بحكم خبرتها إستراتيجية جبائية تهدف إلى التقليل قدر الإمكان من نتائجها الخاضعة للضريبة، فهي لا تستثمر بالجزائر، بغرض الاستفادة فقط من الامتيازات الجبائية المتوفرة وإنما تغتنم في كثير من الأحوال ضعف الإدارة الجبائية للدول التي تتواجد بها شركاتها الفرعية والتابعة، وهو ما يشكل الخطر الأكبر للتهرب الضريبي.

1 - LEGENDRE (Alain) : Plaidoyer pour la reconnaissance en droit fiscal de l'existence d'une part, non détachable de l'intérêt du groupe auquel elle appartient, de l'intérêt propre d'une société, Revue de droit fiscal N° 11, 16/03/2006, P 606 et suiv.

- COZIAN (Maurice) : on immole une société à l'intérêt du groupe ? (l'arrêt Sofige du 21/06/1995), Droit fiscal 1996, N° 6, P 204, et suiv.

- Le CANNU (Paul) : Droit des sociétés, op cit, N° 1470, P 894.

h'Gōu'hw' G' ENāDhēGh'Fē'FēIGh'ēj Vē'QIM Λ: Γ Ghd'Yē éld

إذا كانت فكرة المجمع تقتضي اجتماع عدد من الشركات — تحتفظ كل منها بشخصيتها القانونية المستقلة— تحت رقابة الشركة الأم، بغرض توحيد الرؤى والأهداف الاقتصادية وبناء إستراتيجية متكاملة؛⁽¹⁾ فإنه وانطلاقاً من هذا التصور كثيراً ما يصاحب تسيير نشاط هذه الشركات مشاكل وصعوبات مالية، مردها عديد العوامل كالمنافسة التجارية، ووضع السوق وغيرها.⁽²⁾ مما قد ينتج عن ذلك أزمات مالية لهذه الشركات.⁽³⁾

لأجل ذلك، تلجأ هذه الشركات بحكم انتماءها لمجموعة واحدة وبحكم تبعيتها للشركة الأم، إلى هذه الأخيرة، طالبة يد المساعدة والدعم المالي بشكل استثنائي لمواجهة هذه الصعوبات ولتخطي هذه المرحلة الحرجة التي تمر بها.⁽⁴⁾

عادة ما تستجيب الشركة الأم لهذا النداء وذلك بأخذها على عاتقها إلتزام بتقديم مساعدات وإعانات مالية، وهو التزام مردده ومصدره فكرة المجمع ذاتها والتي تفترض تضافر جهود أعضاءه.⁽⁵⁾ كما أن مصدره القواعد العامة التي تقضي أن يتولى الرقيب واجب بذل عناية الرجل الحريص باعتباره مسؤولاً عمن يخضع لرقابته،⁽⁶⁾ مع أن واجب العناية هنا — يستمد مصدره— انطلاقاً من دوافع مالية واقتصادية بحتة، ولا يستمد من طبيعة العلاقة القائمة بين الطرفين والتي هي غالباً ما تكون معنوية.

وعليه، فإن تدخل الشركة الأم، بتقديم المساعدة للشركة التابعة لها، إنما هو بغرض التقليل من ديون هذه الأخيرة التي تكون محصلة نتائجها سلبية.⁽⁷⁾

تستعمل الشركة الأم عادة، شكل التخلي عن الديون أو الإعانات، وهما في الواقع شكلان مستقلان من الناحية القانونية،⁽⁸⁾ لأن إهمال الدين يفترض الوجود المسبق للدين، مسجلاً وفقاً للقواعد المحاسبية وعلاوة عليه، يفترض أيضاً وجود إرادة لدى الدائن في مسح هذا الدين وعدم مطالبة مدينه به، أما العلاوات فهي عبارة عن إعانات مالية تسدد من قبل مؤسسة لفائدة مؤسسة أخرى.⁽⁹⁾ غير أنهما يخضعان فقها وقضاءاً إلى

1 - MERLE (Philippe) : Droit commercial, op cit, N° 638, P 774.

- GUYON (Yves) : Droit des affaires, op cit, N° 580.

2 - LEFEBVRE (Francis) : Les groupes de sociétés, op cit, N° 5484.

3 - Idem. Voir également : BON (H) : L'entreprise en difficulté à l'intérieur d'un groupe R.F.C. 4/1980.

4 - Le CANNU (Paul) : Droit des sociétés, op cit N° 1480, P 899.

5 - تجدر الإشارة إلى أن الإعانات والعلاوات مشار إليها في القانون المحاسبي الجزائري القديم الذي يعود تاريخه لسنة 1975.

6 - انظر المواد 136 وما بعدها من القانون المدني الجزائري.

7 - د. حسن محمد هند: مرجع سابق، ص: 80 وما بعدها.

8 - COUDERT (Marie Antonnette) : Abandons de créances et subventions entre entreprises, précité, N°01.

9 - BARKI (MOHAMMED) : comptabilité fiscale de l'entreprise, 2ème édition I.C.A, 2007, P 202, 203.

نفس النظام الجبائي، لأنهما يعطيان في الحالتين نفس الواقع الاقتصادي، ويشكلان نمطاً للتكفل الإرادي بالمساعدات فيما بين الشركات.⁽¹⁾

تعتبر إذن هذه الحالات، بمثابة عمليات استثنائية داخل مجمع الشركات، وذلك مقارنة ببقية العمليات الأخرى التي سبق معالجتها، إذ لا يمكن تشبيه القروض الممنوحة بدون فوائد، أو التنازلات بمقابل، أو عمليات الضمان بالديون المدومة أو الإعانات، حتى ولو كان تحليلها في بعض الأحيان يوحي باعتبارها عقوداً غير عادية للتسيير أو غطاءاً لمحاولات التهرب الضريبي، وهذا ما ذهب إليه الفقه الجبائي.⁽²⁾

تستعمل تقنية التخلي عن الديون، أو منح الإعانات المالية، بشكل موسع داخل مجتمعات الشركات، بحيث تسمح هذه العمليات بتحويل رؤوس أموال شركة ما باتجاه أخرى، وبضمان دعم الشركة التابعة التي توجد في حالة مالية صعبة، وهي تستعمل بكثرة أيضاً خارج كل رابط في رأس المال، وذلك باعتبارها امتياز يحصل عليه المدين، ولأجل كل ذلك، فإن هذه العمليات كثيراً ما تثير انتباه الإدارة الجبائية التي يمكن أن تعتبرها شكلاً من أشكال التملص الضريبي.⁽³⁾ ذلك أنه إذا كانت تستمد مصدرها من حرية التسيير المعهودة للشركات، فإنها مع ذلك قد تعبر عن تسيير غير عادي.⁽⁴⁾

إن التساؤل الأساسي المطروح، يتعلق بما إذا كان التخلي عن الديون أو الإعانات فيما بين الشركات، تشكل عقداً عادياً للتسيير لتعلقه بمصلحة الشركة التي تمارسه، أم أنه على خلاف ذلك ينظر إليه على أنه تكريس لعقد غير عادي للتسيير، وهو تساؤل في غاية الأهمية، لأن النظام الجبائي الخاص بهذه العمليات يختلف بحسب الحالة.

تجدر الإشارة إلى أن هذه العمليات يمكن أن يتم توجيهها من جانب الشركة الأم باتجاه شركة تابعة لها، أو العكس، أي بمعنى من قبل شركة تابعة باتجاه الشركة الأم، كما يمكن استعمال هذه الآلية فيما بين الشركات التابعة لذات المجمع بعضها ببعض، أو فيما بين شركة تابعة لمجمع وشركة أخرى مستقلة عنه، كما يمكن أيضاً استعمالها فيما بين الشركات الشقيقة، أو فيما بين الشركات المستقلة تماماً عن بعضها البعض وخارج إطار المجمع.

فهل يطبق ذات النظام الجبائي على جميع هذه الحالات؟ أم أن موقف الإدارة الجبائية والقضاء مختلف بحسب الأحوال؟

1 - COUDERT (M.A) : op cit, N° 01.

2 - Instruction administratif du 22/08/1983, B.O.D.G.I.4 A-7-83.

3 - COUDERT (M.A) : op cit, N° 04.

4 - LEFEBVRE (Francis) : Les groupes de sociétés, (2005-2006), op cit, N° 5485, P 445.

يتعين الوقوف أولاً عند النظرية العامة للديون المدومة والإعانات المالية والأنظمة المشابهة لها (المبحث الأول)، خاصة وأن التشريع الضريبي الجزائري يكاد يخلو من الإشارة إلى هذه العمليات التي اقتصر ورودها ضمن القانون المحاسبي، وعقب ذلك نتناول تحليل النظام الجبائي المطبق على هذه العمليات (المبحث الثاني)، سواء فيما يتعلق بالضريبة على الأرباح، أو من ناحية الرسم على القيمة المضافة بالنسبة لطرفي العملية.

ALBANKI ALJAZAIRIYA ALKAWAN ALKAWAN ALKAWAN ALKAWAN

يقصد بإهمال الديون تخلي الدائن عن حقوقه في مطالبة مدينه بتسديد الدين العالق بذمته بعدما يتعذر عليه تحصيلها بصفة مؤكدة أو لفقد الأمل في تحصيلها.⁽¹⁾

تسمح إذن هذه العملية، للشركة المدينة بعدم تسديد كل أو جزء من ديونها باتجاه دائنيها الذين قرروا التخلي عن المطالبة بها، سواء كانوا شركاء أو شركات مماثلة أو هيئات أخرى.

الواقع، أن الدائنين لا يلجأون اختياريًا إلى إهمال ديونهم وإنما يعود ذلك في غالب الأحيان إلى الظروف المالية الصعبة التي تعانها الشركة المدينة، بحيث قد تتعدّد هذه الظروف إلى درجة عدم قدرة هذه الأخيرة على الوفاء بديونها، وعجزها عن مواجهة تعهداتها المالية، وعليه، يفضل الدائنين خسارة جزء من ديونهم على خسارة كل الديون، فيلجأون إلى إهمال جزء منها على أمل أن تتحسن الوضعية المالية لمدينتهم.⁽²⁾

1 - www.VERNIMMEN.Net/ glossaire/ Définition-Abandon de créance.html. dictionnaire financier.

- ELSA. BONNET : Abandon de créance : déductibilité et imposition article publié le : 30/04/2008 dans :

www.village-juriste.com/ Articles/ Abandon- créance- déductibilité, 3712.html.

- DELESALLE (E) : Les abandons de créances, R.F.C, 1989, N° 197, p 55.

- وتطبيقاً لذلك قضت محكمة النقض المصرية بأنه: "تقضي أصول علم المحاسبة بأن الديون المدومة وهي التي فقد الأمل في تحصيلها تعتبر بمثابة خسارة على المنشأة يجب خصمها من حساب الأرباح والخسائر في ميزانية السلع التي يتحقق فيها انعدامها لأن الميزانية يجب أن تمثل المركز الحقيقي للمنشأة مما يقتضي أن لا تظهر الديون التي لها في الأصول إلا قيمتها الفعلية". نقض مصري في 18/04/1981، طعن رقم 1356 لسنة 47 قضائية. - نقض في 21/12/1964، طعن رقم 396 لسنة 29 قضائية.

- كما قضت محكمة النقض المصرية بأن: "الديون المدومة التي تعتبر بمثابة خسارة على المنشأة هي وعلى ما جرى به قضاء هذه المحكمة التي فقد الأمل في تحصيلها ولئن كان الحكم على الدين بأنه معدوم أو غير معدوم هو مما يدخل في السلطة التقديرية لمحكمة الموضوع إلا أنه لمحكمة النقض أن تتدخل إذا كانت الأسباب التي اعتمد عليها القاضي في حكمه تنطوي على مخالفة للقانون أو لا يكون من شأنها أن تؤدي إلى النتيجة التي انتهى إليها. وإذا كان ما استند إليه الحكم في إثبات انعدام الدين الذي للمنشأة في ذمة والد المطعون ضده لا يكفي لاعتباره كذلك لأن صلة الأبوة بين المدين ودائنه المطعون عليه وعدم اكتراث المدين بالإجراءات القانونية التي يتخذها الدائن ضده للمطالبة بالدين لا يفقد الأمل في تحصيله حتى يعتبر معدوماً خاصة وقد أثبت الحكم أن المدين لا يزال يملك محالاً بعد أن تصرف بالبيع في محله الثاني ولم يبين الحكم ما إذا كان الأمل قد فقد في تحصيل الدين رغم وجود هذا المحل. لما كان كذلك فإن الحكم المطعون فيه يكون معيباً بالقصور مما يستوجب نقضه". نقض في 01/11/1972، الطعن رقم 21 لسنة 35 قضائية. - نقض في 06/02/1974، الطعن رقم 20 لسنة 30 قضائية. راجع: أ. إبراهيم المنجي، مرجع سابق، ص 244.

2 - www.définition Actufinance. FR/ Abandon de créance 113.

يمكن أن تتحسن ظروف الشركة المدينة بفعل هذه العملية، كما قد لا تكون مجدية، إذا تبين في نهاية المطاف أن بيع جميع أصولها لا يكفي لسداد الديون عند التصفية.⁽¹⁾

يسترجع الدائنون في كثير من الأحيان جزء من ديونهم التي تعتبر ذات أولوية وأفضلية في الترتيب على ديون الشركاء.⁽²⁾

الأصل إذن أن عملية التخلي عن الديون، يلجأ إليها الدائنون بهدف مساعدة الزبون أو الشركة التابعة التي يعرف تسييرها صعوبات مالية، وهي عملية يمكن أن تتم إما بمناسبة افتتاح إجراءات التسوية القضائية بالنسبة للشركة المدينة، وإما في إطار تعاقدية بحت، كما هو الحال بالنسبة للشركة الأم التي تتخلى عن ديونها العالقة بذمة شركة تابعة لها، والتي كانت قد منحها إياها في إطار قرض بغرض إعادة بناء رؤوس أموال صافية لهذه الأخيرة.⁽³⁾

يترتب على إهمال الديون بالضرورة نتائج، سواء على المستوى القانوني أو الجبائي أو المحاسبي، إذ توفر هذه العمليات ميزة جبائية، مقارنة بالشكل الذي تلجأ إليه عموم الشركات التي توجد في حالة صعوبة، والمتمثل في الاقتراض والاستدانة أكثر فأكثر، أو اللجوء إلى تخفيض قيم أسهمها وسنداتهما الخاضعة لنظام فائض القيمة على المدى الطويل، وبالتالي، التخفيض في رأس مالها،⁽⁴⁾ وتفاديا لهذا الأسلوب يجوز وبمجرد توظيف شكلية بسيطة تتمثل أساسا في توجيه مراسلة محررة من جانب الشركة الدائنة التي تمنح المساعدة من استمرار نشاط الشركة التابعة وبشكل سريع، وبالتالي تجاوز الحالة المالية الحرجة التي تعانيها.⁽⁵⁾

وعليه، فإنه يترك للشركات حرية في تحديد إستراتيجيتها بحسب الأنماط المالية المتاحة وبحسب الطرق الجبائية التي تبدو لهم مميزة ولا يجوز للإدارة الجبائية أن تعترض مبدئيا على عملية إهمال الديون أو منح إعانات مالية بمبرر أنه كان يتعين على الشركة، أو أنه كان من المستحسن بها أن تختار طريقة أخرى للمساعدة

1 - Idem.

2 - Idem.

3 - Le régime de l'abandon de créance, article publié dans la revue fiduciaire, comptabilité, N° 307 date de parution 06/2004. www.group.erf.com/intro.catalogue/Revue S.php.

4 - انظر المواد 712-713 من القانون التجاري الجزائري، حيث أن تخفيض رأس المال يتطلب إجراءات شكلية معقدة وطويلة، راجع حول هذا الموضوع أيضا:

- C.E 8ème et 9ème sous section 11/03/1988, Req N° 46846 SA, Ascinter otis : droit fiscal 1988, N° 26, comm, 1331, Concl Mme de Suint Pul- Geant ; R.J.F, 5/1988, N° 565, précité.

- C.E 7ème et 8ème sous section 27/06/1984, Req N° 35030, droit fiscal 1985, N° 22-23, comm 1063, conclusion M.A la tournerie ; R.J.F, 9/1984, N° 937, précité.

5 - CHARLOT (N) : op cit, P 108. Voir également: BON (H): précité.

كححص رأس المال مثلا، (1) وهو ما يؤكد عليه القضاء الفرنسي عملا بمبدأ حرية التسيير المعهودة للشركات. (2)

غير أنه، وبهدف حماية مصالح الخزينة العمومية، وبغرض التصدي لمحاولات التهرب الضريبي، قد تظهر الإدارة الجبائية بمظهر الصرامة الفائقة باتجاه الديون المهملة، خاصة إذا تعلق الأمر بمجمع الشركات، لأنه ومن وجهة نظر المصالح الجبائية، فإن المعاملة والمعالجة الضريبية الخاصة التي تسمح للمجمعات بإعمال موازنة إجمالية للخسائر والأرباح التي نتجت عن نشاط شركاتها التابعة لها. (3) فإن ذلك يشكل بحد ذاته امتيازاً خاصاً منحه إياها المشرع، وبالتالي، فإنه ليس هناك محل لتعميم هذه الامتيازات بإعطائها إمكانية الحصول على نتائج مماثلة دون أن تكون العمليات التي تنجزها شركات المجمع غير خاضعة لأية عملية مراقبة من جانب الإدارة الضريبية. (4)

في غياب موقف محدد وواضح للإدارة الجبائية الجزائرية وفي غياب تطبيقات قضائية، يمكن لنا أن نستعين بالتطور التشريعي والقضائي الفرنسي حول هذا الموضوع.

سنتناول في هذا المبحث، الشروط القانونية الواجب احترامها وكيفية تسجيل العملية محاسبياً (المطلب الأول)، كما سنتناول أيضاً، طبيعة وأنواع الديون المهملة (المطلب الثاني).

Συμπεράσματα

لرّس كل من التشريع والقضاء الفرنسيين موقفاً محدداً باتجاه الديون المعدومة، وذلك عن طريق فرض عدة شروط على المجمعات التي تلجأ لهذه العمليات، ومرد ذلك، أن طرح الديون المهملة من ناتج الشركة المانحة للمساعدة، قد يمثل إنقاصاً من المحصلات الجبائية للخزينة العمومية، بحيث يخشى دائماً عدم تعويض هذا الطرح بزيادة مماثلة في ناتج الشركة المستفيدة من المساعدة المالية خاصة إذا كانت هذه الأخيرة متواجدة بالخارج.

غير أنه إذا كانت هذه العمليات، تثير انتباه وحذر الإدارة الجبائية، بسبب أنها – ومن وجهة نظرها على الأقل – تشكل أسلوباً غير مباشر للتهرب الضريبي، (5) فإنها من وجهة نظر المجمعات تعتبر في كثير من

1 - COUDERT (M.A) : précité, N° 02, P 03.

2 - C.E plénière 30/04/1980, Req N° 16253 : droit fiscal 1980, N° 30 comm 1642, R.J.F, 6/1980, N° 467 conclusion, B.MARTIN-LAPRADE, P 246, précité.

3 - وهو ما تنص عليه المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة، المحدثه بموجب المادة 14 من قانون المالية لسنة 1997.

4 - LE GALL (J.P) ET COUDIN (P) : Les conséquences juridiques de l'utilisation des déficits d'une filiale dans un groupe intégré, précité, N° 10 à 12.

5 - COUDERT (M.A) : précité, N° 04.

الأحيان عمليات ضرورية لتحقيق أهداف المجمع وتطوير شركاته، وخاصة إنقاذها إذا كانت تعاني صعوبات ومشاكل مالية.⁽¹⁾

يتعين إذن خلق نظام متوازن يهدف من ناحية إلى عدم الإفلات من الخضوع الضريبي، وإلى عدم عرقلة تطوير مجتمعات الشركات وخاصة بتجنب فرض الضريبة بشكل مزدوج على التكاليف المتفق بشأنها من ناحية ثانية.⁽²⁾

بمعنى آخر، يمكن أن نتساءل عما إذا كانت عمليات إهمال الديون والعلاوات فيما بين شركات المجمع، تخضع إلى معاملة جبائية تختلف عن تلك التي تخضع لها باقي الشركات المستقلة؟ ينبغي للإجابة عن هذا التساؤل الهام أن نشير إلى أن إهمال الديون، معروف في القانون الجزائري ضمن قانون المحاسبة أكثر منه ضمن نصوص التشريع الضريبي الذي يعاني فراغا حول هذا الموضوع. لأجل ذلك، يتعين الوقوف قبل كل شيء عند مسألة تسجيل هذه العمليات من الناحية المحاسبية.

ALBANKI ALMAGHRIBIYA ALJAZAIRIYA

تعتبر العملية من الناحية المحاسبية، بالنسبة للشركة التي تتخلى عن الدين خسارة مساوية لمبالغ الدين أو الجزء الذي تم إهماله، وبشكل آلي فإن ذات العملية يترتب عليها ربح بالنسبة للشركة المستفيدة من الإهمال.⁽³⁾

فإذا ما كان الدين ذو طابعا تجاريا، فإنه يشكل بالنسبة للدائن أعباء وتكاليف استثنائية، وبالمقابل يشكل بالنسبة للمدين المستفيد من العملية ربحا استثنائيا.⁽⁴⁾

أما إذا كان الدين ذو طبيعة مالية - كما سوف نرى لاحقا-، فإنه بالنسبة للشركة الأم، يستجيب من الناحية المحاسبية إلى تكاليف مالية تسجل في حساب "الخسائر الناجمة عن الديون المرتبطة بالمشاركات".⁽⁵⁾

1 - LEFEBVRE (Francis) : op cit, N° 5486, P 445.

2 - CHARLOT (N) : op cit, P 109.

3 - Le régime de l'abandon de créance : R.F.C, www.groupe.erf.com. Précité.

4 - Idem.

5 - تسجل العملية محاسبيا في الصنف 06 قسم 69 بعنوان تكاليف خارج الاستغلال وبالضبط في حساب رقم 694 باعتبارها حقوق معدومة غير قابلة للتحويل، وفقا للمخطط الوطني المحاسبي. أما النظام المحاسبي المالي الجديد SCF 2010-2011 فإنه يدرج تحت صنف 06 حسابات الأعباء، حساب رقم 654 بعنوان خسائر عن حسابات دائمة غير قابلة للتحويل، راجع: حمود رابحي، مرجع سابق.

تجدر الإشارة إلى أن عملية إهمال الدين يترتب عليها من الناحية القانونية تحرير المدين من التزامه بالوفاء، وبالتالي يؤدي ذلك إلى انقضاء الدين.

غير أنه كثيرا ما يتمشى إهمال الديون مع شرط فاسخ ويتعلق الأمر بشرط العودة إلى الشراء أو تحسن الوضعية المالية للمدين، ويقتضي هذا الشرط أنه إذا وجدت الشركة المدينة لاحقا وسائل مالية كافية فإنها ستكون مجبرة على سداد دينها السابق الذي تم إهماله.⁽¹⁾

أيا كانت طبيعة الدين الذي تم إهماله، فإنه ينتج من إجراء الاتفاقيات المنظمة،⁽²⁾ ويكون ذلك على وجه الخصوص حينما يكون الإهمال مشروطا بالسداد حين عودة المدين إلى الشراء، وينتج في هذه الحالة تحرير عقد بين الطرفين، يتضمن شرطا فاسحا، وكذا الحدث المنشئ للعودة إلى الشراء، وطرق التعويض والتسديد اللاحق للدين.⁽³⁾

تقضي القواعد المحاسبية على أنه حينما يتم إهمال الدين ضمن شروط الفسخ على النحو الذي تقدم، فإن التخفيضات يتم تسجيلها محاسبيا منذ تاريخ الاتفاق بين الأطراف إذا كان الإجراء وديا، أو بقرار المحكمة إذا تعلق الأمر بتسوية قضائية.

تطبيقا لذلك، قرر القضاء الفرنسي أن إهمال الدين الممنوح في إطار تنفيذ القانون، وجب أن يُنظر إليه في مبدئه وفي مبلغه من تاريخ الحكم المثبت والمصادق على ميزانية التسوية القضائية، وبالتالي فإن الربح بالنسبة للمستفيد، يستجيب ويرتبط مع سنة النشاط التي تم خلالها اتخاذ القرار.⁽⁴⁾

ينبغي التذكير، بأن اعتبار مبلغ الدين الذي تم إهماله يشكل منتوجا خاضعا للضريبة لدى المؤسسة المستفيدة منه، ما هو سوى تصور نظري، لأن العملية في الواقع، نادرا ما يترتب عليها خضوع ضريبي حقيقي أخذا بالاعتبار الوضعية العامة وميزانية المؤسسة التي تظهر نتائج خاسرة.

يجب على الشركة المستفيدة أن تلتزم وتتعهد بزيادة رأسمالها بمبلغ يساوي على الأقل مبلغ الدين المهمل، وهذا التعهد يحرر على ورق عادي يرفق بالتصريح المتعلق بسنة النشاط الذي تم خلاله إهمال الدين، وفي حالة عدم تجسيد هذه الزيادة قبل غلق النشاط الثاني الذي يلي سنة إهمال الدين، فإن المبلغ يخضع للضريبة.

1 - COUDERT (M.A) : précité N° 14, et suiv.

- SIE RACZEK- ABITAN (MANON) : déductibilité des abondons de créances assortis d'une clause de retour à meilleure fortune, Revue de droit fiscal, N° 21,22, du 25/03/2006, Note sous : CAA Paris, 15/06/2005, N°00-1225 sté ALPHACAN.

2 - CNCC. Bull.104. décembre 1996, P 733.

3- Idem.

4 - CAA NANTES 31/07/2001, Nos 2428 et 2360, R. F.C, N° 307 06/2004, précité.

لتوضيح هذه العملية محاسبيا، يمكن أن نسوق المثال التالي: على فرض أن الشركة الأم أهملت دينا قيمته 700 دج لفائدة شركة تابعة لها بنسبة 70%.

فإن هذه العملية تظهر في ميزانية الشركة التابعة على النحو التالي:

ميزانية الشركة التابعة

<u>أصول</u>	<u>خصوم</u>
متفرقات: 600	رأس المال الاجتماعي 1000.
	تحميل جديد: 1500 -
	الوضعية الصافية: -500
	ديون باتجاه الشركة الأم 700
	ديون باتجاه الغير 400

فقبل إهمال الدين، يلاحظ بأن الوضعية الصافية للتابعة هي سلبية بقيمة -500 ، أما بعد عملية الإهمال فإن الوضعية الصافية للتابعة تصبح إيجابية بقيمة 200 دج.

ويمكن للشركة الأم أن تخفض وتخصم الدين الذي تم إهماله بمبلغ 560 دج، يفسر بالكيفية التالية: 500 دج بعنوان الوضعية الصافية السلبية.

60 دج بعنوان الوضعية الصافية الإيجابية بالنسبة للجزء من رأس المال المستحوذ عليه من قبل باقي الشركاء المقدر بـ 30% .

$$\text{أي بمعنى } 200 \times 30\% = 60 \text{ دج}$$

وكخلاصة لذلك:

الشركة التابعة	الشركة الأم	إهمال الدين
خاضع للضريبة 500	قابل للخصم 500	نسبة الوضعية الصافية السلبية
خاضع للضريبة: 60	قابل للخصم بقيمة 60 (200 × 30%)	نسبة الوضعية الصافية الإيجابية
140 غير خاضعة للضريبة إذا كانت	و140 الباقية غير قابلة للخصم،	
الزيادة في رأس المال قد تمت قبل غلق	وتعتبر زيادة في سعر العائد	
النشاط الثاني الذي يلي العملية.		

أما فيما يخص الإعانات وهو الشكل الثاني المألوف للمساعدات المالية التي يمكن أن تحصل عليها المؤسسات والشركات كآلية لتمويلها سواء كانت هذه الإعانات ناتجة عن الدولة أو الهيآت الخارجية، فإنها تهدف كما هو الشأن بالنسبة لإهمال الديون إلى التخفيف من شدة الصعوبات المالية التي تعاني منها الشركة أو بهدف التكفل بسياسة تطوير قطاع إنتاجي معين.⁽¹⁾

نصت على هذه العملية الأحكام الخاصة بالمخطط المحاسبي الوطني، وكذا تلك المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

لقد وضع المخطط المحاسبي الوطني الذي يعود تاريخه لسنة 1975 مفهوما للإعلانات، التي يمكن اعتبارها كمساعدة مالية غير قابلة للاسترجاع ممنوحة إلى مؤسسة إما من قبل السلطة الوصية عليها (كالوزارة، أو الولاية أو البلدية) أو من طرف هيئة أخرى.

بحسب هذا المفهوم، فإن نمط التمويل المذكور لا يقبل فيما بين المؤسسات العمومية، ولا فيما بينها وبين الغير الخواص، وبذلك فإن هذا المفهوم لا يأخذ بالاعتبار ما استحدثته المشرع الجزائري من قوانين في المجال الاقتصادي انطلاقا من القانون رقم 88-01 والقانون رقم 88-02 الذي يلغي نظرية الوصاية الإدارية على المؤسسات ويكرس استقلالية المؤسسات العمومية.⁽²⁾

يلاحظ أيضا أن التشريع الضريبي ينص في المادة 144 من قانون الضرائب المباشرة على أنه "لا تدخل إعانات التجهيز التي تمنحها الدولة أو الجماعات العمومية للمؤسسات ضمن النتائج المحققة في السنة المالية ...".⁽³⁾

يجب التمييز بين ثلاثة أنواع من العلاوات، فهناك ما يعرف بالإعانات المخصصة للاستثمار أو التجهيز، وهناك ما يسمى بإعانات الاستغلال أو التسيير وأخيرا إعانات الموازنة.⁽⁴⁾

بحسب أصلها وموضوعها وشروط الحصول عليها، فإن معالجتها من الناحية المحاسبية تختلف بحسب كل نوع، إذ أن إعانات الاستثمار المتحصل عليها من قبل الدولة لفائدة مؤسسة عمومية تسجل ضمن الأموال الخاصة ويمكن أن ترتب زيادة رأس المال الاجتماعي، إذ يتعلق الأمر هنا بحصة في رأس المال، أما إذا

1- BARKI (Mohammed) : comptabilité fiscal de l'entreprise, op cit, P 202.

2 - انظر القوانين المتعلقة باستقلالية المؤسسات العمومية ولاسيما قانون 88-01 وقانون 88-02.
- وخلافا لذلك تضمن النظام المحاسبي المالي الجديد ضمن حساب الغير الصنف 04 حساب رقم 441 بعنوان الدولة والجماعات العمومية الأخرى، كما تضمن الصنف 07 حسابات المنتوجات، حساب رقم 741 بعنوان إعادة التوازن وكذا حساب 748 بعنوان إعانات الاستغلال الأخرى.

3 - المادة 144 من قانون الضرائب المباشرة الجزائري.

4 - BARKI (M) : op cit P 203 et suiv.

كانت إعانات الاستثمار متحصل عليها من قبل مؤسسة أو هيئة أجنبية أو دولية، فإنها تظهر في مخطط ميزانية المؤسسة ضمن حسابات الخصوم كالتالي:⁽¹⁾

- حساب 141 "إعانات استثمار متحصل عليها" عند الحصول عليها.
 - حساب 147 "إعانات مسجلة كمنتوج استثنائي" كمقابل لحساب رقم 798 "منتوجات استثنائية".
- إن إلغاء هذين الحسابين يتم خلال حياة التجهيزات المتحصل عليها بوسيلة الإعانة، أما الإعانات الخاصة بالاستغلال والموازنة، فإن تسويتها تختلف عن تلك التي سبق ذكرها بالنسبة لإعانات الاستثمار، ذلك أن الإعانة المتعلقة بالاستغلال تسجل في حساب 7900 بعنوان "إعانات الاستغلال المتحصل عليها". أما إعانات الموازنة فهي تسجل في حساب 7901، بمعنى أنهما يسجلان في حساب المنتوجات رقم 790، مثلما ينصّ عليه القانون المحاسبي القديم، كما تقيد الإعانات الخاصة بالاستغلال وفقا للنظام المحاسبي القديم في القسم 74 المدرج ضمن الصنف 7 بعنوان حسابات المنتوجات وتسجل إعانة التوازن في حساب 741، أما إعانة الاستغلال الأخرى فتسجل في حساب 748 من نفس الصنف.

إن الجزء من مبالغ الإعانات المخصصة للاستثمار والتي لم يتم استثمارها بالفعل يعاد إدماجها ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة، كما أنه يمكن إدماج جميع المبالغ حينما لا يتم استكمال شروط الحصول عليها أو شروط تخصيصها، أو في حالة عدم استثمارها وفق الاتفاق المبرم.⁽²⁾

INQōy'Idi ēAXVēAg'ōKIdōā Q' AFhēh'ēj'Wē'p: ΓGhōr'Yē

يثار التساءل فيما يتعلق بخصم المساعدات حول النظام الجبائي الذي كرسه المشرع الجزائري حول هذه المسألة، وذلك بالنسبة للشركة التي تمنح المساعدة وكذا بالنسبة للشركة المستفيدة منها، إذ يتعين كما سبق الذكر، على هذه الأخيرة أن تقوم بزيادة أصولها الصافية بمبلغ يساوي مبالغ الديون التي تخلت عنها الشركة الأم الدائنة.⁽³⁾

إذا ما تصورنا عدم جواز خصم هذه المبالغ من نتائج الشركة الأم التي تخلت عن الدين، فإن ذلك من شأنه أن يرتب الخضوع الضريبي المزدوج لنفس المبالغ، لدى الشركة الأم ولدى الشركة التابعة، وهو الأثر السلبي الذي ينبغي على المشرع تفاديه وتجنب الوقوع فيه تحقيقا لمبدأ الحياد الضريبي.⁽⁴⁾

1 - BAKRI (Mohammed) : op cit, P 236.

2 - Idem.

3 - COUDERT (M.A) : précité, N° 4.

4 - CHARLOT (N) : op cit, P 110.

- SERLOOTEN (P): Droit fiscal des affaires, op cit, N° 465, P 319.

الواقع أن تحديد النظام الجبائي المطبق على المساعدات المالية فيما بين الشركة الأم والشركات التابعة لها يفترض كما هو الحال إذا تمت هذه المساعدات بين الشركات الشقيقة، تمييز تلك التي تمثل طابعا عاديا للتسيير عن تلك الناتجة عن تسيير غير عادي.⁽¹⁾

فلكي يتم خصم الديون المهملة والإعانات الممنوحة وجب أن يتوفر شرطين، أولهما اعتبار العملية تشكل طابعا عاديا وثانيهما ألا يشكل ذلك عنصرا لثمن العائد لمسك المشاركة داخل الشركة التابعة، فإذا ما اجتمع هذين الشرطين، فإنه يتعين التمييز بحسب ما إذا كان التخلي عن الدين يستجيب إلى غاية تجارية أو مالية، وبالمقابل، فإنه لا يجب إعمال أي تمييز بحسب ما إذا كانت الشركة التابعة التي تمت مساعدتها جزائية أو أجنبية لأن شروط خصم المبالغ وكذا النظام الجبائي مماثل في الحالتين.⁽²⁾

لقد أقرّ القضاء الفرنسي من خلال عدة قرارات قضائية بوجود عقد تسيير عادي في عدة حالات؛ كأن توجد علاقات تجارية بين الشركات التابعة والشركة الأم، أو كأن يكون قرار إهمال الدين قد اتخذ بغرض حماية استثمارية الأولى، أو بغرض المحافظة على مصادر التمويل بالنسبة للشركة الأم داخل الأسواق الوطنية أو الأجنبية، أو إذا كانت الشركة التابعة تعاني وضعاً مالياً استثنائياً صعباً، أو بغية محافظة الشركة الأم على سمعتها، وغيرها من الحالات التي يبرهن من خلالها القضاء على مرونته باتجاه هذا الموضوع.⁽³⁾

للإشارة فإن الحالات التي تكون فيها الديون المهملة الممنوحة من قبل الشركة الأم إلى شركات تابعة لها غير عادية هي قليلة بالنظر إلى مجمل الحالات.⁽⁴⁾ وهي تتعلق أساساً بالمساعدات ذات الطابع المتكرر الموجه إلى تنظيم الزيادة لدى الشركة الأم في خسائر شركاتها التابعة، أو محاولة تثبيت النتائج الخاضعة للضريبة فيما بين الشركات التي تنتمي لذات المجمع.⁽⁵⁾

بغرض تجنب مشكلة الخضوع الضريبي المزدوج لمبالغ الديون التي تم إهمالها لدى الشركة الأم المانحة للمساعدة وكذا لدى الشركة التابعة المستفيدة، يتعين تكريس مبدأ الحياد الضريبي على هذه العمليات، وهو ما حاول المشرع الجبائي الجزائري بلورته بوضعه حكماً يقضي بإعفاء الشركة التابعة من الخضوع الضريبي بالنسبة للمبالغ التي سبق وأن خضعت للضريبة داخل الشركة الأم بحيث نصت المادة 138 مكرر⁽⁶⁾ من قانون

1 - LEFEBVRE (Francis) : op cit, N° 5485 et 5486.

2 - C.E 11/02/1994, N° 119726, J.R.F 4/94, N° 396, Francis Lefebvre : les groupes de sociétés (2005-2006), Ménontos : N° 5485.

3 - C.E 12/07/1978, N° 2138 et 2769, R.J.F 10/78, N° 401.

- C.E 16/02/1983, N° 37868, R.J.F 4/83, N° 492.

- C.E 11/03/1988, N° 46846, R.J.F 3/88, N° 565, précité.

- C.E 22/03/1999, N° 163282, R.J.F 5/99, N° 534.

4 - LEFEBVRE (Francis) : op cit, N° 5486.

- COZIAN (M): Les grands principes de la fiscalité des entreprises, précité, La théorie de L'Acte anormal de gestion (Document 4).

5 - Idem.

6 - انظر المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة المحدثة بموجب المادة 14 من قانون المالية لسنة 1997.

الضرائب المباشرة على أنه "يمكن لتجمعات الشركات ... أن تختار الخضوع لنظام الميزانية الموحدة ...".

كما نصت المادة 147 مكرر من نفس القانون على أنه "لا تحسب في تحديد وعاء الضريبة على أرباح الشركات، المداخيل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو تلك المعفاة صراحة ...".

وعليه، فإن إعفاء الشركة التابعة من الخضوع الضريبي بالنسبة للمبالغ التي سبق وأن خضعت للضريبة داخل الشركة الأم هو حكم يصب في مصلحة مجتمعات الشركات ويستمد أساسه من مبدأ العدالة الجبائية.⁽¹⁾

لعلّ الحكم الذي أرساه المشرع، لا يتعلق فقط بأهداف ذات طبيعة قانونية، وإنما أيضا بأهداف اقتصادية ذلك أنه يرمي إلى المحافظة على فائدة وأهمية نظام المساعدات الحقيقية بين شركات المجموع.⁽²⁾

بالرغم من أن التشريع الضريبي الجزائري لا يتضمن أحكاما مفصلة حول موضوع إهمال الديون والإعانات، إلا أنه بالمقابل عرف هذا الموضوع تطورا هاما في التشريع والقضاء الفرنسي على حد سواء.

تدخلت الإدارة الجبائية الفرنسية في هذا الإطار⁽³⁾ بفرض جملة من الشروط تتعلق برأس المال، إذ ولأجل قبول خصم الديون لدى الشركة الأم المانحة للمساعدة، ينبغي على الشركة التابعة احترام التزامات تقع على عاتقها مستقبلا تتمثل في التعهد بزيادة رأسمالها نقديا أو تحويل دين بمبلغ يساوي على الأقل مبلغ الدين المتحصل عليه كمساعدة وذلك قبل غلق النشاط الثاني الذي يلي سنة منح المساعدة، فإذا ما تخلفت الشركة عن ذلك يلغى الامتياز ويتقرر فرض الضريبة.⁽⁴⁾

تُعبّر التعليمية الإدارية الصادرة في 1983/08/22 عن الموقف الذي يجب اتخاذه حول هذا الموضوع، وهي تعليمية هامة بالنظر إلى الإضافات التي قدمتها حول هذه المسألة.

فبشكل مفصل، قامت الإدارة الجبائية الفرنسية بتفسير المساعدات التي تمنح فيما بين الشركات، وطرق تسويتها جبائيا وفق معايير دقيقة.

1 - SERLOOTEN (P) : Droit fiscal des affaires, op cit, N° 473, P 322.

2 - COUDERT (M.A) : précité, N° 3.

3 - Instruction administrative du 22/08/1983 sur le régime fiscal des abondons de créances et subventions entre entreprises, B.O.D.G.I

4.A. 7-83, précité.

4 - Idem.

نعتقد أنه يتعين على الإدارة الجبائية الجزائرية بدورها أن تجتهد بإصدار تعليمات مماثلة حول هذا الموضوع، لما له من أثر خاصة في الوقت الراهن الذي يسجل فيه ظهور عدد لا بأس به من مجموعات الشركات النشطة بالجزائر وذلك بغرض تدليل الفراغ القانوني الذي يسود التشريع الجبائي الجزائري.

بالرجوع إلى التعليمات السابقة ذكرها والتي يشمل مجال تطبيقها ليس فقط الديون المهملة، وإنما أيضا العلاوات أو مبالغ الإعانات أيا كانت طبيعتها والتي كانت قد سددت فعلا من قبل شركة لفائدة أخرى، يمكن القول بأن هذه الأخيرة حددت عنصرين أساسيين أحدهما مادي والثاني معنوي إذ من ناحية، وجب أن تظهر المبالغ داخل حسابات الشركة التي تعمل على إهمال الديون وكذا في حسابات الشركة التي تستفيد من ذلك، ويتم القيد في زمنين، بمعنى أن الدين يظهر قبل كل شيء في ميزانية الشركة، كما هو الحال حينما تنجز مثلا عملية قرض يعدل في ذمتها المالية، ثم عقب ذلك وجب على ذات المبلغ أن يدرج في حساب نتائج الشركتين لكونه يمارس تأثيره على أنشطتهما وبالتالي على وضعية النتائج المحققة سنويا.

إن هذا الالتزام المتطابق مع التنظيم المحاسبي، من شأنه أن يسهل عمل المراقب الجبائي الذي يتولى فحص محاسبة الشركتين بحصوله على جميع المعلومات التي تتعلق بهذا الغرض، دون عناء القيام بفحوصات أخرى إضافية.⁽¹⁾

من المؤكد أن المصالح الجبائية الجزائرية بدورها تلجأ من الناحية العملية إلى مثل هذه الالتزامات الشكلية، كما هو معمول به مثلا في مادة الاهتلاكات والمؤونات⁽²⁾ وذلك تطبيقا لقاعدة أولوية الواقعة المحاسبية⁽³⁾ والتي يمكن أن تؤدي إلى معاقبة الشركة التي تسجل العملية بطريقة خاطئة أو بشيء من المغالطة حتى ولو كان ذلك مرده الجهل بالقواعد المحاسبية.

من ناحية ثانية تتأسس الإدارة الجبائية على عنصر معنوي يتمثل في المبررات التي تمثل أصل التخلي عن الدين وسببه.

1 - MBWA – MBOMA (Marcellin) : Le contrôle fiscal des groupes intégrés, GAZ PAL, du 14/09/1996, P 1084 et suiv, précité.

يلاحظ أن المديرية العامة للضرائب أصدرت تعليمة رقم 01 مؤرخة في 05 مارس 2003 تتضمن تحديد كيفية تحويل الاختصاص إلى مديرية كبريات الشركات تطبيقا للمرسوم التنفيذي رقم 02-303 المحدد لتنظيم وصلاحيات المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، وهو مرفق ببطاقة تقنية خاصة بإجراءات التطهير منها ما يخص المراقبة (بطاقة رقم 03) بحيث أن الشركات المؤهلة لمديرية كبريات الشركات والمسجلة ضمن برامج المراقبة الجبائية أو مراقبة الوثائق إلى تاريخ 2002/12/31، والتي لم تجسد بعد بصفة شكلية أو تنظيمية، يجب أن تسحب من هذه البرامج لترسل إلى برنامج المراقبة لمديرية كبريات الشركات إلى تاريخ 2004/01/01.

2 - انظر المواد 718 وما يليها من القانون التجاري الجزائري.

3 - TORREL (Roland) : contrôle fiscal op cit, P 20.

- COZIAN (M) : Précis de fiscalité des entreprises précité.

- COZIAN (M), BYRAMJEE (C) : La distinction des erreurs comptables et les décisions de gestion, D.F., 1993, N° 43, p 1712.

بمقتضى هذه الرؤية يسهل على القضاء الإداري حالما يعرض عليه النزاع أن يقوم بإعمال فحص مفصل للوقائع واستخلاص الأسباب التي جعلت الشركة تقبل بمنح المساعدة.

يعني ذلك، أن الفقه الجبائي، كرس مبدأ مفاده عدم الأخذ بعين الاعتبار تقديم المساعدة بشكل منعزل ولكن وجب الرجوع إلى الأسباب والظروف الاقتصادية التي اتخذ فيها القرار.⁽¹⁾

ينسجم ذلك مع الواقع الذي يدل على أن الديون المهمة تشكل إستراتيجية شاملة تلجأ مجموعات الشركات إلى استعمالها، وتحصد فائدتها المرجوة منها مستقبلا.⁽²⁾

يبدو - في غياب تطبيقات قضائية في الجزائر حول هذه المسألة - أن الوضع يثير مشاكل تتعلق بالإثبات بالنسبة للمكلف بالضريبة، وعليه، ينبغي على القاضي الإداري الجزائري أن يظهر بمظهر مرن فيما يخص التبريرات المقدمة والمعروضة عليه، مع احتفاظه بحقه في ممارسة سلطته في الرقابة.

بالعودة إلى فحوى التعليلة الإدارية السابق ذكرها، قدمت هذه الأخيرة - بغرض تجنب الصعوبات العملية التي يمكن أن تنتج عن تطبيقها - عديد الأمثلة التي مفادها توجيه القضاء إلى البحث أساسا عن مبررات منح المساعدة، والتي يمكن أن تكون ناتجة من الوجود المتكرر للعلاقات التجارية أو المالية، أو روابط أخرى بين الشركة الدائنة والمدينة كعلاقات الشركة الأم مع فروعها.⁽³⁾

لعل الصعوبة الأساسية تكمن في تصنيف المساعدات ذات الطبيعة المختلطة والتي تكتسي في آن واحد طابعا تجاريا وماليا،⁽⁴⁾ ولأجل ذلك أولى الفقه الجبائي اهتماما خاصا بأنواع الديون التي يتم إهمالها. وهو سنتناوله في المطلب الموالي.

HĖ KĖ ANHĖHŦĖĖĖ : ΓĖHĖĖĖĖĖ

حينما يتم بلورة الطابع العادي للمساعدات المالية فيما بين شركات المجمع، فإن النظام الجبائي المطبق على هذه المساعدات يختلف بحسب ما إذا كانت الديون المهمة تستجيب إلى غاية تجارية (الفرع الأول) أو مالية (الفرع الثاني)، مع أن التمييز بين الفئتين هي مسألة معقدة في كثير من الأحيان انطلاقا من واقعة أن إهمال الدين يمكن أن يتم الاتفاق عليه لأجل أسباب مالية وتجارية في آن واحد.

1 - LEFEBVRE (Francis) : op cit, N° 5484 et 5486.

2 - CHARLOT (Nicole) : op cit, P 122.

3 - Instruction administrative du 22/08/1983, précité.

4 - LEFEBVRE (Francis) : op cit, N° 5491.

OŶĤ ĤĤvōĠĤh'ēOANĥĤAG'c : AXē WēĤĤ

مع أن روابط رأس المال فيما بين الشركات المرتبطة، تمنح في الأصل طابعا ماليا للتكفلات، إلا أنه ومع ذلك يسمح العامل التجاري بتمكين العملية من الاستفادة من نظام جبائي متميز.

الواقع أنه يمكن للشركة أن تُبرّر وجود الطابع العادي للتسيير بإهمال ديونها لدى شركة أخرى، خاصة حينما تثبت وجود علاقات تجارية مع هذه الأخيرة، والتي غالبا ما تكون تابعة لها، وذلك بغرض حماية استثماريتها لوجودها في وضعية حرجية، وبغية المحافظة على مصادر تمويلها أو حماية التصريفات داخل السوق الوطنية أو الأجنبية.⁽¹⁾

يمكن أن تكون المساعدة الممنوحة إذن كمقابل لخدمة مؤداة بالفعل،⁽²⁾ ومثل هذه الوضعية تكشف عن تبريرات تتعلق ببسوغ الشركة المتمثلة في حماية المخروجات، بفضل التكفل الممنوح إلى شركة موزعة تنشئها عادة مجتمعات الشركات محاولة من خلالها إثبات تواجدها داخل أسواق متعددة، إذ يقتصر دور الشركة التابعة الموزعة على الترويج لمنتجات باقي أعضاء الجمع.⁽³⁾ المهم أنه، ومن وجهة نظر الإدارة الجبائية، يتعين على الشركة أن تلتزم بإهمال الدين والتخلي عن تحصيله لأسباب تجارية وعلى وجه الخصوص بسبب أهمية العلاقات الموجودة مع المستفيد من المبالغ.

لأجل تمكن الشركة من ذلك، عادة ما تلجأ إلى استعمال إما مبررات ذات طابع عام وإما بإثارة خصوصيات ومزايا تسييرها.⁽⁴⁾

يمكن إذن تصنيف الدين المهمل على أنه ذو طبيعة تجارية إذا كان مصدره ناتج عن علاقات تجارية بين الشركتين،⁽⁵⁾ وتم الاتفاق على عدم تحصيله إما لحماية المخروجات أو لحماية مصادر التمويل كأن تكون الشركة التابعة تعيش ظروفًا مالية صعبة، رغم أن نشاطها الأساسي يتمثل في تسويق منتجات الشركة الأم التي تضمن أصلا تمويلها.⁽⁶⁾

بمذه الكيفية حينما يتم إثبات أن الطابع التجاري للدين المعدوم قد تم في إطار تسيير عادي، فإن المساعدة المقدمة تعتبر تكاليف قابلة للخصم بأكملها بالنسبة للشركة الأم التي تنازلت عن الدين، وتشكل

1 - LEFEBVRE (Francis) : op cit, N° 5491.

2 - COUDERT (M.A.): précité, N° 6 et N° 37.

3 - د. سوزي عدلي ناشد: مرجع سابق، ص 105.

4 - CHARLOT (N) : op cit, P 123.

5 - COUDERT (M.A.): op cit, N° 37.

- LEFEBVRE (Francis) : op cit, N° 5491.

6 - LEFEBVRE (Francis) : Idem.

ذات المساعدة ربما خاضعا للضريبة بالنسبة للشركة المستفيدة من المبالغ، وذلك ضمن شروط القواعد الضريبية العامة.⁽¹⁾

تطبيقا لذلك، استخلص القضاء الفرنسي،⁽²⁾ بأن التخلي عن الدين مبرر انطلاقا من "العلاقات التجارية المتتالية" والمتمثلة في قيام الشركة الأم ببيع أكثر من 47% من منتوجاتها للشركة التابعة لها. استنادا إلى فحوى التعليمات الإدارية الفرنسية المؤرخة في 1983/08/22، اعتبر مجلس الدولة الفرنسي في قرار اتخذه سنة 1984⁽³⁾ بأن إهمال الديون الممنوحة من جانب الشركة الأم لفائدة شركة تابعة لها يمثل طابعا تجاريا، انطلاقا من كون التابعة زبونة بنسبة 40% للشركة الأم، وهي فضلا عن ذلك تعتبر الموزع الوحيد لمنتوجاتها، إذ لم يأخذ القضاء الإداري - بفحصه الوقائع - بعين الاعتبار واقعة أن الشركة التابعة قد تم ضمها وإدماجها داخل شركة أخرى تابعة هي ذاتها لنفس المجمع بعد فترة وجيزة من حصولها على المساعدة، بل أن القضاء ذهب إلى تحليل وفحص تفاصيل مستلزمات الإنتاج للقطاع المعني، المتمثل في تركيبة زبائن الشركة الأم، وبذلك فإنه يكون قد قبل الاعتراف بوجود مقابل تجاري للعملية.

يرهن القضاء من خلال ما سبق على نوع من المرونة، وذلك لأنه يحترم وبشكل دقيق القاعدة التي مفادها أن طبيعة الديون المهملة تنتج وتبرز ليس من خلال فحص منعزل، ولكن من خلال تحليل إجمالي للمعطيات الواقعية أو القانونية الموجودة لحظة التخلي عن الدين، وهو حل يسمح بعدم معاقبة الشركات المرتبطة بعضها ببعض بشكل وثيق.⁽⁴⁾

أما إذا تبين بأن إهمال الديون يشكل طابعا غير عادي للتسيير، فإنه يمكن للقضاء أن يرفض الاعتراف بالطابع التجاري للمساعدة الممنوحة من جانب شركة باتجاه أخرى، وذلك من خلال الكشف عن حقيقة وحجم الروابط التجارية فيما بين الطرفين والتي تبين أن مستوى علاقات الأعمال ضئيلا مقارنة بالامتياز المتحصل عليه.⁽⁵⁾

يثار التساؤل عن المعيار الواجب إعماله لتكييف طبيعة الديون المهملة، والتي يتعين على القضاء أن يستند إليه.

1 - COUDERT (M.A): précité, N° 40.

2 - C.E 28/05/1988, Req N° 50138, Société KER-EOL, R.J.F 7/1988, N° 842.

3 - C.E 27/06/1984, Req N° 35030, D.F 1984, N° 22-23, comm 1063, conclusion Mme la tournerie, précité.

4 - CHARLOT (N) : op cit, P 124.

5 - PIERRE (Jean Luc) : Déduction conditionnelle de l'aide accordé par une société à une sous filiale, en l'absence même de relations commerciales entre les deux sociétés, Note sur : C.E 3ème et 8ème Sous-section, 10/03/2006, N° 263183. Stés sept : Juris data, N° 2006-080848, Revue de droit fiscal, N° 21-22, 25/05/2006, P 414.

يمكن القول إجابة على ذلك، أنه لا يوجد معيار حقيقي ودقيق، غير أنه يمكن للقضاء عموما أن يفحص مستوى قيمة البيوع المنجزة فيما بين الشركتين، وحجم الخدمات المقدمة، وكذا طبيعة العلاقات التعاقدية القائمة بينهما.⁽¹⁾

يمكن للقضاء أيضا أن يستدل بنسبة رقم الأعمال للتدليل على وجود روابط تجارية بين الطرفين، ولأن هذه النسبة تتنوع تماشيا مع طبيعة النشاط فإنه لا يمكن تحديدها بحد أدنى.⁽²⁾

إضافة إلى ذلك، يمكن للقضاء أن يفحص الشروط العقدية التي أبرمت بموجبها البيوع المنجزة بين الطرفين، وتطبيقا لذلك اعترف مجلس الدولة الفرنسي بالطابع التجاري للمساعدة الممنوحة من قبل الشركة الأم إلى شركات تابعة لها، تعتبر بمثابة زونها الوحيد، إذ اشترطت الأم شروطا وفرضت بنودا تتعلق بطرق الإنتاج وسعر التسويق، وذلك رغبة منها للتوصل إلى أحسن النتائج التجارية، وهو ما يدل على وجود "علاقات متينة وخاصة"، يسهل قبولها على المستوى الجبائي كمبرر للطابع التجاري لعملية التكفل.⁽³⁾

يتجانس هذا الحل ويتناسب مع تسيير مجتمعات الشركات التي تنشأ بسهولة علاقات أعمال بين أعضائها وبشروط مميزة وهو حل إذن، يمنح امتيازا خاصا للمجتمعات التي تعتمد عادة إستراتيجية الدمج العمودي⁽⁴⁾ بغرض تجنب في آن واحد الأزمات المالية ومخاطر قطع التمويل.⁽⁵⁾

لأنّ النظام الجبائي المتعلق بالديون المهملة هو ذاته المطبق بشأن العلاوات،⁽⁶⁾ فقد سبق للقضاء الفرنسي⁽⁷⁾ وإن اعترف بالطابع التجاري لعلاوة مسددة بمناسبة تصفية شركة إذ اعتبر بأن المشتري هو المسؤول عن غلق الشركة التي تتولى توزيع منتجاته، وذلك لأنه فرض عليها شروط بيع ثقيلة بقيامه إراديا بتخفيض هامش ربح الشركة الموزعة والتي يعتبر بمثابة ممولها الوحيد.

علاوة على ما سبق، كرست التعليلة الإدارية المؤرخة في 22/08/1983، السالف ذكرها، معيارا سلبيا مفاده الاعتراف بالطابع التجاري للديون المهملة، حينما تبحث الشركة الأم بهذا السلوك، عن تجنب إيداع ميزانية شركتها التابعة⁽⁸⁾ وخضوعها لنظام التسوية القضائية.

1 - C.E 22/06/1984, Req N° 37368 et 38106, D.F 1985, N° 8, comm 383, concl RACINE.

2 - CHARLOT (N) : op cit, P 125.

3 - C.E 16/02/1983, Req N° 37868, D.F 1983, N° 27, comm 1450, concl SCHRICKE, précité.

4 - CHARLOT (N) : op cit, P 126.

5 - Idem.

6 - LEFEBVRE (Francis), op cit, N° 5485, P 445.
- COUDERT (M.A), précité, N° 01.

7 - C.E 09/10/1981, Req N° 15553, cité par : CHARLOT (N) : op cit, P 126.

8 - Instruction administratif du 22/08/1983, B.O.D.G.I 4A 783, précité, 30.

تطبيقاً لذلك، قرر مجلس الدولة الفرنسي⁽¹⁾ بأن المساعدة الممنوحة تعتبر ذات طابع تجاري بسبب أن تقديمها كان بغرض محافظة الشركة الأم على سمعتها وعلى نشاطها الخاص، فبالإضافة إلى الارتباط الوثيق على المستوى التجاري بين الطرفين، فإن نشاطهما مكملان لبعضهما البعض، وفوق ذلك، فإن الشركة الأم تعتبر بمثابة الممول الهام بالنسبة للشركة التابعة، وعليه فإن العنصر المتعلق بحماية العلاقة التجارية يبدو مقبولاً أكثر من الدفع الأخرى والمبررات التي أثارها المكلف بالضريبة.

بشكل مشابه، قرر مجلس الدولة الفرنسي،⁽²⁾ في مناسبة أخرى بأن الديون المهملة والإعانات الممنوحة من قبل الشركة الأم بغرض تجنب إيداع ميزانية شركتها التابعة المستفيدة من هذه المساعدات والتي توجد في حالة صعبة هي ذات طبيعة تجارية.

ج | Öw'ÖHh'ÖAMh'ÖAG-c: r'ÖHö'Yllë

حدد الفقه الإداري ثلاث حالات للمساعدات ذات الطابع المالي التي تنتج عن إهمال الديون.⁽³⁾

غالباً ما يشير المكلف بالضريبة علاقات الأعمال للتدليل على وجود عنصر تجاري بغرض الاستفادة من نظام جبائي أكثر امتيازاً ومع ذلك اتجهت عدة قرارات قضائية إلى إضفاء الطابع المالي للديون المهملة وإن كان عددها أقل بكثير من تلك الناتجة عن طابع تجاري.⁽⁴⁾

بداية، يسهل تكريس العلاقة المالية باستخدام مفهوم سلبي يأخذ بالاعتبار الغياب الكلي للعلاقات التجارية فيما بين الشركات.⁽⁵⁾

يستدعي ذلك تحديد مدلول العلاقات التجارية ذاتها، وهي مسألة في غاية التعقيد،⁽⁶⁾ ولذلك ينبغي

القول بأن الطابع المالي للدين المهمل، إنما يجد مصدره في المفهوم المخالف، المؤسس على غياب الروابط التجارية وليس على طبيعة العملية ذاتها والتي هي ليست مالية في حقيقتها، ذلك أن مصدر العملية غالباً ما يكون تجارياً بحسب الأصل، ناتج عن تقديم خدمات أو بيع بضائع من جانب الشركة الأم باتجاه الشركة التابعة لها، غير أن الأمر لا يتعلق في هذه الحالة بعدم قدرة الأخيرة على إعادة تسويق البضائع التي تلقتها من جانب الأولى، والتي نشأ من خلالها الدين، وإنما قد يحدث أن الشركة التابعة ولظروف معينة، تعيد استثمار مبالغ هذه الديون أو التصرف فيها على نحو يترتب عليه عدم استيفاء الشركة الأم لهذه الديون.

1 - C.E 04/12/1985, Req N° 44323, D.F 1986, N° 18, comm 896.

Conclusion Mme la tournerie, R.J.F, 2/1986, N° 153.

2 - C.E 27/06/1984, Req N° 35030, précité.

3 - Instruction administratif du 22/08/1983, B.O.D.G.I 4A 73, précité, 31.

4 - CHARLOT (N) : op cit, P 132.

5 - COUDERT (M.A) : op cit, N° 38.

6 - LEFEBVRE (Francis) : op cit, N° 5491.

يؤدي بنا ذلك إلى القول بأن هذا التصور لا يقبل سوى المساعدات ذات الطابع المختلط المالي والتجاري في آن واحد، وهو وضع مقبول يهدف إلى التبسيط والتسهيل.⁽¹⁾

يتعلق الأمر أيضا علاوة على تحديد مفهوم العلاقات التجارية بالغياب الهام والواضح لوجود هذه الأخيرة فيما بين الشركة الأم والشركة التابعة لها، خاصة حينما تكون هذه الأخيرة مكلفة بتنفيذ مهام تقنية أو إدارية بالنسبة لمجموع أعضاء المجمع.⁽²⁾

بشكل مماثل لما هو عليه الحال بالنسبة للديون المهملات ذات الطابع التجاري، فإنه حينما يتم الاتفاق على إهمال دين ذو طبيعة مالية، فإنه يبدو من المنطقي السماح بخصمه كليا، وذلك بسبب الخدمة المؤداة فعلا والتي تُمكن المكلّف بالضريبة من إثبات مادية العملية باتجاه الإدارة الجبائية.

علاوة عليه، فإن مجتمعات الشركات التي تلجأ إلى مثل هذه السلوكات فقط بغرض تحقيق اقتصاد سلمي، تتعرض إلى جزاءات ضريبية لأن مهامها الأساسية والضرورية للسير الحسن للمؤسسات يشكل عادة تكاليف يمكن أن تكون منخفضة بشكل مؤقت لأجل مساعدة المجموعات في تخطي الصعوبات التي تواجهها.⁽³⁾

يمكن للإدارة الجبائية أن تلجأ إلى تمييز نوع الدين الذي تم إهماله تماشيا مع طبيعة الخدمة المؤداة، وبالمفهوم المخالف، يبدو أن علاقات الأعمال تتعلق فقط بالتنازلات المتعلقة بالعمليات المرتبطة مباشرة بعملية الإنتاج،⁽⁴⁾ أي بمعنى أنه في مادة المشتريات فإن الأمر يتعلق فقط بالمواد الأولية والبضائع دون الأخذ بالاعتبار الخدمات الأخرى الضرورية للمؤسسة.

هذا التمييز المستعمل في مادة التحليل الداخلي للشركة، هو أقل تبريرا من الناحية الاقتصادية، لأنه وبحسب النشاط، فإن المصاريف الإدارية والتقنية يمكن أن تصل إلى مستويات ومبالغ هامة وقد تشكل أيضا نسبة هامة من مجموع الممولين.

في افتراض آخر، أين ترتبط الشركة الأم مع شركتها التابعة لها، ليس بموجب علاقات تجارية، وإنما فقط بموجب روابط مالية، فإن مجلس الدولة الفرنسي اعترف وأقر بموجب قرار اتخذه في 1989/11/03⁽⁵⁾ بالطابع التجاري للمبلغ المسدد بهدف وضع حد لعلاقات الطرفين والواقع أن هذه الوضعية تبدو نوعا ما خاصة، لأن

1 - CHARLOT (N) : op cit, P 133.

2 - COUDERT (M.A) : op cit, N° 38.

3 - SENERS (François) : Déduction conditionnelle de l'aide accordé par une société à une sous filiale, Conclusion sous : C.E 10/03/2006, N° 263183, R.D.F, N° 21-22, 2006, précité.

4 - CHARLOT (N) : op cit, P 134.

5 - C.E 03/11/1989, Req N° 92860, société CASO-PILLET, D.F, 1991, N° 28, comm 1425 ; R.J.F 1/1990, N° 14 et Concl RACINE P 8, B.F Francis Lefebvre 1/1990, N° 23 ; Bulletin de gestion fiscale des entreprises, 1989, N° 18, P4.

الشركة التابعة هي التي قامت بتسديد تعويض للشركة الأم التي توجد في حالة تسوية قضائية حتى لا تبقى هذه الأخيرة مالكة لجزء من رأسمالها. وعلى العموم فإن الحالة عكسية، أي أن المؤسسة رأس المجمع تساعد الشركة التابعة لها حتى تستمر هذه الأخيرة في تسييرها.⁽¹⁾

قبل القضاء الفرنسي⁽²⁾ أيضا خصم مبلغ مسدد من قبل مقاول خاص لدائني شركة منحلّة كان شريكا فيها، وذلك بغرض حماية سمعة نشاطه الخاص باتجاه الغير، وعليه فإن المكلف بالضريبة، بقطعه الروابط المالية مع مجموعة معينة، فإنه يكون بذلك قد دفع ثمن حياته التجارية الخاصة.

مثل هذه الأوضاع ترتب نتائج مختلفة بحسب تركيبة مجمع الشركات، فإذا كان هذا الأخير يعتمد إستراتيجية التنويع، بدلا من سياسة الدعم، فإن المؤسسات لا تبرم سوى قليل من علاقات الأعمال فيما بينها، وهو ما يضيّق ويصعّب قبول الطابع التجاري للديون المهملة، ولأجل تجنب هذه الصعوبات، يفحص القضاء العلاقات الناتجة بين أعضاء المجمع، وكذا العلاقات الموجودة مع الغير، ويتخذ قراراته أخذا بالاعتبار الظروف والملايسات المحيطة بالعملية.⁽³⁾

تجد الوضعية مبررها في إطار تسيير الشركات المرتبطة بشدة بمحيطها وعلى وجه الخصوص شركاءها الاقتصاديين.⁽⁴⁾

إن الافتراض الأكثر وجودا يتعلق بالتعديلات الواردة على هيكلية الشركات، وهي تلك التي تهدف إلى التطهير المالي لمؤسسة أخرى، أو إعادة هيكلية المجمع أو قطاع اقتصادي معين، ففي هذه الحالات، يمكن القول بأن صعوبات ترجمة الطبيعة المالية للديون تكاد تنعدم، بسبب الغياب شبه الكلي للمبررات التجارية للعمليات التي تنجز فيما بين الشركات المرتبطة، ومثال ذلك شراء أغلبية رأس مال المؤسسة، أو اشتراط بند الضمان للأصل الصافي في حالة التنازل عن المجموعة وغيرها.⁽⁵⁾

بموجب قرار اتخذه مجلس الدولة الفرنسي في 15/10/1982⁽⁶⁾ صنف هذا الأخير على أنه ذو طبيعة مالية – الدين المهمل من جانب الشركة – اتجاه شركة أخرى أجنبية أصبحت شريكا ذي أغلبية بها. والواقع أن المشتري يساهم في تقويم المجموعة المكسيكية المكلفة بتسويق المنتجات باسم مزدوج، أولهما منح المساعدة، وثانيها تخفيض متبوع بزيادة في رأس المال يمكنها من الحصول على أغلبية أسهم موزعها، لقد قدر القضاء

1 - C.E 27/04/1988, Req N° 57048, D.F. 1988, N° 24, Comm, 1156, RJF 6/1988, N° 707.

2 - C.E 06/03/1981, Req N° 20708, précité.

3 - CHARLOT (N) : op cit, P 136.

4 - Idem.

5 - Idem.

6 - C.E 15/10/1982, Req N° 26585, D.F. 1983, N° 15, Comm, 754, Concl, Riviere.

- CF également : Tribunal administratif de Strasbourg 14/03/1985, Req N° 869/82, D.F, 1985, N° 27, comm, 1285.

واعتبر بأن إهمال الدين "لا يمكن تمييزه عن مجموع العمليات التي سمحت بشراء أسهم ذات أغلبية. وأنه يشكل عنصر لثمن العائد للأسهم المتحصل عليها".

يتعين إذن على الإدارة الجبائية وكذا القضاء الجزائي، البحث في كل افتراض عن الشروط المصاحبة لمنح المساعدة، وذلك بفحص القرار المتعلق بإهمال الدين، والهدف من ذلك لا يرمي إلى كبح عمليات إعادة الهيكلة المالية داخل مجتمعات الشركات، ولكن فقط ممارسة حق الرقابة على هذه العمليات، لأن إهمال الديون يمكن أن يُشكل وسيلة لإخفاء المبلغ الحقيقي للتنازل.

في النهاية، يمكن القول، بأنه في الحالات التي يكون فيها طابع المساعدة عاديا، فإن النظام الجبائي المطبق يختلف بحسب ما إذا كانت عملية التخلي عن الديون تستجيب إلى غاية تجارية أو مالية.

يمكن تصنيف الدين على أنه تجاري إذا وجد مصدره داخل علاقات تجارية فيما بين الشركتين، كما يمكن أن يصنف الدين على أنه ذو طبيعة مالية حينما تكون الروابط الموجودة بين الشركتين خالية من أية روابط تجارية.

الواقع أن التمييز بين الفئتين من العمليات، هي أحيانا مسألة في غاية التعقيد، انطلاقا من واقعة أن إهمال الدين يمكن الاتفاق عليه في آن واحد لأسباب تجارية ومالية، وفي هذه الحالة يتفق الفقه والقضاء على ضرورة البحث عن المبررات الأساسية التي أدت بالشركة إلى إهمال ديونها، وهذه المبررات تتعلق بتصنيف العملية وكذا بنظامها الجبائي، ⁽¹⁾ فيكون بناء على ذلك المبرر تجاريا حينما تكون النشاطات الممارسة من قبل الشركتين متماثلة أو مكملية لبعضها البعض، ويتحقق بين الطرفين نسبة هامة من المبيعات، حتى ولو كان رأس مال الشركة التابعة مملوك بشكل شبه كلي للشركة الأم، ⁽²⁾ أما التصنيف المالي فيطبق أساسا على المساعدات الممنوحة من قبل شركات لها صفة الشركة القابضة الصرفة أو في الحالات التي تكون فيها الروابط التجارية بين الطرفين تشكل تابعا هامشيا وغير مؤثر. ⁽³⁾

HéÇHÏTYéHÇHé h'çWé'ïTHEÇL=éÇHé: Γ ÇHö Ç YLè

تدل التطبيقات القضائية، على الدور الهام الذي لعبه القضاء عموما في تطور مفهوم النظام الجبائي الخاص بالعمليات الاستثنائية داخل مجتمعات الشركات، إذ اتسمت هذه التطبيقات بالأخذ بالاعتبار المبررات والأسباب التي يثيرها المكلف بالضريبة، وبقبولها خاصة إذا لاحظ القضاء بأنها لا تدل على وجود إرادة للتهرب الضريبي.

1 - LEFEBVRE (Francis) : op cit, N° 5491.

2 - C.E 04/12/1985, Req N° 44323, R.J.F, 2/86, N° 153, B.F, Francis Lefebvre (2005-2006), N° 5491, précité.

3 - CAA NANCY, 20/11/1990, B.F, Francis LEFEBVRE N° 5491.

فعلى سبيل المثال، اتخذ مجلس الدولة الفرنسي قرارا⁽¹⁾ في 1987/03/30 أجاز من خلاله خصم المساعدات المتمثلة في الديون المهملة لفائدة شركة تابعة سويسرية متواجدة بالخارج وهو ما يستجيب بالنسبة للشركة الأم الفرنسية إلى ضرورات اقتصادية وهو قرار يترجم تعديلا في موقف القضاء بقبوله المبررات ذات الطابع الاقتصادي المؤسس على وضعية الشركة مقارنة بالسوق دون الرجوع إلى طبيعة نوع المساعدة.

ومع ذلك تتمسك الإدارة الجبائية في إطار حقها في ممارسة رقابتها على مثل هذه العمليات، بضرورة تصنيف نوع المساعدة المقدمة وطبيعة التكاليف الممنوحة، وذلك لتقرير ما إذا كانت قابلة للخصم من دونه.

على هذا الأساس يمكن التطرق إلى تصنيف المساعدات (المطلب الأول) ثم الخصم الجبائي لهذه المساعدات (المطلب الثاني).

ḥ ēj ḶĠ-ḶḶ- ΣḶ ḥ : AXē ḠIḶḶ

إن تنوع المساعدات فيما بين أعضاء الجمع، والمبررات المتعلقة بالانتماء لمجموعة واحدة، يجعل من الصعب تكييف هذه المساعدات وما إذا كانت تشكل طابعا عاديا أو غير عادي للتسيير،⁽²⁾ ولأجل ذلك اتجه القضاء على نحو يختلف عما استقر عليه الفقه الجبائي المتمثل في الموقف الذي اعتنقته الإدارة الجبائية الفرنسية بموجب التعليم الصادر سنة 1983،⁽³⁾ القاضي بضرورة التمييز بين الطابع التجاري والمالي للتكفل.

وعليه، فإن الممارسة القضائية تثبت في تطورها، عدول القضاء شيئا فشيئا عن موقفه السابق الموافق لموقف الإدارة الجبائية، ذلك أنه كرس إلغاء الاختلاف فيما بين الطابع المالي أو التجاري للديون المهملة نسبيا سواء تعلق الأمر بالضريبة على أرباح الشركات (الفرع الأول) أو بالرسم على القيمة المضافة (الفرع الثاني).

ḥ Ġōū Ḥj ḡĀ EMḤḡḡy Ḥḡ Ḥḡ | ḶḶ ḠḶ Ḥḡ ΣI Ḥḡḡ I : AXē ḶḶḶ

عدل القضاء من موقفه المتشدد إزاء عمليات التنازل، بعد أن كان سابقا يشدد إحكام رقبته عليها حتى لا يشكل التخلي عن الدين عنصرا من ثمن العائد للمشاركة داخل رأس مال الشركة التي تم خصمها دون وجه حق.

1 - C.E plénière 30/03/1987, Req N° 52754, D.F 1987, N° 30, comm 1434 chron, TIXIER et ROHMER, R.J.F 5/1987, N° 489, et Concl MARTIN LAPRADE, P 262, Revue des sociétés, 1987, P 489.

2 - COUDERT (M.A) : précité, N° 07, et suiv.

3 - Instruction administratif du 22/08/1983, B.O.D.G.I.4.A 7-83, précité.

يظهر تطور القضاء من خلال الديون المهملة التي تتزامن مع لحظة مسك وتولي الرقابة على الشركة المستفيدة من قبل الشركة التي تمنح هذه المساعدات، ذلك أن العملية المعتادة داخل مجتمعات الشركات يمكن أن تخفي جزء من سعر شراء الأسهم تحت شكل التكفل الذي يخصم عموما من نتائج الشركة التي تمنحه.

لإدراك الجهاز القضائي بإملاءات ومستلزمات الحياة الاقتصادية وعلى وجه الخصوص، مبدأ السرعة المطلوبة في عالم التجارة في إنجاز الصفقات وتنفيذها، لجأ القضاء إلى تعديل موقفه فأصبح يأخذ بعين الاعتبار طبيعة العلاقات القائمة بين الشركات وهو ما يفسر مرونة القضاء الإداري الذي صار يعتمد على معيار الثمن الحقيقي. "Le juste prix"⁽¹⁾

فموجب قرار صادر عن مجلس الدولة الفرنسي،⁽²⁾ قبل هذا الأخير خصم الديون المهملة بعد حوالي شهر من تولي ومسك رقابة الشركة، مع أنه في مناسبات سابقة لم يقر القضاء بذلك إلا بمرور فترة أطول تمتد ما بين سنة إلى ثلاث سنوات⁽³⁾ للتأكيد على حسن نية الشركة. والواقع أن هذا التصور قائم ومؤسس على شروط تسيير الشركات، لأن القضاء لجأ إلى فحص طبيعة العلاقات القائمة بين الطرفين، وتبين له الوجود العادي للمساعدات الممنوحة قبل التوقف عن الرقابة، وهو ما من شأنه أن يلغي مساوئ التقدير الذي يستند على مجرد معيار الأجل القصير، وهو معيار موضوعي، لا يؤدي إلى التدليل بشكل دقيق على الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

ينجم عن هذا الحل غموض قانوني يمكن أن يؤدي بالمجتمعات التي تقوم بإعادة الهيكلة، إلى إجراء عمليات ينجم عنها عموما تكاليف هامة، وأحيانا ينجم عنها أيضا مخاطر مالية لأجل تجنب مثل هذه المساوئ، ولأجل ذلك لجأ القضاء⁽⁴⁾ بموجب قرار لاحق إلى استعمال معيار جديد وهو معيار الثمن الصحيح الذي تم تسديده عند التوقف عن المشاركات، وذلك بغرض تقدير مدى قابلية المساعدة للخصم من عدمه.

بشكل أكثر دقة رجع القضاء إلى القيمة السلبية للأصول الصافية، واعتبر بأن الديون التي تم إهمالها في وقت قريب قبل وبعد التوقف عن الرقابة، لا تشكل إضافة أو علاوة لسعر شراء المشاركات.

بهذه الكيفية، يمكن القول بأن القضاء يعتمد موقفا متجددا، لأنه وإذا كان يملك حججا كلاسيكية لبلورة وتكريس حالة التسيير التجاري العادي، فإنه يعتمد من خلال ما سبق ذكره على مبرر إضافي مؤسس على قيمة الأصول الصافية للشركة، وعلاوة على سهولة وبساطة استعمال هذا المعيار بسبب طابعه الرياضي،

1 - CHARLOT (N) : op cit, P 140 et suiv.

2 - C.E 25/05/1988, Req N° 50138, sociétés Ker EOL, D.F. 1988, N° 37, Comm, 1633.

3 - C.E plénière 27/11/1981, Req N° 16814 précité, et C.E 27/06/1984, Req N° 35030, précité.

4 - C.E 23/10/1991, Req N° 7191 et N° 71792 et 72822 société électrolux production et electrolux S.A, précité.

C.F égaleme nt : Cour administratif d'appel de NANTES 07/07/1993, Req N° 92-151, SA Languille, R.J.F, 11/1993, N° 1425 ; Bulletin des conclusions fiscales, Juillet, 1993, P 26.

- TUROT (S) : Fiscalité des groupes non intégrés du rifici dans la jurisprudence sur les abondons de créances, R.J.F 1/1992, P 3.

فإنه يمكن من توحيد أنظمة الخضوع الضريبي للديون المهمة ذات الطابع التجاري والمالي، وبشكل أكثر تطابقاً وتجانساً مع الواقع الاقتصادي لأن المساعدات تمنح عموماً لأجل مبررات ذات طبيعة مزدوجة تجارية ومالية، خاصة داخل مجمع الشركات.⁽¹⁾

علاوة على ما تقدم، يبدو أن هذا الحل مؤسس، لأن إهمال الديون لفائدة شركة تظل وضعيتها الصافية سلبية لا يزيد من قيمتها، وبالتالي فهو لا يترجم أية نية للتهرب.

على الرغم من هذه المزايا، فإنه يتعين تحديد أنماط توظيف هذا الشرط المتعلق بالأصل الصافي، وذلك بغرض تشكيل إطار قانوني محدد خاص بمجمع الشركات.

يكرس القضاء الإداري إرادياً فيما يتعلق بالمساعدات ذات الطابع المالي مفهوماً محدداً لهذه العمليات، ويرفض تشبيهها بحصة في رأس مال الشركة التابعة، ففي قرار صادر عن مجلس الدولة الفرنسي بتاريخ 12/02/1990⁽²⁾، حدد أنه في غياب المقابل المسدد تحت شكل الحقوق الاجتماعية، فإن إهمال الدين المالي، مثله مثل التكفل التجاري، لا يعدل في رأس مال الشركة المستفيدة.

غير أن القضاء يحتفظ أحياناً بحذره باتجاه هذا النوع من العمليات، وذلك برفضه خصم هذه المبالغ⁽³⁾ بالرغم من إبدائه مرونة متزايدة في كثير من المناسبات.

على العموم، يمكن القول، أن معيار الأصل الصافي السليبي يسجل ضمن الموقف العام للقضاء الذي يأخذ بالاعتبار وبشكل متزايد تغيير سلوكيات المؤسسات التي تثير مبررات ليست فقط جبائية وإنما تتعلق بوجود مجمع الشركات وضرورة المشاركة في تطوير نشاطها الدولي.

ومع أن معيار الأصل الصافي السليبي، لا يشكل طابعاً أصلياً في مادة إهمال الديون، إلا أن تطبيقه فيما يخص التكتلات التجارية مقبول، وهو ما تؤكد عدة قرارات قضائية حديثة، على الرغم من جملة الصعوبات التي ترافق اعتماده وقبوله.

كرس مجلس الدولة الفرنسي بموجب قرار اتخذته في 26/05/1993⁽⁴⁾ إرادته في تشجيع إعادة الهيكلة داخل المجمعات، إذ استعمل نظرية السعر الصحيح، لأجل التمكن من خصم الديون المهمة المرافقة لمسك الرقابة، والتي هي في هذا الافتراض لم يتم منحها من قبل المشتري، وإنما من قبل البائع.

1 - TUROT (S) : Fiscalité des groupes non intégrés du rifici dans la jurisprudence sur les abondons de créances, R.J.F 1/1992, P 3.

2 - C.E 12/02/1990, Req N° 84904, établissement Charles -Bussiére, D.F 1990, N° 22, comm 1064, Concl RACINE ; R.J.F 4/1990, N° 370 et chron TUROT, P 227, précité.

3 - C.E plénière 30/03/1987, Req N° 52754, précité.

4 - C.E 26/05/1993, Req N° 78158 et 78157, société Aussidat Req, D.F 1993, N° 32-37, comm 1642, Concl ARRICHI de CASANOVA ; R.J.F, 7/1993, N° 982, et chron Goulard, P 546 ; J.C.P 1993 édition E. pan 852 ; F.R Francis Lefebvre 33/1993, P 3.

مثل هذه الوضعية تثير صعوبة تحديد طبيعة المساعدة لأن تطهير الشركة التابعة قبل بيعها يمثل مبدئياً طابعا ماليا، وعلى الأقل فإن القضاء الإداري فحص في آن واحد موضوع العملية، وكذا العلاقات الموجودة بين المجموعات مثل الاتفاقات المبرمة من قبل الشركة الأم مع شركتها التابعة التي تم بيعها أو مصلحة المؤسسة رأس المجمع التي تحاول المحافظة على سمعتها.

بشكل مماثل، أجاز القضاء الفرنسي ⁽¹⁾ خصم الديون المهملة لفائدة شركة تابعة أصولها الصافية سلبية، وقبل الحجج التي أثارها البائع الذي يفضل بيعه الشركة بعدما قام بمنحها المساعدة، يكون قد خفف من المخاطر الناجمة عن مواصلة الاحتفاظ بها، وعلى المدى المتوسط يستطيع تسوية ديون هامة في افتراض التصفية، وهو ما يدل على مرونة القضاء الذي أصبح يقبل المبررات الاقتصادية.

مع أن مسألة توحيد الرؤى في الحلول القضائية المتعلقة بإهمال الديون أصبحت مسألة ضرورية، إلا أن استعمال معيار الأصل الصافي السلي لأجل السماح بخصم المساعدة لا يحل كل المشاكل المطروحة فمن ناحية أولى، وبالرغم من التسهيلات الممنوحة للشركات لتقديم مبررات وحجج تتعلق بالعملية، إلا أنه وبسبب طابعها الموضوعي، فإنها لا تأخذ بالاعتبار خصوصيات العلاقات التي يمكن أن توجد بين الشركات المرتبطة، كما أن هناك حلول أخرى تركز على خطر عدم تحصيل الديون قد تم اقتراحها ⁽²⁾ ولكن انطلاقا من عنصرها الشكلي فإنها تؤدي بالقضاء إلى التدخل في تسيير الشركة على عكس مبدأ حرية التسيير المعهودة للمؤسسات وبالتالي، فإن ذلك يؤدي إلى معاقبة الشركة بشكل مفرط. ⁽³⁾

من ناحية ثانية، ولأن القرارات المتخذة تتعلق فقط بالحالات التي يكون فيها الأصل الصافي للشركة التابعة سلبيا، فإن مأخذ هذه الوضعية الجديدة غير دقيق، وهو ما أشار إليه محافظ الدولة Bernault في تعليقه على القرار المتخذ في 11/07/1991، ⁽⁴⁾ بقوله: أن مسألة التمييز بين الطابع التجاري أو المالي للدين المهمل، قد تم هجرها لفائدة الطابع العادي للعملية، فإنه مع ذلك، وجب أخذ قيمة المشاركات بعين الاعتبار وذلك بتطبيق نظرية الميزانية بشكل مستقل عن طبيعة المساعدة، كما أن المؤسسات توجد في وضعية غير مقبولة، لأن التكفل التجاري الذي يقبل خصمه كليا، لا يبدو مبدئياً أنه سيخفض النتائج الخاضعة للضريبة في حالة الأصل الصافي الإيجابي، وذلك بسبب زيادة قيمة الأسهم المملوكة من قبل الشركة الأم".

1 - Cour administratif d'appel de NANCY 08/04/1993, Req N° 92-5 établissement BISARD norgues, R.J.F, 8-9/1993, N° 1110 ; Bulletin des conclusions fiscales, Juillet 1993, P 28.

2 - La note sans C.E 23/10/1991, Req N° 71791, 71792 et 72822, société Electrolux Production et Electrolux S.A.D.F, 1993, N° 19, comm 969, précité.

3 - C.E 17/10/1990, Req N° 83310.M. loiseau, Lebon P 282 ; D.F 1991, N° 48, comm 2281, Concl Fouquet ; R.J.F 11/1990, N° 1317, et chron TUROT, P 735 ; David (C), Fouquet (O) ; la tournerie (M.A), PLAGNET (B) : les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, précité.

« Le principe de la liberté de gestion des entreprises et la théorie des setes Anormaux de gestion (thème31), P 328 ; Laisons juridiques et fiscales, 1991, N° 265, note Faucher, P 1».

4 - Cour administratif d'appel de paris 11/07/1991, Req N° 90-518 et 90-686 société Jeumont SHNEIDER, D.F 1993, N° 4, comm 73 Concl Bernault, R.J.F 12/1991, N° 1481.

يمكن القول في النهاية، أن هجر التمييز بين التكاليف بحسب طبيعتها التجارية أو المالية يبدو مقبولاً، لأن أعمال التمييز غير مناسب وغير ملائم مع تسيير مجتمعات الشركات.

لقد تم تكريس هذا الوضع من أجل تشجيع تطوير المجتمعات ويمكن أن يتغير موقف القضاء إذا كانت التعديلات المستحدثة التي جاء بها هذا الأخير أثبتت عدم فعاليتها.

ĤĖY # ĤΣ/ΔEWYδIHG EG | GPOŪ Ĥr ΣĤĤōJ I : Γ GHDWēd

اعتمدت الإدارة الجبائية الفرنسية - استناداً إلى نظرية عقد التسيير غير العادي - وضعية مماثلة لتلك التي اعتمدها بمناسبة الضريبة على أرباح الشركات، وبهذه الطريقة، فإنه إذا اعتبرت المساعدة غير عادية فإنها تعد بمثابة فوائد مالية تخضع للضريبة، وفي الحالة العكسية - أي بمعنى - أنه إذا ما اعتبرت المساعدة عادية، فإن الحكم المطبق بشأنها يتبع الطبيعة التجارية أو المالية للتكفل.⁽¹⁾

يتعلق الأمر فقط بمجال تطبيق إقتطاع الرسم على القيمة المضافة، وما إذا كان يجدر ممارسة الحق في الخصم بشأنه.

بعبارة أخرى، ومثلما هو الأمر في مادة الضريبة على أرباح الشركات، تتوقف عملية تطبيق الرسم على القيمة المضافة على طبيعة المساعدة، فالديون المهملة ذات الطابع المالي تعفي بسبب اعتبارها كمنتجات مالية غير خاضعة للرسم أو كعلاوات عن الحصص المقصاة من مجال تطبيق الإقتطاع.⁽²⁾

بالمقابل فإن التكاليف التجارية تشكل خدمات بسبب وجود مقابل يأخذ شكل متابعة نشاط الشركة التابعة يُمكن من المحافظة على تصريفات الشركة الأم، ويمكن اعتبارها إذن مداخل إضافية تخضع إلى الرسم على القيمة المضافة كما أشار إلى ذلك على وجه الخصوص قرار مجلس الدولة الفرنسي المؤرخ في 1980/05/07.⁽³⁾

يتوافق موقف القضاء على النحو المذكور آنفاً مع المفهوم الذي كرسه المشرع الجزائري لهذا النوع من الضرائب، إذ ينص القانون على خضوع بيوع الأموال المنقولة والخدمات إلى الرسم على القيمة المضافة.

1 - Instruction administratif du 22/08/1983, B.O.D.G.I.4A-7-83, précité de 64 à 78.

2 - DAVID (C), Fouquet (O), LATOURNERIE (M.A), PLAGINET (B) : Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, précité « Le champ d'application de la T.V.A : l'activité économique (thème 41) », P 435.

Cf également tribunal administratif de Strasbourg 28/02/1985, Req N° 860/82, SA Vidmar, D.F 1986, N° 15, comm, 819.

3 - C.E plénière 07/05/1980, Req N° 13493, société AGEPAN, Lebon P 216 ; D.F, 1980, N° 41, comm 1999, et 1981, N° 8, comm 367, Concl Martin LAPRADE ; R.J.F 7-8/1986, N° 585.

CF également : C.E 15/02/1984, Req N° 35339 et 36108, société CORLO ERBA, D.F, 1984, N° 29, comm 1388, Concl, RACINE ; R.J.F, 4/1984, N° 428 et N° 429.

إن الصعوبة الوحيدة تتعلق بمادة الخدمات المقدمة، وتنصب على تحديد دور الشركتين التي تقدم إحداهما الخدمة وتستفيد الأخرى منها، فالشركة الأم والتي تعتبر مصدر التمويل تستفيد أيضا من الاتفاق وذلك عن طريق قيامها بتوزيع منتوجاتها وتسويقها بواسطة شركتها التابعة، التي تقدم خدمة للشركة الأم بهذه الكيفية، وهي الأخرى مستفيدة انطلاقا من واقعة حصولها على المساعدة.⁽¹⁾

في غياب تطبيقات قضائية في الجزائر، تدل على المنحى الذي استقر عليه القضاء، وبالمقابل، احتفظ القضاء الفرنسي بموقفه السابق ذكره، بل وقدم في مناسبات لاحقة تفصيلات وتدقيقات حول الموضوع، فبموجب قرار مؤرخ في 1981/01/09،⁽²⁾ أخذ القضاء بالاعتبار شكل التواجد ولم يخضع للرسم على القيمة المضافة حركية الأموال المنحزة فيما بين الشركة الأم ومؤسسة أجنبية.

بالرغم من التدقيقات التي شكلها القضاء حول هذا الموضوع، فإن الحل لا يبدو متلائما مع تسيير مجتمعات الشركات التي تمتح عموما تكفلات بمبررات مزدوجة، تجارية ومالية في آن واحد، وعلاوة على ذلك، فإن هذه الصعوبات تشير إلى ضرورة اختيار معيار آخر مختلف خاصة في ظل التعقيد المتنامي والمتزايد لعلاقات الأعمال، وعلى وجه الخصوص داخل المجمعات.

الواقع أن تكريس وجود عنصري العملية - وهما المحصول، والثمن المدفوع كمقابل له - ليس سهلا، بسبب الروابط الخاصة الموجودة بين المتعاقدين ولذلك تأسس القضاء على مرجعية الرابط المباشر بين الخدمة ومقابل قيمتها المتحصل عليها، وذلك بهدف حماية الواقع الاقتصادي، إذ حدد القضاء مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة بطريقة مختلفة، وذلك بالإشارة إلى هذا المعيار الجديد "الرابط المباشر" فيما بين التكفل الممنوح داخل مجمع الشركات والخدمات المقدمة كمقابل لها، وهو ما كرسه قضاء الاتحاد الأوروبي في إطار البحث عن تجانس الأحكام فيما بين دول الاتحاد، بموجب قرار المحكمة الاتحادية الأوروبية المؤرخ في 1988/03/08.⁽³⁾

قبل القضاء معيار جديد يتمثل في الرابط المباشر فيما بين الخدمة ومقابل قيمتها، وذلك لأجل رفض خضوع المشتري للرسم على القيمة المضافة، وتتضمن نظرية الرابط المباشر إلزاما مزدوجا،⁽⁴⁾ يتمثل في ضرورة

1 - GUINARD (J.C), tournes (P) : « champ d'application de la TVA, R.J.F 11/1988, P 662.

- PHILIPPE (J.J) : le champ d'application de la TVA, quelques problèmes essentiels», D.F, 1993, N° 52, P 2068.

2 - C.E section 09/01/1981, Req N° 10145, société Timex corporation, D.F 1981, N° 23 comm 1237 ; R.J.F 3/1981, N° 201 et concl Verny, P 98. DALLOZ, 1981, P 149, Note Tixier et ROHMER, B.F Francis Lefebvre 3/1981, N° 323.

CF «également : C.E 03/10/1990, Req N° 61929, société INGERSALL rand, OUVVERSEAS sales Campany, D.F 1991, N° 1, comm 29 ; R.J.F 11/1990, N° 1331.

3 - GUINARD (J.C), tournes (P) : « champ d'application de la TVA, R.J.F 11/1988, P 662.

- C.J.C.E 08/03/1988 AFF N° 102/86, Apple and pear development concil recueil des arrêts de la cour de justice de communautés européennes, P 1443 et concl SVI GORDON-SLYNN, P 1455, J.O des communautés européennes du 06/04/1988, NC 89/8 ; D.F 1989, N° 15 comm 813 ; R.J.F 8-9/1988, N° 970.

4 - Les conclusions du commissaire du gouvernement RACINE, sous C.E section 06/07/1990, Req N° 88224, R.J.F 8-9/1990, P 546.

تقديم الخدمة بشكل مباشر، وبكيفية شخصية للمستفيد، وفضلا على ذلك، يتعين وجود علاقة ضرورية بين الخدمة ومقابلها المادي والتي يتم تقديرها بشكل موسع كما ذهب إلى ذلك قرار محكمة الإتحاد الأوروبي المؤرخ في 23/11/1988⁽¹⁾ الذي اعتبر بأن الرابط يشكل طابعا ذاتيا لأنه يُقوّم استنادا إلى القيمة الفعلية الممنوحة كمقابل للتنازل من قبل المتعاقدين والتي تختلف غالب الأمر عن سعر السوق.

لقد أخذ القضاء الفرنسي بدوره بما أخذ به قضاء الإتحاد الأوروبي، وذلك من خلال استعماله معيار الرابط المباشر، بموجب قرار اتخذه مجلس الدولة في 09/05/1990⁽²⁾ أين ترجم النظرية بطريقة مرنة جدا، لأنها تستعمل أيضا لأجل رفض الخضوع إلى الرسم على القيمة المضافة في مادة الإعانات الخاصة بالتسيير.⁽³⁾

لقد تم جمع خلاصة الحلول القضائية في تعليمة إدارية صادرة عن الإدارة الجبائية الفرنسية في 08/09/1994⁽⁴⁾، التي عرفت بدورها نظرية الرابط المباشر على النحو الذي سبق للقضاء تحديده.

بحسب هذه التعليمة، فإن المساعدات الممنوحة داخل المجمعات تخضع إلى الرسم على القيمة المضافة، إذا وجد تقديم خدمات شخصية ومحددة أداها المستفيد الذي أبرم عقداً مع المؤسسة المتكفلة، أو إذا ما كان هذا التكفل يشكل إضافة إلى سعر عملية خاضعة للضريبة، وفي الافتراض العكسي، فإن الإعانة لا تخضع إلى الاقتطاع، وبسبب التصور الجديد، قدم القضاء الفرنسي إضافات لهذا النظام، وذلك لتجديد موقفه بطريقة منفصلة بثبيت الأخذ بهذا المعيار من خلال عديد القرارات التي اتخذها.⁽⁵⁾

يمكن القول في النهاية أنه بالنسبة للمساعدات فيما بين المؤسسات، فإن أنماط خضوعها للرسم على القيمة المضافة، وجب أن يتم تحديدها بطريقة واضحة، وذلك بغرض تمكين الشركات من معرفة وبشكل دقيق التسوية الجبائية المتعلقة بالعمليات التي تنجزها، ومع أن قواعد الخضوع تختلف بحسب نمط الاقتطاع، فإن هناك مقارنة فيما بين المعايير التي تم توظيفها بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات والرسم على رقم الأعمال،

1 - C.J.C.E 23/11/1988 AFF N° 230/7, naturally yours cosmetics D.F 1989, , P 15, comm 815, concl DA CRUZ VILACA et note EK ; R.J.F 3/1989, N° 294.

CF également : cour administratif d'appel de Paris 10/07/1990, Req N° 89/2134 SARL SILIT France, D.F 1991, N° 42 comm 1997.

2 - C.E 09/05/1990, Req N° 82611, comité des producteurs de plants de pommes de terre, D.F 1990, N° 41 comm 1845 ; R.J.F 6/676 et concl Fouquet, p 396, R.F.C, 1990, N° 215, FR Francis Lefebvre 30/1990, P 4.

3 - DAVID (C), FOUQUET (O), LATOURNERIE (M.A), PLAGNET (B) : Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, précité, « le champ d'application matériel de la tva l'activité économique : thème : 41, P 435». C.E section 06/07/1990, Req N° 88224.

4 - Instruction administratif du 08/09/1994, B.O.D.G.I. 3CA, 94, D.F 1994, N° 41, CA 11209 ; Francis Lefebvre 41/1994, Numéro spécial.

5 - GUINARD (J.C), tourne (P) : « champ d'application de la TVA, précité, P 664.

- Cour administratif d'appel de Paris 21/02/1991, Req N° 89-2606, sté CECIP, D.F 1992, 33.38, comm 1691, R.J.F 4/1991.

- Cour administratif d'appel de Paris 01/10/1992, Req N° 91-67, sté pétièdière d'importation Avia, D.F 1994, N° 10 cour 3260, R.J.F 1/1993, N° 33.

يمكن أن تظهر في صورة الوضعية السابقة التي تم اعتمادها من قبل المصالح الجبائية لأجل تحديد الطابع التجاري أو المالي للمساعدة.⁽¹⁾

الواقع، ولأنه يعود للقضاء التقدير الأخير للعمليات فإنه ينتظر من القضاء الإداري الجزائري أن يعاقب أساسا العمليات التي لا تستجيب إلى حقيقة اقتصادية، والحل المنطقي يكمن في تطبيق نظام الخضوع الذي ينبثق فقط من رؤية القضاء للمبررات المشكلة من جانب الشركة دون الرجوع إلى شروط إضافية، وذلك بترتيب أنماط فرض الرسوم بشكل مختلف بالنسبة لنفس العملية تماشيا مع ظروف الواقع، وذلك لأن الممارسة القضائية تثبت في كثير من الحالات صعوبة إثبات وجود الرابط المباشر بالنسبة للديون المهملة.

عموما، فإن المعيار الجديد القائم على نظرية الرابط المباشر، ترتب عليه عدة تعديلات هامة ليس فقط فيما يتعلق بمجال تطبيقها ولكن أيضا فيما يتعلق بتحديد قواعد الخضوع المنصوص عليها باتجاه الإعانات فيما بين المؤسسات، وبشكل أعم، بالنسبة للعمليات المالية المنجزة داخل المجمعات، ولأن هناك تغييرات تتعلق أيضا بطرق الخضوع الضريبي لأرباح الشركات وتؤدي إلى الهجر المتزايد للتمييز بين الطابع التجاري والمالي للمساعدات؛ فإن الأمر يستدعي توحيد مفهوم الديون المهملة، وذلك بغرض تسهيل تسيير مجمعات الشركات.

h'ēYĠŦ'Yū N : Γ ĠHĠĠĠĠ

إن تحليل دور القضاء في تطور النظام الجبائي المتعلق بالمساعدات فيما بين الشركات يبين أنه على الرغم من تكريسه إرادة الاحتفاظ بمداحيل جبائية لفائدة الهيآت العمومية، وذلك من خلال تصديه لمحاولات التهرب الضريبي، إلا أنه يكرس أيضا وبشكل متزايد احتراماً لمبدأ عدم تدخل الإدارة الجبائية في تسيير الشركات وهو ما أكدته عدة قرارات قضائية، تسمح لمجمع الشركات بمعرفة وبشكل مسبق ودقيق أنماط فرض الرسوم المطبقة على العمليات التي تنجزها.

ولعل أهم الأدوار التي لعبها القضاء، تتمثل في تشكيله تدقيقات وتفصيلات هامة تتعلق بتطبيق نظرية التسيير التجاري العادي الذي يقوم على مصلحة الشركة، وكذا فيما يتعلق بوسائل تطبيق هذه النظرية. يمكن معالجة هذا الموضوع من خلال التطرق إلى مصلحة الشركة (الفرع الأول)، ثم طرق ممارسة الرقابة (الفرع الثاني).

1 - Instruction administratif du 22/08/1983, B.O.D.G.I.4A 7-83, précité, 16 à 20 et 67.

H'öu'K'h'K'Lu'Ω'AXë'Wëld

إن استعمال معيار مصلحة المؤسسة يؤدي إلى الاقتراب من الواقع الاقتصادي، وهو بذلك معيارا مقبولا بالنسبة لمجمع الشركات، لأن التفسير المرن لمفهومه يسمح بتبرير التنازلات التي تتم فيما بين أعضاء المجمع والتي لا تكون ناتجة فحسب من مجرد وجود روابط مالية فيما بينها وإنما تقوم أيضا على مبررات تجارية.

إن التمييز بين التسيير العادي والعقد غير المشروع يؤدي بالمؤسسات إلى إمكانية التطور بفضل ممارسات تحرق التشريع التجاري دون أن يترتب على ذلك الخرق جزاءات جبائية،⁽¹⁾ ويضاف إلى ذلك نظرية التعسف في استعمال القانون،⁽²⁾ التي تقدم ولو بشكل غير مباشر تدقيقات إضافية حول مفهوم العقد غير العادي للتسيير.

الواقع أن الشركات تقوم بتقدير المخاطر الجبائية الناتجة عن العمليات التي تقوم بها، ولاسيما عمليات بيع الأسهم أو عمليات إعادة الهيكلة.

بموجب قرار اتخذه مجلس الدولة الفرنسي في 03/06/1992⁽³⁾ رفض هذا الأخير معاقبة استغلال على أساس التعسف في استعمال القانون، إذ قامت المؤسسة بتقديم مساعدة مالية لأخرى تعاني حالة صعبة، فسمحت لشركائها بمراقبة الشركة التي تم التكفل بها بسعر رمزي، ثم قامت عقب ذلك وبعد مرور سنتين بإعادة شراء الأسهم وبسعر عادي، وهو ما أدى إلى منح فائض قيمة هام للمساهمين، ومع أنه لم يتم ملاحظة وجود عقد تسيير غير عادي بسبب تواضع المبالغ المسددة من قبل الشركاء، ولأن هذه العمليات لا تشكل طابعا صوريا، فإنه لا وجود أيضا لخرق القانون، انطلاقا من كون هذه العمليات لا تشكل بناءا قانونيا مكرسا بهدف التهرب أو الغش الضريبي، من مجرد واقعة تحويل فائض القيمة.

بمناسبة التنازل الإجمالي عن الأسهم، فإن هذه العمليات التي يمكن أن ينجم عنها تهرب جبائي، بسبب أنها تخضع بحسب الأصل إلى تطبيق وفرض رسوم هامة، اتجه القضاء عموما نحو قبول حل وسط،⁽⁴⁾ محاولا أن يكون أكثر واقعية، إذ لا يعاقب آليا التنازلات التي تنجزها المؤسسات عادة، وعلى وجه الخصوص تلك التي تنجزها المجمعات، وذلك لأن مثل هذه التنازلات تعبر عن ضرورة تقتضيها عملية إعادة الهيكلة والتركيز اللازم للمنافسة الدولية.

1 - COZIAN (Maurice) : Les grands principes de la fiscalité des entreprises, op cit, P 03.

- C.E 11/07/1983, Req N° 33942, précité.

2 - KORNPROBST (Emmanuel) : Abus de droit : ED Jurisclasseur, 1994, Fasc. 375.

3 - C.E 03/06/1992, Req N° 73236, SA établissements Eugène et HEURI DYANT, D.F 1984, N° 46, comm 2151, concl Fouquet, R.J.F N° 1037.

4 - CHARLOT (N) : op cit, P 171.

يتعين على القضاء الجزائري في هذا الإطار، حينما تعرض عليه هذه النزاعات للفصل فيها أن يحدد طرق الرقابة والجزاءات التي تطبق، تماشياً مع مصلحة الشركة، ويتعين على الأقل أن يضمن القضاء الحماية القانونية للشركات والتي تتمتع بحسب الأصل بمبدأ الحرية في التسيير.

أما فيما يتعلق بعمليات إعادة الهيكلة، فإنها تشكل في نظر السلطات العمومية مخاطر جبائية، وذلك بسبب خلق وإنشاء مجموعات مرتبطة تؤدي إلى تطبيق الحياد الضريبي. وبالمقابل؛ تبحث الشركات عن التقليل من قيمة هذه الضرائب والاقتطاعات، بإثارة أن إعادة التنظيم هي مسألة ضرورية على المستوى الاقتصادي.

أقر القضاء الفرنسي بموجب قرار مؤرخ في 26/05/1992⁽¹⁾ بجواز إنقاذ شركة من قبل قابضة بفضل قرض متبوع في أجل قصير بدمج امتصاصي للأولى داخل الثانية، وذلك برفض المبررات القائمة على خرق القانون ووجود عقد غير عادي للتسيير التي أثارها الإدارة الجبائية.

لقد نطق القضاء لأول مرة حول هذه المسألة، إذ يتعلق الإشكال في تحديد ما إذا كانت المؤسسة لها فائدة في تمويل إنقاذها بواسطة شركة قابضة تستعمل فقط لأجل هذا الغرض، وما إذا كان بإمكانها تبرير وضعها أمام القضاء.

يرهن القضاء على مرونته، بفحص العملية بشكل إجمالي، وبرؤية قانونية واقتصادية في آن واحد، وهو بذلك يدعم مبدأ حرية تسيير الشركات،

يستعمل القضاء أساسين تقليديين وهما خرق القانون والعقد غير العادي للتسيير، فمن ناحية، فإن الطابع الوهمي لإعادة الهيكلة مستبعد، لأن العمليات المنجزة حقيقية، ومن ناحية أخرى، فإن الهدف الجبائي للبناء غير مكرس، لأن القضاء ومن خلال قراره السابق يقبل بالمصلحة الاقتصادية لبسط الرقابة، ومن هذا المنطلق، فإنه يترك للشركة حرية اختيار الوسائل القانونية للوصول إلى أهدافها.⁽²⁾ وهو ما أكدته عدة قرارات قضائية أخرى،⁽³⁾ كما أن الهدف الاقتصادي لإعادة الهيكلة يسهل عموماً إثباته بالنسبة للمشتري، إذ يشكل مبرراً يلغي العنصر السلبي للمبررات الجبائية المرتبطة بإنجاز العملية.

علاوة على ما تقدم فإن المصلحة المالية تلعب أيضاً دوراً لا يستهان به، بسبب الأثر الإيجابي لرؤوس الأموال في حالة إعادة الهيكلة، الذي يجعل من الشركة أكثر جاذبية للمستثمرين كما أن ذلك قد يؤدي إلى ضمان تطور المؤسسة.

1 - Cour administratif d'appel de Lyon 26/05/1992, Req N° 90-102 et 90-116, société régie immobilière de Villeurbanne, D.F 1993, N° 8 comm 396, Chron CHADEFAX, P 377, R.J.F, 10/1992, N° 1048.

2 - CHADEFAX (M) : la régularité fiscale d'une opération de L.B.O, suivie de l'absorption rapide de la cible par société holding, DF, 1993, N° 8, P 377.

3 - Tribunal de la grande instance de Paris 14/05/1992, société kodak Pathé ; D.F 1992, N° 41, comm 1882, observe COZIAN.

- CASS, comm 21/04/1992, société SAPHYMOSTEL, J.C.P, 1992, édition E, II, 374, Note Deslandes.

من ناحية أخرى، فإن خلاصة القرض، لا تشكل عقدا غير عادي للتسيير، لأنها تسمح فقط بتسوية عملية شراء الأسهم، وعلاوة عليه فإن المصاريف المالية التي تتحملها الشركة المعنية لا تشكل عبئا يخالف مبدأ مصلحة المؤسسة، لأنه وانطلاقا من عملية الربح فإن شركاء القابضة يصبحون شركاء أيضا في الشركة التي تم دمجها.

الواقع أن القرار المذكور يتعلق بشركة قابضة تمارس نشاطها قبل عملية إعادة الهيكلة، والقضاء بقبوله وضعية محددة لأجل تجنب الخسائر الهامة للمداخيل الجبائية، فإنه يخشى معاينة البناء المنجز مع شركة قابضة منشأة فقط لأجل القيام بهذه العملية، والأكثر من ذلك، فإنه وفي حالة الدمج العكسي أي بمعنى قيام الشركة بإدماج الشركة القابضة، فإنه في هذه الحالة يسهل التدليل على وجود عقد تسيير غير عادي، وذلك انطلاقا من غياب المصلحة.

على المستوى القانوني، هناك جزاءات أخرى يمكن أن تطبق، وبشكل خاص في المجال التجاري، إذ يمكن للشركاء ذوي الأقلية إثارة تعسف الأغلبية بالنسبة لهذه العقود التي تنطبق مع مصلحتهم ولكنها تتناقض مع مصلحة الشركة⁽¹⁾ وقد يترتب على ذلك تطبيق عقوبات جزائية نتيجة التعسف في استعمال أموال الشركة.⁽²⁾

كما أن مسألة منع المؤسسات من تمويل إنقاذ أسهمها الخاصة من قبل الغير تتعلق بحسب جانب من الفقه⁽³⁾ بحالة الدمج الامتصاصي.

إن اكتتاب قرض لأجل تمويل عملية دمج الشركة لا يشكل عقدا غير عادي للتسيير.⁽⁴⁾

يتعلق التساؤل الجوهرى حول هذه المسألة في اختيار البناء القانوني المؤسس على نظرية المؤسسة أو التصور الاقتصادي القائم على المصادر المالية، وهي مسألة تسجل في الإشكالية العامة المتعلقة بمجمع الشركات.

نظرا لأن التنازلات المبرمة داخل مجمع الشركات تضاعفت شيئا فشيئا، فقد أصبح تبريرها غالب الأحيان مرتبط بعدد من الاعتبارات ذات الطبيعة الاقتصادية، إذ يفحص القضاء الفائدة التي تستخلصها الشركة حينما تمنح هذه الأخيرة مساعدة والتي لا تتحدد فحسب بالمزايا المتحصل عليها من العملية مباشرة،

1 - JAUFFERT (A), MESTRE (J) : Manuel de droit commercial, Paris ED.LGDJ, 1991, 698, P 203, N° 466.

2 - انظر المواد: 811 وما يليها من القانون التجاري.

3 - BERTEL (J.P), JEANTIN (M) : acquisitions et fusions de société commerciales, Paris, Editions Litec 1991, N° 488, P 165.

4 - ROHMER (X) : de la validité des opérations d'acquisition fusion rapide, les petites affiches, 1993, N° 47, P 10.

CF également : cour administratif d'appel de Paris 24/09/1992, Req N° 91-1078, société MERCK-CLEVENOT ; R.J.F 1/1993, N° 21.

وإنما باعتماد مفهوم موسع لهذه النظرية، يتلاءم مع واقع وحقيقة عالم الأعمال، بفضل فحص مفصل للعملية المنجزة، وكذا فحص شروط تسيير المجمع والتي من شأنها تقدير التنازل مع المحيط الذي أنجز فيه.

إن دراسة المخاطر التي تتحملها الشركة تمثل مبدئياً طابعا غير مقبول بالنسبة للمكلف بالضريبة، لأنه عادة ما تمنح التكاليف إلى مجموعات موجودة في حالة مالية صعبة، وبالتالي فإن حظوظ إعادة تقويمها تظل محدودة، وعلاوة عليه، ولأن هذا المبرر لا يحترم قاعدة عدم التدخل في تسيير الشركة من قبل الإدارة الجبائية، فإنه نادرا ما يتم قبوله من جانب القضاء.⁽¹⁾

يكمن الخطر الأساسي في مادة العقد غير العادي للتسيير في إنجاز عمليات لمصلحة المسيرين أساسا تحت غطاء نشاط الشركة؛⁽²⁾ ولأجل ذلك قبل القضاء بالوجود المترام لمصلحة الشركة مع مصلحة الغير، على شرط أن هذه الأخيرة تظل محدودة،⁽³⁾ ومثل هذا الموقف لا يتناقض مع ضرورة وجود مقابل حقيقي وكاف للعملية، ولكنه يتضمن فقط تفكيك حالة التسيير غير العادي التي يتم إضفاءها عند تدخل الغير، وهو ما يتطابق مع الواقع الاقتصادي، أين يلعب الغير عادة دور في الحصول على اتفاق تجاري ومالي، مقابل فرضه أحيانا شروطا خاصة على المؤسسات تتعلق بتعويضه عن هذا الدور.

تعرف إذن نظرية مصلحة الشركة بالنسبة لمجمع الشركات مفهوما موسعا، يشمل عدة عمليات معينة ويتعلق بعدة مؤسسات معينة. فبالنسبة للعمليات المقصودة، يمكن القول بأنها تتعلق بالتنازلات البسيطة، وكذا المركبة، فعلاوة على المشاكل المتعلقة بالعمليات التجارية أو المالية المبرمة بأسعار عادية، يفحص القضاء بالتفصيل التكاليف التي لم يتم إدراجها داخل المصلحة الخاصة للشركة، ولكن لمصلحة شركة أخرى، مرتبطة عموما بالأولى، ولأن إمكانيات تحويل الأرباح متعددة، يفحص المراقب الجبائي المبررات المقدمة من قبل الشركة حول مختلف مواضع التكاليف التي قامت بخصمها وعلى وجه الخصوص تلك التي تشكل بدلا للإيجار⁽⁴⁾ وكذا الرواتب والأجور.⁽⁵⁾

يسهل في الواقع العملي وبالنسبة لهذه الافتراضات بلورة وجود عقد غير عادي للتسيير لأنه يصعب على الشركة تبرير وجود المقابل، وعلى وجه الخصوص تناسبه مع المزايا الممنوحة.

1 - C.E 17/10/1990, Req N° 83310, M.Loiseau, précité.

- Charlot (N) : op cit, P 178.

2 - C.E 13/05/1992, Req N° 71497, nouvelles éditions musicales caravelle.

- C.E 17/04/1992, Req N° 81090, société européenne des Plaskiques, D.F, 1992, N° 50, comm 2329 ; R.J.F 6/1992, N° 782.

3 - C.E section 10/07/1992, Req N° 110213 et 11014, MUSEL, S.P.B, et Brumer, D.F 1993., N° 27, comm 1392 ; R.J.F 8-9/1992, N° 1249 et concl Fouquet, P 673.

CF également : cour administratif de NANCY 27/06/1989, Req N° 89.101, D.F 1989, N° 42, comm 1903 ; R.J.F 10/1989, N° 1082.

4 - TORREL (Roland) : Control fiscal, op cit, P 37.

5 - SERLOOTEN (Patrick) : Droit fiscal des affaires, op cit, N° 430, P 302.

بعض الممارسات العملية كتلك المتعلقة بزيادة رأس المال المتبوعة بتخفيض يهدف إلى امتصاص الخسائر، وزيادة جديدة، بغرض إدخال مساهمين جدد للشركة،⁽¹⁾ هي عمليات مقبولة من قبل القضاء كما أن بعض البناءات الأخرى التي تهدف إلى المشاركة في تطوير المؤسسات تخضع إلى فحص ضريبي معمق. أما بالنسبة للمؤسسات المعنية، فإن القضاء عادة ما يحذر حينما يتعلق الأمر بعمليات منجزة من قبل شركات شقيقة أو شركات تابعة موجودة بالخارج تستفيد من إهمال الديون المالية.⁽²⁾ مبدئياً، تعرف الشركات المرتبطة بروابط عائلية غير مباشرة صعوبات لتبرير المصلحة التي تستخلصها من منح المساعدة حتى ولو كانت المبالغ محولة عن طريق الشركة الأم.⁽³⁾ مع أن القضاء أبدى بشكل متزايد مرونة حول موقفه الرافض لخصم هذه المساعدات فيما بين الشركات الشقيقة.⁽⁴⁾

القانون الإداري والمالي : المحاسبة

تطبيقاً لقاعدة التقاضي على درجتين، يمارس القضاء سلطته في الرقابة على مستويين، يتعلق الأول بتقدير الوقائع المعروضة عليه، ويتعلق الثاني بفحص صحة التكييف القانوني لهذه الوقائع، وكمقابل للمرونة التي أبداها القضاء باتجاه الجماعات، هناك ضرورة لفحص مدى حقيقة العمليات المنجزة من قبل المؤسسات وذلك لأجل تجنب تحويل العائدات بنية التهرب الضريبي.

أولاً: تقدير الوقائع

يفحص القضاء ويحلل بدقة العناصر والوقائع المعروضة عليه، والمبررات التي يقدمها الطرفين، سواء تعلق الأمر بالإدارة الجبائية أو بالمكلف بالضريبة بحسب المبادئ المتعلقة بعبء الإثبات.⁽⁵⁾ وفي هذا الإطار فإن أنماط الرقابة القضائية تنتج ليس فقط من طبيعة التنازل ولكن أيضاً من إجراءات الخضوع المطبقة على المؤسسة.

1 - Cour administratif d'appel de Lyon 26/05/1992, Req N° 90-102 et 90-116, société régie immobilière de Villeurbanne, D.F 1993, N° 8 comm 396, Chron CHADEFAUX, P 377.

2 - GOOTHERE (B) : les impôts dans les affaires internationales Paris, éditions Francis Lefebvre 1991, 901, P N° 1037.

- TUROT (J) : fiscalité des groupes intégrés, du Rififi dans la jurisprudence des abandons de créance, précité.

3 - Rossignol (J.L) : Le régime fiscal des aides entre sociétés sœurs, R.F.C, Juillet Aout 1999, précité.

4 - C.E 29/09/1989, Req N° 44402, société avions marcel DASSAULT BREGERT .Aviation.

- Cour administratif d'appel de bordereaux 22/02/1990, Req N° 89-74, SOFAFILS-LIENOGES et C.E 09/05/1990, Req N° 71453, SCI Paradis immobilier.

5 - د. محمد حسن قاسم: أصول الإثبات في المواد المدنية والتجارية، منشورات الحلبي، بيروت 2003، ص 39 وما يليها.

ففيما يتعلق بالقواعد المرتبطة بطبيعة العملية المنجزة، ولأن عبء الإثبات يقوم مبدئياً على الكتابات المحاسبية التي تم إعمالها وتوظيفها بقصد تسجيل العملية، فإنه يتعين على مجمع الشركات أن يكون يقضاً بغرض إثبات كل العمليات أمام الإدارة الجبائية.⁽¹⁾

يعتبر القرار الذي اتخذته مجلس الدولة الفرنسي بتاريخ 1984/07/27⁽²⁾ من بين أولى القرارات التي حددت القواعد المطبقة في مجال الإثبات،⁽³⁾ وبموجبها، فإن عبء الدليل ينتج من طبيعة العملية وبشكل مستقل عن الإجراء المتبع، ففيما يتعلق بالأرباح الصناعية والتجارية وبالنسبة للضريبة على الشركات فإنه إذا كان العقد مترجماً بشكل محاسبي إما في شكل ديون الغير، أو إهتلاكات أو إحتياطات، فإن عبء الإثبات يقع على المكلف بالضريبة، أما بالنسبة للتسجيلات المتعلقة بعناصر الأصول فإنه يتعين على الإدارة الجبائية تقديم الدليل على الطابع غير العادي للعملية.

إن مسألة انتقال عبء الدليل، وإن كان ظهوره ملحوظاً في قضايا⁽⁴⁾ تستبق صدور القرار المذكور أعلاه تشير إلى مدى تأثير طبيعة العملية على نتائج المؤسسة. وقد يطرح ذلك جملة من الصعاب التي يمكن أن يواجهها المكلف بالضريبة، كتلك المتعلقة مثلاً بتبرير عدم وجود إفراط في سعر شراء عنصر من عناصر الأصول، مع أنه يطلب منه عموماً إثبات صحة التكاليف التي تحملها.

يسمح الحل المتعلق بالأخذ بعين الإعتبار طبيعة العملية، بتجنب الحالات التي يستحيل فيها على الشركة تقديم الدليل على صحة العمليات التي تنجزها، وبالتالي فهو حل يحقق على الأقل مبدأ التوازن بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية.⁽⁵⁾

يتعين على الشركة، أن تبرر أساس ومبلغ العملية الذي تم تسجيله محاسبياً، أو تبرير المصلحة التي تستخلصها من العملية، أو على الأقل حقيقة عملية التسجيل المحاسبي للعملية وبشكل صحيح، وعلى وجه الخصوص بتقديم وتشكيل عناصر موضوعية لبلورة ماديتها، تطبيقاً للقواعد العامة المطبقة في مادة خصم التكاليف.⁽⁶⁾

1 - TORREL (Roland) : Control fiscal, op cit, P 20 et suiv.

2 - C.E pleniére 27/07/1984.ref N°34588.S.A. Renfort service, req N°34588 Lebon, P292 ; D.F1985, N°11 Comm 596 ; R.J.F ; 10/1984. N°1233. et concl RACINE, P 562.

3 - DAVID (C) ; FOUQUET(G) ; LATOURNERIE (M-A), PLAGNET (B) ; les grands arrêts de la jurisprudence fiscale.precisé.la charge de la preuve (thème) 52, P555.

4 - C.E 16/04/1982, REQ N°17218, D.F 1982, N°31, Comm 1651; R.J.F, 6/1982, N°531

- C.E PLENIERE 26/07/1982 ? REQ N°2533 et 19645; et C.E-06/06/1984, REQ N°43416, précité.

5 - د. رايح رتيب: الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص 178 وما يليها.

6 - المواد 141 وما يليها من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

يصعب في الواقع التمييز بين تقدير وجود مصلحة المؤسسة وتصنيف العقد غير العادي للتسيير، وبالتالي يشكل الحل السابق فائدة كبيرة بالنسبة لمجمعات الشركات التي غالبا ما ينجز أعضاؤه عمليات فيما بينهم في شكل مساعدات تحت أشكال عدة، كتقديم الخدمات أو التكفل بمصاريف معينة، وعليه، فإن الحل يؤدي إلى القول بأنه يسمح للمجمعات بمعرفة وبشكل دقيق طريقة التسوية الجبائية لهذه العمليات. كما سمح أيضا بتدعيم الضمانات المخولة للمكلف بالضريبة.

يتعين إذن على التشريع وكذا القضاء أن يكرس، مبدأ مساواة الأطراف أمام قواعد الإثبات.

تطبيقا لذلك أكد قرار قضائي لاحق⁽¹⁾ على أن المبادئ المتعلقة بعبء الدليل لم يتم تعديلها، أي بمعنى أن معيار طبيعة الكتابة المحاسبية تبقى دائما مقبولة.

أما فيما يتعلق بقواعد الإثبات المرتبطة بإجراءات الخضوع الضريبي، فإنه مبدئيا، وتطبيقا لمبدأ تدرج مصادر القواعد القانونية، فإن الأحكام المتعلقة بعبء الإثبات المكرسة بموجب نصوص القانون العام تجب تلك التي أنشأها وبلورها القضاء في مادة العقد غير العادي للتسيير. إذ قرر القضاء⁽²⁾ بضرورة احترام الأحكام التشريعية والتنظيمية والتي تحكم عبء الإثبات في النزاع الجبائي.

في النهاية، فإن النظام المتعلق بعبء الإثبات يمثل طابعا متوازنا لأن هدفه يتمثل في اعتماد المساواة بين الأطراف وتمكين كل منهما من تقديم أدلته ومبرراته، وتقوم الفكرة عموما على أساس نظرية حسن نية مجمعات الشركات. وهو ما قد يساعد على إرساء أحكام تعمل على استقرار هذه المجمعات، وتسهيل إنتاجها.

- ولقد قضت محكمة النقض المصرية في هذا الإطار بأن: "لمحكمة الموضوع وعلى ما جرى به قضاء هذه المحكمة السلطة في تقرير دفاتر الممول أخذا بما أو إطراحها لها كلها أو بعضها وأن عدم الأخذ بما لا يمنع من الاسترشاد ببعض بياناتها كعنصر من العناصر التي تؤدي إلى التقرير ومناط الأخذ بما ورد بدفاتر الممول وأوراقه في تقدير أرباحه أن يكون الثابت بهذه الدفاتر والأوراق مطابقا لحقيقة الواقع، أما إذا لم تطمئن المحكمة إلى صحة البيانات الواردة فيها فقد حق لها أن لا تتخذها أساسا لتقدير الأرباح وأن تحدها بطريق التقدير الجزائي، ويستوي في ذلك أن يكون الممول قد قدم إقراره الضريبي أو قعد عن تقديمه، وإذا كان الثابت من مدونات الحكم المطعون فيه أن المأمور الفاحص أثبت في مذكرته أن الطاعن لم يدرج بدفتر اليومية أي قيود وهو ما اعتمد عليه القضاء بوجوب محاسبته بطريق التقدير الجزائي وإذا كانت هذه الدعامة التي استخلصها الحكم من الأوراق صحيحة وتكفي وحدها لحمله فقد يكون من غير المنتج ما يعييه الطاعن على ما أورده الحكم بعد ذلك من تقارير قانونية لا أثر لها فيما انتهى إليه أي كان وجه الرأي فيها". نقض مصري في 1976/05/20، الطعن رقم 378 لسنة 41 قضائية.

1 - Cour Administratif d'appel de Lyon assemblée plénière 22/06/1994 Req N°92-549 société volvic, bulletin des Conclusions Fiscales, juill 94, P24.

2 - C.E.08/01/1993, Req N°87 631et87 632; M.SPITALETTO.R.J.F, 3/1993, N°319 et 444, et concl MARTIN, P183.

ثانيا: تصنيف المساعدات

تخضع مجموعات الشركات إلى الرقابة القانونية الممارسة من قبل مجلس الدولة في مادة العقد غير العادي للتسيير. وهو حل يُمكنُ ليس فقط من اعتماد وحدة القضاء حول هذه النقطة، ولكن أيضا ضمان تطبيق مبادئ أساسية مرنة على مجمع الشركات، من قبل قضاة الموضوع الذين كثيرا ما يتسمون بالحذر غير المبرر بإتجاه المؤسسات المرتبطة.

يقدم مجلس الدولة الفرنسي دليلا على حذره الشديد ⁽¹⁾ فيما يتعلق بتنفيذ نظرية العقد الغير عادي للتسيير، ويتأسس القضاء الإداريون في آن واحد حول مفهوم النظرية، وهو مصلحة الغير، وعلى مبدأ حرية التسيير المعهودة للشركات التي تحدد مجال تدخل السلطات الإدارية.

في النهاية، فإن التعديلات المتتالية والهامة في موقف القضاء بإتجاه المساعدات المتفق بشأنها تتلاءم مع مجموعات الشركات، لأنها تدل على الاحتفاظ بسلطة رقابة وفحص العمليات المنجزة بغرض منع التهرب الضريبي، ولا تدل على تكريس أحكام وحلول تهدف إلى معاقبة مجموعات الشركة وعرقلة تطورها.

يعرف مبدأ استقلال الأشخاص المعنوية عدة خروقات بل ويفقد طابعه وخاصيته في حال تطبيقه، لأنه يؤدي إلى معاقبة المجمعات.

إنّ الأحكام المطبقة على العلاقات فيما بين المؤسسات التابعة لمجمع واحد تسمح بخلق استثناء على قاعدة استقلالية الأشخاص المعنوية وهو استثناء ذو تطبيق موسع. وذلك بغرض عدم معاقبة المجمعات، وتشير التعديلات المقدمة لأسس القانون الجبائي إلى إرادة السلطات العمومية في المشاركة بطريقة فعالة في تطوير المجمعات.

خلاصة القول، أن الاتفاقات المنجزة عادة بطريقة استثنائية فيما بين المؤسسات المرتبطة بموجب روابط مالية يتم تسويتها بشكل عملي، سواء من جانب الإدارة الجبائية أو القضاء، وهذا التطور مستحب لأن سلوك المجمعات يدل على وجود إرادة متنامية لديها في تطوير تواجدها.

1 - C.E 26/01/1994. Req N° 119277, M.TERNANT et M.COURRET, D.F 1994, N°15 Comm.750, concl. ARRIGHI de CASANOVA; Bulletin des conclusions fiscales. janv1994, P46.

الباب الثاني
ممارسة التهرب الضريبي
الناج عن نشاط المجمعات
ذات الطابع الدولي

يتحدد تطبيق القانون الضريبي - شأنه شأن باقي فروع القانون الأخرى- بمكان وزمان معينين، ويرجع هذا التحديد إلى مبدأ هام يعرف بمبدأ " سيادة الدولة"⁽¹⁾ وسلطتها في فرض الضرائب وتحصيلها، ولأجل ذلك تعتمد الدول عادة إلى تكريس إقليمية الضريبة،⁽²⁾ وهو المبدأ الذي أخذ به المشرع الجزائري بدوره. وهو الذي من شأنه أن يخضع جميع الأرباح المحققة بالجزائر إلى القانون الضريبي الجزائري.⁽³⁾

إن تطبيق مبدأ الإقليمية، من شأنه أن يقلل من الوقوع في مشاكل الإزدواج الضريبي،⁽⁴⁾ خاصة بالنسبة لأنشطة الشركات، لأنه يؤدي إلى عدم إخضاع المؤسسات الجزائرية للضريبة على الأرباح التي حققتها في الخارج، ذلك أنها تخضع للضريبة في البلد الذي تتواجد فيه هذه المؤسسة أو البلد الذي يتم فيه تحقيق الأرباح؛ إلا أنه ووفقاً لمبدأ الإقليمية، فإنه يتعذر على المؤسسات الجزائرية تحميل الخسائر الناتجة عن نشاطها بالخارج، على أرباحها المحققة بالجزائر،⁽⁵⁾ وهو ما لا يتناسب مع فكرة مجتمعات الشركات التي تعتبر بمثابة وحدة اقتصادية⁽⁶⁾ متكاملة تجمع كل الشركات التابعة لها.

إن تزايد انتشار المجمعات ذات الطابع الدولي، وتنامي ظاهرة الشركات المتعددة الجنسيات التي أصبحت اليوم تتحكم في أكثر من 60%⁽⁷⁾ من المبادلات التجارية العالمية، أدى إلى ذوبان الفوارق والحدود بين اقتصاديات الدول المختلفة، وحلول الانفتاح الاقتصادي بدل الاقتصاد المغلق، ليصبح العالم كله كوحدة

1 - د. سوزي عدلي ناشد: مرجع سابق، ص 23.

2 - د. زكريا بيومي: إقليمية الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، رسالة دكتوراه جامعة القاهرة 1969، ص 16 وما بعدها.
- TEXIER (Gilbert), Gest (Guy), Kerogues (Jean): Droit fiscal international Litec Droit Paris, P 07.
- SERLOOTEN (Patrick) : Droit fiscal des affaires, op cit, N° 589, P 379.

3 - انظر: المادة 08 من قانون الضرائب المباشرة الجزائري.
انظر أيضا:

- ZITOUNE (Tayeb), Goliard (François): Droit Fiscal des entreprises, 1er Edition BERTI Alger. Paris 2007, P 142 et suiv.

4 - حول موضوع الأزواج الضريبي الداخلي والدولي انظر: د. عطية عبد الحليم صقر: الأزواج الضريبي في التشريع المالي الإسلامي والتشريع المالي المعاصر، مرجع سابق، ص 132 وما يليها.

5 - ZITOUNE (Tayeb), Goliard (François): op cit, P 165.

6 - DIDIER (Paul): Droit commercial, 3eme édition PUF, Paris 1993, P 533 et s.

- GUYON (Yves): Droit des Affaires , op cit, N° 580.

7 - NEIGHBOUR: (John): (observateur OCDE): Prix de transfert: le principe de pleine concurrence; centre de politique et d'administration fiscales de L'OCDE.

<http://www.ObservateurOCDE.org/News/FullStory.php/aid/353>.

ويلاحظ أن بعض الأبحاث والدراسات التي أُنجزت في السبعينات من القرن الماضي قد أفادت بأن نشاطات المجمعات الدولية والشركات متعددة الجنسيات تساهم في ما يزيد عن 30% من المبادلات التجارية الدولية وهو ما يفسر التنامي المذهل لأنشطة الشركات دولية النشاط وأنها تسير بسرعة الضوء. راجع خصوصا حول هذه النسبة د. سوزي عدلي ناشد: مرجع سابق، ص 30.

- FLORY (M): Droit international du développement. PUF. Paris 1977, P 198.

- BOUFFANDOU (C): les sociétés Multinationales et l'évasion fiscale, Mémoire, Paris 1975, Bib CUJAS, P 04.

- RASSAT (PATRICK), RASSAT GIANNMARCO. (PATRICK): les prix de transfert ED, MAXIMA, Paris 1998, P 09 et s.

- ALGABAS. (ANNE- MARIE), DARMAILLACQ. (Corina), et ISURY ANARAY ANAN (D.Harman): les investissements directs à l'étranger, une croissance exponentielle, Revue économie internationale, N° 2.713 (16 Mai 2001).

د. مصطفى سلامة حسين: التنظيم الدولي للشركات متعددة الجنسيات، دار النهضة العربية القاهرة، 1982، ص 05 و 07.

- Paulet (gean pierre) : Les multinationales des frein ou moteur de l'économie ellipses, édition Marketing, S.A, Paris, 1997, P 10 et suiv.

وفواصل سياسية أكثر منها اقتصادية، وحل بذلك الاقتصاد العالمي محل الاقتصاديات الوطنية، وصارت هذه المجمعات أقوى تعبير عن عوامة النظام الرأسمالي. (1) وعليه فإنه يتعذر تطبيق مبدأ إقليمية الضريبة بشكل مطلق لأنه ينبغي على القوانين الجبائية للدول المختلفة، أن تراعي وتأخذ في حسابها وضعية الشركات الدولية النشاط أو المجمعات الدولية التي غالباً ما تحاول التمدد والتوسع داخل أسواق عدة دول مختلفة، عن طريق قيام الشركة الأم بإنشاء شركات تابعة لها داخل هذه الدول، خاضعة لسيطرتها ورقابتها، وذلك بغرض فرض هيمنة اقتصادية أحياناً، وبغرض الاستفادة أحياناً أخرى من الحوافز الجبائية التي توفرها هذه الدول للمجمعات بهدف جذب رؤوس أموال للاستثمار داخلها. (2)

يقبل المشرع الجبائي الجزائري بدوره بجملة من الاستثناءات على تطبيق مبدأ إقليمية الضريبة، منها ما يتعلق على وجه الخصوص بإمكانية لجوء الأشخاص الطبيعية أو المعنوية إلى مسك احتياطات خاضعة للخصم الجبائي، بغرض التكفل بمصاريف تواجد الشركات التجارية والصناعية بالخارج، كما يعرف القانون أيضاً نظام الحسابات المدعمة (3) الذي تستعمله غالباً مجمعات الشركات.

وعليه فإن المهاجس الأساسي في نشاطات المجمعات التي تمتد داخل عدة دول مختلفة، يتمثل في إمكانية لجوء هذه الشركات إلى تحويل عائداتها وأرباحها بشكل غير مباشر نحو شركات تابعة لذات المجمع متواجدة بالخارج، وذلك بنية التهرب الضريبي. (4)

-
- 1 - يعرج بولعيد: استثمار الشركات المتعددة الجنسيات في ظل العوامة مقال منشور بمجلة كلية الاقتصاد وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، ص 259 وما يليها.
 - د. ضياء مجيد الموسوي: العوامة واقتصاد السوق الحرة، د.م.ج، الجزائر، ص 59 وما يليها.
 - BENFREHA (N.Eddine): les multinationales et la mondialisation (en jeux et perspective pour L'Algérie), ED. dahlab, 1999, P 8 et s.
 - 2 - د. منى محمود أدلبي: سياسة الحوافز الضريبية وأثرها في توجيه الاستثمارات في الدول النامية، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق سوريا، 2006، ص 111 وما يليها.
 - د. ضياء مجيد الموسوي: العوامة واقتصاد السوق الحرة، مرجع سابق، ص 55.
 - د. سوزي عدلي ناشد: المرجع السابق، ص 35 و ص 57 وما يليها.
 - ALCABAS (ANNE- MARIE), DARMAILLACO (Carine) et SURYANORAYANAN (Dharman): les investissements directs à l'étranger, une croissance exponentielle, Revue Economie Internationales, N° 2713, Mai 2001. Précité.
 - Francis Lefebvre 1991, P 645, N° 2403. - GOUTHIERE (BRUNO): Les impôts dans les affaires internationales trente études pratiques, - BOUFFANDO: op cit, P 25.
 - G. SELLES: op cit, P 95.
 - CLAVERIE (Michel): La lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales thèse – Bordeaux, 1978, P 41.
 - SERLOOTEN (PATRICK): Droit Fiscal Des Affaires op cit, N° 618, P 394.
 - 3 - ZITOUNE (Tayeb), GOLIARD (François): op cit, P 166.
 - Rapporteur du conseil national de la comptabilité: La consolidation des bilans (les règles et pratiques internationales) , 3eme édition, DUNOD, Paris 1981, P 14 et s.
 - 4 - GHARBI (NAJIB): Le contrôle fiscal des prix de transfert, ED harmattan, Paris, 2005, N° 26 P 26.
 - CHARLOT (NICOLE): op cit, P 208.

وبالتالي، فإن المجمع، وانطلاقاً من واقعة تواجد شركاته داخل عدة دول تعتمد أنظمة جبائية مختلفة يحاول أن يُطبّق إستراتيجية جبائية تمكنه وتسمح له باستحسان وتقليل المبالغ الخاضعة للضريبة. ⁽¹⁾ وذلك من خلال محاولات التثبيت المصطنع للعائدات فيما بين شركات المجمع.

يعتبر التحويل المباشر للأرباح عملية قانونية، ومشروعة، يتم بموجبها توزيع الأرباح التي يحققها المجمع على الشركات المساهمة في تحقيقه، وهي وسيلة معتادة ومقبولة بحيث يتم التحويل وفقاً لإجراءات قانونية محددة ومضبوطة، عن طريق الجمعية العامة للشركة ⁽²⁾ ويقيد في حسابات المشروع ويتم إخطار الإدارة الضريبية به، وإذا كان المستفيد من التوزيع شركة مقيمة في الخارج، فلا بد من إتباع إجراءات قانونية محددة فيما يخص تسجيل الأرباح المحولة وطريقة تحويلها بعد التأكد من استقطاع الضريبة عليها. ⁽³⁾

غير أن الإشكال لا يكمن في التحويل المباشر للأرباح، لأن هذا التحويل الذي يترجم بتوزيع تلك الأرباح على المساهمين يخضع للاقتطاع من المصدر حينما يكون المستفيد موجوداً خارج الجزائر ⁽⁴⁾ - وإنما يكمن في سلوكيات تأتيتها للمجمعات تتم على وجود تحويل غير مباشر للأرباح، بنية التملص الضريبي، وهو تحويل له أثر التثبيت المصطنع للعائدات فيما بين الشركات التابعة لذات المجمع، انطلاقاً من واقعة تواجدها داخل عدة دول تعتمد أنظمة جبائية متنوعة ومختلفة.

يعني ذلك، أن هذا الشكل الأخير من التحويل يمثل عملية غير قانونية ⁽⁵⁾ تقوم على أساس التلاعب في أسعار البيع أو الإيجار داخل الشركات متعددة الجنسيات وهو الطريق الذي اهتمت إليه هذه الأخيرة لأجل

1 - RASSAT (Patrick), RASSAT GIANMARCO (PATRICK): Les prix de transfert, Edition : MAXIMA, Paris, 1998, P 08.

2 - حيث تنص المادة 723 من القانون التجاري الجزائري على أنه "تحدد الجمعية العامة بعد الموافقة على الحسابات والتحقق من وجود مبالغ قابلة للتوزيع، الحصة الممنوحة للشركاء تحت شكل أرباح، وكل ربح يوزع خلافاً لهذه القواعد يعد ربخاً صورياً". كما تنص المادة 724 على: "إن كفيات دفع الأرباح المصادق عليها من طرف الجمعية العامة قد تحددها هذه الجمعية أو عند عدمها، مجلس الإدارة أو القائمون بالإدارة، حسب الأحوال. غير أن دفع الأرباح يجب أن يقع في أجل أقصاه 09 أشهر بعد إقفال السنة المالية ويسوغ مد هذا الأجل بقرار قضائي". انظر كذلك المواد: (1-150) و (1-156) من قانون الضرائب المباشرة التي تخضع هذه الأرباح الموزعة إلى الضريبة في شكل اقتطاع من المصدر.

3 - منى محمود إدلي: مرجع سابق، ص 117.

4 - د. سوزي عدلي ناشد: مرجع سابق، ص 93. - د. أسامة الفولي: أسعار التحويل والتهرب الضريبي، بحث سنة 1991، ص 03.

4 - انظر المواد من 155 إلى 167 من قانون الضرائب المباشرة المتعلقة بالاقتطاع من المصدر للضريبة على أرباح الشركات.

5 - سوزي عدلي ناشد: مرجع سابق، ص 94.

- Mme C.BOUFFANDOU: Op Cit , P 16.

- SERLOOTEN (PATRICK): Droit Fiscal Des Affaires N° 626, P 394.

التخفيف من عبئها الضريبي إلى أقل حد ممكن، وهذه السلوكيات هي التي أدت إلى ظهور التهرب الضريبي الدولي.⁽¹⁾ ويعد أكثر الأشكال انتشارا وأقلها سيطرة وتحكما من جانب السلطات الضريبية.⁽²⁾

ينبغي البحث إذن عن حل يتضمن قبول سلوكيات مجتمعات الشركات من جهة، والمتمثلة في التوسع والانتشار داخل عدة دول، بحثا عن تفعيل نشاطها وفرض مكانها في أسواق مختلف هذه الدول – وهي أهداف مشروعة بالنسبة للمجمع – لا ينبغي تجاهلها ولا عرقلتها، ومن جهة ثانية، ينبغي أن يشمل الحل ضرورة المحافظة على الخضوع الضريبي لمجمع الشركات بضمان عدم إفلاته من الأعباء الضريبية بفعل آلية التحويل غير المباشر للأرباح نحو الخارج.⁽³⁾

يكمن الحل في ضرورة تمكين الإدارة الجبائية من مراقبة التصرفات والعقود التي تلجأ شركات المجمع الدولي إلى إبرامها فيما بينها، وذلك للتأكد من مدى مطابقتها لواقع وحقيقة العملية المنجزة من عدمه، وفيما إذا كانت هذه العمليات تهدف إلى التهرب الضريبي من عدمه.⁽⁴⁾

يكمن الحل أيضا في تثبيت مكان تواجد الشركة، عن طريق تطبيق نظرية "المنشأة الثابتة" Etablissement stable، ومصدر العائدات والمستفيد منها، وهو ما حاولت الدول تكريسها من خلال نصوصها الداخلية وكذا من خلال إبرام اتفاقات ثنائية.⁽⁵⁾

إن تطبيق مبدأ الحياد الضريبي للعمليات المنجزة فيما بين شركات المجمع، يشير إلى إمكانية قبول القانون الجبائي للواقع الاقتصادي الذي يكشف عما يطلق على تسميته بدولية الأنشطة التجارية والصناعية.⁽⁶⁾

1 - د. أسامة الفولي: أسعار التحويل والتهرب الضريبي الدولي، مرجع سابق، ص 03.

- SERLOOTEN (P) : op cit, N° 617, P 394.

2 - NEIGHBOUR (John): observateur: OCDE: principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, OCDE, 2001, www. OECD. Org./taxation.

3 - CHARLOT (Nicole): op cit P 214.

4 - نص المشرع الجزائري على ردع التحويلات غير المباشرة للأرباح في المادة 189 من قانون الضرائب المباشرة، ويقابله في التشريع الفرنسي المادة 57 من القانون الضريبي العام الفرنسي.

5 - Conventions Fiscales Internationales Conclus Par La France – Jurisclasseur.

- MARTINEZ (Jean Claude): théorie générale des conventions fiscales, droit fiscal international français, Fax 350-15, N° 001 1984, P 07.

- DIBOUT (Patrick) : Subsidiarité des conventions fiscales, établissement stables et symétrie de l'art. 3, III de la loi du 28/12/1959.

- C.E. 31/07/2009, N° 296471, Sté. Overseas, Thoroughbred, Racing, Stind Farms, LTD, Concl. E. GLASER, Note Dibout, Jurisdata, N° 09-081520.

- C.E. 31/07/2009, N° 297933, min/sté, Sté Suiss international air lines, AG, et N° 303818, min, C/sté suiss, international, air lines, A.G concl. E. Glaser, note Dibout, Jurisdata, N° 09-081525.

6 - PAULET (Jean Pierre) : Les multinationales frein ou moteur de l'économie, précité, P 18 et suiv.

يقتضي ضمان الحياد الضريبي⁽¹⁾ للعمليات التي تقيمها شركات المجمع، عدم تعرض هذه الأخيرة إلى العقاب بشكل آلي، وإنما يتعين أن يتم السماح للإدارة الضريبية بممارسة سلطتها في مراقبة هذه العمليات، والتي يجوز لها أن تفترض وجود تهرب ضريبي بطريق تحويل الأرباح بشكل غير مباشر من خلال هذه العمليات، وهو مجرد افتراض قائم على أساس قرينة بسيطة تقبل إثبات عكسها.⁽²⁾

سنعالج تطبيق مبدأ الحياد الضريبي على هذه العمليات من خلال قرينة التحويل غير المباشر للأرباح (الفصل الأول)، ثم نظام الخضوع الضريبي للأرباح المحولة نحو الخارج (الفصل الثاني).

1 - de LAUZAINGHEIN (Christian) ; STAUBLE- DE LAUZAINGHEIR. (Marie-Hélène) ;DE MELLIS (Lucile) : Droit fiscal, op cit, P 03.

2 - CHARLOT (Nicole): op cit, P 212.

- GHARBI (Najib) I op cit, N° 22 P 25.

التجسس على الشركات التابعة للمجموع والمزايا الضريبية : AXE EU éld

قد لا يثور إشكال حينما تلجأ الشركات التابعة للمجمع إلى ممارسة عمليات تهدف إلى تحويل العائدات داخل إقليم دولة واحدة، لأنه من الصعب التسليم بانطوائها على تهرب ضريبي، ذلك أن هذه العمليات، تخضع للضريبة أيا كانت المجموعة وأيا كان تواجدها داخل الإقليم، إلا إذا ثبت أنه نتج عنها خسائر للشركة.⁽¹⁾

غير أن الإشكال يطرح وبجدّة،⁽²⁾ إذا قامت المجمعات الدولية بمثل هذه العمليات التي من شأنها أن تحول أرباح مختلف الشركات التابعة لها وبشكل غير مباشر، انطلاقاً من تواجدها داخل عدة دول تتبنى أنظمة جبائية مختلفة، محاولة الاستفادة من المزايا الضريبية التي تمنحها بعض الدول، فتعتمد على تحويل عائداتها وأرباحها نحو شركتها التابعة المتواجدة داخل هذه الدول، بهدف التقليل من الأعباء الضريبية،⁽³⁾ عن طريق تطبيق أسعار بيع غير حقيقية.⁽⁴⁾

إذا كانت الأحكام المقررة في قانون الإجراءات الجبائية⁽⁵⁾ تسمح عموماً للإدارة الجبائية بحق إعادة تكييف العملية وفرض الضريبة عليها، إلا أنه وبحسب الأصل، لا يجوز للمصالح الضريبية أن تتدخل في تسيير شؤون الشركات وكيفية إدارتها وذلك عملاً بمبدأ حرية التسيير المعترف بها لمسيري الشركات⁽⁶⁾ ذلك أن تدخل الإدارة في شؤون التسيير ليست غايتها.⁽⁷⁾

ومع ذلك فإن مبدأ عدم التدخل يعرف حدوداً أهمها نظريتي خرق القانون والعقد غير العادي للتسيير، هذا الأخير هو نتاج ممارسة قضائية ولا يستند إلى أي نص قانوني، على خلاف خرق القانون،⁽⁸⁾

1 - SERLOOTEN (Patrick): Droit Fiscal Des Affaires, op cit, N° 605, P 387.

2 - GHARBI (Najib) : op cit, N° 18, P 24.

3 - LABRUNIE (Jean-Louis): L'article 57 du code général des impôts et la lutte contre l'évasion fiscale internationale, thèse Aix Marseille, 1979, P 44.

- REGOLI (J. P.) : qu'est-ce qu'un paradis fiscal selon la fiscalité française ? R.F compt 2001, N° 330, P 06.

- د. أسامة الفولي: المرجع السابق، ص 08.

- د. سيد عبد المولى: مرجع سابق، ص 293 وما يليها.

4 - SERLOOTEN (Patrick): Droit Fiscal Des Affaires, op cit, N° 617, P 394.

- TIRARD (J.M) : La répression de l'évasion fiscale internationale, R.F comp 2002, N° 342, P 09.

5 - انظر المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري التي تنص على "تعتبر على وجه الخصوص ممارسات تدليسية ... إنجاز عمليات شراء وبيع البضائع دون فاتورة خاصة بالبضائع ... نقل تقييمات حسابية خاطئة أو وهمية عمداً في الوثائق المحاسبية ...". انظر كذلك المادة 18 من نفس القانون التي تحول للإدارة الجبائية مراقبة التصريحات والأعمال المستعملة لتمديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاءة.

6 - GIBIRILA (Deen): le dirigeant de société op cit, P 307 et s.

7 - CHARLOT (Nicole): op cit, P 214.

8 - ZITOUNE (Tayeb) GOLIARD (François): op cit, P 39.

- KORNPROBST (Emmanuel) : Abus de droit procédure fiscale ED : Jurisclasseur, 1994, Fasc, 375, N° 02 et suiv.

- BUR (C): L'acte anormal de gestion ou le premier risque fiscal pour l'entreprise EFE, éditeur 1999, spèc P 327 et s.

وهو فضلا عن ذلك يتعلق أساسا بوصفين، أولهما العقد الذي يظهر من خلاله أن المؤسسة قد تكبدت تكاليف وأعباء دون تحقيق فائدة ومصلحة مستخلصة من العقد، وثانيهما يظهر من خلال قبول الشركة أو المؤسسة تخفيض الأرباح الناتجة عن العملية. (1) وعليه، وبحسب هذه النظرية، فإنه يجوز للإدارة الضريبية أن تعيد تكييف العقود إذا تبين أنها تنطوي على إخفاء مقصدها الحقيقي. (2)

إن التساؤل الذي يفرض نفسه، في هذا الإطار، يتعلق بالشروط والآليات التي نص عليها المشرع الضريبي الجزائري والتي تسمح من خلالها للمصالح الضريبية بمراقبة العمليات المنجزة بين الشركات الجزائرية التي تملك فروعاً بالخارج، أو العمليات التي تتم بين شركات أجنبية تملك شركات تابعة لها بالجزائر؟

الواقع أن المشرع الجزائري وضع نصاً عاماً، لا يتعلق في حقيقة الأمر بالعمليات التي تنجزها مجموعات الشركات، وهو نص المادة 189 من قانون الضرائب المباشر، والذي يطلق حكماً عاماً تخضع له جميع المؤسسات التي يمكن أن يكون لها تواجد بالخارج. ومن هذا المنطلق يمكن تمديد تطبيقه على المجمعات، بهدف تحقيق الغرض ذاته وهو الحماية والدفاع ضد التهرب الضريبي بطريق التحويل غير المباشر للأرباح.

ما هي الحلول الإضافية التي قدمتها الاتفاقيات الدولية الثنائية التي أبرمتها الجزائر حول هذا الموضوع؟ تكمن صعوبة المسألة بالدرجة الأولى، في أن المشرع ومع اعترافه بالوجود المادي للمجمعات، إلا أنه لم يضع لها نظاماً قانونياً محدداً، ولم يقبل بتغليب مصلحة الجمع على مصلحة كل عضو من أعضائه، ومن هذا المنطلق تثار مشكلة الفرق الموجود بين الواقع الاقتصادي من جهة، وبين المقاربة القانونية لهذا الواقع من جهة أخرى. (3)

لقد سائر المشرع الجزائري ما ذهبت إليه معظم التشريعات الضريبية لدول الإتحاد المغاربي، (4) من خلال نص المادة 189 من قانون الضرائب المباشرة، والتي حولت بدورها للإدارة الضريبية حق مراقبة العمليات

1 - ZITOUNE (Tayeb) GOLIARD (Francois): op cit, P 39 et s.

2 - GHARBI (Najib): op cit, N° 18, P 24 et N° 22 P25.

3 - CHARLOT (Nicole) op cit P207 .

4 - ATANGANA (Albert): Evolutions et perspectives du contrôle des prix de transfert en Afrique. Mémoire publié : www.mémoire online.com. Ecole sup de commerce Rouen.

- يبحث نص المشرع المغربي على ذلك في نص المادة 213 II.

كما نص المشرع الموريطاني بنفس الكيفية في المادة 22 ويستثنى من هذه التشريعات القانون التونسي الذي يفتقد إلى أي حكم يتعلق بهذه المسألة، وهو ما قد ينتج عنه أنه لا يمكن للمصالح الضريبية في تونس إثارة وجود تحويل أرباح بشكل غير مباشر ولا إعمال =تقويم جبائي مرتبط بعملية دولية، غير أنه بالمقابل، يمكن للإدارة التونسية إثارة وجود عقد غير عادي للتسيير، وفضلاً عن دول إتحاد المغرب العربي، فإن مصر أحدثت تعديلات هامة تتعلق بمراقبة العمليات فيما بين شركات الجمع، وهي تؤكد الاعتماد على مبدأ المنافسة الحرة عند تحديد سعر العملية المنجزة من قبل شركات مصرية مع مؤسسات أجنبية مرتبطة معها. وهي تشكل تحقيقات هامة حول الطرق التي يمكن للإدارة الجبائية المصرية استخدامها لتحديد سعر العملية.

الدولية، ويمكن القول أن هذا النص يضع حكما من شأنه أن يغطي عدة أشكال للتهرب الضريبي، وهو مستنبط من نص فرنسي⁽¹⁾ قديم، يعود إلى تاريخ 1933/05/31.

مؤدّي النص أنه ولأجل مجابهة عمليات تحويل الأرباح بشكل غير مباشر داخل مجتمعات الشركات ذات النشاط الدولي، يمكن للإدارة الجبائية أن تعيد تقويم هذه العمليات، بطريق المقارنة مع العمليات الشبيهة والمماثلة التي تنجزها الشركات المستقلة، وذلك بتجريد الشركة التابعة من الشخصية القانونية واعتبارها بمثابة شركة فرعية، أو بالتأسيس على نظرية الرقابة الذاتية.⁽²⁾

يعتبر إذن النص السالف ذكره، الوسيلة الأكثر استعمالا وفعالية للدفاع ضد سلوكات المجمعات التي تهدف إلى التهرب الضريبي.⁽³⁾

يتعلق النص بعدة أوضاع، فهو يخص تحويل الأرباح من جانب شركة جزائرية نحو تابعة لها متواجدة بالخارج، كما يخص أيضا الأرباح التي تحوّل من شركة متواجدة بالجزائر وتابعة لشركة أم أجنبية، وعلاوة على ذلك يمكن أن يتم تطبيق النص أيضا على الشركات الجزائرية التي تقوم بعمليات تهدف إلى تحويل أرباح بشكل غير مباشر نحو شركات أجنبية هي ذاتها تابعة لمجمع آخر.

يطرح التساؤل عن الطرق التي يمكن من خلالها للإدارة الجبائية الجزائرية مراقبة العمليات المنجزة بين هذه الشركات بحسب الأوضاع المختلفة المذكورة آنفا. وعلى أي أساس يمكن مراقبة أسعار التحويل.

يطرح التساؤل أيضا عن دور الاتفاقيات الدولية في محاربة ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، والازدواج الضريبي، وما إذا كانت تضع أحكاما متشابهة لما ورد في التشريع الداخلي.

غير أن الحديث عن التحويل غير المباشر للأرباح بين شركات المجمع يقتضي من الإدارة الجبائية أن تثبت مسبقا - قبل الشروع في تقويم العمليات بما يحفظ الخضوع الضريبي لها- وجود رابطة تبعية بين الشركات أطراف المعاملة، من جهة، وكذا إثبات وجود عملية تحويل للأرباح بشكل غير مباشر، من جهة أخرى.⁽¹⁾

1 - وهو نص المادة 57 من التشريع الضريبي العام الفرنسي.

2 - OMRANE (Ahmed) : Les problèmes suscités par l'entrée en vigueur de la loi N° 2001-117 du 06/12/2001. Completant le code des sociétés commerciales, études Juridiques. Revue de la faculté de droit de Fasc, Tunisie, 2002, N° 09, P 31 et suiv.

3 - KARRAY (Bassem) : Le nouveau cadre Juridique Tunisien en matière de l'évaluation en Douane études Juridiques, Rev de la Fac de Sfax, Tunisie 2002, N° 9, P 144 et N° 21 et suiv.

- CHIGUER (Brahim) : La gestion fiscale des entreprises internationales cas du contrôle au Maroc, La problématique des prix de transfert partiel TAX.MA./J.C.T.portail./WPS/PA.

1 - OMRANE (Ahmed) : Les problèmes suscités par l'entrée en vigueur de la loi N° 2001-117 du 06/12/2001. Completant le code des sociétés commerciales, études Juridiques. Revue de la faculté de droit de Fasc, Tunisie, 2002, N° 09, P 31 et suiv.

2 - KLEIN(J) et MAROIS (B): Gestion financière Multinationale Economica, Paris, 1996, P 147 et suiv.

3 - La Brunie (Jean- Louis) : L'article 57 du code général. Des impôts et la lutte contre l'évasion fiscale internationale, thèse Aix Marseille, 1979 P 45 et s.

يبدو أن عملية الإثبات سهلة بالنسبة للإدارة الجبائية، بسبب أن النص يقيم في حد ذاته قرينة تقبل إثبات عكسها من جانب المكلف بالضريبة الذي ينتقل إليه بحسب النص عبء الدليل بإثبات عكس مزاعم الإدارة الجبائية، حتى ولو كان ذلك بمجرد تقديمه قرينة معاكسة، تبين من خلالها الشركة الطابع الحقيقي والعادي للعملية المنجزة، والمقابل الذي انتفعت به من تحقيقها.⁽²⁾

بعبارة أخرى، تستدعي قرينة التحويل غير المباشر للأرباح، الكشف على دليل ذو مأخذين، أولهما وجود علاقة تبعية (المبحث الأول)، وثانيهما القيام بتحويل الأرباح (المبحث الثاني)، وهو عموماً دليل يسهل الكشف عنه من جانب الإدارة الجبائية دون عناء ومشقة.

المبحث الثاني - التحويل غير المباشر للأرباح

إذا كان القانون يقيم قرينة على افتراض وجود تحويل غير مباشر للأرباح، فإنه بذلك يحتفظ للإدارة الجبائية بإمكانية ممارسة سلطتها في رقابة هذه العمليات، خاصة وأن هذه الأخيرة - بحسب الأصل - مقيدة بعدم التدخل في الشؤون الخاصة بتسيير الشركات، كما أنه وفضلاً عن ذلك، أثبتت الممارسة العملية في كثير من الحالات لجوء شركات المجمعات الدولية إلى محاولات عدم تثبيت نتائجها وعائداتها بنية التهرب الضريبي.⁽³⁾

يلاحظ أن المادة 189 من التشريع الضريبي الجزائري، لا تعطي مفهوماً واضحاً للتبعية، مما يستدعي البحث في مفهوم نظرية رابطة التبعية بحسب ما توصل إليه الفقه والقضاء.

بغرض محاربة ظاهرة التحويلات غير المباشرة للأرباح والتي أصبحت تشكل المظهر الأهم والأخطر من مظاهر التهرب الضريبي الدولي. فقد لجأت معظم الدول⁽⁴⁾ إلى الاعتماد على المفهوم الموسع لرابطة التبعية وذلك بغرض حماية مبدأ سيادتها الضريبية.

1 - DGI <http://doc. Impôts.gouv.fr>: Doctrine administratif du 09/03/2001. DB. 4 A12: transferts indirectes de bénéficiaires à l'étranger entre entreprises dépendantes (ART 57 CGI).

2 - Voir par exemple: C.E 01/03/1989, Req N° 79218 et 79283, voyages wasteels. D.F 1989, N° 46, 47 comm 2169, concl M: L'abert. champagne note Tixier et Lamulle: J.R.J.F 5/1985, N° 626.

- Cour d'appel de Paris 28/02/1981, Req N° 897 1193. Société balzarotti et U.V.M Réunion- cour Adm de Paris 28/05/1981, Req N° 1199, société Gipat, R.J.F 8-9/ 1991, N° 1063.

- MONSELLATO (G), TRUCHI (J.L), et PELLEFIGHE (j): comparables dépendants et indépendants: Les tentations de l'administration fiscale française, D.F 2004, N° 15.

- MUNDET (E): Le régime fiscal des transferts indirects de bénéficiaires à l'étranger, thèse Droit, université Montpellier. 1, 2000, P 45 et suiv.

3 - د. السيد عبد المولى: الضرائب والمعاملات الدولية، مرجع سابق، ص 290.

4 - ومنها: فرنسا، والولايات المتحدة الأمريكية وألمانيا، وغيرها من الدول راجع CHARLOT (Nicole), op cit, P 219.

المطلب الثاني: عناصر واقعية

تطرق المشرع التجاري الجزائري إلى موضوع الشركة التابعة وذلك من خلال نص المادة 729 منه، وهو ما يعني أن التبعية القانونية تجد مصدرها في التقنين التجاري.

يمكن تناول هذا الموضوع من خلال بيان مفهوم التبعية القانونية (الفرع الأول)، والوقوف على أهم التطبيقات العملية (الفرع الثاني).

الفرع الأول: مفهوم التبعية القانونية

تستند التبعية القانونية إلى معايير موضوعية نص عليها المشرع التجاري، يسهل تطبيقها دون أن تطرح أية مشاكل عمليا.

تنص المادة 729 من القانون التجاري الجزائري⁽¹⁾ على أنه "إذا كانت لشركة أكثر من 50% من رأسمال شركة أخرى، تعد الثانية تابعة للأولى، تعتبر شركة مساهمة في شركة أخرى، إذا كان جزء الرأسمال الذي تملكه في هذه الأخيرة يقل عن 50% أو يساويها".

انطلاقا من النص السالف ذكره فإن التبعية القانونية تقضي تملك شركة لأكثر من نصف رأسمال شركة أخرى، ويعني ذلك أن رابطة التبعية تقوم قانونا إذا كانت أغلبية رأس مال الشركة مملوكة لشركة أخرى، فيصح عندئذ القول بأن الأولى تابعة للثانية.

المعلوم أنّ امتلاك الشخص الطبيعي أو المعنوي لأغلبية رأسمال الشركة يخوله حق المراقبة والإشراف على هذه الأخيرة.

يعني ذلك بعبارة أخرى، أنه يتعين على الشركة التي تمارس حق الرقابة على شركة أخرى، أن تستحوذ على أغلبية أسهم أو حصص هذه الأخيرة طالما أن رأسمال الشركة يقسم عادة إلى أسهم أو حصص.

1 - استحدث هذا النص بموجب الأمر رقم 96-27 المؤرخ في: 09/12/1996 المعدل والمتمم للأمر رقم: 75-59 المؤرخ في 26/09/1975 المتضمن القانون التجاري.

يتعلق الوضع إذن وعلى وجه الخصوص بمجمعات الشركات التي تقوم على أساس وجود شركات تخضع لرقابة رأس المجمع والتي تسمى بالشركة الأم، وذلك عن طريق امتلاك هذه الأخيرة أغلبية رأسمال جميع الشركات الأخرى والتي يطلق على تسميتها بالشركات التابعة.

تعني التبعية، الخضوع للرقابة من الجانب الإداري والمالي. (1) وهي أي الرقابة، شرط أساسي وضروري لوجود المجمعات في حد ذاتها. (2)

إن بسط الشركة لرقابتها على شركة أخرى يعبر عن نية الأولى في ممارسة تأثير محدد على تسيير الشركة الثانية التي تملك الأولى أغلبية أسهمها بطريق الشراء أو الاكتتاب. وبالتالي هيمنة الشركة الأم على الشركات التابعة لها وضمنان مركزية هذه القرارات الحاسمة لخدمة لمصالح المجمع الذي يعتبر كتلة اقتصادية متكاملة. (3)

يلاحظ أن الفقرة الثانية من نص المادة 729 من القانون التجاري، سالفة الذكر، تقضي أنه إذا كانت نسبة الامتلاك لا تتجاوز 50% من رأسمال الشركة، فإن علاقة التبعية تعتبر غير قائمة، وإنما توصف الشركة التي تملك هذا الجزء بأنها شركة مساهمة في شركة أخرى.

يعني ذلك أن سلطة الرقابة والتي تعني التحكم في قرارات تسيير الشركة تتطلب بالضرورة تملك أغلبية رأس المال.

يشترط المشرع التجاري، (4) فضلا عما سبق، عدم جواز تملك شركة المساهمة أسهما في شركة أخرى إذا كانت هذه الأخيرة تملك مباشرة جزءا من رأسمالها يزيد عن 10%.

1 - VANHAECKE (Michel): op cit N° 14, 15, P 25 et suiv.

2 - LE FEBVRE (Francis): Les groupes des sociétés. Mementos. F.D, 2007- 2008 op cit, N° 35 P 16.

- DIDIER (Paul): droit commercial, op cit, P 543 à 559.

- Le CANNU (Paul): droit des sociétés, op cit, P 869 à 883 et N° 1424 à 1457.

- BOUGNOUX (Anne): Groupes de sociétés (Participations, Filiales et sociétés contrôlées, répertoire Pratique de droit privé, EDJ WISCHASSEM 1997 Fasc. 140 N° 7 à 20.

- BUSSEY (Jack): droit des affaires, op cit, P 242.

3 - BOUGNOUX (Anne): précité, N° 2. - VANHAECKE (M) : op cit, N° 14, P 25.

4 - المادة 730 من القانون التجاري المعدل بالأمر رقم 96- 27 المؤرخ في 1996/12/09.

تعتبر أية مساهمة، حتى ولو كانت أقل من 10%، تحوزها شركة مراقبة، بأنها محيزة بصفة غير مباشرة من طرف الشركة التي تراقبها،⁽¹⁾ على أنه عندما تراقب شركة مساهمة شركة أخرى، بصفة غير مباشرة على النحو الذي تقدّم فإنه لا يجوز لهذه الأخيرة أن تمتلك أكثر من 50% من رأسمال الشركة الأولى.⁽²⁾

الواقع أن تأسيس المجمع يتم عن طريق المشاركة في رأسمال وذلك إما بشراء أسهم أو حصص الشركة، أو بطريق الاكتتاب في زيادة رأس شركة أخرى.⁽³⁾

يعني ذلك أنه يمكن استعمال جميع الوسائل التقنية التي يتيح قانون الشركات التجارية استخدامها.

إن شراء غالبية الحصص الاجتماعية أو أسهم الشركة، يمكن من فرض الرقابة على هذه الأخيرة التي تصبح بحكم عملية تملك الأسهم تابعة للأولى، لأن من شأن هذه العملية أن تضمن للمشتري حق المراقبة على الشركة بسبب عدد الأسهم أو الحصص محل عقد البيع.⁽⁴⁾

يعبّر مصطلح الرقابة عن وجود عدة معاني، وذلك بسبب تنوع أشكال الرقابة ذاتها، وكذا بسبب تعقيد نظامها الذي يتضح من خلال فحص وتحليل نظرية الرقابة.⁽⁵⁾ والحقيقة أنه توجد عدة محاولات لتحديد نظرية الرقابة فمنهم من عرفها بأنها "موجودة ضمناً حينما يمارس الشخص الطبيعي أو المعنوي السلطة المطلقة للإدارة، واتخاذ القرار داخل الشركة المستقلة قانوناً"،⁽⁶⁾ ويعني ذلك فكرة التحكم في الشركة والمهيمنة عليها. وهذا التحكم يمكن ممارسته إما على مستوى الجمعيات العامة وإما على مستوى الهيئات الإدارية، غير أن المسألة بهذه الكيفية يمكن أن تكون مثارا للتعقيد، لأن الرقابة من ناحية يمكن أن تكون مزدوجة، ومن ناحية أخرى، فإنه يوجد تنوع في الوسائل التي تمكن من الوصول إلى هذه السلطة الإدارية.

يمكن القول بأن معيار الحساب الرياضي⁽⁷⁾ لتحديد مفهوم الشركة التابعة، قد تم تجاوزه لأن فكرة فرض الرقابة من جانب شركة ما على أخرى - والتي هي عامل أساسي لتحديد مفهوم المجمع في حد ذاته - يمكن أن تتكزّس بالنظر إلى الهدف المنشود منها.

1 - المادة 732 من القانون التجاري المعدل بالأمر رقم 96-27 المؤرخ في 09/12/1996 .

2 - وهو ما قرره المادة 732 مكرر من القانون التجاري المعدل بالأمر رقم 96-27 المؤرخ في 09/12/1996 .

3 - BOUGNOUX (Anne): précité, N° 23.

4 - Cass.Com, 28/11/1978, D 1980 P 316, obs: Bausquet

- 19 Nov 1985: Bull inf. Sac 1986, P 86.

انظر حول تطبيقات بيع الأسهم:

Cob N°: 90-08 V. Cass Cam 18/06/1996 AFF: Bergé: Dr. Sociétés 1996.Com 182 Note Hovasse.

5 - Le CANNU (Paul): droit des sociétés, op cit, N° 1424, P 869.

6 - STORCK(M): Définition Légale Du Contrôle D'une Société En Droit Français, Rev. Soc, 1986 N° 385.

7- LEFEBVRE (Francis): Groupes de sociétés (2005- 2006) op cit N° 18, P 16.

لقد نص المشرع الجزائري بموجب المادة 731⁽¹⁾ على حالات مراقبة شركة أخرى. بقوله: "تعد شركة ما مراقبة لشركة أخرى قصد تطبيق أحكام هذا القسم."⁽²⁾

- عندما تملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا من رأسمالها يتحول أغلبية الأصوات في الجمعيات العامة لهذه الشركة.
 - عندما تملك وحدها أغلبية الأصوات في هذه الشركة بموجب اتفاق مع باقي الشركاء الآخرين أو المساهمين، على ألا يخالف هذا الاتفاق مصالح الشركة.
 - عندما تتحكم في الواقع، بموجب حقوق التصويت التي تملكها، في قرارات الجمعيات العامة لهذه الشركة.
- تعتبر ممارسة هذه الرقابة عندما تملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا يتعدى 40% من حقوق التصويت، ولا يجوز أي شريك أو مساهم آخر بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا أكثر من جزئها.
- تسمى الشركة التي تراقب شركة أو عدة شركات وفقا للفقرات السابقة قصد تطبيق هذا القسم "الشركة القابضة".

بناء على نص المادة السابق ذكره، يمكن القول أن الرقابة لا تعرف فحسب وفقا للمعيار الرياضي الذي تم تجاوزه، القاضي بتملك أغلبية رأس مال الشركة، وإنما يأخذ أيضا بالاعتبار السلطة الحقيقية (في اتخاذ القرار) داخل جمعيات المساهمين، لذلك المساهم أو مجموعة المساهمين الذين لهم مصالح مرتبطة بهذه الكيفية، فإن أشكال الرقابة تتعدد، فهناك ما يعرف بالرقابة الحصرية "Contrôle exclusif" وهو شكل ناتج من قيام شركة ما لوحدها وبدون مساهمة مع أي أطراف أخرى، وعن طريق حقوق التصويت التي تملكها، باتخاذ القرارات داخل الجمعيات العامة في شركة أخرى، أو بمعنى آخر حينما تملك أغلبية الأصوات قانونا أو فعليا.⁽³⁾

1 - الأمر رقم 96-27 المؤرخ في 09/12/1996 السابق ذكره، وهو النص المنقول من التشريع التجاري الفرنسي، بالمادة 233-3 من القانون المؤرخ في 12/07/1985، المعدلة للمادة 355-1 من القانون التجاري للشركات الصادر سنة 1966. وقد أضيفت للمادة 233-3 فقرة أخرى بموجب التعديل الصادر سنة 2001 يتعلق بـ"الرقابة المزدوجة" انظر: Ph.dom "les Dimentions du groupes de sociétés après les Réformes de L'Année 2001" Rev.Soc.2002, P1; D.schmidt: contrôle et action de concert: évolutions" JCP éd E 2002, 72.

- BUSSY (Jack) : Droit des affaires, op cit, P 241.

2 - القسم الثاني بعنوان: الشركات التابعة، المساهمات، والشركات المراقبة، المواد من 729 إلى 732/4.

3 - يكون التملك القانوني بجيازة أكثر من ثمن رأس مال أو 2/3 في شركة المساهمة، أو 3/4 في SARL، الشركة التابعة، أما التملك الفعلي، فإن رقابة الشركة بداية تكون بتحديد القرارات الجمعية العامة التي تكفي فيها أغلبية الأصوات دون أن يكون من الضروري أغلبية الأسهم، إذ أن هناك أسهم تعطي الحق في تصويت مزدوج وهناك أسهم لا تعطي الحق في التصويت، ومن ناحية أخرى فإنه في

قد تكون الرقابة مباشرة أو غير مباشرة، فإذا كانت الشركة (أ) تملك أغلبية حقوق التصويت داخل الشركة (ب)، فإن (أ) تراقب (ب) مباشرة، وإذا كانت الشركة (ب) تراقب الشركة (ج)، فإن (أ) تمارس رقابتها بشكل غير مباشر على (ج).⁽¹⁾

لقد تطور الوضع من خلال دور المساهمات المتقابلة إلى أن وصل إلى درجة الرقابة الذاتية.⁽²⁾

تكسر الفقرة الثانية من نص المادة 731 من القانون التجاري تمديدا هاما لمفهوم الرقابة بحيث يمكن للشركة أن تراقب أخرى بمقتضى ملكية أغلبية الأصوات داخل هذه الأخيرة بموجب اتفاق مع باقي الشركاء أو المساهمين الآخرين شرط ألا يخالف هذا الاتفاق مصالح الشركة.

إن رابطة التبعية القانونية تنكسر مهما كانت جنسية الشركات الخاضعة للرقابة، جزائية أو أجنبية، كما تبلور أيضا حتى ولو كانت الشركة المراقبة شركة أجنبية، وهو ما ذهب إليه المادة 732 مكرر 1.⁽³⁾ التي تنص على أنه "عندما تأخذ شركة، خلال سنة مالية، مساهمة في شركة يوجد مركزها بالجزائر، أو تحصلت على أكثر من نصف رأسمال هذه الشركة، يذكر ذلك في التقرير الذي يقدم للشركاء والمتعلق بالعمليات التي تم إجراؤها خلال السنة المالية وعند الاقتضاء في تقرير محافظي الحسابات".

يشير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو المسير في تقريره إلى نشاط الشركات التابعة حسب مجال النشاط كما يظهر النتائج المحصل عليها.

أرسى الفقه الإداري⁽⁴⁾ حالة من حالات التبعية القانونية امتلاك الشركة لسلطة التوجيه وتسيير شركة أخرى إما بشكل مباشر أو عن طريق وسطاء. وهو ما اعتمده المشرع الجزائري بموجب نص المادة 731 ف 03 والمادة 06 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

إن الحديث عن التبعية القانونية بين الشركات، يعني الحديث عن مجتمعات الشركات والواقع أنه كثيرا ما تُنشأ الشركة الأم شركات تابعة لها قائمة على أساس عنصرَي الرقابة والتبعية.⁽⁵⁾

كبريات الشركات فإن أغلب المساهمين لا يحضرون الجمعيات العامة، وعليه يكفي تحديد ليس الأغلبية المطلقة للأصوات الموجودة، ولكن أغلبية الأصوات الحاضرة أو الممثلة، لكي يتم اتخاذ القرار، وبالتالي وجود رقابة على الشركة. ومن ناحية ثالثة، ليس من الضروري أن يكون الشخص مالكا للأصوات بحيث يكفي الحصول عليها بكيفية الاستغلال، أو كوكيل.
انظر:

DIDIER (Paul): Droit Commercial op.cit, P 544.

1 - DIDIER (Paul) : Droit Commercial, op.cit, P 545.

2 - GUYON (Yves): Droit Des Affaires Tome 1, 7eme éd, op.cit, N° 587, P 592.

3 - الأمر 96-27 المؤرخ في 09/12/1996 المتضمن تعديل القانون التجاري.

4 - Note administrative du 04/05/1973. B.O.D.G.I.4.A.2-73.

5 - VANHACKE (Michel): Les Groupes De Sociétés, op.cit, N° 14 et s P 25.

- GUIRAMAND (France) et HERAUD (Alsine): Droit Des Sociétés (Manuel Et Applications) 6eme édition DUNOD. Paris 1999, P 453.

الدراسة القضائية في القانون التجاري

كثيرا ما تنشأ الشركة الأم شركات تابعة لها - بحيث تمتلك أغلبية رأسمالها- وذلك بغرض إنجاز جملة من العمليات التجارية وتقديم الخدمات.

تطبيقا لما تقدم لقد سبق للقضاء الفرنسي أن اعترف بتبعية شركة فرنسية لأخرى دانماركية مع أن رأسمالها تابع في الحقيقة بنسبة 98% لمجمع أجنبي، وذلك تأسيسا على كون مسير المجمع هو ذاته عضو في مجلس إدارة الشركة التابعة.⁽¹⁾

استعمل القضاء الفرنسي من خلال هذا القرار تبريرا في غاية الأهمية وقدم تدقيقات حول وجود الروابط العقدية التي تجمع الشركتين، ذلك أن الشركة الفرنسية خضعت للشركة الدانماركية في جميع ما يتعلق بطرق تصنيع المنتوجات وأسعار تسويقها.

يمكن إذن للشركات أن تبرم فيما بينها عقود اتحاد، وذلك كما هو في حالة المجمعات الوقتية أو الظرفية، التي تتكون بتجمع الشركات بغرض إنجاز مشروع أو صفقة أشغال عمومية، كما يمكن للشركات إبرام عقود دمج، فيما بينها كما في حالة الشركة المنتجة التي تعهد من خلال هذا العقد إلى شركة تابعة لها مهام بيع المنتوجات وتوزيعها أو عقود التكفل التقني أو المالي.⁽²⁾

علاوة على ما تقدم، قبل القضاء الفرنسي⁽³⁾ بوجود علاقة التبعية حينما يتبين أن الشركة الأجنبية قد تم إنشاءها وتمويلها من قبل الزبون الأساسي للشركة الفرنسية موضوع الفحص الجبائي، حيث حلل القضاء مختلف العلاقات القائمة بين الشركات بشكل مفصل ورفض تطبيق النص المتعلق بردع التحويلات نحو الخارج بحجة أن الشركات المتواجدة خارج فرنسا، تخضع فقط لرقابة مدير التصدير للشركة الفرنسية، وفي غياب مبررات إضافية من جانب الإدارة الجبائية، فإنه يتعين تقدير عدم وجود تبعية بين الشركتين.

يعني ذلك أن وجود رابطة التبعية فيما بين الشركتين يتكسر حينما يكون رأس مال الشركة الجزائرية مملوك بشكل مباشر أو غير مباشر من قبل شركة أجنبية، أو حينما تمارس هذه الأخيرة أيضا رقابتها على المنتوجات المصنعة من قبل الشركة الجزائرية، وفي غياب تعليمات إدارية تبين وتشرح كيفيات تطبيق النصوص المتعلقة بالتبعية القانونية للكشف عن وجود تحويل غير مباشر للأرباح نحو الخارج، - في الجزائر - فإن الإدارة الجبائية الفرنسية - بالمقابل - لجأت إلى تعداد الحالات التي تقبل الخضوع للنظام، وذلك بموجب تعليمة صادرة

1 - C.E 25/01/1989, Req N° 49847, D.F, N° 20,21, comm 1000, Concl MARTIN, R.J.F 3/1989, N° 274, B.F, LEFEBVRE (Francis) 3/1989, N° 439.

2 - GUYON (Yves) : Droit des affaires, op cit, N° 589, P 595.

3 - C.E 15/01/1992 Req N° 77015, SA ORORE et Me GOURDAIN.D.F 1992, N° 26 Comm 1230.R.J.F 3/1992, N° 314.

بتاريخ 1973/05/04⁽¹⁾ أشارت من خلالها إلى سلطة اتخاذ القرار بطريقتين إحداهما، القرار الذي يتخذ مباشرة عن طريق شخص طبيعي، والثاني ذلك الذي يمارس عن طريق وسيط.

يمكن للشركة في الحالة الأولى، أن تفرض سيطرتها ورقابتها عن طريق تعيين ممثل لها داخل الشركة الخاضعة للرقابة بصفته عضو في مجلس إدارتها أو مجلس المراقبة، وفي هذه الحالة تظل السلطة محدودة، لأن نصوص القانون التجاري لا تسمح للشخص المعنوي ولو عن طريق وسيط بالوكالة، شغل مهام رئيس مجلس الإدارة وعضو في مجلس إدارة شركة مساهمة أو مسير لشركة ذات مسؤولية محدودة.⁽²⁾

تفرض الشركة المهيمنة في الحالة الثانية، قراراتها عن طريق شخص وسيط، يمكن أن يتمثل في أي شخص يملك مصلحة تجارية أو صناعية داخل كل من الشركتين أو يملك جزءا من رأسمال كل واحدة منهما،⁽³⁾ ومع أن الحالتين السابقتين تغطيان وضعيات مختلفة جدا، إلا أن الممارسة العملية، أظهرت أن ما استحدثته التعليلة الإدارية لا يغطي جميع الافتراضات،⁽⁴⁾ ذلك أن الأوضاع الأكثر وجودا في الواقع، تتعلق بمجمعات الشركات ذات الحجم المتوسط الذي يحتفظ بالطابع العائلي⁽⁵⁾ وعليه يتعين على الإدارة الجبائية الجزائرية أن تلجأ إلى أعمال مراقبة مكثفة ودقيقة للعمليات المبرمة بين الشركات المرتبطة فيما بينها برابط عائلي وذلك بغرض الكشف عن التحويلات الخفية للأرباح فيما بينها.

تطبيقا لما تقدم، سبق لمجلس الدولة الفرنسي⁽⁶⁾ وأن اعترف بتبعية شركة فرنسية تنشط في قطاع إنتاجي لشركة سويسرية، مالكة للعلامة التجارية التي بيعت بمواصفاتها منتجات الشركة الفرنسية، ولقد اعتبر القضاء بأن علاقة التبعية لا تنتج فقط من واقعة أن الشخص المتواجد في سويسرا هو الزبون الأساسي الأجنبي للشركة الفرنسية، وأن الشركة السويسرية تساهم في تسويق المنتج في فرنسا ولكن أيضا بسبب تدخل ابن الزبون داخل شركة الإنتاج وذلك باعتباره مديرا تجاريا ومالكا لنسبة 69% من الحصص، وهو ما يجعل التبعية مكرسة من خلال عدة عناصر من بينها المهام التي يمارسها الابن والتي تلعب دورا هاما في تشكيل وتكوين رابطة التبعية.

1 - Note Administrative du 04/05/1973.B.O.D.G.I 4.A. 273. Précitée.

2 - BILON. (J.L): Transferts Indirects Des Bénéfices A L'étranger Ed. Litec, Paris, 1981 N° 252, P 50.

- DIDIER (Paul): Droit Commercial, op.cit, P 543 et s.

- VANHAECKE (M) : Les groupes de sociétés, op cit, N° 150, P 149 et suiv.

3 - Doctrine Administratif du 09/03/2001.D.B. 4 A 12. Transferts Indirects De Bénéfices à L'étranger Entre Entreprises Dépendantes. (CGI. Art 57), précité.

- D.GI. http:// Doc. impôts. Gouv.fr.

4 - CHARLOT (Nicole): op.cit, P 224.

5 - GUIRAMAND (F) et HERAUD (A) : Droit des sociétés, op cit, P 451.

6 - C.E 02/06/1976 Req N° 94758 D.F, 1977. N° 39 Comm 1362. Note B.-R.J.F 9/1976, N° 371. J.C.P. 1977, édition C.I.II, 12364 NOTE PEN NARA.

يستنتج مما سبق أن مجرد وجود وسيط للأشخاص يكفي لإثبات رابطة التبعية، وبذلك فإن القضاء الإداري الفرنسي، يكون قد قبل وضعية صعبة لأنه اعتبر بأن هذا النوع من الرقابة والذي غالبا ما يصعب إظهاره والكشف عنه، يهدف إلى إخفاء الوضعية الحقيقية للشركة.

يلاحظ أن التعلية الصادرة عن الإدارة الجبائية الفرنسية السابق ذكرها، أهملت بعض الحالات الموجودة عادة داخل مجتمعات الشركات والمتمثلة أساسا في سلسلة المشاركات، وهي الحالات المنصوص عليها في الاتفاقيات الجبائية الدولية.⁽¹⁾

يمكن للإدارة الجبائية أن تتأسس ليس فقط على الروابط القانونية بين الشركات، وإنما أيضا على وجود تبعية فعلية فيما بينها.

١٤٤١ هـ : ١٤٤١ هـ

يمكن للإدارة الجبائية، أن تعتمد على ملاحظة وجود تبعية فعلية بين الشركات وذلك إذا لم تتمكن من إظهار التبعية القانونية.⁽²⁾

يطرح التساؤل حول مفهوم التبعية الفعلية (الفرع الأول)، كما يطرح التساؤل أيضا عن مدى إمكانية توسيع مفهوم التبعية الفعلية ليشمل نظرية المصالح المشتركة (الفرع الثاني).

١٤٤١ هـ : ١٤٤١ هـ

يقصد بالتبعية الفعلية وجود روابط عقدية فيما بين الشركات، أو وجود علاقات اقتصادية أو مصالح مشتركة فيما بينها. حيث تظهر الروابط العقدية في شكل عقود تعاون أو عقود امتياز أو إدماج أو حتى تحت شكل شركات محاصة.⁽³⁾ ويمكن لهذه العقود أن يكون لها نفس تأثير الرقابة القانونية التي تمارس عن طريق حيازة جزء فعال من رأس المال، وذلك بفضل الشروط التي تتضمنها.⁽⁴⁾

يمكن لهذه الروابط العقدية أن تركز اتحاد الذمة فيما بين الشركات⁽⁵⁾ ذلك أنه وانطلاقا من هذه العلاقات يمكن ملاحظة وجود هيمنة اقتصادية من خلال التمعن في مضمونها، إذ كثيرا ما يفرض أحد طرفي العقد شروطه على المتعاقد الآخر وذلك بحكم انتماءهما إلى نفس المجموعة الاقتصادية، على عكس ما إذا لو

1 - Le GALL (J.P): Le Traitement De L'interposition De Personne En Fiscalité Internationale. J.C.P 1987, édition II, 14922.

2 - Note Administratif Du 04/05/1973, B.O.D.G.I 4A. 2-73 précité.

3 - Le CANNU (Paul): Droit Des Sociétés, op.cit, N° 1460, P 886.

4 - VANHAECKE (Michel), op.cit, N°326 P 321.

- Doctrine Administratif, du 09/03/2001. D.B. 4 A 12, précité, N° 16.

5 - Le CANNU (Paul): op.cit, N° 1460, P 886. (Précité).

كانت الشركة تنجز عقودا مع شركات أخرى مستقلة عنها، فإنها عادة ما تملك سلطة تفاوض واسعة لأنها متحررة من حالة التبعية والخضوع للشروط التي من الممكن أن تملئها الأولى.⁽¹⁾

تتميز بعض المجمعات بوجود روابط فيما بين الشركات التابعة لها، غير أن هذه الروابط ليست ذات طبيعة قانونية بالدرجة الأولى، وإنما تتمثل بالأساس في روابط ذات طابع عائلي أو شخصي، إذ من الجائز أن يكون لبعض الشركات نفس المقر ووثائق تجارية متشابهة، كما يشتركون أيضا في بعض الشركاء والمسيرين، وكل هذه العوامل المشتركة إذا اجتمعت فإنها قد تؤدي بالقضاء إلى تكريس نظرية إتحاد الذمة فيما بين هذه الشركات⁽²⁾. وهي نظرية معرّفة دون معيار ودون أسس دقيقة وواضحة.⁽³⁾

يمكن تكريس التبعية الفعلية أيضا في حالة تدخل الشركة لحساب شركة أخرى بقصد الحصول على صفقة معينة والظفر بها، بحيث سبق لمجلس الدولة الفرنسي وأن أقر بوجود تبعية فعلية بين شركة فرنسية وأخرى مغربية، وذلك انطلاقا من الهيمنة التي مارستها الشركة المغربية على الفرنسية من خلال قيام هذه الأخيرة بتسديد عمولات بأسعار باهضة للأولى بقصد الحصول على صفقات⁽⁴⁾.

بكيفية مماثلة كرس القضاء الفرنسي⁽⁵⁾ وجود تبعية فعلية لشركة تتصرف باعتبارها وكيلا خاصا للاستيراد والتصدير بفرنسا لفائدة شركة أجنبية إنطلاقا من كون نسب العمولات المسددة تختلف عن تلك المعمول بها عادة داخل قطاع النشاط المعني، وهو ما يبرّر اعتماد القضاء الفرنسي على تنويع المعايير للكشف عن وجود عنصر التبعية الذي يبرّر تحويل الأرباح بشكل غير مباشر للخارج، في ظل غياب مفهوم قانوني واضح لرابطة التبعية.⁽⁶⁾

في حالة مشابهة، رفض مجلس الدولة الفرنسي في قرار مؤرخ في 18/03/1994⁽⁷⁾ الاعتراف بالتبعية الفعلية بين الشركة المتواجدة بسويسرا وشركة فرنسية، إذ لم يقبل القضاء مبررات الإدارة الجبائية الفرنسية المتعلقة بوجود تبعية فعلية لأجل تطبيق الحكم القانوني الذي يردع ويعاقب على التحويلات غير المباشرة للأرباح، وهو قرار في غاية الأهمية من الناحية القانونية.

1 - VANHAECKE (Michel): op.cit N° 323.

2 - Le CANNU (Paul): op.cit, N° 1461, P 886.

3 - HANNOUN (C): Le Droit Et Les Groupes De Sociétés. Op.cit P 247 N° 370.

4 - C.E 06/05/1966 Req N° 62129 ROP 159 D.F, 1966. N° 24 Comm 605. Dupont 1966, P 340.

5 - C.E 05/02/1975 Req N° 90788 et 91255 D.F, 1975. N° 13 Comm 472 et 1976. N° 43. Comm 1502 CONCL SCHMELTZ, R.J.F 4/1975, N° 168.

6 - BOUGNOUX (Anne) : Groupe de sociétés (Participation filiales et sociétés contrôlées), Répertoire de droit privé. Ed. Juris dessus 1997, Fasc, 140, N° 03.

7 - C.E 18/03/1994 Req N° 68795 et 70814. SA. SOVEMARCO – EURODE. D.F, 1994. N° 40 Comm 1703. Note Texier et LAMULLE; R.J.F 5/1994, N° 532. Et CONCL MARTIN P 290. F.R. Francis Lefebvre 24/1994 P3.

Bulletins Des Conclusions Fiscales, Mai 1994 P 07.

إذا كان القضاء الإداري الفرنسي - من خلال- القرار السابق ذكره، يبقى حذرا بشأن وجود التبعية الفعلية، فإن القضاء الجزائري مدعو حينما ينظر هذه المسألة إلى فحص المبررات المثارة من قبل المصالح الجبائية بالتفصيل وبشكل دقيق وله عقب ذلك أن يقرر ما إذا كان دليل التبعية موجود من عدمه.

يمكن للقضاء الجزائري أن يسلك في ذلك المسلك الذي اعتمده القضاء الفرنسي الذي سبق له أن قرر بعدم توقّف الدليل على وجود التبعية الفعلية وذلك بمناسبة قرار أصدره مجلس الدولة الفرنسي في 29/03/1978⁽¹⁾، وبالرغم من وجود ارتباط بين شركة فرنسية وأخرى أجنبية بعقد امتياز يتعلّق ببراءة اختراع وباستغلال علامة تجارية، وهو العقد الذي استندت إليه الإدارة الجبائية في إسناد وجود علاقة هيمنة لإحدى الشركات على الأخرى، إلا أن القضاء الإداري لم يقف عند مجرّد التصنيف القانوني للعقد الذي يربط الطرفين، وإنما ذهب إلى تحليل طرق تسيير الشركة والتي تبين من خلال فحصها أنّها لم تحقق سوى جزء بسيط من رقم أعمالها من خلال المنتوجات المسوّقة باستخدام العلامة التجارية محل العقد. وهو ما أدّى بالقضاء إلى استنتاج منطقي مفاده أن إلغاء عقد الامتياز الخاص باستغلال البراءة، لا يترتب عليه الغلق النهائي للشركة ولا توقيف نشاطها.

يعني ذلك أن القضاء الجزائري -ولأجل التدليل على وجود رابطة التبعية- يمكنه أن يقوم بتحليل معمّق لشروط تكوين الشركات ومختلف العلاقات الاقتصادية القائمة فيما بينها. وفي سبيل ذلك يجوز للقضاء أن يلجأ إلى تحليل الوقائع للقول بوجود تبعية اقتصادية فيما بين الشركتين، وذلك من خلال فحص طبيعة العلاقات الموجودة بينهما وكذا طرق وأنماط تسيير واستغلال الشركة.

وإذا كانت التبعية معرّفة بكيفية موسّعة، فإن التساؤل المطروح يتعلّق بما إذا كان من الممكن تمديد هذا المفهوم ليشمل تطبيقه نظرية المصالح المشتركة؟

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΗ Η ΟΥΝΟΛΟΓΙΑ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΗΣ ΔΕΛΤΙΟ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ

علاوة على المعايير التقليدية المتعلقة بممارسة سلطة اتخاذ القرار داخل الجمعية العامة للشركة الخاضعة للسيطرة، أو باستعمال وساطة الأشخاص، فإن نظرية المصالح المشتركة تشمل المزايا الممنوحة والمتفق عليها فيما بين الشركات، كأن تأخذ الشركة بصفتها مشتر على عاتقها التكلّف بشكل كلي أو جزئي بالمصاريف التي كان من المفروض أن تتحمّلها الشركة البائعة. أو أن تكون هذه الأخيرة قد رضيت بالحصول على امتيازات مهما كانت طبيعتها والتي من شأنها أن تؤدي إلى أن يكون لها أثر تخفيض أسعار المبيعات.

1 - C.E 29/03/1978 Req N° 5125 . D.F, 1979. N° 4 Comm 85 CONCL RIVIERE R.J.F 5/1978, N° 227.

يتعلق الافتراض إذن بتحويل التكاليف بين الشركتين عن طريق تسديد مبالغ دون مقابل أو عن طريق تقديم ومنح مزايا غير مبررة، ومن دون تحديد لطبيعتها مما يعني أنها قد تخصّ كل الأوضاع التي تخلق بين الشركات علاقات متميّزة.

يجد المعيار أساسه في الأحكام المتعلقة بمادة الرسم على رقم الأعمال والتي وظف من خلالها المشرع مصطلح "مجموعة المصالح"⁽¹⁾.

يمكن أيضا للهيئات العمومية أن تلجأ إلى تطبيق نظرية التبعية غير المباشرة التي تتعلّق بسلسلة المشاركات⁽²⁾ والتي تعبر عن وجود رقابة غير مباشرة، وذلك باستخلاص الروابط ذات الطبيعة المكرّسة لوجود مصالح مشتركة ومتحدة بين الشركات، وهو أيضا ما ذهب إليه المشرع الفرنسي.⁽³⁾

1 - انظر المواد 06 من قانون الرسم على رقم الأعمال بحيث نصت على أنه تعتبر شركة تابعة، كل شركة تضمن استغلال شركة فرعية أو أكثر لشركة أخرى، وتوجد تحت تبعية أو إدارة هذه الأخيرة.

2 - BOUGNOUX (Anne): Groupes De Sociétés, précité, N° 18.

- LEFEBVRE (Francis): Les Groupes De Sociétés (2007-2008), op.cit, N° 41, P 17.

- Didier (Paul): Droit Commercial, op.cit, P 545.

3 - Art 209 Bis Nouveau. C.G.I Francis, histoire par l'art 107 de la loi N° 92-1376 du 30/12/1992.

والذي يشير إلى الحقوق التي يجوزها الوسيط في سلسلة المشاركات من قبل الأجراء أو المسيرين القانونيين أو الفعليين للشركة الفرنسية من قبل شخص طبيعي أو زوجه أو فروعه أو أصوله، الشركاء في شركة فرنسية من قبل مجموعة لها بشكل مشترك مع الشركة الفرنسية شريك ذي أغلبية أو شريك تجاري لهذه المؤسسة.

مثل هذا الحلّ مبرّر انطلاقاً من واقعة أن الشركة التي لها علاقات مع شركات متواجدة داخل دول تعتمد أنظمة جبائية مميّزة ، تترك انطباعاً بوجود نيّة للتهرب الضريبي، وهو ما يفسّر حذر الهيئات الجبائية الفرنسية في كلّ مرّة يتعلّق الأمر فيها بوجود جنّة ضريبية⁽¹⁾.

لأجل ترجمة ذلك، لجأ القضاء إلى استعمال " نظرية المصالح المشتركة مع أنّها ذات مفهوم موسّع، لأنّها تغطي وتتعلّق بافتراضات قد تعزل بشكل معتبر تنفيذ الحكم، كحالة خضوع شركتين إلى رقابة نفس الأشخاص الطبيعية وهي حالات متواجدة بكثرة في الواقع العملي⁽²⁾.

إنّ الحلّ المختار مؤسّس على نظرية الشريك الذي يملك قانوناً أو فعلاً إدارة الشركة، وهي نظرية مستعملة في مادة خصم الفوائد من الحسابات الجارية للشركاء. وعلى وجه الخصوص بالنسبة للشخص المعنوي، على العنصر الذي بحسبه أن هذه الأخيرة ممثلة من طرف شخص طبيعي، كوكيل عادي للشركة، وعليه فإن معيار المصالح المشتركة، يمكن أن يغطي عملياً كلّ الأوضاع التي تكون فيها الشركتين مرتبطتين بعلاقات أعمال⁽³⁾.

بشكل عام، يمكن القول بأن خلاصة العقود التجارية تنشأ وحدة في المصالح بين المتعاقدين الذين لا يشترط دائماً اتحادهم بعلاقة تبعيّة وخضوع.

غير أن شرط الاحتكار المنصوص عليه في العقد الذي يربط الشركتين لا يكفي لبلورة وجود رابطة التبعيّة التي تقوم على تمازج وتفاعل بين عدّة عناصر أهمها تقديم المساعدات التقنية والمالية وشروط أخرى تلقى بالتزامات هامة على عاتق أحد الطرفين، وعليه فإن كل حالة تفترض - بحسب المبدأ - تحليلاً مفصّلاً للشروط المنصوص عليها في العقد المبرم بين الشركتين لأجل تحديد ما إذا كانت التبعيّة مكرّسة من دونه.

يذكر أن السيطرة من جانب الشركة الأم على الشركات التابعة لها، قد تركز على عنصر مالي أو إداري أو تكنولوجي، أو على هذه العناصر كلها مجتمعة⁽⁴⁾.

1 - د. سوزي عدلي ناشد: ظاهرة التهرب الضريبي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية مرجع سابق، ص 85.

- GASTAGNE DE(BERNARD), ET TOLEDANO (SALOMON): op.cit, P 412, N° 541.

- SERLOOTEN (Patrick) : Droit fiscal des affaires, op cit, N° 618, P 394.

- REGOLI (J.P) : Qu'est ce qu'un paradis fiscal selon la fiscalité Française ? R.F compt 2001, N° 330, P06.

- TIRARD (J.M) : La répression de l'évasion fiscale internationale, R.F compt 2002, N° 342, P9.

- CHARLOT (N) : op cit, P 234.

2 - C.E 01/06/1990 Req N° 70680. Sté FOGGINI-France D.F, 1991. N° 8 Comm 301. R.J.F 8-9, 1990, N° 976. Et CONCL MARTIN P 450. R. F.C. 1991, N° 219 chron Lou.it P 58.

CF égalem: Cour Administratif de Paris 29/01/1991, Req N° 612 Sté, C.G.I.P.L, R.J.F 5/1991, N° 576.

3 - CHARLOT (Nicole): op.cit, P 234.

4 - د. سوزي عدلي ناشد: مرجع سابق، ص 45.

تعني السيطرة المالية، هيمنة الشركة الأم على تابعتها من الناحية المالية، وتقوم بمقتضى ذلك بالمساهمة في رأس مالها وبتحويلها بما تحتاج إليه من رأس مال وتحدّد أيضا أسعار التحويل، وهي الأسعار التي يتم بناءا عليها تسوية المعاملات التجارية من سلع وخدمات بين الشركتين، ومن ثم تستطيع الشركة الأم أن تتلاعب في هذه الأسعار بحيث تكون الأسعار المدوّنة في دفاتر الشركة مرتفعة عن الحقيقة في حالة ما إذا أرادت الشركة أن تحوّل الأرباح من دولة تطبق نظام ضريبي ذو نسب مرتفعة إلى دولة تعتمد نظاما ضريبيا ذو نسب منخفضة، وبالتالي تستطيع أن تتهرّب من الضريبة المرتفعة، والعكس صحيح تماما.

أما السيطرة الإدارية⁽¹⁾، فتتمثل في أن الشركة الأم تعدّ عضواً في مجلس إدارة الشركة التابعة لها ولها حق اتخاذ القرار، فهي بمثابة المدير الفعلي لها، والقرارات التي تتخذها الشركة الأم هي القرارات الإستراتيجية المتعلقة بسياسات التسويق والاستثمار والإنتاج والتمويل والتشغيل. وتحدّد الشركة الأم بالنسبة للشركات التابعة الأمور التالية: (2)

- السياسة الاستثمارية الخاصة بما في إطار الخطة العامة للشركة الأم بحيث لا تستطيع الشركة التابعة القيام بأي استثمارات جديدة دون الرجوع إلى المركز الرئيسي للشركة الأم وأخذ موافقته.
- السياسة المالية للشركة التابعة وكيفية تمويلها.
- الخطة الإنتاجية لكل شركة من الشركات التابعة في إطار الخطة العامة للشركة المتعددة الجنسيات، والسعر الذي يتم به بيع السلع المنتجة وأسعار السلع الوسيطة التي يتم إنتاجها وتداولها داخل مجموعة الشركات.
- أسواق التصدير وتوزيعها بين الشركات التابعة المختلفة.
- تعيين كبار المديرين الفنيين في الشركات التابعة لضمان وحدة الأساليب الفنية والإدارية داخل الشركة دولية النشاط.

- ما تعلق بسياسة الأبحاث العلمية والتكنولوجية، وفي معظم الأحيان تتم هذه الأبحاث في معامل الشركة الأم بكيفية تضمن سرية هذه الأبحاث وبالتالي إحكام تبعية الشركة التابعة بصورة كاملة.

أما السيطرة التكنولوجية، فهي تعدّ أهم وأخطر أنواع السيطرة على الإطلاق في الوقت الحاضر، فالتكنولوجيا تعدّ أهم عنصر من عناصر الإنتاج أو التي تحدّد كفاءة الإنتاج وجودته⁽³⁾. وعن طريقها

1 - VANHAECKE (M) : op cit, N° 109, P 115 et suiv.

2 - د. سوزي عدلي ناشد: مرجع سابق، ص 45.

3 - المرجع السابق. وانظر أيضا: =

استطاعت الدول الصناعية الكبرى أن تحتكر الأسواق الدولية بحيث أنها تحتكر استغلالها أو الترخيص بها، والجدير بالذكر أن تركيز المعلومات العلمية أو التطبيقية والتي تعرف برأس المال الذهبي، يشكل أهمية كبرى تفوق أهمية تراكم رأس المال المادي كما كان الاعتقاد في السابق.⁽¹⁾

الجدير بالذكر أيضاً، أن الشركات دولية النشاط تعد أكثر الشركات ملائمة لامتلاك حق استغلال التكنولوجيا واحتكار بعض أنواع منها وتطويرها، ويرجع ذلك إلى ما تتطلبه الأبحاث العلمية اللازمة لخلق التكنولوجيا من أموال طائلة تتوفر لدى هذه الشركات، كما أن هذه الشركات تستفيد من هذه الأبحاث في تطوير إنتاجها والحفاظ على جودة منتجاتها، وتتفجع من الحماية المتعلقة ببراءة الاختراع على المستوى الدولي، لقدرة المالية على سداد النفقات اللازمة لنشر وحماية هذه البراءات على المستوى الدولي. وهذا كله من شأنه أن يساعد على نمو هذه الشركات وخلق أسواق إضافية وزيادة فاعليتها في الأسواق الدولية.

وتتمثل اتفاقات التبعية والسيطرة في ثلاثة أوجه رئيسية:

يتمثل الوجه الأول منها في السيطرة عن طريق الاتفاق على نقل التكنولوجيا، والأشياء التي تكون محل اتفاق نقل التكنولوجيا هي: الملكية الصناعية، حقوق الاختراع، الرسوم والنماذج، المعرفة والخبرة الفنية، دراسات الجدوى، الخرائط، الإرشادات، التركيبات والرسومات الهندسية، أجهزة التدريب والخدمات الفنية وغيرها، وتشمل بالإضافة إلى ذلك، المعلومات الفنية المتعلقة باتفاقات التعاون الصناعي والفني اللازمة لتركيب وتشغيل أجهزة أو آلات أو معدات، أما الوجه الثاني فهو المتمثل في السيطرة عن طريق اتفاقات معرفية فنية Know how أين تفضل الشركات الاحتفاظ بالمعرفة الفنية سرّاً كنوع من الاستثمار.⁽²⁾

أخيراً يمكن أن تتم السيطرة عن طريق اتفاقات الضمّ، وهي تعني أن تتعهد منشأة بتنفيذ عمليات صناعية لحساب منشأة أخرى أو تقوم بتوريد المواد الأولية اللازمة لتشغيل نشاطها وذلك خلال مدة معينة وتحت إشرافها، ومن ثم يكون موضوع الاتفاق إما تنفيذ عمليات لحساب المنشأة الآمرة أو توريد مواد لازمة لتشغيل نشاطها، على أن يكون الإشراف على المنشأة المدنية من حق الشركة الآمرة، وهذا الإشراف إذا

= JACQUEMOT (Pierre) : La firme multinationale une introduction économique, ED Economica, Paris, 1990, P 58 à 61.

- د. عبد السلام أبو قحف: السياسات والأشكال المختلفة للإستثمارات الأجنبية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1989، ص 46 وما يليها.

- بلوج بلعيد: استثمار الشركات المتعددة الجنسيات، مجلة كلية الاقتصاد وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، مرجع سابق، ص 274.

1 - د. حسام عيسى: الشركات متعددة القوميات، المؤسسة العربية للدراسات والنشر، سنة 1978، ص 171 وما يليها.
- محمود الكيلاني: جزاء الإخلال في تنفيذ العقود الدولية لنقل التكنولوجيا: رسالة، القاهرة سنة 1988، ص 145.

2 - د. حسام عيسى: نقل التكنولوجيا، مرجع سابق، ص 110.

صاحبه اتفاق على تقديم المعونة الفنية أو نقل التكنولوجيا بضم المنشأة المدينة إلى الأمرة فإنها تصبح تابعة لها. (1)

غير أنه حينما يكون تحويل الأرباح موجها نحو دول تعتمد أنظمة جبائية ذات نسب منخفضة، فإن مسألة إعمال فحص للعلاقات الاقتصادية القائمة بين الشركتين لأجل الكشف عن وجود رابطة تبعية لا يبدو مجديا، بسبب الصعوبات التي قد تواجهها الدول في الحصول على معلومات من نظيرتها خاصة إذا كانت هذه الأخيرة لا تملك إدارة جبائية متطورة، ولعله السبب الذي جعل المشرع الفرنسي يعدل من حكم المادة 57 من القانون الضريبي العام، والخاص بردع التحويلات غير المباشرة نحو الخارج، حتى يجعل منه أكثر ملائمة مع الواقع الذي يفيد وجود عدة دول تتبنى أنظمة قانونية وجبائية ذات جاذبية للاستثمار. (2)

يعبر هذا التعديل عن وجود استثناء من مبدأ ضرورة التدليل على وجود رابطة التبعية من جانب الإدارة الجبائية، وعليه، تعفى الإدارة الجبائية الفرنسية بحسب النص المعدل، من إثبات رابطة التبعية، حينما يكون تحويل الأرباح موجها نحو شركات متواجدة داخل دول تعتمد أنظمة جبائية ذات نسب منخفضة، لأنه يصعب في هذه الحالة إقامة الدليل على رابطة التبعية، بل يستحيل أحيانا إبرازها. (3)

من أهم التطبيقات القضائية المتعلقة باعتماد رابطة التبعية الفعلية، قرار مجلس الدولة الفرنسي المؤرخ في 23/03/1953⁽⁴⁾ والذي لاحظ من خلاله هذا الأخير أن الشركة الفرنسية مرتبطة مع شركة أجنبية بعقد يحدد من خلاله سعر الشراء والبيع الممارس من قبل الأولى، بحيث وجب عليها تقديم حساب عن هذه العمليات وتسديد أتاوات بمبالغ معتبرة فقط مقابل استعمال العلامة التجارية التي تمتلكها الشركة الأجنبية.

كما اعتبر مجلس الدولة الفرنسي في قرار قديم مؤرخ في 03/08/1942 بأن الشركة الفرنسية وجب النظر إليها كشركة موضوعة تحت تبعية الشركة الأجنبية حينما لوحظ أن الشركة الفرنسية لم تستطع الانطلاق في نشاطها خلال السنوات الأولى، وأنه بفضل التسيقات الهامة جدا التي منحت لها من قبل الشركة الأجنبية، فإنها عادت إلى الاستغلال في فرنسا، فضلا عن أن الشركة الأجنبية تراقب عن طريق ممثليها وبشكل مستمر نشاط ومحاسبة الشركة الفرنسية.

1 - محسن شفيق: نقل التكنولوجيا من الناحية القانونية، مركز البحوث والدراسات القانونية والتدريب المهني القانوني، 1984، ص 30.

2 - انظر المادة 90 من القانون رقم 81-1160 المؤرخ في 30/12/1981، المتضمن قانون المالية الفرنسي لسنة 1982.

3 - D.G.I http:// DOC. Impôts gouv, Fr. Doctrine administratif du 09/03/2001. D.B. 4A 12, précité N° 07 et s.

4 - C.E. 21/03/1953. Req N° 75326. RO. P 226. Cité par : Doctrine administratif. Documentation de base. D.B 4A 12 du 09/03/2001 précité, N° 06.

كما أن مجلس الدولة قرر بشأن الشركة الفرنسية التي تنتج في فرنسا منتوجات إلكترونية هاتفية، باستخدام علامة تجارية يملكها سويسريا، هذا الأخير لا يربط هأى عقد بالشركة المنتجة، ويمكنه بالتالي في أي لحظة منعها من استعمال العلامة، وفي نفس الوقت كان هذا الشخص هو المشتري الأساسي الأجنبي للمنتوجات المصنّعة، كما أنه يتدخل في تسيير وتسويق المنتج بفرنسا إلى زبائن آخرين، وذلك رفقة ابنه الذي يملك 69% من حصص الشركة المنتجة ويمارس مهام المدير التجاري بها. لقد اهتمدى مجلس الدولة إلى أنه ينتج من هذه الظروف والوقائع، بأن الشركة توجد في حالة تبعية للمستغل السويسري مالك العلامة، ولأن هذه الشركة قامت بمنح هذا الأخير أسعار تقل عن تلك التي تستعملها مع باقي الزبائن العاديين دون أن تبرر بأن شروط البيع بهذه الأسعار كانت مبررة بمصلحتها التجارية، فإن مجلس الدولة قرر بأن المبالغ التي تستجيب إلى تخفيض في الأسعار تشكل أرباحا محوّلة بشكل غير مباشر للخارج.⁽¹⁾

يمكن القول أخيرا أنه مادام القانون الضريبي يقيم قرينة على وجود تحويل الأرباح بناء على رابط التبعية بين الشركات، فإنه بذلك يلقي بعبء الإثبات على عاتق المكلف بالضريبة الذي يتعين عليه لأجل عدم تطبيق حكم المادة 189 من القانون الضريبي، تقديم الدليل العكسي.

يؤكد القضاء إذن بأنه لا يتأسس فقط على الروابط القانونية لإثبات علاقات متينة بين الشركات وإنما يبحث أيضا عن حقيقة العلاقات الاقتصادية الموجودة فيما بينها.

غير أنه ولأجل معاقبة سلوكات المجمعات، لا يكفي أن تثبت الإدارة الجبائية وجود تبعية قانونية أو فعلية، وإنما يتعين عليها أيضا إثبات وجود تحويل غير مباشر للأرباح.

وهو ما سوف نعرض إليه في المبحث الموالي.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية : الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية : الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

انطلاقا من رابطة التبعية، يمكن للشركات أن تقوم بتحويل غير مباشر للأرباح نحو شركات أخرى متواجدة خارج الجزائر، وعادة ما يكون ذلك في شكل عقود بيع أو تقديم خدمات تتضمن تخفيض في الأسعار أو زيادة فيها أو بأي طريق آخر ينم عن وجود تحويل غير مباشر للأرباح. ومع أن النظام يقوم على افتراض قرينة التحويل، إلا أنه ينبغي على الإدارة الجبائية الجزائرية أن تبذل جهودا في تقديم تدقيقات مفصلة

حول هذا الموضوع⁽¹⁾ وذلك للتوفيق بين مصالح الخزينة العمومية من جهة وبين مصالح مجتمعات الشركات والتي غالبا ما ترفض القبول الآلي لقرينة وجود تحويل للأرباح.

يكرس القانون الضريبي إذن، مبدأ متوازنا، باحتفاظه للإدارة الجبائية بسلطة الرقابة من جهة، وضمن الحماية القانونية لمجتمعات الشركات من جهة أخرى. ولأجل بلورة نظام يسهل على مراقبي المصالح الجبائية تنفيذه، يتعين تحديد القواعد المطبقة على بعض العمليات، ومنها العمليات التجارية كالبيع، وتقديم الخدمات، وكذا العمليات المالية كالقرض بدون فوائد، وإهمال الديون، والخدمات المقدمة كالأتاوى والمشاركة الجزافية في مصاريف شركة تابعة لمجمع، وأيضا عمليات الضمان التي أدمجها القضاء الفرنسي ضمن الحالات وكذا تكفل الشركة الأم بتسديد أجور بعض الإطارات المنتدبين في الخارج وغيرها من العمليات الأخرى.⁽²⁾

يشير نص المادة 189 من قانون الضرائب المباشرة إلى أن التحويل بطريق غير مباشر يكون إما عن طريق الزيادة أو التخفيض في أسعار الشراء أو البيع، وإما عن طريق وسيلة أخرى. وهو ما يستدعي التساؤل عن المقصود بهذه الوسائل الأخرى، أو بمعنى آخر عن العمليات التي تنجزها الشركات فيما بينها والتي يمكن أن تنطوي على تحويل أرباح بشكل غير مباشر للخارج.

كما يطرح التساؤل أيضا، عن المؤسسات المعنية بتطبيق حكم المادة 189، لأن النص ذاته، يوظف مصطلح المؤسسات بدل الشركات.

يمكن الإجابة عن هذين السؤالين من خلال التطرق إلى مجال التطبيق (المطلب الأول) وكذا كيفيات مراقبة أسعار التحويل (المطلب الثاني).

المطلب الثاني: مراقبة أسعار التحويل (المطلب الثاني).

يتعلق التساؤل الأساسي، بالشركات المعنية بالتحويل غير المباشر للأرباح (الفرع الأول)، كما يطرح الإشكال أيضا حول المقصود بالعمليات التي يمكن أن ينتج عنها تحويل للأرباح (الفرع الثاني).

1 - لأجل ذلك صدر في الجزائر المرسوم التنفيذي رقم 303/02، المؤرخ في 28/09/2002، المعدل للمرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23/02/1991، والمحدد لتنظيم صلاحيات المصالح الخارجية للإدارة الجبائية. كما أصدرت المديرية العامة للضرائب تعليمة إدارية بتاريخ 05/03/2003، تحمل رقم 01 تتضمن تحديد كيفيات تحويل الاختصاص إلى مديرية كبريات الشركات.

2 - Doctrine administratif du 09/03/2001. D.B 4712, précité, N° 16.

Le droit fiscal des affaires : l'impact de la mondialisation

يبدو من خلال نص المادة 189 من قانون الضرائب المباشرة أن الحكم الوارد به، يتعلق بمبدأ جميع المؤسسات، وعلى وجه الخصوص الشركات التي تنتمي إلى ذات المجمع بالنظر إلى هيكلتها وتنظيمها الذي يقتضي ويستلزم تبعية عدة شركات لرأس المجمع أو ما يسمى بالشركة الأم. ولأن نشاط مجتمعات الشركات لم يعد حبيس إقليم محدد، وإنما تطور ليتمد عبر عدة دول مختلفة، فإنه من البديهي أن يكون للشركة الأم المتواجدة في دولة معينة شركات تابعة في دول مختلفة.

لعلّ تطوّر العلاقات التجارية الدولية، ووجود ممارسات عمليّة تهدف إلى التملّص الضريبي عن طريق تحويل الأرباح بشكل غير مباشر نحو الخارج، هو الذي جعل المشرّع يفكّر في وضع أحكام تعاقب هذه السلوكات والممارسات.⁽¹⁾

منذ بداية القرن الماضي، انحصر الفكر الجبائي على المستوى الدولي في معاني الحلول القانونية المرتبطة بمبدأ سيادة الدولة في فرض الضريبة، وهو ما تدلّ عليه أولى الاتفاقيات الجبائية.⁽²⁾ وعليه فإذا ما طرح إشكال يتعلّق بشركة فرنسية مثلاً لها تواجد داخل أمريكا عن طريق شركة أخرى تابعة لها أو فرع تم إنشائه داخلها، فإن التسوية بين الدولتين كانت تصبّ حول التساءل الوحيد الذي كان مطروحا آنذاك وهو : ما هي الدولة التي لها الحق في فرض الضريبة على المؤسسة الموجودة ؟⁽³⁾ غير أن تطور ممارسات الشركات دولية النشاط، وتعدد مقراتها الاجتماعية، أدى إلى أن هذه الأخيرة أصبحت تلعب على الضريبة باعتبارها مؤشرا وعاملا من عوامل التسيير والتوسّع والسيطرة، بحيث يمكنها انطلاقا من تنوع الأنظمة الجبائية داخل كل دولة، من تخفيض أعباءها وتكاليفها أخذا بعين الاعتبار الضريبة ليس باعتبارها جدارا أو عائقا أمامها وإنما باعتبارها عاملا أساسيا لبرمجة سياسة جبائية تخدم مصالح المجمّعات.

بمذه الكيفية، لم تعد التشريعات الداخلية وحدها تضع تشريعات تتعلق بردع التحويلات الخفية للأرباح، وإنما ظهرت أيضا انطلاقا من النصف الثاني من القرن الماضي اتفاقيات دولية ثنائية، واعتبرت هذه الأخيرة السلاح الوحيد الذي تملكه الدول لتجنب الازدواج الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي الدولي. وعليه، فإنه من الضروري أن تمارس الإدارة الجبائية الجزائرية رقابتها على مختلف الأعمال التي تنجزها المؤسسات مع بعضها البعض، بسبب كثرة هذه العمليات وبسبب طابع التملّص الضريبي الذي تنطوي عليه.

1 - SERLOOTEN (Patrick): droit fiscal des affaires, Op.cit N° 617 P 394.

2 - RASSAT: Les Prix De Transfert Op.cit, P 08.

3 - Idem.

إن الهيئات العمومية لا تملّي نصوصاً خاصة، وإنما تدعو إلى تطبيق حكم القانون العام وذلك بتوجيه تطبيقه على المجمعات مهما كان نوعها أو شكلها.

لقد ساد الاعتقاد لمدة زمنية طويلة بأن الأحكام التي تهدف إلى محاربة التحويلات غير المباشرة تتعلق فقط بالمؤسسات الكبرى والضخمة،⁽¹⁾ والتي تستلزم مراقبة وطنية ودولية وذلك عن طريق التنسيق بين مختلف المصالح الجبائية للدول، غير أن تطوّر الأنشطة التجارية الدولية جعل من الممكن ظهور وبروز هاجس التحويلات الخفيّة للأرباح على مستوى المؤسسات ذات الحجم المتوسط. ولأجل ذلك، فإنه ينبغي أن تتجه إرادة المصالح الجبائية إلى ضرورة مراقبة وبشكل دقيق التنازلات التي تتم فيما بين الشركات ذات الطابع العائلي، وهي مدعوة لذلك بشدّة.⁽²⁾

لجأت السلطات العمومية في بعض الدول كفرنسا والولايات المتحدة الأمريكية⁽³⁾ إلى قبول حل يمكن من تمديد وتوسيع مجال تطبيق الحكم الرادع على أكبر عدد ممكن من تعاملات الشركات وكذا على أكبر عدد ممكن من المؤسسات المرتبطة. حتى أن تطبيق النصوص الداخلية التي تعاقب هذه السلوكات أصبح في كثير من الأحيان يتجاوز ما تملّيه النصوص التي ترد في الاتفاقيات الدولية.⁽⁴⁾ فعلى سبيل المثال اقتضت الاتفاقية الفرنسية الأمريكية المبرمة في 1967/07/28 على ورود حكم يتضمن معاقبة التهرب الضريبي فقط حينما يتعلّق الأمر بمقيمين بالدولتين تربطهم علاقة تبعية ولهم روابط تتمثل في قبول شروط مميّزة تختلف عن تلك المبرمة بين أشخاص مستقلين لا يخضع أحدهما للآخر. إذ اقتضت الاتفاقية المذكورة على تحديد الأشخاص المعنيين وهم الأشخاص الطبيعيّة والمعنويّة للدولتين طرفي الاتفاقية.

بالمقابل فإن المادة 57 من القانون الضريبي الفرنسي، وهي التي تقابلها المادة 189 من القانون الجزائري، تتعلّق علاوة على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين بالمؤسسات التي تمتلك شخصية معنوية مستقلة. وهو ما يتفق مع ما ذهب إليه القضاء الفرنسي تقليدياً، والذي يعتمد على النشاط الاقتصادي للاستغلال أكثر من عنصره القانوني، كما أن الاتجاه العام للقضاء يميل إلى تشبيه الشركة الفرعية بالشركة التابعة فيما يتعلق بطرق الخضوع الضريبي، بمعنى أنها تتمتع بشخصية جبائية مستقلة تطبيقاً لمبدأ استقلال القانون الجبائي عن بقية فروع القانون الأخرى.⁽⁵⁾

1 - Doctrine administratif du 09/03/2001. D.B 4 A 12, précité N° 3.

2 - Idem.

3 - Art 08 de la convention entre la France et L'Etats unis du 28/07/1967, conventions internationales Conclues par la France, droit fiscal international. François, E.D. jurisclesseur 2002, Fax 351, P 14.

4 - BILAN (J.L): Transfert indirect de bénéfices à l'étranger, op cit, P 81.

5 - C.E Plénière 02/03/1988, Req N° 49054.

يعني ذلك أن مجتمعات الشركات ملزمة بتسيير شركاتها الفرعية كشركات تابعة، من خلال مسكها محاسبة مفصلة للعمليات المنجزة بين الشركة وفروعها وذلك بغرض تبرير أسعار التحويل المتفق عليها لمواجهة الإدارة الجبائية بما إذا لزم الأمر. (1)

غير أن مثل هذا الإلزام لا يكون مقبولا دائما بالنسبة للمجمعات المتواجدة فروعها داخل الدولة الواحدة، إذ كثيرا ما يلجأ المجمع إلى تحويل منتجاته إلى شركة فرعية دون تحقيق هامش ربح معتبر، لأن الهدف من ذلك لا يتعدى فلسفة تجارية محضة، تكمن في تطوير بيوع ومنتجات المجمع داخل رقعة جغرافية معينة دون نية حقيقية للتهرب الضريبي.

بشكل مماثل، يتم دراسة التنازلات والبيوع التي تنجز بين الشركات الشقيقة بنفس الكيفية والطريقة التي تتم بها دراسة الشركات التابعة. (2) وبالتالي تتعرض هذه الشركات أيضا إلى معاقبة التحويلات غير المباشرة للأرباح فيما بينها، وهو ما يعني أن الإدارة الجبائية تحتفظ بمبدأ صرامة رقابتها الجبائية.

يلجأ القضاء أيضا إلى ممارسة رقابته إزاء العمليات التي تبرم بين شركات المجمع، إذ أكد هذا الأخير على أنه لا يأخذ بالاعتبار مصلحة المجمع، لأجل الاعتراف بمشروعية العمليات المنجزة بين أعضائه، (3) وإنما ينبغي على المكلف بالضريبة أن يدلل على وجود مصلحة خاصة (4) وبالتالي دلائل على غياب نية التهرب وذلك بإثبات الامتياز الذي تستخلصه الشركة من خلاصة العمليات التي قامت بها.

ينبغي القول بأن الحكم الوارد في نص المادة 189 من قانون الضرائب المباشرة يتعلق بالشركات الجزائرية التي تنجز عمليات مع شركات تابعة لها متواجدة بالخارج، كما يتعلق أيضا بالعمليات المنجزة من قبل الشركات الجزائرية التي تخضع إلى شركات أجنبية، وأخيرا يتعلق النص أيضا بالافتراض الذي تقوم استنادا إليه شركة جزائرية بمعاملات مع مؤسسة أجنبية كلاهما يتبع مجعما أجنبيا؛ بحيث نصت الفقرة الأولى من المادة 189 على أنه "من أجل إعداد الضريبة على الأرباح التي تحققها الشركات والمستحقة من المؤسسات الخاضعة لمؤسسات توجد خارج الجزائر أو تمارس عليها رقابة ... كما يطبق نفس الإجراء على المؤسسات التي تخضع لمؤسسة أو مجموعة تمارس هي الأخرى مراقبة على مؤسسات توجد خارج الجزائر".

إن التساؤل الذي يبقى مطروحا، يتعلق بالعمليات التي تنجزها المؤسسات الجزائرية مع أشخاص طبيعيين متواجدين بالخارج، فهل يمتد حكم المادة 189 ليشمل طائفة الأشخاص الطبيعيين كذلك أم أن

1 - ROLAND (Torrel): Contrôle Fiscal op cit, P 57 et s.

2 - LEFEBVRE (Francis): groupes de sociétés E.D.MEMONTOS, F.Lefebvre 2005-2006, N° 5410, P 440 et s.

3 - LEFEBVRE (Francis), op.cit, N° 5770 et s.

- C.E 09/05/1990, Req N° 71453. SCI. Paradis immobilier, R.J.F., 7/1990, N° 797.

- C.E. 19/12/1988, Req N° 55655. DF 1989, N° 11, Com 531, R.J.F. 2/89, N° 158.

4 - C.E 30/04/1980, Req N° 16253. R.J.F. 6/80 N° 467, précité.

- C.E 27/11/1981, Req N° 16841. RJF 1/82. N° 07, précité.

النص لا يمكن تطبيقه سوى على الأشخاص المعنوية فحسب. علما أن الأشخاص الطبيعية تخضع إلى الضريبة على الدخل الإجمالي بينما يخضع الأشخاص المعنويون عموما إلى الضريبة على أرباح الشركات.

أما فيما يتعلق بالعمليات المقصودة، فعادة ما يقوم القضاء بإعمال مقارنة واسعة وتحليل إجمالي لمختلف علاقات الأعمال المنجزة بين الشركتين،⁽¹⁾ حتى ولو كانت هذه العمليات غير مرتبطة ببعضها ببعض، فحينما يبدو للقضاء بأن المزايا المستخلصة من هذه العمليات متوازنة رغم الطابع المستقل لكل واحدة منها فإنه يعمد إلى تصحيح موقف الإدارة الجبائية وقبول مشروعية العمليات المنجزة وبالتالي استبعاد تطبيق الحكم العقابي على الجمع، ويبدو أن عمل القضاء في هذه الحالة عسير، على عكس الحالة التي تتم فيها العمليات المنجزة من قبل شركة مع أن المستفيد منها لا يسدّد أي مقابل لذلك، وهي الحالة التي يسهل على القضاء فيها تطبيق المادة 189 من القانون الضريبي.

يطرح الإشكال في الحالة التي تنطوي فيها العمليات على مقابل، غير أن هذا الأخير يبدو للإدارة الجبائية غير كاف ولا يتناسب مع حجم العملية وقيمتها الحقيقية.

هل يمكن للقضاء استعمال سلطته التقديرية، وعلى أي أساس يعتمد في ذلك؟

إنه من الصعب جدا تحديد معطيات ومعايير موضوعية وذلك بسبب تنوع العمليات التي تقوم بها شركات الجمع، وكذا بسبب تنوع الأنظمة الجبائية لمختلف الدول التي تتواجد بها هذه الشركات.

١.٤.٢.٢.١. الحالة التي تتناولها المادة 189 من القانون الضريبي

يتعين على الإدارة الجبائية أن تثبت ليس فقط وجود علاقة تبعية بين المؤسسات أو ممارسة رقابة عليها، وإنما أيضا إثبات أن العمليات المنجزة بين هذه المؤسسات والتي هي موضوع تقويم جبائي، تشكل تحويلا غير مباشر للأرباح نحو الخارج، ولا تنتج عن تسيير عادي للمؤسسة.⁽²⁾

بحسب المادة 189 من القانون الضريبي فإن التحويلات غير المباشرة يمكن أن تتم إما عن طريق تخفيض أسعار الشراء أو البيع أو بأية وسيلة أخرى.

يطرح إذن التساؤل عن هذه الوسائل التي يمكن من خلالها الكشف عن وجود تحويلات للأرباح نحو الخارج وبشكل غير مباشر.

1 - C.E 30/10/1963, Req N° 50220. D.F.1966 N° 25 Bris, Comm 200 CONCL DUCANIN DUPONT.1963, P 826.

2 - GHARBI (Najib): op.cit, N° 22 P 25.

انتظر المشرع الجزائري إلى غاية صدور قانون المالية التكميلي لسنة 2010⁽¹⁾ لينص بشكل واضح وصريح على بعض الوسائل والممارسات التي من شأنها أن يترتب عليها تحويل الأرباح نحو الخارج بشكل غير مباشر، وهي الوسائل المنصوص عليها في نص المادة 04 منه، والتي تتم أحكام المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لتصبح محررة كما يأتي: "عندما تشارك مؤسسة مستغلة بالجزائر أو خارج الجزائر، حسب الحالة، بصفة مباشرة أو غير مباشرة في إدارة أو في مراقبة أو في رأس مال مؤسسة مستغلة بالجزائر أو خارج الجزائر، أو شارك نفس الأشخاص، بصفة مباشرة أو غير مباشرة في إدارة أو في مراقبة أو في رأس مال مؤسسة مستغلة بالجزائر أو خارج الجزائر وأن هاتين المؤسستين تكونان في كلتا الحالتين، مقيدتين في علاقتهما التجارية أو المالية بشروط تختلف عن تلك التي يمكن الاتفاق عليها بين مؤسسات مستقلة، فإن الأرباح التي كان من الممكن تحقيقها من طرف المؤسسة المستغلة بالجزائر ولكن لم يتم تحقيقها بسبب هذه الشروط المختلفة، يتم إدراجها ضمن أرباح هذه المؤسسة الخاضعة للضريبة. وتطبق هذه القواعد أيضا على المؤسسات المرتبطة بها والمستغلة في الجزائر.

وتعدّ النواتج التي يتم إدراجها في الوعاء الضريبي هي تلك المحولة بصفة غير مباشرة إلى المؤسسات المتواجدة خارج الجزائر عن طريق:

- زيادة أو تخفيض أسعار الشراء أو البيع.
 - دفع الأتاوى المفرطة أو بدون مقابل.
 - منح القروض دون فوائد أو بمعدل مخفض.
 - التخلي على الفوائد المنصوص عليها في عقود القروض.
 - تقديم مزايا خارج النسبة مع الخدمة المحصلة.
 - أو عن طريق الوسائل الأخرى.
- يترتب على عدم الردّ على الطلب المحرر طبقاً لأحكام المادة 20 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية تحديد النواتج الخاضعة للضريبة من طرف الإدارة الجبائية من خلال العناصر التي تتوفر عليها ومقارنة مع النواتج الخاضعة للضريبة في المؤسسات المماثلة المستغلة عاديًا.

على هذا الأساس يمكن إجمال العمليات التي تنطوي على تحويل غير مباشر للأرباح فيما يلي:

1 - الأمر رقم 01/10، المؤرخ في 26/08/2010، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010.

أولا: زيادة أو تخفيض أسعار الشراء أو البيع

إن ما يشغل الشركة الأم عند تحديد أسعار التحويل في المعاملات مع الشركات التابعة لها، أو فيما بين هذه الأخيرة بعضها ببعض، هو النظام الضريبي للدول المختلفة الكائن بها هذه الشركات ومستوى أسعار الضريبة على الأرباح فيها. فإذا كانت الدولة المضيفة ذات نظام ضريبي مرتفع، فإن أسعار التحويل تكون مرتفعة أيضا بالنسبة للمشتريات أو المبيعات بغرض تقليل نسبة الربح التي تمثل الفرق بين سعر البيع وتكلفة الإنتاج، ومن ثم تستطيع الشركة التابعة الكائنة في دولة ذات نظام ضريبي منخفض، تخفيض أسعار التحويل على المشتريات والمبيعات بغرض زيادة نسبة الربح.

لتوضيح ذلك، نفترض أن شركة تابعة منتجة تقع في الدولة أ حيث تطبق سعر الضريبة على أرباح الشركات بنسبة 50% وشركة تابعة أخرى تقوم بالتسويق تقع في الدولة (ب) حيث سعر الضريبة فيها على أرباح الشركات 30%، فإذا قامت الشركة (أ) ببيع منتجاتها في السوق المحلي بسعر 100 للوحدة، بينما سعر تكلفتها الحقيقية 70، فإن هناك فرضين تستطيع الشركة (أ) أن تسلكهما؛ الأول أن الشركة (أ) تبيع للشركة (ب) بسعر جار أي السعر الذي تبيع به داخل سوقها المحلي وهو 100، وأن الشركة (ب) تعيد بيع هذا المنتج داخلها بسعر 120 وبذلك فإن الشركة (أ) تحقق ربح قدره: $100 - 70 = 30$ يخضع للضريبة.

ومقدار الضريبة في (أ) هو: $30 \times 50\% = 15$.

أما الشركة (ب) فتحقق ربح قدره $120 - 100 = 20$ يخضع للضريبة في (ب) ومقدار الضريبة: $20 \times 30\% = 6$.

وبالتالي فإن إجمالي الضريبة: $15 + 6 = 21$.

الفرض الثاني، أن الشركة (أ) تبيع المنتج للشركة (ب) بسعر أقل أي 80 مثلا. وذلك بغرض الاستفادة من انخفاض سعر الضريبة في الدولة (ب)، وتبيع الشركة (ب) هذا المنتج داخلها بسعر مرتفع 120. وبذلك فإن الشركة (أ) تحقق ربح قدره: $80 - 70 = 10$ ومقدار الضريبة في (أ) $10 \times 50\% = 5$.

أما الشركة (ب) فتحقق ربح قدره $120 - 80 = 40$ ، ومقدار الضريبة في ب: $40 \times 30\% = 12$ ، وبالتالي فإن إجمالي الضريبة هو $5 + 12 = 17$.

يتضح لنا من خلال المثال السابق، أن الضريبة الإجمالية قد انخفضت من 21 في الافتراض الأول إلى 17 في الافتراض الثاني، وذلك بالاستفادة من اختلاف أسعار التحويل، وبالتالي فإن الشركة (أ) تكون قد استفادت من النظام الضريبي المحقق للدولة (ب) وتهربت في ذات الوقت من الضريبة المرتفعة في الدولة (أ).

(1) وبذلك تحقق لها ما تسعى إليه من اقتصاد في الضريبة من جهة وتعظيم أرباحها من جهة أخرى. (1)
وعليه إذا كانت الشركة التابعة كائنة في إقليم دولة ذات نظام ضريبي مخفف فإنها ستحاول أن تزيد من أرباحها، وتبيع بأسعار مرتفعة للشركة الأم ويترتب على ذلك زيادة الربح بالنسبة للشركة التابعة ونقصانه بالنسبة للشركة الأم، وبالتالي يصبح إجمالي الربح الخاضع للضريبة قليلا، واستنادا إلى ذلك فإنه يمكن التلاعب في أسعار البيع والشراء حتى يكون رقم الأعمال مرتفعا أو منخفضا وفقا للنظام الضريبي الذي تتبعه الشركة الأم أو الشركات التابعة لها. ويتم ذلك عادة عن طريق تحرير فواتير بأسعار غير حقيقية للاستفادة من تباين الأنظمة الضريبية. (2)

يتعين القول أنه في إطار علاقات الأعمال القائمة بين الشركات، فإنه من الطبيعي اعتبار الشركات التابعة بمثابة آليات لتوزيع وتسويق منتجات الشركة الأم داخل أسواق دول مختلفة، لاسيما وأنها تنشأ في كثير من الأحيان ليس للقيام بالعملية الإنتاجية فهي لا تباشر أي نشاط مباشر مثل التصنيع أو إضافة أو تغيير في السلع من شأنه أن يزيد في قيمتها مع أنه يمكن في بعض الأحيان أن تقوم ببعض الأنشطة الصناعية البسيطة كالتعليب والتكيب والتغليف، ويتم التهرب الضريبي بواسطة هذه الشركات باعتبارها تقع في دول ذات نظام ضريبي متميز.

ينبغي إذن في هذه الحالة ضمان أن مشتريات الشركة التابعة من المؤسسة الأجنبية لم تتم بأسعار مرتفعة، كما ينبغي أيضا ضمان أن البيوع التي تمت للشركة الأجنبية من قبل مؤسسة جزائرية تتبع لها الأولى، لم يتم بأثمان مخفضة، وهي وسائل يمكن أن تستعمل في الواقع لأجل تحويل غير مباشر (3) لجزء من أرباح الشركة الجزائرية.

لتقدير وجود مثل هذا التحويل وجب الرجوع إلى السعر الذي يبيع به المصنع الأجنبي عموما نفس المنتجات إلى شركات مستقلة أو زبائن آخرين.

تطبيقا لذلك، ذهب مجلس الدولة الفرنسي في قرار قديم (4) بأنه يعتبر من قبيل التحويل غير المباشر للأرباح بمفهوم المادة 57 من القانون الضريبي العام، الامتياز الذي منحتة شركة فرنسية إلى تابعتها الأجنبية وذلك ببيع منتوجاتها بأسعار منخفضة بشكل كبير، مقارنة بتلك التي تطبقها في السوق الفرنسي على نفس المنتجات.

1 - LABRUNIE (Jean Louis): L'Art 57 du C.G.I et La Lutte Contre L'évasion Fiscale Internationale, Thèse, Aix Marseille 1979, P 43.

2 - سوزي عدلي ناشد: مرجع سابق، ص 102.

3 - C.E 29/01/1964, Req N° 47515, R.O, P 20, DF. 1964, N° 21.22, comm. 398, Dupont, 1964, p 253.

- C.E 13/04/1964 Req N° 56173, R.O, P 69.

4 - C.E 17/06/1959, Req N° 38476, R.O, P 446.

C.F égal: C.E 23/05/1960, Req N° 42218 et 29/01/1964, Req N° 47515 R.O, P 20.

قضى مجلس الدولة الفرنسي أيضا (1) فيما يتعلق بشركة فرنسية تابعة لشركة أجنبية تتصرف بصفة الوكيل بالعمولة الوحيد لهذه الأخيرة، والتي قامت بفوترة - بمناسبة تصدير بضائع - عمولات محسوبة على أسس غير مبررة، تضمنت نسبا تقل عن تلك المستعملة في مهامها العادية، أين اعتبر القضاء الفرنسي أن هذه الممارسات لها أثر التحويل غير المباشر للأرباح خارج فرنسا، وأنه يمكن تبعا لذلك للإدارة الجبائية الفرنسية إعادة إدماج هذه المبالغ داخل النتائج الخاضعة للضريبة للشركة الفرنسية تطبيقا للمادة 57 من القانون الضريبي، حتى ولو كانت هذه المبالغ خاضعة للرسم خارج فرنسا.

يتعين على القضاء الجزائري أن يسلك نفس السلوك الذي ذهب إليه القضاء الفرنسي حينما تعرض عليه مثل هذه المسائل والمنازعات للفصل فيها.

غير أنه يمكن للإدارة الجبائية الجزائرية أن تواجه صعوبات هامة ومشاكل متعددة فيما يتعلق بمحاولتها إظهار وإبراز الفاتورة الحقيقية أو السعر الحقيقي، أو الكشف عن وجود فوترة وهمية، (2) تتعلق هذه الصعوبات أساسا بخصوصية المنتوجات المستوردة التي تجعل من المتعذر عادة توظيف معايير للمقارنة بشأنها، (3) فإذا كانت الإدارة الجبائية تملك مبدئيا بعض الطرق التي تسمح بتحديد سعر المنافسة الحقيقية والكاملة، وذلك بالرجوع إلى السعر الذي يتعين تطبيقه على المنتوجات المشابهة بين مؤسسات مستقلة، إلا أن الصناعة الحديثة تنحصر عن طريق تنوع المنتوجات، كما أن بعض المنتوجات وقطع الغيار محتكرة من قبل مؤسسات خاصة وليس من الممكن الرجوع إلى سعر ناتج عن تنازلات حقيقية بين شركات غير مرتبطة. (4)

كما أن الصعوبة التي تواجهها الإدارة الجبائية تكمن علاوة على ما تقدم في أنه لا يسمح لها بالبحث لدى المؤسسة الأجنبية وما إذا كانت هذه الأخيرة تمارس أو لا تمارس باتجاه شركتها التابعة أسعار بيوع تختلف عن تلك التي تمارسها مع باقي زبائنها. (5)

فإذا ما واجهت الإدارة الجبائية هذه الصعوبات فإنه يتعين عليها إخطار المديرية العامة للضرائب، التي تتولى عن طريق قنوات خاصة تبادل المعلومات مع الإدارة الجبائية للدولة التي تتواجد فيها المؤسسة الأجنبية.

1 - C.E 05/02/1975, Req N° 90788 et 91255 R.J N° II, P 16, précité.

Voir aussi C.E 02/06/1976 Req N° 94758, précité.

2 - ROLAND (Torrel) : Control Fiscal, op.cit, P 106.

3 - GHARBI (Najib): Le contrôle fiscal des prix de transfert, op.cit, N° 23, P 25.

4 - ESCAUT (P): Les méthodes de détermination des prix de transfert, critères de choix et Modalités d'application, D.F, 2004 N° 3 P 162 et s.

CF également : JOHN NEIGHBOUR, centre de politique et d'administration fiscales de L'OCDE prix de transfert: le principe de pleine concurrence observateur OCDE précité.

5 - Documentation Administratif DO 09/03/2001 précité N° 18.

ثانيا: دفع الأتاوى المفرطة أو بدون مقابل

يقصد بالأتاوى وفقا لتعريف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية "كل المدفوعات التي يتم دفعها مقابل استغلال أو امتياز أو استعمال حق المؤلف على مؤلفاته الأدبية والفنية والعلمية، ومقابل استغلال براءة الاختراع، والعلامة التجارية والصناعية والرسوم أو النماذج والخطط وطرق الصنع السرية، وكذلك مقابل استعمال تجهيزات صناعية أو تجارية أو علمية"،⁽¹⁾ واستنادا إلى هذا التعريف فإن مصطلح الإتاوات يشمل كل الأموال المعنوية والتكنولوجية والتي يكون من السهل على الشركة دولية النشاط أن تدرج تحت هذا البند أي نفقات تقوم بها، ولو كانت على غير الحقيقة باعتبارها معفية من الضرائب وبالتالي يتحقق لها اقتصاد في الضريبة.⁽²⁾

تقوم الشركات الجزائرية الخاضعة لشركات أجنبية بالتسديد لفائدة هذه الأخيرة أتاوى هامة يتم اشتراطها بموجب عقد، يوجه أصلا لتعويض بعض الخدمات المؤداة من جانب الشركة الأم، والناجحة من السماح للشركة الجزائرية باستعمال واستغلال براءة اختراع أو علامة تجارية أو التكفل المباشر في المجال التقني والعلمي والتجاري والإداري.

بشكل عام، يطرح التساؤل حول معرفة ما إذا كانت مثل هذه المصاريف مشروعة وتستجيب إلى التعويض العادي للمصالح المؤداة حقيقة من قبل الشركة الأجنبية أو لا؟

إن التساؤل السابق في غاية الأهمية لأن المبالغ المسددة في هذا الإطار يمكن أن تصل إلى قيم هامة دون أن يظهر بأنه قد تم تسديدها بشكل مفرط. ويكون ذلك على وجه الخصوص حينما تكون الأرباح المحققة من قبل شركة تابعة جزائرية، تبدو وكأنها كأرباح عادية بالمقارنة مع تلك المنجزة من قبل مؤسسات أخرى مستقلة.

بشكل مماثل، تواجه الإدارة الجبائية صعوبة تكمن في عدم تمكنها من فحص حسابات الشركة الأجنبية، كما أن الشركات المعنية يمكن أن تبرر تسديد هذه الأتاوى الهامة ببيان أهمية مصاريف الأبحاث والاستغلال،⁽³⁾ وكذا قيمة ومقدار التكفل الذي قدمته الشركة الأم.

الملاحظ في هذا المجال، أنه غالبا ما لا تقوم الشركة الأم بتمكين الشركات التابعة لها من تقنيات التصنيع ووضعها تحت تصرفها، وذلك بغرض إحكام سيطرتها عليها وضمان تبعيتها وخضوعها بشكل كامل،

1 - CLAVERIE (Jean Michel): op.cit, P 26.

2 - د. سوزي عدلي ناشد: مرجع سابق، ص 103.

3 - Documentation Administratif du 09/03/2001, précité N° 20.

وكذلك فهي تلجأ عادة إلى التكفل التقني بشركاتها التابعة إما في عين المكان أو بمناسبة إجراء تريضات داخل المقر الاجتماعي للشركة الأم.⁽¹⁾

يتعين القول، أنه لا يمكن للإدارة الجبائية أن تعتبر تسديد الأتاوى شكل من أشكال التحويل غير المباشر للأرباح إلا إذا قدمت الدليل الواضح على ذلك، وخارج هذا الإطار، وفي الحالة الأكثر وجودا في الواقع العملي والمتعلقة بكون الشركة الأم هي ذاتها الممول الأساسي لشركتها التابعة، فإنه ينبغي التأكد من أن هذه الأخيرة لا تشارك بشكل مزدوج في مصاريف البحوث من ناحية، بتسديد أتاوى محسوبة تماشيا مع بيوعها، ومن ناحية أخرى، تسديد أسعار المنتوجات المشتراة من الشركة الأجنبية (الأم) بسعر يأخذ بالاعتبار مسبقا مصاريف أبحاث المجمع.

وجب أيضا تقدير مبلغ الأتاوى المدفوعة أخذا بالاعتبار المزايا المباشرة أو غير المباشرة التي منحتها الشركة الجزائرية إلى الشركة الأجنبية خاصة داخل القطاع التجاري أين تضمن الشركة التابعة عادة وبشكل كلي تكاليف استغلال وتسيير شبكة البيوع وكذا مصاريف الإشهار والإعلام.⁽²⁾

بشكل عام، فإن تخفيض الأتاوى المسددة إلى الشركات الأم الأجنبية لا يمكن السماح بها إلا في الحدود التي يكون فيها الربح الصافي للشركة التابعة مساويا على الأقل لذلك المحقق من قبل مؤسسة جزائرية تمارس نشاطا مشابها، وذلك بدمج الفوائد التي هي موضوع ضرائب وأتاوى معتبرة. يتعلق الأمر إذن بمسائل واقعية لا يمكن تسويتها إلا بعد فحص متأني للمزايا المباشرة أو غير المباشرة التي تمنحها المؤسسات المرتبطة.

لقد تطرق مجلس الدولة الفرنسي إلى هذه المسألة وذلك بموجب قرار قديم مؤرخ في 03/08/1942⁽³⁾ حيث قرّر بأن الأتاوى المسددة من قبل شركة فرنسية إلى شركة أجنبية، في حالة تبعية، لا يمكن أن تقبل لتخفيض الأرباح الخاضعة للضريبة، في الحدود التي هي عليها إذ أنها مرتفعة بشكل غير عادي مقارنة مع الأرباح الباقية للمؤسسة.

كما تم اعتبارها أرباح غير مباشرة محوّلة بمفهوم المادة 57 من القانون الضريبي العام، الأتاوى الناتجة عن استغلال حق ملكية صناعية والمسددة إلى شركة أم أجنبية من قبل تابعتها الفرنسية في الحدود التي تفوق فيها هذه الأتاوى تعويض الخدمات المؤداة والتي تم النص عليها في العقد المبرم بين الشركتين.⁽⁴⁾

1 - د. سوزي عدلي ناشد: مرجع سابق، ص: 40 أيضا:

- Documentation Adm du 09/03/2001 précité, N°20.

2 - Documentation Adm, du 09/03/2001, précité, N° 20.

3 - C.E. 03/08/1942, Req N° 65810.R.O, P 177.

4 - C.E. 11/06/1982, Req N° 16187.Cité par Documentation Administratif précité, N° 21.

ثالثا: منح قروضا دون فوائد أو بمعدل مخفض والتخلي عن الفوائد

يمكن للشركة الجزائرية أن تمنح لشركة أجنبية تابعة لها إمتيازات هامة بمنحها قروضا دون شرط الفائدة أو بفوائد قليلة، وبالتالي يمكن تسبيق أموال على القروض وهي عمليات قد تشكل تحويلات غير مباشرة للخارج، كما ذهب إلى ذلك قضاء مجلس الدولة الفرنسي في العديد من المناسبات. (1)

لقد سبق للقضاء الإداري الفرنسي أن قرر وجود تحويل غير مباشر للأرباح بشأن عملية منح قرض من جانب شركة فرنسية لفائدة شركة أجنبية تابعة لها دون أن يتضمن عقد القرض شرط الفوائد، مع أن المكلف بالضريبة حاول تقديم دليل عكسي بإثباته وجود زيادة هامة في المبيعات نتيجة تلقيه القرض، إلا أن الإدارة الضريبية لم تجد صعوبة في إثبات وجود تحويل للأرباح.

بشكل عام، يتعين على الإدارة الجبائية الجزائرية ، أن تعيد إدماج ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة للشركة الجزائرية فوائد تستجيب إلى نسب عادية وحب تقديرها ضمن كل حالة على حدى، وبالنظر إلى ظروف الواقع، وهذه النسب يمكن أن تكون نسباً متوسطة لفوائد التسبيقات على الأسهم الممارسة من قبل بنك الجزائر، أو بنسب الفوائد المسددة من قبل المؤسسة الجزائرية بسبب المبالغ التي أقرضتها هي ذاتها، (2) وهو الحل الذي أخذ به القضاء الفرنسي.

لا يشكل تحويل غير مباشر للأرباح، تخلي الشركات الشقيقة الأجنبية عن الأرباح التي حققتها مؤسسة جزائرية في الخارج على بيوع منتجاتها، انطلاقا من كون أن هذا التخلي يمثل مقابل التكتل من قبل الأولى (الشركة الشقيقة) في مصاريف الإنتاج، ووجب أن ينظر إلى هذه العملية على أنها تستجيب في الواقع إلى تسديد خدمة تجارية ضرورية لمصلحة الشركة الجزائرية ونافعة لها، وبالتالي فهي من قبيل عقود التسيير العادي، وهو الحل الذي اتجه إليه أيضا القضاء الفرنسي. (3)

أما فيما يتعلق بإهمال الديون، فإن الخسارة الناتجة عن إهمال الدين لا تقبل أن يتم تخفيضها لأجل تحديد الوعاء الضريبي إلا إذا كان هذا التخلي يشكل عقد تسيير تجاري عادي، وهي مسألة واقع يتم تقديرها وفقا للظروف، من قبل الإدارة الجبائية تحت رقابة القاضي الجبائي، ويمكن القول بأن الظرف المتعلق بإهمال

1 - C.E. 07/07/1958, Req N° 35977.R.O, P 188.

- C.E. 14/06/1963, Req N° 57457.R.O, P 362.

- C.E. 21/12/1963, Req N° 54142 et 56200.

- C.E. 26/11/1982, Req N° 24360. Cité par Documentation Administratif du 09/03/2001 précité, N° 22

2 - C.E. 07/11/1963, Req N° 57183.R.O, P 428.

- C.E. 21/10/1970, Req N° 71071, R.J.N, P 187.

3 - C.E. 14/03/1983 N° 34430 et 36880.

رابعاً: المشاركة الجزائرية في مصاريف استغلال شركة تابعة متواجدة بالخارج وتقديم مزايا غير مبررة

عادة ما تنشأ الشركات الصناعية ذات الأهمية البالغة، شركات تابعة لها بالخارج توكل لها مهام القيام بدراسات أو بتصنيع أو القيام بشراء أو بيع هامة مفيدة لكل أعضاء المجمع، ومن هذا المنطلق فإن إقتسام تكاليف هذه الشركة التابعة من قبل أعضاء المجمع تطرح مشاكل صعبة، إنطلاقاً من أنه لا يوجد حول هذه المسألة قواعد آمرة للاقتسام.

لقد سمح مجلس الدولة الفرنسي مثلاً بإعادة إدماج المبالغ المسددة بعنوان المشاركة الجزائرية في مصاريف استغلال شركة تابعة أجنبية بالنسبة للجزء الذي يفوق ويتجاوز العمولات التي كان من المفروض تسديدها إلى هذه الأخيرة من مجموع العمليات التي تم إنجازها.⁽²⁾

يمكن أيضاً استعمال طريقة اقتسام المصاريف المشتركة تبعاً للتناسب الموجود بين رقم أعمال المؤسسة الجزائرية ورقم الأعمال الإجمالي لمجموع استغلالات المجمع، وهو الحل الذي طبقه أيضاً مجلس الدولة الفرنسي.⁽³⁾

يمكن أيضاً أن يتم التأسيس على النسبة الموجودة بين المنتج الخام للمؤسسة الجزائرية، والريح الخام لمجموع الشركاء، أو تطبيق العلاقة الموجودة بين قيم الأصول للشركة الجزائرية وتلك المتعلقة بكل المجمع، مع أن الحلين الأخيرين للاقتسام ينطويان على مساوئ وسلبيات في التطبيق ناتجة أساساً من تنوع التشريعات المطبقة داخل الدول المتواجدة بها الشركات المعنية.⁽⁴⁾

خامساً: الوسائل الأخرى

يضاف إلى ما تقدم بعض العمليات التي أدمجها القضاء الفرنسي كحالات لتحويل الأرباح بشكل غير مباشر للخارج، ومنها على الخصوص عمليات الضمان والتكفل بتعويض الإطارات الموجودة بالخارج.

حيث لجأ مجلس الدولة الفرنسي في قرار اتخذته في 1979/03/09⁽⁵⁾ إلى معاقبة الشركة التي منحت ضماناً لفائدة قرض تلقتة شركة تابعة لها متواجدة بالخارج دون مقابل، ولجأ إلى تطبيق الحكم الرادع الوارد

1 - R.M Longuet J.O bès AN du 26/05/1980, P 126.

2 - C.E. 18/04/1966, Req N° 63621.

3 - C.E 08/05/1964, Req N° 66968 et 68362 cité par DOC. Administratif, précité N° 25.

4 - C.E. 25/04/1960, Req N° 45089.R.O, P 60.

4 - DOC Adm du 09/03/2001, précité N° 25.

5 - CE. 09/03/1979, précité.

بالمادة 57 من القانون الضريبي الفرنسي عليها، والواقع أن مجلس الدولة الفرنسي خالف ما ذهب إليه قضاة الدرجة الأولى بشأن هذه القضية والتي قدروا من خلالها أن عقد الضمان إنما هو عقد مجاني في الأصل، بينما ذهب مجلس الدولة إلى التصريح بأن هذه العملية إنما هي شكل من أشكال التحويل غير المباشر للأرباح دون أن يقدم تدقيقات حول هذا التصور.

قبل القضاء الفرنسي أيضا فيما يتعلق بوضع الأجير المنتدب لدى شركة تابعة متواجدة بالخارج قيام الشركة الأم الفرنسية بالتكفل بتعويض أحور الإطار الذي يعمل لدى شركتها التابعة السويسرية، مع أن مثل هذا الوضع يصعب اعتماده، لأنه لا يظهر بشكل مستقل ومنفصل في الوثائق المحاسبية ولكن قد يبرر فقط من خلال فحص شروط تسيير الشركتين، وبذلك فإن القضاء الإداري الفرنسي يعترف بأن أهداف السياسة التجارية لمجمعات الشركات يمكن أن تجعل من مثل هذه الممارسات أمرا ضروريا.

يمكن القول أخيرا، أنه ونظرا لتعدد أشكال العمليات التي يمكن أن تشكل تحويلا غير مباشر للأرباح نحو الخارج، فإنه يتعين على القضاء الجزائري أن يحسن تقدير الوقائع وتكييفها تكييفا سليما يتماشى مع ظروف وواقع نشاط المجمعات، للتوصل إلى تقرير إخضاع هذه الأخيرة إلى الحكم الوارد بنص المادة 189 من قانون الضرائب المباشرة.

لكن السؤال الذي يبقى مطروحا يتعلق بكيفية مراقبة أسعار التحويل، الناتجة عن العمليات المذكورة أعلاه. وهو ما سنحاول الإجابة عليه في المطلب الموالي.

المطلب الثاني : التحويل الضريبي

يمكن أن تتحكم أسعار التحويل في جزء من المداخيل الضريبية بالنسبة للشركات العالمية، غير أنها يمكن أن تؤدي أيضا إلى تعرض الشركات المتعددة الجنسيات إلى ازدواج ضريبي.⁽¹⁾

لقد كانت أسعار التحويل تحظى فقط باهتمام المصالح الجبائية وبعض المختصين،⁽²⁾ غير أنه في الآونة الأخيرة فإن هذه المسألة اعتبرت كإحدى أكثر المشاكل أهمية فيما يتعلق بنشاط الشركات المتعددة الجنسيات، فلم يعد بذلك الإشكال الذي تطرحه مسألة أسعار التحويل إشكالا تقنيا، وإنما بدا هذا المشكل سياسيا بفضل اهتمام الساسة والاقتصاديين ورجال الأعمال ومختلف التنظيمات الحكومية وغير الحكومية⁽³⁾ وذلك بسبب نظام العولمة الذي أصبح سائدا.

1 - د. أسامة الفولي: أسعار التحويل والتهرب الضريبي الدولي، مرجع سابق، ص 3 وما بعدها.

2 - JOHN Neighbour (observateur OCDE): Prix de Transfert précité.

3 - Idem. Voir égal: BENFREHA (N.eddine): Les multinationals et la mondialisation enjeux et perspective pour l'Algérie ED DAHLAB, 1989, P 114 et suiv.

إن تحديد أسعار التحويل يحدد ويوضح اقتسام الأرباح لغايات جبائية ولغايات أخرى فيما بين مختلف شركات المجموع الدولي.

يمكن التطرق لهذا الموضوع من خلال الوقوف على معايير تحديد سعر التحويل (الفرع الأول)، ثم من خلال موقف بعض الإدارات الجبائية من عمليات التحويل غير المباشر للأرباح (الفرع الثاني).

2.1.1. معايير تحديد أسعار التحويل

تعد أسعار التحويل، أسعاراً داخلية أو أسعاراً لتسوية المعاملات الداخلية في إطار الشركات الدولية النشاط أو مجموعة الشركات الدولية، ولا يتم التعامل بها خارج هذا النطاق،⁽¹⁾ وبصورة أدق، فإنه لا يتم التعامل بأسعار التحويل بين الشركة الدولية النشاط وأي شركة أجنبية أخرى، إذ في هذه الحالة تطبق الأسعار العادية أو الثمن المحايد، وهو السعر الذي يمكن أن يكون ثمناً للسلع والخدمات فيما لو تم التعامل فيها مع طرف ثالث لا يرتبط مع هذه الشركات بعلاقة قانونية.⁽²⁾

يخضع تحديد هذا السعر لمعايير ثابتة داخل سوق المنافسة تتمثل في العرض والطلب على نفس السلعة والخدمات، أما أسعار التحويل فإنها لا تخضع لمعايير ثابتة بشأن تحديد أسعار أي سلعة، إذ أنه أداة في يد الشركة الأم صاحبة سلطة اتخاذ القرار تستخدمه في تحقيق أكبر ربح بأقل عبء ضريبي ممكن.

لقد اختلف الفقه الاقتصادي⁽³⁾ في وضع تعريف محدد وقاطع لأسعار التحويل غير أنه يمكن القول بأنه "أثمان المعاملات المنظورة وغير المنظورة التي تتم بين الوحدات الإنتاجية المختلفة التابعة لوحدة أو مجموعة مترابطة من الشركات المتعددة الجنسيات،⁽⁴⁾ وهي وإن كانت تنصب أساساً على الصادرات والواردات السلعية، إلا أنها تمتد لتشمل أسعار الخدمات التكنولوجية، والعلامات التجارية، وبراءة الاختراع، ورسوم خدمات التدريب، والاستشارة وأسعار الفائدة على القروض".

- GHARBI (Najib): op.cit N° 26, P 26.

- FURAZARA: analyse empirique de la Mondialisation et des échanges Intra entreprise "Revue économique de L'OCDE", 1993, N° 20, P 165 et s.

- SERVERIN (E.), LASCOUMES (P.), LAMBERT (T): Transactions Et Pratique Transnationales, ECONOMICA, 1987, P 217 et s.

1 - سوزي عدلي ناشد: مرجع سابق، ص 95.

د. مختار عبد الحكيم طلبة : المعاملة الضريبية للشركات دولية النشاط في القانون المصري والقانون المقارن، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1998، ص 170 وما يليها.

2 - السيد عبد المولى : مرجع سابق، ص 291.

3 - سوزي عدلي ناشد: مرجع سابق، ص 96.

4 - د. أسامة الفولي، مرجع سابق، ص 04.

والواقع أنه إذا كان تحديد أسعار التحويل يتم بإرادة الشركة الأم، لتحقيق اقتصاد في الضريبة، فإنها في سبيل تحديد هذا السعر، تسترشد باعتبارات ومعايير محددة أهمها: الضرائب على الشركات، الرسوم الجمركية، التضخم، التغير في أسعار العملة، الرقابة على الصرف، تحسين المركز المالي الظاهر للشركة التابعة، إعانات الصادرات ودين الضريبة، مستوى المنافسة، وغيرها. (1) ولأن أسعار التحويل، يمكن أن تؤدي إلى وقوع تهرب ضريبي، فإن الفقرة الثانية من نص المادة 189 من قانون الضرائب المباشرة الجزائري تُحوّل للإدارة الجبائية استخدام المعيار المؤسس على سعر السوق أو الحسابات المبنية على السعر الحقيقي للعملية، وذلك بمقارنة العمليات المنجزة فيما بين الشركات المرتبطة بتلك المنجزة من قبل شركات مستقلة. (2)

يمكن القول تبعا لذلك، بأن المشرع الجزائري يكون قد اعتمد على سعر السوق كمرجع أساسي بالنسبة للإدارة الجبائية لإعمال تقويم جبائي وهي طريقة يطلق على تسميتها بطريقة المقارنة مع سعر المنافسة الحرة. (3)

يذكر أن هذا الحل هو نفسه الذي اعتمده أغلب التشريعات المقارنة (4) وهو أيضا الحل الذي ذهبت إلى تكريسه منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (5) (OCDE).

غير أن الإشكال المطروح يكمن في أن السوق لا يكون دائما في وضعية تنافسية مثالية، خاصة في الاقتصاد الذي يعتمد على تدخّل الدولة، أين تكون أسعار بعض المنتجات مدعّمة وبالتالي غير محررة، ويضاف إلى ذلك أن الشركات وبرغبة التواجد على مستوى قطاعات نشاط معينة تعتمد في الكثير من الأحيان إلى ممارسة سياسة تخفيض الأسعار بغرض جلب الزبائن وهي آليات معروفة وعادية لا يمكن تجاهلها. (6) وعليه فإن الإدارة الجبائية الجزائرية ستواجه صعوبات كبيرة عند إجراء مقارنة فعالة لأسعار التحويل.

1 - سوزي عدلي ناشد: مرجع سابق، ص 97.

2 - بحيث تنص الفقرة الثانية من المادة 189 على ما يلي "وفي حالة عدم وجود عناصر دقيقة لإجراء التصحيحات المقررة في الفقرة السابعة تحدد المواد الخاضعة للضريبة بالمقارنة مع المواد التي تستغلها عادة مؤسسات مماثلة".

3 - CHARLOT Nicole: op.cit.P 244.

4 - ومن بينها التشريع الفرنسي م 57 والتشريع المغربي، والمصري، والبريطاني وغيرها.

5 - المادة 8 و9 من الاتفاقية النموذجية لهيئة التعاون والتطوير الاقتصادي OCDE.

www.études fiscales internationales, blogspirit.com/ Media.

6 - CHARLOT Nicole: op.cit.P 245.

كما أن تعقيد المنتجات وتجديدها المتتالي، واختلاف طرق توزيعها وكذا تنوع الخدمات وتحويل التكنولوجيا⁽¹⁾ كل ذلك يحول دون التمكن من تأسيس معطيات ثابتة ومقبولة، كما يمكن أيضا لهذه المعايير أن تتنوع تماشيا مع الوضعية الجغرافية للشركات أو مع سلوك المستهلكين.⁽²⁾

لأجل ذلك هناك عدة حلول مكرّسة تهدف إلى ضمان حماية قانونية لمجمع الشركات خاصة في ظل وجود بعض العمليات التي يصعب مقارنتها بتلك التي تمارسها الشركات المستقلة.

يتعلّق الأمر باحتساب سعر العملية على أساس سعر إعادة بيع المال إلى الغير الأجنبي عن المجمع⁽³⁾ والذي يخفض هامش الربح بغرض تحديد سعر الشراء المسدد إلى عضو من المجمع.

كما يمكن أيضا استعمال طريقة عكسية تتمثل في القيمة المضافة لسعر العائد، وهو ما يعني هامش الربح المحقق، وهي الطريقة المستخدمة عادة في مادة تقديم الخدمات وعلى وجه الخصوص نقل التكنولوجيا،⁽⁴⁾ على أن يتم تحديد سعر العائد انطلاقا من التكاليف المباشرة للإنتاج والتوزيع وكذا التكاليف غير المباشرة التي تتحملها الشركة⁽⁵⁾، وتفترض هذه العملية مسك محاسبة دقيقة ومفصلة لتبرير حقيقتها وغايتها.

تمثل إذن أسعار التحويل الطريقة الأكثر سهولة للتهرب الضريبي لدى مجتمعات الشركات، غير أن تنوع المعايير يمكن أن يؤدي إلى فرض مزدوج للضريبة خاصة بالنسبة للمجمعات التي تتواجد داخل عدد كبير من الدول، وبالتالي فهي تخضع إلى تشريعات متباينة.⁽⁶⁾

إذا كان من الممكن اعتبار مبدأ سعر المنافسة التامة والحرّة مقبولا كطريقة لتحديد أسعار التحويل ومراقبتها، فإنّ هذا المبدأ لا يمكن تطبيقه في جميع الظروف، لأن الواقع يثبت في كثير من الأحيان بأن الإدارة الجبائية تعترضها صعوبات هامة بشأن إظهار وجود فاتورة محررة بشروط غير عادية سيما وأن خصوصية المنتجات تجعل - في كثير من الأحيان - من الصعب تحديد سعر بيع موضوعي، إضافة إلى أن وسائل الرقابة للإدارة الجبائية لشروط السوق بالخارج محدودة رغم إجراء طلب المعلومات في إطار التعاون الإداري الدولي.⁽⁷⁾

علاوة على ذلك، فإنه وعلى فرض أن الإدارة الجبائية أظهرت بأن سعر التحويل المستخدم لا يستجيب إلى سعر المنافسة الحرّة، فإنّ التقويم الذي عمله قد يترتب عنه ازدواج ضريبي اقتصادي، وهذا

1 - Le GALL (J.P.): Fiscalité des transferts internationaux de technologie: nouvelles technologies, Nouveau mode de transfert, R.D.A.L., 1985, N° 5, P 617.

2- GHARBI (Najib), op cit N° 23, P 25.

- CHARLOT (Nicole): op cit, P 245.

3 - BILLON (J.L): transfert indirect des Bénéfices à l'étranger précité, P 112.

4 - Le GALL (J.P.): Fiscalité des transferts internationaux, précité, P 617.

5 - LEVE (J.L): un aperçu pratique sur l'étude de prix de transfert, article publié par le département du trésor et L.I.R.S, R.D.A.I, 1989, N° 1, P 41 et 49.

6 - GHARBI (Najib), op cit N° 25, P 26.

7 - GHARBI (Najib), op cit N° 25, P 26.

الوضعية التي أخطرت بها دول أجنبية التي خفضت حواصلها الجبائية، وهناك صعوبات إجرائية كاختلاف مدد التقادم مثلا وهو ما قد ينتج عنه ازدواج ضريبي.⁽¹⁾

يمكن القول على الأقل بأن الاستعمال المفرط لأسعار التحويل يمكن أن يطرح مشكل خاص بالنسبة للدول السائرة في طريق النمو، والتي غالبا ما تتنامى فيها الشركات الدولية وتوظفها لفائدتها، لأجل ذلك فإن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تمنح اهتماما وتكفلا تقنيا⁽²⁾ لهذه الدول لأجل مساعدتها في تنفيذ القواعد المتعلقة بأسعار التحويل، آخذا بعين الاعتبار الوضعية الخاصة لهذه الدول.

غير أنه وحتى بمساعدة هيئة التعاون الاقتصادي والتنمية، فإنه ليس من السهل تطبيق القواعد المتعلقة بأسعار التحويل، على أساس مبدأ المنافسة الحرة، لأنه ليس من الممكن دائما إيجاد تنازلات مقارنة في السوق لأجل تحديد سعر التحويل المقبول، إذ يمكن للشركة التابعة المتواجدة داخل دولة سائرة في طريق النمو أن تكون هي الشركة الوحيدة العاملة في مجال نشاط محدد على المستوى المحلي. وعليه، وفي هذه الحالة - فإنه من الضروري - اعتماد طرق أخرى بديلة عن سعر المنافسة الحرة، إذ يمكن في هذه الحالة اعتماد طريقة الاقسام، بحيث يتم اقتسام أرباح المؤسسة الدولية بين مختلف شركاتها التابعة لها، مهما كان مكان تواجدها.⁽³⁾ غير أن الأخذ بهذه الطريقة يستلزم من الدول أن تتجه إلى تحليل الأوزان المالية الحقيقية للمؤسسات الدولية وليس فقط الحسابات الجزئية التي تقدمها هذه الأخيرة، أي بمعنى ألا يكون للدولة فقط سوى رؤية جزئية حول نشاط الشركة الدولية انطلاقا من الحالات المالية التي تشكلها داخل إقليم هذه الدولة.⁽⁴⁾

يمكن القول أخيرا، أن تطبيق مبدأ المنافسة الحرة، يجنب كثير من الصعوبات انطلاقا من كونه مؤسسا على تسيير السوق الحقيقي، وهو مبدأ قدم أدلة مقنعة بالنسبة للمؤسسات الدولية والحكومات، وبالتالي فهو معيار دولي يمكن مختلف الإدارات الجبائية من الحصول على جزء مساو للوعاء الضريبي للمؤسسات الدولية المتواجدة في ظل قانونها، الكل مع تجنب الازدواج الضريبي، والأكثر من ذلك، أن هذا المبدأ يبدو إلى غاية اليوم كافيا لمواجهة التحديات الجديدة كالمبادلات العالمية والتجارة الإلكترونية، ويبدو أن الحكومات متفقة إلى غاية اليوم بشأن التفكير بأنه يستحسن قبول نظام موجود خير من الانطلاق من الصفر في البحث عن نظام جديد.⁽⁵⁾

1 - Idem.

2 - NEIGHBOUR (John): observateur O.C.D.E, précité.

3 - Idem.

4 - RASSAT: Les prix de transfert, op cit, P 08 et s.

5 - NEIGHBOUR (John): observateur O.C.D.E, précité.

الموقف الإداري الجبائي الأمريكي

يمكن تقديم ثلاث نماذج، على النحو التالي:

أولاً: موقف الإدارة الجبائية الأمريكية

انتهجت الولايات المتحدة الأمريكية نظاماً صارماً بغرض تحقيق فعالية لإدارتها الجبائية ولحماية مصالح الخزينة الأمريكية بحيث يعتمد هذا النظام على أساس معيار سعر المنافسة الحرة، وهي الطريقة الكلاسيكية التي تطبقها في مجال البيوع والخدمات، كما تعتمد أيضاً على طريقة ديناميكية قائمة على مردودية العملية⁽¹⁾ وذلك بتحليل العملية بشكل إجمالي ومقارنتها بنسب مردودية متحصل عليها من قبل شركات مستقلة.

غير أن هذا النظام الذي اعتمده الولايات المتحدة الأمريكية منتقد من عدة أوجه، أهمها أنه يلقي على عاتق الشركات التزامات ثقيلة تبدأ من وجوب جمعها كل الوثائق الضرورية لإثبات سعر التحويل، وإلا كانت محل إغذار موجه من قبل الإدارة الجبائية موجب للتنفيذ ومصحوب غالباً بتوقيع غرامات هامة⁽²⁾، وهو ما يعبر عن افتقاد هذه الإجراءات للمرونة اللازمة والتي ينبغي توافرها حتى تتلاءم مع مقتضيات تسيير المجمعات.

يضاف إلى ذلك، أن الوضعية التي اعتمدها القانون الضريبي الأمريكي بشأن هذه المسألة، لا يستجيب لشروط استغلال الشركات، التي لا تستبعد تحقيق خسائر في مرحلة انطلاق نشاطها، وبالتالي فإن النظام الأمريكي منتقد بكونه يذهب إلى معاقبة المجموعات التي تنجز استثمارات هامة لا تظهر نتائجها سوى على المدى المتوسط أو البعيد⁽³⁾. وعلاوة على ذلك تتحمل الشركات من واقعة خصوصية الأحكام، ازدواج ضريبي اقتصادي على اعتبار أنه يسبق لها الخضوع للرسوم في دول أخرى غير الولايات المتحدة الأمريكية.

ثانياً: موقف الإدارة الجبائية الفرنسية

يميل القانون الفرنسي إلى قبول حل أكثر مرونة، وذلك باعتماده على مقارنة أسعار التحويل بمشيلاتها من العمليات المنجزة⁽⁴⁾ بين شركات مستقلة، وتتم المقارنة بناءً على أسعار المنافسة الحرة.

1 - DELLAITRE (O): Les nouvelles règles de prix de transferts aux Etats Unies B.F Francis Lefebvre 6/1992, P 39,1.

- Gouthière (B): "Prix de transfert: les entreprises française face à l'administration fiscale Américaine" B.F, Francis Lefebvre 7/1992, P 455.

2 - DELLAITRE (O): op cit, P 40.

3 - CHARLOT (Nicole): op cit, P 249.

4 - المادة 57 من القانون الضريبي العام الفرنسي.

لقد برهنت الإدارة الجبائية الفرنسية بمرور الزمن وبتطور التجارة الدولية على مرونتها، وذلك بالإشارة إلى أنه يمكن للشركات الفرنسية أن تبرم معاملات وتنازلات مع شركاتها التابعة المتواجدة في الخارج بأسعار بيع مشابهة لسعر العائد، وهي عمليات يمكن تبريرها بوجود مصلحة تجارية وليس بنية تحويل الأرباح نحو الخارج بقصد التهرب الضريبي.⁽¹⁾

لقد قبل القضاء الفرنسي بمبررات المكلف بالضريبة ذات الطبيعة الاقتصادية، بحيث يمكن لهذا الأخير مثلاً أن يثير وضعية سوق التصدير، وحدة المنافسة بين الشركات التي تحتم أحياناً على الشركات الفرنسية إلى اللجوء إلى قبول سياسة السعر الأدنى للتمكن من تسويق منتجاتها في أسواق دول مختلفة، ولأجل إثبات ذلك، يمكن للشركة أن تبرر وضعها بتقديم معلومات إحصائية تتعلق بقطاع النشاط في الدولة الأجنبية وبالأسعار المستعملة من قبل أهم المنافسين في السوق وغيرها من المعطيات التي تساعد القضاء في الاعتماد على مبدأ سعر المنافسة التامة، وهو ما قد يشكل مثلاً للوسائل الأساسية الواجب توظيفها للحصول على إلغاء التقويم الجبائي الذي فرضته الإدارة الجبائية⁽²⁾.

يراعي القضاء الإداري الفرنسي أيضاً بعض الصفقات التي تتم فيما بين الشركات والتي تخضع إلى تقلبات هامة، أو الأموال التي تكون أسعارها متقلبة وغير مستقرة. إذ قرر مجلس الدولة الفرنسي في 28/09/1988⁽³⁾ عدم تطبيق حكم المادة 57 من القانون الضريبي العام بشأن عملية بيع جدارية، بحيث تلتخص وقائع النزاع في أن مالك أسواق الرسوم الجدارية بباريس قام ببيع عدد هام من الألواح والرسومات إلى شركة تابعة له متواجدة بأمريكا يتولى هو نفسه إدارتها، ولكن بأثمان منخفضة ولا تماثل تلك الأسعار التي يعتمد عليها باقي الزبائن، إذ قرر القضاء بشأن ذلك بأنه لا يوجد تحويل غير مباشر للأرباح نحو الخارج بسبب عدم ثبات السوق، وهو ما يؤدي إلى القول بأن القضاء الفرنسي يبرهن على مرونة كبيرة عند تطبيقه نظرية تحويل الأرباح.

إن الحديث عن دور القضاء بشأن هذه المسألة مهم للغاية، لأنه يلعب دور المصحح، ذلك أن الشركات تستفيد من مراقبة على مستويين الأول إداري تمارسه الإدارة الجبائية والثاني قضائي، وعليه فإنه يمكن للشركات تقديم مبررات حول حقيقة العملية والمصلحة الناتجة منها، وبشكل عام يتعين أن تبين عدم وجود نية لديها في التهرب الضريبي.

1 - CHARLOT (Nicole): op cit, P 255.

2 - C.E 21/02/1990, Req N° 84483, SARL SOLODE T.D.F, 1990, N° 19, Comm 910 et N° 27 Com 3305, Concl Fouquet, R.J.F, 4/1990, N° 376, précité.

3 - C.E 28/09/1988, Req N° 60805, D.F, N° 7, Comm 240, R.J.F, 11/1988, N° 1254.

يذكر أن الفقه الإداري الفرنسي يعني الإدارة الجبائية من إثبات رابطة التبعية بين الشركات في كل مرة يتعلق فيها الأمر بشركة متواجدة داخل دولة تطبق نظاما ضريبيا ذي نسب مخفضة⁽¹⁾ على اعتبار أنه يعتبر هذه الدول جنات ضريبية.⁽²⁾

ثالثا: موقف الإدارة الجبائية الجزائرية

يعتمد القانون الضريبي الجزائري في محاربة ظاهرة التحويل غير المباشر للأرباح نحو الخارج على المادة 189 من قانون الضرائب المباشرة، ذات النص يخول للإدارة الجبائية مراقبة عمليات التحويل، وذلك بتطبيق مبدأ المنافسة الحرة.

ينبغي القول أنه إذا كان المشرع الجزائري يعطي للإدارة الجبائية حق مراقبة العمليات التي تنجزها الشركات الجزائرية مع فروعها المتواجدة بالخارج، ومع أن دراسة هذه الحالة تبقى نظرية – على الأقل في الوقت الراهن- بسبب عدم وجود مجتمعات جزائرية كثيرة تملك فروعاً بالخارج، إلا أن الثابت أن هناك عديد الشركات الأجنبية التي أنشأت لها فروعاً وشركات تابعة بالجزائر غالبا بقصد الاستفادة من المزايا الجبائية التي عملت الدولة الجزائرية على توفيرها، أو لتطبيق إستراتيجية جبائية للمجمع الدولي يمكنه من التخفيف من الأعباء الضريبية.⁽³⁾

وبالفعل فقد رغبت الجزائر كغيرها من الدول تحقيق تنمية اقتصادية⁽⁴⁾ وعمدت إلى سن قانون تشجيع الاستثمار الأجنبي ثم ما لبثت أن قامت بتعديل هذا القانون بتعزيز الحوافز الجبائية والجمركية التي نص عليها القانون السابق.⁽⁵⁾

وبالفعل فإن جهود الدولة⁽⁶⁾ في جلب الاستثمار أتت أكلها⁽¹⁾، بحيث اعتبرت سنة 2000 التاريخ المحل لانطلاق مشاريع كبرى في الجزائر، غير أنه ورغم أن الديوان الوطني للإحصاء كان قد نشر أرقامه التي

1 - Documentation administratif du 09/03/2001, précité.

2 - LAVIGNE: Les paradis fiscaux dans la communauté européenne, R.F.F.P, 1993, N° 41, P 191.

3 - REGOLI (J.P) : Qu'est ce qu'un paradis fiscal selon la fiscalité française ? précité, N° 330, P 6.

4 - TIRARD (J.M) : La répression de l'évasion fiscale internationale, précité, N° 342, P 09.

5 - C.E 18/05/1998, N° 157974, R.J.F 1998, N° 7, 790.

6 - MALKI (Lyes) : Les paradis fiscaux épinglés, ELWATAN Economie, du 06 au 12/04/2009, N° 193, P 05.

7 - MEBTOUL (A.RAHMANE) : L'Algérie face aux défis de la mondialisation OPU Alger, Tome 2, P 133 et suiv.

8 - المرسوم التشريعي رقم 12/93، المتعلق بتزقية وتشجيع الاستثمار المعدل بالأمر الرئاسي رقم 03/01 المؤرخ في 20/08/2001 المتعلق بالاستثمارات.

9 - نذكر أن الجزائر تبنت عقد الاستقلال وإلى غاية نهاية الثمانينات نظاما إشتراكيا، يقوم على تدخل الدولة في المجال الاقتصادي بشكل كبير. راجع حول موضوع الاستثمار في الجزائر:

10 - BEN FRIHA (N.Eddine) : Les multinationales et la mondialisation, enjeux et perspectives pour l'Algérie, op cit, P 93 et suiv.

11 - يعلوج بولعيد: استثمار الشركات المتعددة الجنسيات في ظل العولمة، مرجع سابق ص: 271 وما يليها.

تفيد بأن الجزائر حققت فائضا تجاريا خلال السبعة أشهر الأخيرة من سنة 2008 بما يقارب 26 مليار دولار، فإن بنك الجزائر نشر أرقامه وقال بأن الجزائر فقدت خلال السبع سنوات الأخيرة ما يزيد عن 22 مليار دولار في شكل تحويلات للخارج، تم تحويل 70% منها خلال الثلاث سنوات الأخيرة بمعدل 05 ملايين دولار للسنة، وعندما تقل الاستثمارات الأجنبية المباشرة المحققة خلال نفس الفترة عن معدل 02 مليار دولار سنويا، فإن ذلك يعني عجزا في تحويل العملة على سلم الاستثمار يصل إلى 03 ملايين دولار وهو رقم يعكس فلسفة تدفق الاستثمار الأجنبي في علاقته بالتنمية في البلدان التي توصف بالنامية، ويحول الساحة الاقتصادية الوطنية إلى مصدر للتراكم الرأسمالي الخارجي⁽²⁾.

حالة كهذه لا تجسّد فقط المفارقة بين فائض التجارة وعجز الثروة، بل تؤكد ضعف الإدارة الاقتصادية الناجمة هي الأخرى عن غياب إستراتيجية اقتصادية واضحة، فقانون الاستثمار الأجنبي يوصف بأنه قانون تشجيع الاستثمار لأنه يمنح تسهيلات معتبرة للمستثمر الأجنبي، ولكن في نفس الوقت نجد أن المستفيد الأول من مزايا هذا القانون هو الشركات الأجنبية "الأمريكية والفرنسية"، وهي ذاتها المتهم الأول في عملية تحويل الأرباح إلى الخارج، وهي نفسها الشركات التي استفادت من مرونة هذا القانون بحكم خبرتها التاريخية في هذا المجال.

لم يمنع الأمر الرئاسي رقم 01-03 المؤرخ في 20/08/2001 صراحة تحويل الأرباح للخارج، بل على العكس من ذلك، ركز على التسهيل الجبائي ودور الدولة في توفير العقار والخدمات الأساسية وتحمل جزء من تكاليف الهياكل القاعدية اللازمة للمشروع، بل أن المادة 31 من ذات الأمر ذهبت إلى ضمان حرية تحويل الأرباح بتسعير بنك الجزائر، وفي نفس السياق ذهب نظام البنك إلى التأكيد على هذا المعنى بالقانون رقم 03-05، وهي تسهيلات تحولت سريعا إلى ساحة للمضاربة في العقار والغش في التصريح الجبائي وفساد الصفقات وغموض في تحديد رأس المال الأجنبي ومعدات الاستثمار الوطني، فضلا عن موضوع الشركات المختلطة وحساب التحويل بنسبة المساهمة الأجنبية، فإنه لا أحد يعلم كيف استمر هذا الوضع لمدة 07 سنوات دون تدخل حاسم من السلطات المنظمة للاقتصاد الوطني.

- كمال مرداوي: الاستثمار الأجنبي المباشر في الدول المتخلفة حالة الجزائر - أطروحة دكتوراه، جامعة منتوري، قسنطينة، 2004، ص 387 وما يليها.

1 - سبق لوزارة الصناعة وترقية الاستثمار أن كشفت بأن الجزائر تلقت نوايا استثمار أجنبية مباشرة بلغت 13,53 مليار دولار في أعوام 2001 و2007، حصة المستثمرين العرب منها 60%، راجع : مراد محامد: الحكومة تشرع في مراقبة الشركات الأجنبية العاملة بالجزائر، مقال منشور بجريدة الشروق اليومي 2008/08/24.

2 - مصحّفي بشير: مفارقة الاقتصاد الجزائري، فائض تجاري، عجز في تحويل العملة، مقال منشور بجريدة الشروق ، الجزائر، 2008/11/23.

يمكن القول أن الجزائر، ورغبة منها في تسريع الانفتاح على المحيط الخارجي، ودخول سباق التنافس الدولي على رأس المال المنتج قدمت لمجمعات الشركات الدولية مزايا ضريبية فتحت المجال أمام هذه الأخيرة للاستثمار بالجزائر، بفضل إنشاء شركات تابعة لها، غير أن جزء كبير من هذه الأرباح تم تحويله إلى الخارج سواء بشكل مباشر (22 مليار دولار) أو بشكل غير مباشر، وهو ما يعني أن الجزائر وقعت فعلا في فخ الإستراتيجية الجبائية لمجمعات الشركات الدولية التي تسعى من خلال هذه السلوكات إلى الاستفادة من الأنظمة الجبائية التي توفرها بعض الدول، لتحقيق أكبر ربح دون تحمل تكاليف جبائية كبيرة، وذلك لا يخدم مصالح الخزينة العمومية الجزائرية ولا مصالح التنمية الاقتصادية التي ترغب الجزائر في تحقيقها⁽¹⁾.

يذكر أن المجمعات الدولية أنشأت بالجزائر عدة شركات تابعة لها في مختلف قطاعات النشاط الاقتصادي، أهمها المحروقات، والخدمات المختلفة، والعقار، والبناء، والأشغال العمومية، وتجارة السيارات والأدوية والمنتجات الزراعية والأغذية وغيرها.

لأجل مكافحة عمليات تحويل الأرباح سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، باشرت وزارة المالية، عن طريق المديرية العامة للضرائب ابتداء من شهر سبتمبر 2008 في تنفيذ عملية مراقبة واسعة للشركات الأجنبية العاملة بالجزائر، وبعد تعيين خبراء لإجراء مسح دقيق للاستثمارات الأجنبية المباشرة التي سجلت على مستوى الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار في الجزائر بهدف إعادة النظر في التسهيلات والامتيازات الممنوحة في إطار الاستثمار، استدعت المديرية العامة للضرائب محققيها لإجراء تحقيقات دقيقة في الحسابات تخص مدى احترام هذه الشركات لقواعد الاستثمار ومدى دفعها الضرائب بالإضافة إلى التحويلات المالية للخارج⁽²⁾.

لقد قررت الحكومة الجزائرية جملة من الإجراءات الجديدة تخص مراقبة حركة رؤوس الأموال وإعادة النظر في مسار الخصخصة والاستثمارات، إذ تقرر امتلاك الدولة الحصة الأكبر في أي مشروع استثماري تنجزه مع شريك أجنبي حفاظا على المصلحة الوطنية، وجاء هذا القرار بعد تقرير بنك الجزائر الذي يشير فيه إلى وجود تحويل أرباح بقيمة 22,2 مليار دولار إلى الخارج ما بين سنة 2001 و 2007، يضاف إلى ذلك أن قانون المالية لسنة 2009 فرض قيود على المستثمرين الأجانب بخصوص محاولاتهم تحويل رؤوس أموال للخارج، من خلال ضريبتين جديدتين على فروع الشركات العالمية النشطة بالجزائر، تمس الأولى عمليات تحويل الأرباح إلى الخارج، فيما تتعلق الثانية بعمليات التنازل عن حصصها لشركات أجنبية أخرى.

1 - GOUMEZAIN (Smail) : transfert de bénéfices vers l'étranger : La nouvelle dette extérieure des transferts de certains experts, article publié à ELWATAN, Le 26/10/2008.

أ.د. محمد عبد العزيز عجمية، د. إيمان عطية ناصف: التنمية الاقتصادية، دراسات نظرية وتطبيقية، الناشر، قسم الاقتصاد كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2003، ص 76 وما بعدها.

2 - مراد محامد: الحكومة تشرع في مراقبة الشركات الأجنبية العاملة بالجزائر، مرجع سابق.

جاء في مشروع القانون أن الأرباح المحولة من طرف الشركة الفرعية أو أية منشأة مهنية أخرى إلى مقر الشركة الأجنبية المتواجدة خارج الجزائر ستصبح خاضعة لضريبة سميت بضريبة الأسهم، تفرض على الأرباح المحولة إلى الخارج بمعدل 15% وهو إجراء مقترح على خلفية تحويل حجم هائل من رؤوس الأموال نحو الخارج أمام تزايد عدد الشركات الأجنبية العاملة بالجزائر وتعاضل نشاطها.

يقترح المشروع ذاته تأسيس ضريبة جديدة تفرض على فائض قيمة التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية المحقق من قبل غير المقيمين بالجزائر، وتخضع هذه الأخيرة إلى ضريبة نسبتها 20% بعنوان الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات.

جاءت المادة 31 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 الصادرة بموجب الأمر رقم 01/09 المؤرخ في 2009/07/22، بحكم جديد مفاده أنه: "لا يمكن المؤسسات والهيئات العمومية والمؤسسات الخاضعة للقانون الجزائري التكفل بالضرائب والحقوق والرسوم المستحقة في إطار تنفيذ عقد يقع قانونا على عاتق الشريك الأجنبي، تطبق هذه الأحكام على العقود المبرمة ابتداء من تاريخ صدور هذا الأمر.

تعتبر ملحقات العقود الأصلية عقودا جديدة بالنسبة لتطبيق هذه الأحكام."

كما نصت المادة 62 من نفس القانون ⁽¹⁾ على أنه: "تمتع الدولة وكذا المؤسسات العمومية الاقتصادية بحق الشفعة على كل التنازلات عن حصص المساهمين الأجانب أو لفائدة المساهمين الأجانب، ويمارس حق الشفعة طبقا لأحكام قانون التسجيل."

في النهاية، يمكن القول بأن نزيف الأموال نحو الخارج من خلال العمليات التي قامت بها الشركات الأجنبية العاملة بالجزائر، هو نتيجة فشل الدولة في وضع حواجز حقيقية وأحكام ردعية لحماية مصالح الخزينة العمومية أمام جشع الشركات الأجنبية التي عرفت كيف تستفيد من الثغرات القانونية الواضحة التي يعانها قانون الاستثمار الساري المفعول ⁽²⁾.

ينبغي إذن التصدي لهذه العمليات، وذلك بأعمال مراقبة مشددة لاسيما على عمليات استيراد التجهيزات من الخارج كونها الحيلة الأساسية التي تلجأ إليها الشركات الأجنبية في تحويل مبالغ ضخمة من العملة الصعبة من البنوك الجزائرية بحجة تمويل تجهيزاتها المستوردة.

1 - المادة 62 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 تتمم الأمر رقم 03/01 المؤرخ في 2001/08/20، المتعلق بتطوير الاستثمار، وعلى وجه الخصوص المادة 04 مكرر 03.

2 - مرداوي كمال: الاستثمار الأجنبي المباشر في الدول المتخلفة - حالة الجزائر-، مرجع سابق، ص 401 وما بعدها.

وكمثال عن تحويلات أرباح الشركات في الجزائر، قيام بنك الجزائر منتصف شهر أفريل 2010 بتجميد كل التحويلات البنكية لشركة "جازي" النشطة بالجزائر في مجال الاتصال والتابعة للشركة الأم القابضة المصرية "أوراسكوم تيليكوم" بعد تسجيل تضخيم في فواتير معظمها مستحقات لصفقات وخدمات ودراسات وصلت القيمة المراد تحويلها إلى 30 مليون دولار⁽¹⁾.

1 - س. ر: بسبب دعوى تتعلق بمخالفة قوانين الصرف، الشرطة تستدعي مدير "جازي". مقال منشور بجريدة الخبر في 2010/09/30، ص 7.

جاءت المادة 189 من قانون الضرائب المباشرة بأن المشرع لا يقيم سوى قرينة بسيطة

إذا كان من المتعين على المصالح الضريبية أن تقدم مبررات مفصلة حول وجود علاقة التبعية بين الشركات وكذا تحويل أرباح بشكل غير مباشر نحو الخارج، فإنه يمكن القول أن التنظيم قائم على أساس أن المجمع الذي لا يمارس سلوكات تهدف إلى التهرب الضريبي، فإنه يمكن له بسهولة تبرير مشروعية القرارات المتخذة من جانبه.

تخضع المسألة برمتها إذن إلى جدلية الدليل على وجود تهرب ضريبي دولي من عدمه، وتخضع هذه الأدلة إلى تقدير القضاء الذي يملك بحسب المبررات والأدلة المقدمة بين يديه إعفاء المجمع من الخضوع الضريبي أو التصريح بقبول موقف الإدارة الجبائية القاضي بالتقويم الجبائي والذي يصل أحيانا إلى مستويات ومبالغ ذات نسب هامة.

يمكن إذا أن يتقرر إعفاء المجمع من الضريبة خاصة إذا لم تتوفر الأدلة الكافية على وجود تحويلات للأرباح نحو الخارج بشكل غير مباشر (المبحث الأول)، كما يمكن أن يتقرر إخضاع المجمع للضريبة نتيجة لهذه التحويلات (المبحث الثاني).

جاءت المادة 189 من قانون الضرائب المباشرة بأن المشرع لا يقيم سوى قرينة بسيطة

يلاحظ من خلال نص المادة 189 من قانون الضرائب المباشرة بأن المشرع لا يقيم سوى قرينة بسيطة على وجود تحويل غير مباشر للأرباح ناتج عن مختلف العمليات التي تنجزها شركات المجمع الدولي. ونتيجة لذلك، فإنه يمكن للمكلف بالضريبة أن يقدم الدليل العكسي ولو بإثارة قرينة معاكسة تخضع لتقدير القضاء⁽¹⁾ الذي يمكنه أن يقرر انطلاقا من العناصر والظروف التي تشكلت لديه والتي تقدم بها أطراف النزاع إعفاء المجمع من إعادة إدماج المبالغ التي كان من المفترض تسديدها والأرباح الخاضعة للضرائب، أو تقرير الخضوع الضريبي لها.

يمكن القول بأن المشرع يرغب من خلال هذه الآلية إلى تجنب إعادة الإدماج الآلي، والذي من شأنه أن يشل تسيير المجمعات.⁽²⁾

1 - TORREL (Roland) : Contrôle fiscal, op cit, P 58.

- د. محمد حسن قاسم: أصول الإثبات في المواد المدنية والتجارية، مرجع سابق، ص 39.

2 - CHARLOT (N) : op cit, P 269.

يعبر ذلك عن مرونة القانون الجبائي، وأخذه بعين الاعتبار متطلبات عالم الأعمال وواقع نشاط الجماعات التي تبحث عن التمدد والانتشار والهيمنة على أسواق دول مختلفة، وبالتالي فإن مجال تطبيق النظام موسع جدا، وهو ما قد يمكن من مراقبة موسعة لهذا النمط من العمليات، مع الأخذ بعين الاعتبار خصوصية كل حالة من الحالات المطروحة، خاصة من الناحية الاقتصادية التي تبرر سلوكات الشركات وتصرفاتها.⁽¹⁾

يسهل هذا الحل قبول افتراضات لا تظهر بوضوح من خلال صياغة النص، ويمنح للقاعدة بعض الثبات تماشيا مع سلوكات المؤسسات، غير أن الإعفاء من الخضوع الضريبي قد يكون كليا (المطلب الأول) أو جزئيا (المطلب الثاني).

II-2-1-3-2 : Les exonérations

يمكن أن يلجأ القضاء الجزائري إلى إعفاء الجماعات بشكل كلي من الخضوع الضريبي على العمليات التي تنجز فيما بين الشركات التابعة له، على أنه يتعين في هذه الحالة على هذه الشركات أن تبرهن على وجود امتياز ناتج من العمليات التي أبرمتها مع شركة أخرى أجنبية تابعة لذات الجمع، ناتجة عن ضرورات تجارية حقيقية، وليس بغرض تحويل الأرباح إضرارا بالخزينة العمومية للدولة الجزائرية.

على الرغم من أنه لا يوجد في الفقه الجبائي الجزائري ما يدل على ذلك، إلا أن الإدارة الجبائية الجزائرية يمكنها أن تنتهج منهج الإدارة الجبائية الفرنسية التي تقر بهذا الوضع.⁽²⁾

لأجل تطبيق ذلك يتعين على القضاء الجزائري أن يلجأ إلى فحص حقيقة التنازل وأهميته التجارية بالنسبة للمكلف بالضريبة وذلك لتبرير إعفاء مجمع الشركات من الخضوع الضريبي (الفرع الأول)، وهو ما ذهب إليه مسبقا القضاء الفرنسي الذي قبل علاوة على ذلك بالمبررات ذات الطبيعة المختلطة شرط أن تكون هذه الأخيرة دقيقة بشكل كاف تسمح بقبولها وأخذها بالحسبان (الفرع الثاني).⁽³⁾

II-2-1-3-3 : Les exonérations des sociétés

عادة ما تثير الشركة عنصرا أساسيا يتمثل في تطوير بيعها بواسطة الشركة التابعة المتواجدة بالسوق الأجنبية. ولأنها الوسيلة الأكثر استعمالا من قبل الشركات الدولية التي تملك شركات تابعة لها متواجدة

1 - د. ضياء مجيد الموسوي: العولمة واقتصاد السوق الحرة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 54 وما يليها.

2 - Note administratif du 04/05/1973, B.O.D.G.I. 4A- 2-73.

3 - C.E 14/03/1984, Req N° 34430 et 36880, DF 1984, N° 54-46 comm. 1946.

داخل دول مختلفة بغرض تحقيق سياسة تجارية أكثر فعالية⁽¹⁾؛ فإن القضاء الإداري الفرنسي الذي يلزم أساسا توافر عناصر مفصلة أبدى وبشكل متزايد مرونة كافية باتجاه مجتمعات الشركات.

يعني ذلك أنه يتعين تقديم مبررات مفصلة عن العملية التي تم إنجازها من قبل الشركة مع شركة تابعة لها، ويعمل القضاء على فحص هذه المبررات وتقديرها لتقرير عدم الخضوع الضريبي للمكلف الذي أثبت حوله الشكوك في قيامه بتحويل الأرباح بشكل غير مباشر للخارج.

أولا: المبررات الخاصة

يمكن للقضاء أن يرفض تطبيق حكم المادة 189 من قانون الضرائب المباشرة، إذا ما قدم المكلف بالضريبة مبررات مفصلة تتعلق بالعملية التي أنجزها مع شركة تابعة متواجدة بالخارج، وحققتها التي تفيد عدم انطوائها على تحويل للأرباح أو نية في التهرب الضريبي.

لأجل ذلك يمكن أن يقدم المعني معطيات رقمية وعددية تتعلق بكمية المنتجات التي تم بيعها، وذلك بغرض تبرير حقيقة العملية⁽²⁾، أو يقدم تفسيرات وتدقيقات حول المنافسة الموجودة في السوق والتي تفرض تخفيض سعر التنازل، أو آثار ونتائج السياسة المنتهجة من قبل المجمع ولاسيما في مجال البيوع والخدمات وآثارها على نتائج المجمع الذي يحصل على زبون هام وغيرها من المبررات المفصلة التي قد يتأسس عليها القضاء والذي تعتبر مراقبته التي يمارسها بالغة الأهمية في هذا المجال⁽³⁾.

سبق للقضاء الفرنسي في هذا الإطار أن رفض بموجب قرار اتخذه مجلس الدولة في 14/03/1984⁽⁴⁾ التقويم الذي ذهب إليه وطبقته الإدارة الجبائية الفرنسية على أساس نص المادة 57 من قانون الضرائب التي تتعلق بردع التحويلات غير المباشرة نحو الخارج، لأن التحلي عن المداخل للشركات التابعة يستجيب إلى عمليات تنقيب منجزة في الخارج بتكلفة أقل من تلك التي تتحملها الشركة إذا كانت هذه الأخيرة تتحمل هي ذاتها عبء تسويق منتجاتها.

لقد تم اتخاذ القرار السابق في مرحلة اتسمت باتجاه القضاء الفرنسي على نحو محدد وضيق باتجاه المساعدات المتفق عليها فيما بين الشركات التابعة لذات المجمع، وذلك بسبب صعوبة التوفيق بين عمليات

1 - SERLOOTEN (P) : Droit fiscal des affaires, op cit, N° 629, P 399 et suiv.

2 - Documentation de Base, D.B, 4A 12, du 09/03/2001, précité.

3 - MUNDET (E) : Le régime fiscal des transferts indirects de bénéfices à l'étranger, Thèse Montpellier I, 2000, P 10 et suiv.

- SILBERZEIN (C) et PRIOL (J.M) : contrôle des prix de transfert, un dispositif critiquable ? Droit fiscal, 1998, N° 42, P 1285 et suiv.

4 - C.E 14/03/1984, Req N° 34430 et 36880 précité.

التكفل ومبدأ إقليمية الضريبة⁽¹⁾. وبناءً على ذلك فإنه كان من المتعين تبرير الممارسات بتحليل أنماط وطرق تسيير الشركات.

بشكل مماثل، قبل مجلس الدولة الفرنسي في 1982/06/02⁽²⁾ منح قرض بدون فوائد لشركة تابعة متواجدة في بريطانيا، بمبرر أن الشركة الأم تستفيد من زيادة حجم صادراتها باتجاه هذا البلد، والتي تضاعفت إلى حدود 05 مرات عما كانت عليه، والواقع أن المساعدة تمثل طابعا وقتيا وقابلا للتسديد ويُمكن الشركة التابعة من الانطلاق في نشاطها بشكل لائق، وبالتالي فإن القرض مبرر من الناحية الاقتصادية للشركة التابعة التي توجد في مرحلة الانطلاق، عكس التكاليف المالية اللاحقة التي يمكن أن تشكل تحويلا للأرباح نحو الخارج.

يعني ذلك، أن القضاء الإداري - في كل حالة معروضة عليه - يتعين عليه أن يقارن بين المزايا والمساوئ المستخلصة من العملية، وذلك بتحليل هذه الأخيرة على المستوى الاقتصادي، ويمكن للقضاء في هذا المجال أن يذهب ويتجه إلى دراسة نتائج الشركة وسياستها وإستراتيجيتها التجارية وحالة السوق⁽³⁾، وله أن يعترف للشركات بهامش مناورة يمكن أن يخلق قواعد قانونية تتفق وخصوصيات تسيير الشركات التابعة للمجمع من ناحية وتجنب الآثار السلبية للأحكام المرتبطة بتطور التجارة الدولية من ناحية أخرى⁽⁴⁾.
يترجم ذلك عمليا، باعتماد القضاء على عناصر ومبررات عامة تقدمها الشركات حول العمليات التي تنجزها.

ثانيا: المبررات العامة

يبدو أن اتجاه القضاء الإداري يميل حديثا إلى المرونة بشأن التعاملات التي تتم بين شركات المجمع الدولي، فعلى عكس موقفه السابق، يظهر القضاء الفرنسي على وجه الخصوص بأنه أقل تشددا وذلك باعتباره بإمكانية إبرام عقود وعمليات فيما بين الشركات التابعة لذات المجمع ذي النشاط الدولي، بأسعار منخفضة

1 - د. حسن محمد هند: الشركة الأم عن ديون الشركات الوليدة في مجموعة الشركات، مرجع سابق، ص 178. انظر كذلك:

- GHARBI (Najib) : op cit, N° 19, P 24.

- C.E 2/03/1988, N° 49054, sté des ateliers mécaniques, droit fiscal, 1988, N° 42, Note Tixier et Th LAMULLE.

- C.E sect 16/05/2003, Req N° 222956, sté Telecoise - JURISDATA, 2003.080.360, concl M.H.MITJAVIHE Rev de Dr Fisc N° 30.35.2003, N° 582, P 1018.

2 - CE 02/06/1982, Req N° 23342, CF égal: C.E 02/11/1987, Req N° 55543, précité.

3 - CHARLOT (N): op cit, P 272.

4 - PAULET (Jean Pierre): les multinationals Frein Ou Moteur de l'économie, précité, P 03 et suiv.

فيما يتعلق بتصدير المنتجات، تقل أحيانا عن سعر العائد أو ما يطلق عليه بسعر تكلفة المنتج، وذلك بغية تحقيق سياسة جلب تجارية للزبائن وتطوير حجم المبيعات داخل سوق دولة معينة.⁽¹⁾

لقد قبل القضاء بأن ندب الإطارات من جانب الشركة الأم باتجاه الشركات التابعة لا يشكل سوى وسيلة للتقليل من ثمن الببوع في نظر هذه الأخيرة، والتي تخضع في ذاتها إلى رقابة واضحة ومحددة بسبب المبدأ الذي توجه بحسبه التنازلات على أساس سعر المنافسة الحرة.

بموجب قرار اتخذه مجلس الدولة في 30/03/1987⁽²⁾ قبل هذا الأخير التفسيرات المقدمة من جانب المكلف بالضريبة فيما يتعلق بالتكفل بأجور إطار منتدب بالخارج لدى شركة تابعة، والواقع أن الشركة أثارت المنافسة الشديدة والصعبة الموجودة في السوق والتي ألزمتها بالتكفل بشركتها التابعة الأجنبية من خلال عملية ندب إطارات بها، والتكفل بتسديد مستحقاتهم، وهو ما تقتضيه بحسب مبررات المكلف بالضريبة ضرورات المحافظة على نفوذها ومكانتها في الأسواق.

هناك قرارات قضائية أخرى⁽³⁾، تتضمن تبريرات عامة حول القيمة التجارية للمال أو سعر البضاعة أو ما يعادلها، بحيث أمكن للمكلف بالضريبة إثارة مسألة تطور مبيعاته بفضل المساعدة المقدمة في شكل فواتير تتعلق بمشترياته بأثمان مكلفة من جانب مموله الوحيد مع أن المكلف بالضريبة لم يقدم تدقيقات ودلائل محاسبية أو رقمية أو عددية خاصة بتنمية وزيادة مداخيله، وهو ما يدل على أن القضاء بدأ فعلا بالاتجاه نحو إرساء مرونة أكبر فيما يتعلق بالعمليات التي تنجزها مجموعات الشركات الدولية.

فإذا كانت الترجمة الحرفية لنص المادة 189 من قانون الضرائب المباشرة تفيد بجواز تطبيق الحكم الوارد بها - والذي يعاقب على التحويلات غير المباشرة للأرباح نحو الخارج- على كل أنواع العمليات التي يمكن

1 - حيث ذهب مجلس الدولة الفرنسي في قرار حديث مؤرخ في 07/11/2005، إلى القول بأنه يتعين على الإدارة الجبائية أن تبرر قيام الشركة بفوترة مبيعاتها باتجاه الشركة التابعة لها المتواجدة بالخارج بأسعار تقل عن تلك الممارسة من قبل مؤسسات مثيلة ومشابهة ومستقلة، وفي مقابل ذلك، فإن قرينة تحويل الأرباح غير قائمة لاسيما وأن الشركة أثارت عدم وجود فارق غير مربر بين السعر المتفق عليه والقيمة التجارية للمال المتنازل عنه أو الخدمة المؤداة المتمثلة في قيمة استعمال العلامة، وهي قيمة قابلة للتغيير خلال الزمن وتبعاً للسوق الذي تستعمل فيه.

- C.E 07/11/2005, N° 266436, inédit au recueil Lebon 3ème et 8ème sous section Réunis. www.études fiscales – internationales. Com/PDF. Document 134, KO.

بالمقابل ذهب مجلس الدولة الفرنسي إلى تأكيد موقف الإدارة الجبائية، بقوله بأنها طبقت صحيح القانون حينما اعتبرت أن هناك تحويل للأرباح بشكل غير مباشر، على الرغم من أن شركة فيتتر VETTER أثارت مبررات تتعلق بتسهيل بقاء واستمرارية حياة الشركات المستفيدة من المبالغ الموزعة، ولم تبرر المزاي الخاصة التي استخلصتها من هذه المساعدات، انظر:

- C.E 08/06/2005, N° 255918, Recueil Lebon 9ème et 10ème sous section Réunies.

2 - C.E plénière 30/03/1987, Req N° 52754, Société Labo industriel.

3 - C.E Plénière 27/07/1988, Req N° 50020, précité.

لشركات المجمع أن تقوم بها، إلا أن الممارسة القضائية (1) أكدت شيئا فشيئا على تزايد إمكانيات الإعفاء الضريبي إذا كانت الشركة قد دلت على وجود مصلحة مستخلصة من العملية التي أنجزتها. ونقصد في هذا الإطار بالممارسة القضائية؛ التطبيقات القضائية الأجنبية وعلى وجه الخصوص الفرنسية والبريطانية والأمريكية، أما في الجزائر، فإننا نعتقد بأن الوقت لا يزال مبكرا للحديث عن موقف أو اتجاه واضح للقضاء الإداري الجزائري حول مسألة دوره في مراقبة التحويلات غير المباشرة للأرباح نحو الخارج المتعلقة بأنشطة مجتمعات الشركات ذات الطابع الدولي، ولعل السبب في ذلك يعود إلى حداثة ظهور المجتمعات بالجزائر، ونقص المنازعات المتعلقة بهذا الموضوع، سيما وأن الجزائر حديثة العهد بمنهج اقتصاد السوق كأداة لتسيير الأنشطة الاقتصادية والتجارية. (2)

هل يمكن إذن للقضاء الجزائري حال نظره هذه المسألة أن يقبل بالمبررات التي تقدمها الشركة والتي ما هي سوى مجرد مبررات ذات طابع عام كالاستناد على الإستراتيجية التجارية التي تمارسها بغرض التواجد في السوق الخارجية، دون تشكيل مبررات أخرى إضافية أو تفصيلية تتعلق بأثار هذه السياسة على نتائج المجموعة أو دون تقديم مبررات عددية ورقمية تكشف عن زيادة مداخيلها بفضل إتباع سياسة تخفيض الأسعار مثلا، كما ذهب إلى قبوله القضاء الفرنسي؟ أم أنه يتعين على القضاء الجزائري أن يعتمد فحسب على الأدلة الدقيقة والمحاسبية التي تلزم الشركة بتقديمها لأجل إعفاءها من الخضوع والتقويم الضريبي الذي لجأت إلى تطبيقه الإدارة الجبائية على العمليات المنجزة من قبل هذه الشركة؟ خاصة وأن التدقيقات والتفصيلات التي سيفرض على المكلف بالضريبة تقديمها لها أهمية بالغة، لأن الاعتراض قد لا يتعلق فحسب بعدم الدقة المادية للوقائع، وإنما أيضا على قيمة العناصر التي تمت إثارتها، والتي يعهد للقضاء السلطة الكاملة في تقديرها؟ (3)

إن الإجابة على هذا التساؤل في غاية الأهمية، لأنه قد يسمح بسلوك نفس المنهج الذي سلكه القضاء الفرنسي الذي أبدى مرونة متزايدة بشأن العمليات التي أنجزتها شركات المجمع الدولي.

يبدو أن القضاء الفرنسي من خلال المرونة المنوه عنها والتي أبداهها بشأن هذا الموضوع، فإنه بذلك يكون قد ذهب إلى تقدير النتائج التي يمكن الحصول عليها من جانب الشركة على المدى المتوسط والبعيد، دونما الوقوف على مجرد التأسيس على الوضعية الحالية لها. وهو موقف يمكن من الأخذ بالاعتبار الحالات

1 - ونقصد بما الممارسة القضائية الناتجة عن التطبيقات القضائية الأجنبية كالقضاء الفرنسي وغيره . أما في الجزائر، فلا يزال الوقت مبكرا لتقييم دور القضاء الإداري الجزائري في مراقبة التحويلات غير المباشرة للأرباح نحو الخارج والمتعلقة بأنشطة مجتمعات الشركات الدولية.

2 - غربي علي: العولمة وتحليلاتها، فعاليات الملتقى الدولي "الجزائر والعولمة"، جامعة منتوري، قسنطينة، قسم علم الاجتماع، 22، 23 نوفمبر 1999، ص 314 وما بعدها.

3 - د. محمد حسن قاسم: أصول الإثبات في المواد المدنية والتجارية، مرجع سابق، ص 39 وما يليها.

والفرضيات التي لا تظهر من خلالها النتائج الإيجابية للعملية بشكل سريع وفوري، أي في سنة النشاط الذي تمت خلاله العملية والتي سددت لأجلها المبالغ، وإنما تظهر هذه النتائج لاحقا.

مبدئيا يمكن للقضاء الجزائري أن يتبع مسلك القضاء الفرنسي بإعفاء كلي للمجمع، أخذا بالاعتبار خصوصية الأنشطة التي يقوم بها، من جهة أولى، وعملا بالقيمة الإقتناعية للدليل التي وفرتها المادة 189 من قانون الضرائب المباشرة، والتي تفترض مجرد قرينة على وجود تحويل الأرباح بشكل غير مباشر نحو الخارج، وهي قرينة بسيطة تقبل إثبات العكس ولو بمجرد قرينة معاكسة، من جهة ثانية.

غير أنه للوصول إلى ذلك، ينبغي معرفة أهم التطبيقات والحالات التي مارسها القضاء الفرنسي والتي أسفرت على الموقف القاضي بالإعفاء كليا من التقييم الجبائي للعمليات التي تنجزها شركات المجمع، وهو ما سوف نتناوله من خلال الفرع التالي.

إعفاء كلي للمجمعات التابعة للمجمع

يقدم القضاء الفرنسي دليلا على منح إعفاء كلي للخضوع الضريبي للمجمعات وذلك في عدة مناسبات، وهو بذلك يأخذ بالاعتبار تطور شروط تسيير الشركات التابعة للمجمع.

غير أن القضاء الفرنسي لا يزال حذرا بشأن الإعفاء الكلي لأن الواقع يدل على أنه وإن كان قد عدل عن موقفه بالنسبة لبعض العمليات التي أخضعها للتقييم الضريبي سابقا، كعمليات الضمان مثلا، فإنه سمح أيضا بتوسيع تطبيق نظرية العقد غير العادي للتسيير كأساس لتطبيق الحكم القاضي بالخضوع الضريبي للعمليات المنجزة.⁽¹⁾

أولا: إعفاء عمليات الضمان

عمد مجلس الدولة الفرنسي إلى القيام بتحليل مفصل ودقيق للوقائع والعناصر الظاهرة في ملف الدعوى حتى ولو كانت لا تتعلق حقيقة بالعمليات والتنازلات المقصودة، والغرض من ذلك فحص طريقة تسيير الشركة في مجملها، كما يفعل عادة مسيرتها حينما يتعلق الأمر باتخاذ قرارات مهمة، ففي قرار مؤرخ في 03/03/1989⁽²⁾ لم يطبق القضاء الفرنسي النص المتعلق بردع التحويلات غير المباشرة للخارج، على شركة أم قامت بمنح ضمان مجاني إلى شركة تابعة لها متواجدة بالبرازيل، وهو قرار يناقض ما ذهب إليه القضاء الفرنسي

1 - BUR (Christian) : L'Acte Anormal de gestion (ou le premier risque fiscal pour l'entreprise), ED, Les éditions. Collection : Audit Juridique et comptable perçu le 01/03/1999, P 08 et suiv.

2 - C.E 03/03/1989, Req N° 77581, Sté Lainière de picardie, D.F 1989 N° 19, comm 945, Concl MARTIN LAPRADE, R.J.F, 5/1989, N° 538, et chron TUROT P 263, Bulletin Joly, Mai 1989, P 449.

الكلاسيكي في مادة الضمان والذي فرض تحديد تعويض عن عملية تقديم الضمان (1) أو بشكل عام ألزم بتقديم دليل على وجود مقابل لعملية الضمان الممنوحة. (2)

إن القرار السابق الذكر في غاية الأهمية، لأنه يبين لجوء القضاء إلى تقدير موسع للنظرية، واعتماده العناصر الناجمة عن عقد الضمان محل العملية ذاتها، والمتمثلة في الزيادة الهامة لنسبة المشتريات المحققة من قبل الشركة التابعة من لدن رأس المجمع.

الواقع أن القضاء بقبوله المبررات المؤسسة على الزيادة والنمو الهام لرقم أعمال الشركة، وهو العنصر الأساسي الذي أثاره المكلف بالضريبة، فإنه بذلك، يكون قد احترم وضعه التقليدي فيما يتعلق بالتحويل غير المباشر للأرباح نحو الخارج، وقد استدل واعتمد على اعتبارات اقتصادية أكثر منها قانونية (3)، لأنه في هذه الحالة ومع أن مقابل عملية الضمان لم يتم التدليل عليه عن طريق تسديد قيمة مالية، أو تقديم خدمة كمقابل فإن هذا الحل يتطابق مع مبدأ المحافظة على المصلحة التجارية الخاصة، ذلك أن غياب التعويض عن الضمان يبدو مرفوضاً مقارنة مع المزايا الناجمة من الحصول عليه، وعليه فإن وضع الشركة يكون مقبولاً حينما تكون العملية منجزة مع شركة متواجدة بالخارج، وتظهر على أنها تستفيد من تلك العملية من الناحية التجارية. (4)

يترجم القرار السابق ذكره، اتجاه إرادة القضاء الإداري إلى نزعة مفادها قبول المبررات التي تثيرها الشركة مهما كانت طبيعة هذه المبررات بشرط أن تكون كافية ومعقولة.

لقد أثارت الشركة الأم، بمناسبة القرار السابق ذكره مبرراً آخر يتمثل في زيادة رأس مال الشركة التابعة لها من واقعة عمليات القروض المالية التي منحت لها، والتي رتبت تخفيضات في المصاريف التي تفوق نسبتها حجم المداخيل غير المسددة، ويقلل من الأرباح الخاضعة للضريبة على الإقليم الفرنسي، غير أن القضاء لم يعتمد هذا المبرر بل استبعده تطبيقاً لمبدأ عدم تدخل الإدارة الجبائية في تسيير المؤسسات (5) وهذه الأخيرة لم تقدم مقارنة بشأن الكيفية التي تسيير بها الشركة ولا بشأن القرارات المتخذة من قبل مسيرها. (6)

مثل هذا الموقف يماثل ما أقره القضاء في مادة إهمال الديون، أين دلت على حرية المكلف بالضريبة في اختيار طرق التكفل التي يمارسها باتجاه شركة تابعة له. (7)

1 - C.E Plénière 09/03/1979, Req N° 10454, et tribunal Adm de Paris 08/07/1977, Req N° 73-361, et 74/737.

2 - C.E section 24/02/1978, Req N° 2372, précité.

Of égal C.E 24/07/1987, Req N° 64511, D.F 1987, N° 49, comm. 2185, R.J.F, 10/1987, N° 966.

3 - Idem.

4 - CHARLOT (Nicole) : op cit, P272 et suiv.

5 - www.aboula.com / Acte Anormal- gestion – Juge fiscal. 8380 hTML- 21K. exposé 27/08/2002, par B.R.

6 - CHARLOT (Nicole), op cit, P274.

7 - C.E plénière 30/04/1980, Req N° 16523, précité.

وعليه، إذا كان القانون الضريبي يمنح للإدارة الجبائية امتيازات السلطة العامة، ويخول لها الحق في مراقبة العمليات التي تنجزها شركة مع أخرى تابعة لها متواجدة بالخارج، حتى لا تكون هذه العمليات غطاءاً للتهرب الضريبي بتحويل الأرباح إلى الخارج، فإن القضاء يلعب من جهته ومن خلال النزاعات التي تطرح عليه للفصل فيها دوراً أساسياً في ممارسة رقابته على هذه العمليات، وبالتالي فإن الفحص الذي يعمل عليه هذا الأخير يتعلق في جميع الافتراضات القائمة، بما إذا كانت الإدارة الجبائية قد تجاوزت أم لم تتجاوز سلطاتها الممنوحة إليها.⁽¹⁾

يلاحظ أن القضاء الفرنسي لا يزال يحتفظ بحذره باتجاه سلوكات مجموعات الشركات، على الرغم من أنه قبل بمناسبة قرار صادر في 1993/04/06⁽²⁾ بتفسير إجمالي مؤسس على تطوير العمليات الجارية، شرط أن تقدم الشركة مبررات مفصلة حول ذلك، والواقع أن هذه المعطيات المتعلقة بمستوى العلاقات بين الشركتين وتطوير العمليات القائمة بينهما لا يمكن من تحسيد وتحديد وجود مقابل لمنح ضمان إلى الشركة التابعة الموجودة بالخارج.

مهما يكن، فالواضح أنه يتعين على القضاء في كل الأحوال عدم إعفاء الشركات من تقديم المبررات والأدلة أيا كانت طبيعتها.

لقد برهن مجلس الدولة الفرنسي، بموجب قرار اتخذ في 1992/02/17⁽³⁾، على أنه عملي، لأنه لم يقبل اكتساب ضمانات مجانية لفائدة عدة شركات تابعة، ولكنه سمح بتخفيض التقييم الذي قدرته الإدارة الجبائية بسبب المراكز المالية الجيدة للشركات والتي من شأنها أن تضيق وتخفف من مخاطر تنفيذ عقد الضمان.

إن رفض المبررات التي أثارها الشركة الأم والمتمثلة في تقييم نسبة مشاركتها وزيادة مبالغ الأرباح والعائدات، يشير إلى رفض القضاء الاعتراف بمصلحة الجمع⁽⁴⁾، وإلى الالتزام الذي يقع على عاتق الشركة الأم (رأس الجمع) بضرورة إبداء تبريرات مختلفة عن تلك المتعلقة بمصلحة الجمع وهي مبررات يصعب تقديمها في أحيان كثيرة، وبالنتيجة فإن القضاء الفرنسي قرر في هذه القضية تخفيض المبالغ المعاد دمجها في الوعاء الخاضع للضريبة لأن حسن نية الشركة لم يتم تبريرها والتدليل عليها بشكل كاف وجلي.

1 - TORREL (Roland) : contrôle fiscal, op cit, P 252.

2- Cour administratif de Paris 06/04/1993, Req N° 91699, Société Métal europ D.F, 1994, N° 5, comm 164, Concl MOURE IX, Note Tixier el LAMULLE, précité.

3 - C.E 17/02/1992, Req N° 74272, 91690, et 82782, Société carrefour précité

CF également cour administratif d'Appel de NANCY 23/11/1993, Req N° 92.303 SA SOLIBRAG, D.F 1994, N° 40, comm 1680, Concl Mme FELMY; R.J.F 2/1974, N° 128, Bull des conclusions fiscales, Janv 1994, P 26.

4- LEFEBVRE (Francis) : (groupes des sociétés 2005-2006), op cit, P 5483.

- COZIAN (M) : Peut-on immoler une société à l'intérêt du groupe ? (L'arrêt sofige du 21/05/1995), Droit fiscal, 1996, N° 6, p 204.

يقدم الحل الأخير الذي اعتمده القضاء الفرنسي من خلال القرار السابق ذكره دليلاً على اعتماده على القيمة الإقناعية للدليل الذي يثيره المكلف بالضريبة، علاوة على ذلك يطبق القضاء أيضاً نظرية العقد غير العادي للتسيير.

ثانياً: تدعيم نظرية العقد غير العادي للتسيير

لقد ذهب الفقه الإداري إلى القول بأن النص القانوني المتعلق بردع التحويلات غير المباشرة نحو الخارج إنما هو غطاء للنظرية القضائية المتعلقة بالعقد غير العادي للتسيير.⁽¹⁾

يمكن للقضاء - في بعض الافتراضات - استبدال تطبيق النص القانوني باستخدام نظرية العقد غير العادي للتسيير، وهو ما ذهب إليه قضاء مجلس الدولة الفرنسي في 1990/02/21⁽²⁾، أين تأسست المحكمة الإدارية على أسس تشريعية، بينما أثار مجلس الدولة البناء القضائي المتعلق بالعقد غير العادي للتسيير، والواقع أنه حينما يتعلق الأمر ببيع أنجزت بمبالغ مخفضة فإن استعمال أحد الأساسين يكفي، ويؤديان كلاهما إلى نفس الحل، لأن مثل هذه الأوضاع بين شركات تابعة لذات المجمع لا تنطوي على غموض لأنها تترك مبدئياً انطباعاً أو افتراضاً يقضي بوجود نية للتهرب الضريبي.

بكيفية مشابهة، قرر مجلس الدولة الفرنسي في 1991/03/18⁽³⁾ التشبيه بين المبررين، وقضى بأن الامتياز المتفق عليه يشكل عقداً غير عادي للتسيير مؤسس لتحويل غير مباشر للأرباح نحو الخارج، بمفهوم المادة 57 من القانون الضريبي العام الفرنسي بمناسبة قرار يتعلق بإهمال الديون فيما بين شركات مرتبطة أين تبين عدم ملاحظة حقيقة العملية، ولم يتم إثباتها من جانب الشركة.

إنه من الضروري إذن على المكلف بالضريبة أن يثبت بأن العملية التي أنجزها مع شركة تابعة له بالخارج، قد تمت بشكل عادي، أي بمعنى أن العقد المبرم هو عقد عادي للتسيير ويدخل ضمن الغرض والموضوع الاجتماعي للشركة.⁽⁴⁾ وذلك لضمان حماية قانونية للمكلف من جهة ولتحقيق فعالية في الرقابة القضائية على عمل الإدارة الجبائية من جهة أخرى.

1 - ZITOUNE (Tayeb) et GOLIARD(F): Droit fiscal des entreprises, op cit, P 108.

- GHARBI(Najib): op cit, N° 22, P 25.

- BUR (Christian): L'acte anormal de gestion ou le premier risque fiscal pour l'entreprise, E.F.E Editeur 1999, S.péc, P 327 et s.

- BUFFE (Marie): Théorie de l'acte Normal de gestion, mémoire université AIX en province publié le 03/07/2007.

www.oboulo.com/ théorie- Acte- Normal- gestion- Droit Fiscal 34 706 html- 24k.

- KAMOUN (Fériel): La preuve en droit fiscal, mémoire université de SFAX, Tunisie, P25.

- LEFEBVRE (Francis) : (groupes des sociétés 2005-2006), op cit, P 5406.

2- C.E 21/02/1990, Req N° 84483, SARL. Solodet D.F. 1990, N° 19, Comm. 910.

3 - Cour administratif d'appel de Paris 26/03/1991, Req N° 2624, Ste. Europ continents, D.F. 1992, N° 4, Comm. 63.

4 - BUFFE (Marie): précité.

- BUR (Christian) : L'Acte Anormal de gestion, op cit, P 10.

يمكن للمكلف بالضريبة في سبيل ذلك أن يدل على الطابع العادي للعقد أو العملية المنجزة تأسيسا على المقارنة مع عمليات شبيهة أجريت من قبل مجموعات أخرى.⁽¹⁾

يستنتج إذن أن القضاء الإداري الجزائري يمكنه أن يستعمل الأساس التشريعي المتمثل في المادة 189 من قانون الضرائب المباشرة والمتعلقة بردع التحويلات غير المباشرة نحو الخارج، كما يمكنه أيضا أن يتأسس على نظرية العقد غير العادي للتسيير، وهي أصلا نظرية تستمد مصدرها من بناء قضائي قديم.⁽²⁾

يمكن للقاضي الجبائي الجزائري، علاوة على ذلك أن يستعمل الوسيطتين معا، بنفس المنطق الذي سبق للقضاء الفرنسي أعماله، وذلك بغرض إعفاء المجمع من إخضاع العمليات التي أنجزها أعضائه فيما بينهم، حيث قبل مجلس قضاء باريس⁽³⁾ - الغرفة الإدارية - وضع مرنا مفاده أن التنازل عن المداخل قد تم تبريره انطلاقا من التدليل على التطور اللاحق عن العملية للشركة التابعة، رغم المرجع المزدوج لآليات الرقابة.

نتيجة لما تقدم، يجوز للإدارة الجبائية الجزائرية، أن تختار - تماشيا مع الحالات المفحوصة من جانب مفتشيها ومصالحها - الحكم الواجب تطبيقه، تبعا لل صعوبات التي يمكن أن يثيرها تطبيق هذا الحكم مقارنة بغيره، فإذا لم تتمكن الإدارة الجبائية من إثبات رابطة التبعية فيما بين الشركتين مثلا، وهي في الواقع مسألة لا يسهل إثباتها⁽⁴⁾، فإنه يمكن للمصالح الجبائية أن تستعمل نظرية العقد غير العادي للتسيير، طالما أن أحد هذه الشركات متواجد بالخارج وهو ما سمح به القضاء الفرنسي من قبل⁽⁵⁾، والذي اعتبر أن وضع الإدارة المتمسك بوجود عقد غير عادي للتسيير هو وضع مبرر ومؤسس قانونا.⁽⁶⁾

1 - CHARLOT (Nicole) : op cit, P275.

- BOURTOURAUULT (Pierre Yves) et BERNARD (Marc) : Relations intragroupe, Prix de transfert et acte anormal de gestion vers une convergence des règles de preuve applicables aux opérations nationales et internationales, Rev. Droit fiscal, N° 50 du 10/12/2009. N° 576.

2 - ZITOUNE (Tayeb) et GOLIARD (François): op cit, P 39.

لقد صدر قرار عن مجلس الدولة الفرنسي في 1983/07/01، أكد من خلاله أنه لأجل تطبيق أحكام المادة 38 من القانون الضريبي العام (المتعلقة بتحديد الربح الصافي الخاضع للضريبة)، فإنه لا يمكن الأخذ بالحسبان العقود أو العمليات التي تم إنجازها لأغراض أخرى غير تلك التي يكون المكلف بالضريبة بحاجة إليها في استغلاله، أو بصفة عامة تلك التي تخدم مصالحه، بحيث لا يمكن النظر إليها وقت هذه الظروف على أنها ناتجة عن تسيير عادي للمؤسسة... انظر: BUFFE (Marie): précité

- COZIAN (M): Les grands principes de la fiscalité de l'entreprise, op cit, P 91, N° 2 et s.

- Paul le CANNU: Droit des sociétés, op cit, N° 1500, P 909.

3 - Cour administrative d'appel de Paris 13/08/1993, Req N° 92-34, société SOFILTRA Poelman, D.F, 1994, N° 05, comm 165.

4 - ATANGANA (Albert) : Evolution et perspectives du contrôle des prix de transfert, op cit, P 150 et suiv.

- Documentation de base, D.B4 12 du 09/03/2001, précité.

- Les transferts indirects de bénéfices à l'étranger, (Art 57 CGI), fiscalité EURO droit international des affaires 200/1, précité.

5- C.E 25/03/1983, Req N° 16649, société PATREX, R.J.F, 6/1983, N° 763 DALLOZ, 1984, P 331, J.C.P, 1983, Edition C.I.I, 11587.

CF également; C.E 26/07/1985, Req N° 40067, R.J.F, 10/1985, N° 1381.

6 - C.E 21/02/1990, Req N° 84483, précité.

يمكن - على خلاف ذلك - أن تعتمد المصالح الجبائية على نص المادة 189 من قانون الضرائب المباشرة، حينما يسهل عليها التدليل على وجود تحويل للأرباح، ومع ذلك لا تستطيع إثبات نية التهرب الضريبي لدى الشركة من خلال سلوكها وتصرفاتها، وهو أيضا ما أكده القضاء الفرنسي سابقا.⁽¹⁾

يبدو أن اعتماد الإدارة الجبائية على النص القانوني سيكون أسهل بسبب القرينة التي يقيّمها ويفترضها المشرع الجبائي على وجود تحويل غير مباشر للأرباح بنية التهرب الضريبي.

مهما يكن، وبالنسبة للمكلف بالضريبة، فإنه وفي الحالتين، ملزم بتبرير وضعه لأجل الإفلات من التقويم الضريبي، سواء تعلق الأمر بتمسك الإدارة الجبائية بوجود عقد غير عادي للتسيير أو بالحكم الوارد بنص المادة 189 من القانون.

إن إتاحة المجال للإدارة الجبائية باختيار تأسيسها على النص القانوني أو العقد غير العادي للتسيير دليل على أن القضاء يأخذ باعتبارات الفعالية الجبائية علاوة على الأسباب والمبررات القانونية الموضوعية. غير أنه لا يبدو أنه من السهل على القضاء تطبيق نظرية العقد غير العادي للتسيير في هذا المجال، لأن هذه الأخيرة تصطدم بمبدأ عدم تدخل الإدارة الجبائية في التسيير، وهو ما يخلق حدوداً صعبة بالنسبة للقاضي الجبائي.⁽²⁾

فإذا كانت نظرية العقد غير العادي للتسيير تُمكن من فحص القرارات التي اتخذتها الشركة وما إذا كانت قد اتخذت في مصلحة هذه الأخيرة، وذلك على عكس نظرية حرق القانون التي تتعلق بمسألة مصدر الأوضاع القانونية التي أرادتها الشركة، فإن النظرية الأولى طرحت على القضاء الجبائي عدة مشاكل بحيث وجب على هذا الأخير أن يتموقع ويتمركز حول طبيعة العقد مواجهة مع مبدأ عدم تدخل الإدارة في تسيير المؤسسات، ووجب على القضاء الجبائي أيضا أن يضع في الحسبان فائدة العقد المقصود بالنسبة للشركة والمنفعة التي يجلبها للمستفيد منه.⁽³⁾

يمكن القول في النهاية بأنه يتعين على القضاء الجزائري أن يتسم بالمرونة اللازمة شأنه شأن القضاء الفرنسي، باتجاه مجتمعات الشركات التي غالبا ما تجد صعوبة في تقديم وتشكيل مبررات محددة ومقبولة مع أن المبرر الذي ينطبق على كل التنازلات يقوم على الانتماء إلى مجمع الشركات⁽⁴⁾، وعلى الأقل يتعين على

1 - C.E plénière 30/03/1987, Req N° 52754, précité.

2 - www.oboulo.com/ Acte- Anormal- gestion- Juge fiscal, 8380 html-21k Exposé de B.R publié le 27/08/2002.

3 - LEFEBVRE (Francis) : op cit, N° 5406.

4 - LEGENDRE (Alain) : Plaidoyer pour la reconnaissance en droit fiscal de l'existence d'une part, non détachables de l'intérêt du groupe auquel elle appartient, de l'intérêt propre d'une société. Rev. Droit fiscal, N° 11, 16 mars 2006, p 606 et suiv.

القضاء الجزائري أن يلجأ إلى فحص المبررات التي يثيرها المكلف بالضريبة بشكل دقيق لأنه وحتى وإن أبدى حذره بشأن سلوك الجمعيات فإنه يمكن أن يمنحها أحيانا إعفاءا ضريبيا جزئيا.

المرجع القانوني: المرسوم رقم 179/2012 المؤرخ في 12 ديسمبر 2012

إذا كان للقضاء السلطة الكاملة في تقدير الوقائع، بحسب الظروف وملايسات كل قضية على حدى، فإنه يجوز القول مبدئيا بأنه يمكنه أن يتخذ حلا وسطا إذا اقتضت ظروف ووقائع النزاع ذلك، بحيث يقبل القضاء مبررات الإدارة الجبائية من جهة، وكذا المبررات والأدلة التي يثيرها الخصم وهو المكلف بالضريبة من جهة أخرى.

إن القول بجواز قيام القضاء بذلك، ناجم أساسا من المبدأ القاضي بأن عمل القضاء بالدرجة الأولى يتمثل في الموازنة بين الأدلة التي يثيرها طرفي النزاع، وتحليلها ودراستها، والتفضيل بينها بحسب قوتها وقيمتها القانونية والإقناعية، ويصدر بالتالي أحكامه كنتيجة لهذا العمل الشاق والمعقد⁽¹⁾.

يذكر أن العمليات التي تنجزها شركات الجمع الدولي، متعددة ومتنوعة ولا يمكن حصرها، وانطلاقا من ذلك، فإن بعض هذه العمليات المنجزة والتي تستطيع الإدارة الجبائية التذليل على أنها تفتقد لأي مقابل لها، يسهل عمل القضاء بشأنها، لأن نية التهرب الضريبي قد تكون وفقا لذلك واضحة وبادية، خاصة في ظل عدم تقديم دليل عكسي من جانب المكلف بالضريبة.

ومع أن بعض العمليات المنجزة، قد يكون لها مقابلا ماديا كالبيوع مثلا، غير أن هذا المقابل لا يبدو للإدارة الجبائية كافيا، لأنه يترأى لها بأن أسعار البيع منخفضة بشكل محسوس عما هو معمول به في العمليات المماثلة التي تنجزها الشركات المستقلة. ومن هنا، يبدو أن هذا النوع من العمليات جزء منه سليم وجزءه الآخر لا يستجيب لأية حقيقة اقتصادية، وبالتالي فإنه يجوز للقضاء أن يتخذ حلا مفادا إخضاع فقط الجزء الأخير من العملية دون أن يعاقب الشركات بشدة، مراعاة لخصوصية نشاطاتها وانتماءها إلى مجمع دولي.

لجأ القضاء الفرنسي بالفعل إلى هذا الحل منذ زمن⁽²⁾، وقد استعمل لأجل ذلك، ليس فقط سلطته التقديرية (الفرع الأول) وإنما وظف كذلك طرقا خاصة للإعفاء (الفرع الثاني).

1 - د. محمد حسن قاسم: أصول الإثبات في المواد المدنية والتجارية، مرجع سابق، ص 40 وما يليها.
 2 - CHARLOT (Nicole) : op cit, P278.

القضاء الإداري في مواجهة الشركات الأجنبية : دراسة في ضوء المبادئ العامة للقانون الإداري

تقتضي الرقابة القضائية على العمليات التي تنجزها الشركات التابعة للمجمع الدولي والتي تهدف إلى الدفاع ضد التهرب الضريبي الدولي أعمال القضاء لسلطته التقديرية العامة حول كل افتراض يطرح عليه للفصل فيه.

يعني ذلك أنه يتعين على القاضي الجبائي أن يوسع في استخدام وإعمال سلطته التقديرية ، وألا يكتفي بالوقوف عند مجرد المؤشرات الظاهرة في ملف المراقب الجبائي وقد يدل هذا الموقف على وجود إرادة لدى القضاء بعدم معاقبة الشركات بشكل آلي لما لها من دور اقتصادي هام، والاكتفاء بمراقبة حدود ومجال نشاطها وما إذا كان موافقا للقواعد القانونية ولا يتضمن خرقا لها.

تطبيقا لذلك، صرح مجلس الدولة الفرنسي بمناسبة قرار اتخذه في 26/11/1982⁽¹⁾، وبشأن قرض ممنوح بدون فوائد من قبل شركة فرنسية إلى شركة تابعة لها متواجدة ببريطانيا بأنه "كان يمكن للشركة تبرير التخلي عن التسديد الفوري لدينها بفوائد، وليس بكونها رفضت أو امتنعت عن اشتراط فوائد عن القرض الممنوح واعتماد الدين المالي". والواقع أن المشاكل المالية للشركة ليست ذات أهمية بالغة وتُمكن جواز القول بمشروعية التخلي عن الفوائد، ولكنها تعتبر بمثابة دين متوسط المدى في نظر الشريك، ومع أن مثل هذه المبررات قد تظهر بشكل نادر في القرارات القضائية بسبب أن القضاء الإداري يتحدد غالبا بالفصل في الطلبات التي تعرض عليه⁽²⁾، وبسبب أن القاضي الجبائي لا يلعب دور الموجه للخصومة⁽³⁾، ولكن يبقى عليه أن يقرر السلوكات المقبولة من جانب المكلف بالضريبة، والحدود التي يمكن ضمنها تبرير هذه السلوكات وذلك بغرض تحديد المبلغ الواجب تحمله من قبل هذا الأخير.

وبذلك، يمكن للقضاء أن يلجأ في بعض الحالات وبحسب وقائع النزاع المطروحة أمامه إلى تعديل المبالغ المعاد إدماجها في الوعاء الضريبي وإنقاصها بما يتماشى مع الأدلة المقدمة من جانب الشركات.

تطبيقا لذلك، قبل مجلس الدولة الفرنسي في قرار اتخذه في 25/11/1985⁽⁴⁾ بأن العملية المنجزة تنطوي على مقابل، ولكنه مقابل غير كاف ولا يتناسب مع قيمة التنازل المبرم، وبذلك فإن التقويم يشمل الجزء غير المبرر.

1 - C.E 26/11/1982, Req N° 24360, précité.

2 - انظر المادة 25 و26 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

3 - المرجع السابق.

4 - C.E 25/11/1985, Req N° 40288; D.F 1986, N° 24, comm 1158, Concl RACINE, R.J.F 2/1986, N° 160.

تتلخص وقائع القضية في أن الشركة الفرنسية التي تمارس نشاط الإنتاج والتوزيع، استفادت من تعويض محسوب بطريقة إجمالية، وذلك لأجل موازنة إلغاء المبالغ الزائدة المضمونة داخل المنطقة الحرة، الناتجة عن تناسق تشريعات دول الإتحاد الأوروبي، ولقد احتفظت بمبالغها للشركة الأم المتواجدة في السنغال والتي تعد ممولها الأساسي، وفي هذا الإطار قدر القضاء الإداري الفرنسي بأن عمليات إعادة البيع لم تكن مبنية سوى على قيمة تماثل مقدار التخفيض الفعلي لقيمة المنتوجات، وهو مبلغ محدد انطلاقاً من العقد الموقع بين الشركتين والذي ينص على تسديد النقص للزبون في حالة تذبذب وتغير الأسعار بين تاريخ الطلب وتاريخ التسليم أي تاريخ تحرير الفاتورة، وما حصل في المعاملة التي تمت بين الشركتين، هو أن الشركة الزبونة استفادت من تخفيضات من جانب ممولها وفي آن واحد استفادت أيضاً من تعويض مسدد، وبالتالي جاز القول بوجود إثراء بلا سبب ذو طبيعة اقتصادية لأن البائع قام بفوترة المواد الأولية بأسعار منخفضة جدا تتمثل في تلك المحددة في الصفقة، وهو المرجع الوحيد الممكن استعماله ابتداءً من تاريخ دخول توحيد القواعد القانونية حيز التنفيذ.

الواضح أنه لا يقبل الإثراء بلا سبب ذو الطبيعة القانونية، سواء بين الشركتين، أو بين الشركة الفرنسية والجمع التابعة له. وذلك تأسيساً على الأسباب التي تسمح بالقيام بتسديد تعويضات عن النقص، والأكثر من ذلك فإن مثل هذا التصور الذي يعتبر قيمة التسديد الممنوحة بعنوان التعويض عن النقص هو بمثابة ممارسة حرّة لا تخضع للضريبة، هو تصور غير مبرر من الناحية القانونية. والواقع أن هناك شركة تلعب دور المصحح، وتقوم بتسديد مبالغ فقط بهدف ضمان الأسعار لمصلحة المنتجين وليس بعنوان الوفاء أو التسديد الكلي. غالباً ما يثور الإشكال في اللحظة التي توزع فيها المبالغ، إذ يمكن بصعوبة إلغاؤها بشكل رجعي لأسباب خارجة عن الاتفاق المتمثل في العقد المبرم بين الشركات التي لها علاقات أعمال فيما بينها.

خارج هذا الإطار، فإن نظرية الإثراء بلا سبب – كما هو معروف – تجدد جذورها ومصدرها في القانون المدني⁽¹⁾ لا في القانون الضريبي، وهي تشكل طابعاً احتياطياً لأنها تثار فقط في غياب الدعوى القائمة على الاتفاق القاضي باسترداد المبالغ التي سبق تسديدها بغير وجه حق، وهو ما يتوافق مع مبدأ استقلالية القانون الضريبي.⁽²⁾

1 - انظر المواد 141، 142، من القانون المدني الجزائري.

2 - خلاصي رضا: النظام الجبائي الجزائري الحديث، مرجع سابق، ص 14.

- د. رابح رتيب: الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص 178 وما يليها.

- د. محمود الطنطاوي الباز، ود. طارق محمود عبد السلام: المالية العامة والتشريع الضريبي، مكتبة عين شمس القاهرة، 2002-2003، ص 12 وما يليها.

والواقع أن طرق الفحص التي قد يعتمدها القضاء في هذا المجال كثيرة ومتنوعة، لأنها تقوم أحيانا على عناصر نوعية مستخلصة من التحليل الاقتصادي، أو على عناصر كمية تتمثل في التقويم الجزائي.

أولا: التحليل الاقتصادي

يقوم القضاء الإداري في هذا المجال بدراسة وتحليل مختلف قطاعات النشاط الاقتصادي التي تدخل في الموضوع الاجتماعي للشركة وذلك رغبة منه في التوصل إلى تقدير المقابل الناتج عن العمليات التي أجرتها هذه الشركات، وهو ما ذهب إليه القضاء الفرنسي مثلا بشأن القرار الذي اتخذته مجلس الدولة في 1989/01/25⁽¹⁾ والذي قدر من خلاله بأن التحويل غير المباشر للأرباح ناتج ليس لأجل الضرائب المتعلقة بنشاط الطلاء المتفق عليه، وإنما لأجل نشاط الدهن الصناعي، الذي قامت به الشركة والذي يخرج عن إطار ما هو متفق عليه بين الشركتين الفرنسية والشركة الأم الدانماركية. والواقع في هذه القضية أن المكلف بالضريبة لم يقدم مبررات كافية ومفصلة لأجل تجنب الخضوع الضريبي للعمليات المنجزة، وإنما أثار مبررات عامة تتعلق بالتكفل التقني وسمعة الشركة الأم.

يوشي ذلك بالقول أن القضاء قد لا يتحدد بعبارات العقد المبرمة بين الشركتين، وإنما يتعدها ليفحص بالتفصيل طبيعة العلاقات الاقتصادية القائمة بينهما، مع أن هناك قرارات قضائية أخرى، قبلت من قبل بوجود مقابل حينما يتعلق الأمر بتقديم الشركة خدمات لفائدة شركتها التابعة لها، أو جعلها تستفيد من استخدام واستغلال علامة تجارية.

لقد اتجه القضاء الفرنسي في القرار السابق ذكره إلى معاقبة الشركة بشكل جزئي طالما أن الإدارة الجبائية لم تقدم دليلا على أن الدانمارك يملك ويطبق نظاما جبائيا ذو نسب مخفضة.

قد يكون التصور السابق ذكره والذي اعتمده القضاء الفرنسي مقبولا فيما يتعلق بمجمعات الشركات التي تتواجد فروعها داخل دول تعتمد أنظمة جبائية مميزة وتحفيزية، دون أن تكون نسب الضريبة فيها منخفضة بشكل كبير أو تطبق إعفاءات جبائية كبيرة⁽²⁾.

على كل حال، يبدو أن الدفاع ضد التحويلات نحو الخارج يجب أن يفتقرن بدليل على وجود التحويل حتى يمكن للقضاء تطبيق الحكم الرادع بشأنه⁽³⁾.

1 - C.E 25/01/1989, Req N° 49 847, précité.

2 - د. سوزي عدلي ناشد: مرجع سابق، ص 91 وما بعدها.

3 - SERLOOTEN (Patrick) : Droit fiscal des affaires, op cit, N° 629, P 399.

يشير التصور إلى حذر القضاء الذي يفحص بشكل كلي وإجمالي العمليات المنجزة من قبل الشركة، ويصرح بتوقيع عقوبات جزئية، تتعلق بطائفة من النشاطات، مع أن المكلف بالضريبة يثبت إدعاءاته داخل مجالات أخرى.

يمكن للقضاء أيضا أن يقوم بتقدير الأرباح المستخلصة من العملية بشكل جزائي.

ثانيا: التقدير الجزائي

لجأ القضاء الفرنسي إلى إجراء تقويم جزائي للمزايا الممنوحة من قبل شركة إلى تابعتها المتواجدة بالخارج، وهو ما يؤكد القرار المؤرخ في 1975/11/12⁽¹⁾ الذي قبل من خلاله القضاء قيام الشركة بمنح تسبيقات دون فوائد بغرض تحسين الوضعية المالية للشركة التابعة لها ومساعدتها على تجاوز الصعوبات المالية التي تعانيها، والناجمة عن التأخر في تسديد زبائنها للديون العالقة بدمتهم، وقد بررت الشركة الأم هذه التسبيقات بأنها استخلصت من خلال نشاط شركتها التابعة مزايا هامة، غير أن القضاء الفرنسي ورغم قبوله لهذا المبرر إلا أنه لجأ في النهاية إلى معاقبة المكلف بالضريبة بتقويم محسوب فقط على جزء من المبالغ المعنية.

الواقع أن المبلغ المحدد ابتداءً من الوعاء الذي يتضمن تخفيض قدره 13% من رقم الأعمال يستجيب عمليا إلى الفرق بين الفوائد غير المسددة والأرباح المحققة من قبل الشركات التابعة من واقع التسبيقات الممنوحة بشروط مفضلة، أي بمعنى للجزء غير المبرر من المساعدة، إلا أن الشركة وفي سبيل إثارة مبرراتها، فإنها أظهرت فوائد إضافية متحصل عليها، وهو ما يسمح ليس فقط بتبيان وجود مزايا ولكنها ذات طبيعة مفرطة.

يبدو أن القضاء يأخذ بعين الاعتبار المزايا أيا كانت طبيعتها والتي يمكن للشركة أن تستخلصها من العلاقات التجارية مع شركة أخرى.

يتعين على الإدارة الجبائية لأجل تحديد مبلغ التقويم تقديم مقارنة حول القرارات التي اتخذها مسيرو الشركة، على عكس مبدأ عدم تدخل الإدارة الجبائية في تسيير المؤسسات.⁽²⁾

يتعين أيضا على الإدارة الجبائية - في هذا الإطار - أن تعترف لمسيري الشركات بإمكانية وجود هامش للخطأ في التسيير⁽³⁾، وهو هامش ينبغي أخذه بعين الاعتبار، لأن إلغاء كل إمكانية لاحتمال الخطأ وإرجاع السبب لاتخاذ قرار معين إلى إستراتيجية المجموعة من جانب الإدارة الجبائية قد ينتج عنه كبح وعرقلة تطوير تواجد الشركات بالخارج، فعلاوة على مصاريف تواجد هذه الشركات بالخارج، فإنه من شأنها أن تخلق

1 - C.E 12/11/1975, Req N° 94839, D.F 1976, N° 8 comm 282, Concl LOBRY, R.J.F 1/1976, N° 12.

2 - CHARLOT (N) : op cit, P 282.

3 - Idem.

خطرا جبائيا⁽¹⁾، إذا لم ينص المسيرين بشكل مفصل على الأرباح المنجزة من قبل المجموعة التي يقدمون لها مساعدات وتكفلات مالية.

يستجيب هذا الوضع لإرادة القضاء في المحافظة على سلطته في تقدير كل حالة من الحالات المعروضة عليه، ولأجل ذلك فإنه قبل في بعض الأحيان وضعية متشددة باتجاه المكلف بالضريبة حتى وإن كان هذا الأخير قد أثبت حسن نيته، عكس عديد الحالات التي أبدى فيها القضاء مرونة بذهابه إلى فحص مجموع العمليات المبرمة فيما بين الشركتين حتى ولو كانت تفتقد لرابطة السببية⁽²⁾، ويقدر أحيانا الوضع انطلاقا من عناصر عامة مرتبطة بمصلحة الشركة، كاعتمادها سياسة تجارية فعالة وإيجابية⁽³⁾.

سبق لمجلس الدولة الفرنسي بموجب قرار اتخذ في 26/06/1985⁽⁴⁾ أن قبل بعض ادعاءات ومزاعم الشركة التي قامت بتسديد عمولات إلى شركة تابعة لها متواجدة بإيطاليا، والتي تم إنشاؤها بغرض تطوير صادراتها نحو هذه الأخيرة، وذلك عكس ما ذهبت إليه الإدارة الجبائية الفرنسية التي قبلت فقط بتحديد تخفيض للمبالغ بنسبة 3% عكس ما ورد بالاتفاق المبرم بين الشركتين والذي تضمن تخفيض المبالغ بنسبة 5%، وقد اعتبر القضاء الفرنسي أن النسبة الأخيرة تستجيب إلى خدمات مقدمة ومؤداة فعلا، وفي هذا الإطار لجأ القضاة إلى تطبيق أحكام الاتفاقية الثنائية المبرمة بين فرنسا وإيطاليا المؤرخة في 29/10/1958، وكذا النص القانوني المتمثل في المادة 57 من قانون الضرائب العام باعتبار أن الأحكام متماثلة فيما بينها، ذلك أن القانون الإيطالي يتضمن أيضا حكما يتعلق بردع التحويل غير المباشر للأرباح نحو الخارج، والذي يؤسسه على نظرية التأثير الناتج عن السيطرة المعرف بطريقة محددة من قبل الإدارة الجبائية التي شكلت قائمة مفصلة للظروف التي تكرر وجود هذه الوضعية.

بشكل عام، وبالنسبة لجميع الافتراضات يمكن القول، أن الشركة التي يُشتبه في قيامها بتحويل أرباح بشكل غير مباشر للخارج، لا توجد في وضعية سهلة، لأنه يتعين عليها لدرء هذه الشبهات أن تدلل على أن العملية المنجزة مع شركة تابعة لها متواجدة بالخارج إنما هي ذات طابع عادي⁽⁵⁾، فضلا عن ذلك، فإنها ملزمة - على ما يبدو - بإبداء وتقديم الأسباب والظروف التي أدت بها إلى إنجاز مثل هذه العملية، كتطوير صادرات الشركة وإرادتها في التواجد والانتشار عبر أسواق دول متعددة، وكذا الأخذ بعين الاعتبار ضرورات المنافسة

1 - CHARLOT (N) : op cit, P 283.

2 - C.E 30/10/1963, Req N° 50220, précité.

3 - C.E plénière 30/03/1987, Req N° 52754, précité.

4 - C.E 26/06/1985, Req N° 39049 et 39805; D.F 1985, N° 44 comm 1852, R.J.F 8-9/1985, N° 1212.

5 - SERLOOTEN (P) : Droit fiscal des affaires, op cit, N° 631, P 401.

- LEFEBVRE (Francis) : Les groupes de sociétés, op cit, N° 5406, P 439.

الموجودة في الأسواق وغيرها من المبررات التي قد تدلل على حسن نية الشركة في عدم وجود تهرب ضريبي لديها⁽¹⁾.

يمكن القول في النهاية، أن القضاء ومن خلال التطبيقات السابق ذكرها، يقوم بإعمال تقويم طبقاً للمصلحة التي استخلصتها الشركة من العملية، ولأجل ذلك فإنه يفصل الجزء الذي يستجيب إلى عقد تسيير عادي، فلا يخضعه للضريبة، أما الجزء الغير مبرر، فإنه يلجأ بسببه إلى معاقبة الشركة جزئياً. وهو تصور قد لا يكون مقبولاً دائماً بالنسبة لمجمع الشركات التي تعتبر بأن القضاء بذهابه إلى هذا الحل يبالغ جدا في فحص عناصر الدليل المقدمة إليه وأنه لا يزال حذرا بشأن سلوك الشركات التابعة للمجمع، الأمر الذي من شأنه أن يؤثر سلباً على تطور هذه الأخيرة من جهة، كما أن هذه الحلول لا تتماشى عملياً مع ما يستلزمه واقع عالم الأعمال.⁽²⁾

ثم أن التحليل الاقتصادي وفحص شروط تسيير الشركات وإجمالي العمليات التي تقوم بها قد يكون غير كافٍ، لأن الشركات المتعددة الجنسيات والتي يكون لها تواجد في دول متعددة، يقتضي من الإدارة الجبائية والقضاء الذهاب إلى تحليل الأوزان المالية الحقيقية للمؤسسات الدولية وليس فقط الحسابات الجزئية التي تقدمها⁽³⁾، لأن المشكل الحقيقي اليوم يكمن في أن الدول إذا أرادت أن تكون واقعية وجب عليها أن تخلق نظاماً متيناً لحل المشاكل الجبائية الموجودة أخذاً بعين الاعتبار دولية المبادلات وأهمية تبادل المعلومات.⁽⁴⁾

لأجل ذلك، فإن الولايات المتحدة الأمريكية تملك اليوم تشريعاً متطوراً جداً، وذلك بهدف تمكين إدارتها الجبائية الفدرالية بالقيام بتحقيق من خلال محاسبات الشركات التابعة لمؤسسة أجنبية متواجدة على إقليمها وذلك بغرض الكشف عن حقيقة التواجد العالمي، أما في أوروبا فإن التساؤل المطروح في ألمانيا وبريطانيا وفرنسا يتمثل في كيفية ضبط جوهر وحقيقة الوزن المالي للشركة الدولية التي لا تُعرف سوى من خلال تواجدها المحلي داخل هذه الدول.⁽⁵⁾

لأجل التذليل من عدم الدقة القانونية الناجمة عن حرية التقدير المتروكة للقضاء الإداري، يتعين على المجمعات القيام بإجراءات فعالة بشأن أسعار التحويل، وذلك بقيامها بترتيبات تتعلق بكل عملية منجزة،

1 - انظر على وجه الخصوص القرار الحديث لمجلس الدولة الفرنسي المعروف بقرار "قرلان" الصادر بتاريخ 2008/04/11، أين أثار محافظ الدولة في تعليقه عن القرار المطعون فيه أن القضاء أخذ بعين الاعتبار المصلحة الإستراتيجية والتجارية لشركة قرلان التي تملك فروعاً بكل من سنغافورة، وأستراليا، وهونكنغ، وحاجتها الضرورية في تطوير منتجاتها بأسواق آسيا.

2 - C.E 11/04/2008, N° 281033, SA, GUE RLAIN : Les conclusions de melle C.VEROT commissaire du gouvernement. www.études fiscales internationales. Com/ Archive/ 2007/ 04/22/art 57. html 69 K.

3 - RASSAT: Les prix de transfert, op cit, P 9.

4 - RASSAT: Op. cit, P 08.

5 - Idem.

وتحضير المبررات المتعلقة بالفواتير فيما بين أطراف العملية وأعضاء الجمع، وهي إجراءات قد تفيد عدم إخضاع هذه العمليات للتقويم الجبائي.

يجوز لمجمع الشركات، أن يُحضّر مُبرراته المتعلقة بمنح أسعار مفضلة ومخفضة خاصة عند بداية التواجد بالخارج داخل دولة يجهل طبيعة السوق فيها، إذ أن النتائج المحققة عموماً تنطوي على خسائر، خاصة (1) عند بداية النشاط، كما أن التكاليف التي يتم تحملها من شأنها أن تؤثر وبشكل فعال وهام في استمرار ومواصلة النشاط.

المادة 189 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، - كما سبق

يتعين لتطبيق الحكم الوارد بنص المادة 189 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، - كما سبق الذكر- أن تثبت الإدارة الجبائية وجود رابطة تبعية أو وجود سيطرة ورقابة من جانب شركة باتجاه أخرى، وفضلاً عن ذلك وجود تحويل غير مباشر للأرباح ناتج من العمليات التي أنجزتها هذه الشركات المرتبطة فيما بينها.

يستطيع حينئذ المكلف بالضريبة، في حالة رفضه التقويم الذي لجأت إلى إعماله الإدارة الجبائية، أن ينقل النزاع إلى القضاء، بموجب دعوى يقيمها، وله في سبيل إلغاء التقويم أن يقدم الأدلة والمبررات على صحة العمليات المنجزة وحقيقتها، غير أنه إذا فشل في ذلك (2)، فإن القضاء يعتمد التقويم الجبائي الذي فرضته الإدارة الضريبية.

غير أنه في هذا الافتراض الأخير، القاضي بفرض الضريبة على الشركة بخصوص المبالغ المحولة بشكل غير مباشر نحو الخارج، يمكن القول بأن التقويم قد يصل إلى مستويات ونسب هامة (3)، وهو ما من شأنه أن يؤدي إلى إمكانية فرض الضريبة بشكل مزدوج على ذات المبالغ المعاد إدماجها ضمن الوعاء الخاضع للضريبة من جهة (4)، ويؤدي كذلك في كثير من الحالات إلى إثقال كاهل الشركات بتحميلها أعباء جبائية قد تؤثر سلباً على سير نشاطها من جهة أخرى (5).

1 - LEFEBVRE (Francis) : Les groupes de sociétés, op cit, N° 5511.

2 - KAMOUN Fériél: La preuve en droit fiscal, université de SFAX, Tunisie, P 28.

Cité: www.

- <http://www.Fontaneau.Com/CFE.734.HTM>.

Les transferts indirectes de bénéfiques à l'étranger, (L'art 57 du GI)

Article publié dans la revue "fiscalité européenne et droit interne droit des affaires 2000/1."

3 - CHARLOT (N): op cit, P 285.

4 - Idem.

- MUNDET (E) : Le régime fiscal des transferts indirects de Bénéfiques à l'étranger, thèse, Montpellier, 2000, P 19 et suiv.

- GHARBI (N), op cit, N° 25, P 26.

5 - Idem.

لأجل ذلك يتعين التخفيف من حدة الطابع الردعي لنظام الخضوع الضريبي، وذلك بالبحث عن آليات مناسبة قد تمكن من إلغاء الازدواج الضريبي الناتج عن العملية وكذا التقليل من نسبة التقويم الواجب فرضه وإعماله.

يمكن التطرق إلى عملية التقويم الجبائي (المطلب الأول) ثم وسائل تجنب الازدواج الضريبي الدولي (المطلب الثاني).

٢- مَبَالِغُ الْمُبَالِغِ

يقتضي تقويم المبالغ التي تم تحويلها في شكل أرباح غير مباشرة نحو الخارج، إعادة إدماجها ضمن الوعاء الخاضع للضريبة لدى الشركة الجزائرية التي قامت بعملية بيع بمبالغ مخفضة لمصلحة شركتها التابعة المتواجدة بالخارج، أو التي قامت بعملية شراء من لدنها بمبالغ مرتفعة مثلا، أو بأي طريق آخر ينم عن وجود تحويل غير مباشر للأرباح.

الواقع أنه حينما يعاد إدماج هذه المبالغ التي كان من المفروض تسديدها من جانب الشركة التابعة المتواجدة في الخارج، بعد تحديد سعر التحويل الحقيقي⁽¹⁾، فإن الشركة المتواجدة بالجزائر تتحمل أعباء وتكاليف جبائية مهمة، وذلك بسبب العديد من الاقتطاعات التي تخضع لها هذه المبالغ، ولاسيما بعنوان توزيع الأرباح.

مع أن التشريع الجزائري لا يكرس نظاما خاصا من أجل تسهيل تخفيض مبلغ التنازل، فإنه ومع ذلك يمكن وصف الاتفاقيات الثنائية المتعلقة بالازدواج الضريبي بأنها مرنة مقارنة بالنظام القانوني الداخلي المتشدد باتجاه مجتمعات الشركات.

على هذا الأساس يمكن التطرق إلى عملية التقويم الجبائي من خلال أحكام القانون الداخلي (الفرع الأول)، وأحكام الاتفاقيات الدولية (الفرع الثاني).

٢-١- مَبَالِغُ الْمُبَالِغِ

تنص الفقرة الثانية من المادة 189 من قانون الضرائب المباشرة على أنه "في حالة عدم وجود عناصر دقيقة لإجراء التصحيحات المقررة في الفقرة السابقة، تحدد المواد الخاضعة للضريبة بالمقارنة مع المواد التي تستغلها عادة مؤسسات مماثلة".

1 - GELIN et LE BOULANGER (A.) : Prix de transfert : du principe de pleine concurrence à l'analyse de la valeur dans l'entreprise, droit fiscal 2001, N° 48, P 1676, et suiv.

- MUNDET : Le régime fiscal des transferts indirects de bénéficiaires à l'étranger, op cit, P 57 et suiv.

غير أن المبالغ التي يتعين إعادة إدماجها في النتائج المسجلة في المحاسبات لا تتعلق بالضرورة بتلك النتائج التي أثارها الإدارة الجبائية لأجل تطبيق قرينة التحويل غير المباشر للأرباح المنصوص عليها في النص السابق ذكره، وإنما يقصد بها المبالغ المحسوبة بحسب قواعد القانون العام، أي بمعنى تبعاً للعناصر المحددة للعملية محل التقويم، وهذا ما ذهب إليه الفقه الجبائي⁽¹⁾ وأكد عليه قبل ذلك القضاء الفرنسي.⁽²⁾

يعني ذلك أنه يمكن للقضاء تقدير المبالغ المعاد إدماجها على خلاف ما ذهبت إليه الإدارة الجبائية، وهو ما يشكل في حد ذاته ضماناً للمكلف بالضريبة الذي قد يستفيد من عملية الرقابة المزروجة، إذ قد تفرط الإدارة الجبائية في تحديد عناصر التصحيحات المقررة لإعادة إدماج المبالغ، على إثر إعمالها لحقها في مراقبة العمليات المنجزة، وهو ما يسمح للقاضي الجبائي بمناسبة إعمال رقابته بتصحيح موقف الإدارة الجبائية بما يتناسب مع المعلومات المفصلة التي تشكلت لديه.

إن جدلية الدليل التي تسيطر على مجريات النزاع الدائر بين الإدارة الجبائية من جهة والمكلف بالضريبة من جهة أخرى، بتقسيم كل منهما مبرراته وأدلته، قد تسمح للقاضي الجبائي بجمع معلومات دقيقة تمكنه من تحديد مبلغ التقويم بشكل مباشر، وذلك بتوجيه العملية الحسابية.

ينبغي لأجل ذلك أن تتمتع الشركة بهيكله وتنظيم إداري محكم ومتطور خاصة في جانب المادة المحاسبية⁽³⁾، وذلك بغرض التمكن من عزل العمليات المتنازع عليها، وفحصها بدقة ابتداءً من الوثائق المحاسبية والإدارية المبررة للمبالغ الحقيقية التي تمت بها العملية.

بعبارة أخرى، يتعين على الشركات أن تلتزم الحذر المطلوب في مواجهة الإدارة الجبائية وذلك بإقامة الدليل على وجود مقابل للعملية التي أنجزتها مع تابعيتها الموجودة بالخارج⁽⁴⁾، وحتى ولو كان هذا المقابل جزئياً ولا يبدو للإدارة الضريبية بأنه كاف، فإنه قد يلقي قبولا من جانب القضاء الإداري، وهو ما من شأنه أن يذلل من المبلغ المعاد إدماجه في الوعاء الخاضع للضريبة.⁽⁵⁾

تشير الفقرة الثانية من المادة 189 المذكورة أعلاه، إلى أنه في غياب عناصر دقيقة لإجراء التصحيحات المقررة... تحدد المواد الخاضعة للضريبة بالمقارنة مع المواد التي تستغلها عادة مؤسسات مماثلة".

1 - Note administratif du 04/05/1973, B.O.D.G.I 74.2.73, précité.

2 - C.E 13/04/1964, Req N° 56173, précité.

3 - MBWA- MBOMA : Le contrôle fiscal des groupes intégrés, précité, P 1084 et suiv.

- TORREL (Roland) : control fiscal, op cit, P 59.

4 - SERLOOTEN (Patrick) : Droit fiscal des affaires, op cit, N° 629, P 399 et suiv.

- ISRAEL et BOUHOURS (Th) : Contentieux en matière de prix de transfert ; quelles leçons faut-il tirer de la Jurisprudence ? Droit fiscal, 2005, N° 09, P 481.

5 - ISRAEL et BOUHOURS (Th), précité.

يعني ذلك أنه في غياب عناصر محددة يمكن استعمال طرق احتياطية تتمثل في مقارنة أسعار المنتوجات الخاضعة للضريبة بتلك التي تمارسها المؤسسات المشابهة المستغلة بشكل عادي دون أن يكون بينها وبين المتعامل معه أية رابطة تبعية أو خضوع.

يمكن القول إذن أن المشرع الجزائري - وتطبيقا للنص القانوني - يضع طريقتين للتقويم؛ أولهما تتعلق بطريقة التقويم المباشر وثانيهما تتمثل في طريقة التقويم الجزائي.

في غياب حصولنا على تطبيقات عملية في الجزائر بشأن هذه الطرق التي أرساها المشرع، وهو ما كنا نأمل على الأقل لتقييم مدى فعاليتها ودقتها، فإنه ومع ذلك يمكن القول، بأن التقويم الجزائي قد يمكن فعلا من تحديد المبالغ المعاد تقويمها وذلك مثلا بمضاعفة رقم الأعمال المنجز من قبل الشركة وضربه في معدل الأرباح محسوبا تبعا لذلك المتحصل عليه من قبل شركات أخرى تنتمي إلى ذات قطاع النشاط.⁽¹⁾

غير أن استخدام هذا المعيار - المتمثل في التقويم الجزائي - قد لا يعبر فعلا عن حقيقة المبالغ المحولة نحو الخارج، لأن استعماله يتداخل مع طريقة الحساب الجزائي التي لا تعكس دائما الوضعية الصحيحة للشركة.

ما يلاحظ هو أن اعتماد المشرع على مقارنة العمليات التي تجريها شركات الجماع الدولي بتلك التي تنجزها المؤسسات التي تنشط في إطار شروط المنافسة الحرة، لا يتعلق فحسب بالتدليل على أسعار التحويل الحقيقية، ولكن أيضا تستعمل لأجل تحديد مقدار المبالغ الواجب إعادة إدماجها ضمن الحسابات الخاضعة للضريبة وبالتالي في تحديد التقويم الواجب تطبيقه على العمليات التي تنجزها الشركة.

إذا صح القول بأن استعمال طريقة التقويم الجزائي قد لا تعكس في كثير من الحالات الوضعية الحقيقية للشركة - كما سبق الذكر - فإنه زيادة على ذلك، يبدو أن هذه الطريقة متناقضة مع مبدأ الخضوع الضريبي تبعا لنظام الربح الحقيقي.⁽²⁾

يعني ذلك أنه يمكن للشركة أن تقدم اعتراضها على نظام التقويم الجزائي عن العمليات التي تنجزها مع شركات تابعة لها بالخارج، وذلك انطلاقا من المبررات التي تقدمها في إطار إمكانية إقامتها للدليل العكسي.

1 - CHARLOT (Nicole): op cit, P 286.

2 - انظر المادة 15-1، المادة 16، من قانون الضرائب المباشرة المعدلة بموجب المادة 05 من قانون المالية لسنة 1999 والخاصة بنظام فرض الضريبة حسب النظام الجزائي.

انظر أيضا: المادة 17 من ذات القانون، المعدلة بموجب المادة 4 من قانون المالية لسنة 1995 والمادة 03 من قانون المالية لسنة 1996، والمادة 200 من قانون المالية لسنة 2002، والمادة 03 من قانون المالية لسنة 2003، والخاصة بفرض الضريبة حسب نظام الربح الحقيقي. راجع أيضا: المواد 12، 13، 14، 15، من قانون الإجراءات الجبائية.

يمكن للقاضي الجبائي مع ذلك إذا ما تبين له من خلال فحص المبررات المثارة، وخاصة إذا ما ترائ له وجود سوء نية للشركة وأن العملية تهدف إلى التحويل غير المباشر للأرباح بقصد التهرب الضريبي، أن يقضي بمعاقتها دون أن يتحدد بحساب التقويم⁽¹⁾، غير أنه وفي سبيل إعمال سلطته التقديرية يجوز له تليين تطبيق الطرق الجزافية وذلك انطلاقاً من عناصر واقعية تبدو للقضاء موافقة ومتصلة بموضوع النزاع⁽²⁾.

غير أن الإشكال لا يتعلق فقط بطرق تقييم المبالغ المعاد إدماجها بغرض إخضاعها للضريبة بعنوان الضريبة على أرباح الشركات، وإنما يعاقب المكلف بشدة حينما يتعرض للتقويم الجبائي، لأنه وعلاوة على خضوعه للضريبة على الأرباح، فإنه يخضع أيضاً للضريبة بعنوان العائدات الموزعة⁽³⁾، وهذا ما يؤدي إلى القول بأن التقويم الجبائي المعمول بشأن عمليات التحويل غير المباشر للأرباح يثقل بالفعل كاهل المكلف بالضريبة، وهو بهذا الوصف عملية رادعة وعقابية لسلوك الجمعيات التي تحاول التهرب من دفع الضريبة، أو التقليل من نتائج أرباحها.⁽⁴⁾

تفصيلاً لما تقدم، فإن المبالغ المعاد إدماجها، تعتبر أيضاً كعائدات موزعة⁽⁵⁾، لأن تصنيف التحويلات غير المباشرة للأرباح يعبر ويدل عن وجود توزيع لهذه الأرباح.

يمكن للإدارة الجبائية أن تعتبر المبالغ كعائدات موزعة، اعتماداً على نص المادة 46 من قانون الضرائب المباشرة التي تنص على أنه: "تعتبر مداخيل موزعة على وجه الخصوص: 1- الأرباح أو الإيرادات التي لا تدرج في الاحتياطيات أو في رأس المال...".

لقد أقر القضاء بأن التوزيع لا يتعلق فقط بالشركاء المساهمين أو أصحاب الحصص في الشركة، وإنما يتعلق أيضاً بالغير الأجنبي عن الشركة⁽⁶⁾، والواقع أن القضاء حينما ذهب إلى هذا الحل إنما كان بغرض قطع الطريق أمام المكلف بالضريبة وعلى وجه الخصوص بجمعيات الشركات من التهرب من الاقتطاع من المصدر عن طريق وسيط لشركات شقيقة.

1 - CHARLOT (N) : op cit, P 287.

2 - Idem.

3 - انظر المادة 46 من قانون الضرائب المباشرة.

4 - CHARLOT (N) : op cit, P 288.

5 - Note administratif du 05/05/1973, précité.

6 - C.E 10/05/1972, Req N° 79927, D.F, 1972, N° 18, comm 641.

وعليه يمكن القول بأن المبالغ الموزعة إلى مستفيدين متواجدين بالخارج تخضع إلى الاقتطاع من المصدر وذلك لفائدة الخزينة العمومية، وقد نص المشرع الجزائري على نسب الاقتطاع من مصدر الضريبة على أرباح الشركات في الفقرة الثانية من المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة.⁽¹⁾

غير أن التساؤل المطروح يتعلق بما إذا كان بإمكان الشركة التي قامت بتحويل الأرباح أن تقيم دعوى اعتراض على الاقتطاع من المصدر؟

مبدئيا يمكن القول بأنه يجوز لها ذلك، خاصة وأن المؤسسة التي تتلقى هذه المبالغ تخضع بدورها إلى الضريبة بعنوان عائدات رؤوس الأموال المنقولة⁽²⁾، إلا أنه يبدو وأنه ليس لها حظ في قبول دعواها لأن مبدأ التقويم الضريبي على الأرباح يقوم بحسب نص المادة 189 على وجود تحويل للعائدات، ومثل هذه الوضعية تنتج تطبيق آلي للاقتطاع من المصدر.

نص المشرع الجزائري في القسم الحادي عشر بعنوان اقتطاع الضريبة على أرباح الشركات من المصدر⁽³⁾ في المادة 156-1⁽⁴⁾، على أنه: "تخضع المداخل التي تحققها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر، للاقتطاع من المصدر بعنوان الضريبة على أرباح الشركات، تبعا للنسب المذكورة في المادة 150.

زيادة على ذلك وبصرف النظر عن أحكام المادة 137، يطبق كذلك الاقتطاع من المصدر بالنسبة المنصوص عليها في المادة 150 على ما يأتي، عندما يدفع مدين مقيم بالجزائر لشركات تخضع للضريبة على أرباح الشركات التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر:

- المبالغ التي تدفع كمقابل خدمات من كل نوع تؤدي أو تستعمل في الجزائر.
 - الحاصلات التي يقتصها المخترعون إما بعنوان امتياز رخصة استغلال براءاتهم، وإما بعنوان التنازل عن علامة الصنع أو أسلوبه أو صيغته أو منح امتياز لذلك.
- وتخضع أيضا للاقتطاع من الضريبة على أرباح الشركات من المصدر بالنسبة المنصوص عليها في المادة 150، المبالغ المدفوعة للشركات الأجنبية للنقل البحري لهذه الشركات من أجل تفادي كلتا الجهتين ازدواجية فرض الضريبة".

1 - المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة، معدلة بموجب المادة 16 من قانون المالية لسنة 1997، 14، 15 من قانون المالية لسنة 1999، و 10 من قانون المالية لسنة 2001، و 20 من قانون المالية لسنة 2003.

2 - C.E 19/12/1975, Req N° 84774 et 91895, R.F.J, 2/1976, N° 77 et Concl MARTIN LAPRODE, P 41.

3 - المواد من 155 إلى 167 من قانون الضرائب المباشرة، وللإشارة فإن المادة 154 الخاصة بربوع القيم المنقولة قد ألغيت بموجب المادة 17 من قانون المالية لسنة 1997.

4 - المادة 156: معدلة بموجب المادتين 10 و 11 من قانون المالية لسنة 2001.

ونصت المادة 156-2 على أنه: "يتم الاقتطاع من المبلغ الإجمالي لرقم الأعمال المقبوض ويغطي هذا الاقتطاع الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.

يخفض وعاء الاقتطاع من المصدر بـ 60% على المبالغ المدفوعة بعنوان الإيجارات، بموجب عقد اعتماد إيجاري دولي، لأشخاص غير مقيمين بالجزائر.

عندما تكون الخدمات مصحوبة أو مسبقة ببيع تجهيزات، في إطار العقد نفسه أو الصفقة نفسها، فإن مبلغ هذا البيع لا يخضع للاقتطاع من المصدر شرط أن تكون عملية البيع محررة في فاتورة منفصلة. غير أن الفوائد للقيام بالدفع الآجل لسعر الصفقة غير متضمنة فائدة فرض الضريبة.

ولحساب الاقتطاع تحول المبالغ المدفوعة بالعملة الأجنبية إلى الدينار الجزائري، حسب سعر الصرف المعمول به، عند تاريخ إمضاء العقد أو الملحق الذي تستحق بصده هذه المبالغ".

كما تقضي المادة 157 من نفس القانون بأنه يتعين على الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يدفعون المبالغ الخاضعة للضريبة، القيام باقتطاع الضريبة من المصدر على أرباح الشركات، عند دفع هذه المبالغ إلى المؤسسات الأجنبية وذلك حسب الكيفيات المحددة في المادتين 158 و159.

في النهاية يمكن القول، بأنه ولأجل تدعيم الطابع الردعي للأحكام فإنه يجوز للإدارة الجبائية أن تستعمل ولو بشكل احتياطي الأحكام القانونية المتعلقة بالتعويضات والمزايا الخفية⁽¹⁾، وذلك في حالة ما إذا كانت الشركة لا تشير إلى هوية المستفيدين، وهو ما نجد عادة في حالة تحويل العائدات.

يمكن للإدارة الجبائية أيضا أن تخضع للضريبة الشركات التي تمنى نتائجها بخسائر وتقوم بتسديدات لمصلحة أشخاص غير شركاء.

أما فيما يتعلق بمبلغ الضريبة فإنه يتم احتساب الاقتطاع من المصدر على أساس المبالغ المعاد إدماجها المحفضة من مبلغ الضريبة على الشركات الناجمة بسبب التقويم إلى نسبة قدرها 24% على المبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات وكذا المبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدي أو تستعمل في الجزائر، وكذا الحاصلات المدفوعة للمخترعين

1 - انظر المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية، المتعلقة بالممارسات التديسسية والمادة 190 مكرر من قانون الضرائب المباشرة، المحدثة بموجب المادة 05 من قانون المالية لسنة 2002.

رغم افتقارنا لقرارات قضائية جزائرية ملموسة تتعلق بهذه المسألة فإنه يتعين القول بأنه وجب على الإدارة الجبائية أن تقدم تدقيقات حول هذا الإشكال، وينبغي أن تبدي مرونة بشأنه بغرض عدم معاقبة الشركات التي تلجأ إلى مساعدة شركاتها التابعة لها المتواجدة بالخارج، لأن التطبيق الآلي للعقاب من شأنه أن يعرقل التطور المستقبلي للشركة الأم ولشركاتها التابعة لها في آن واحد.

يطرح التساؤل عما إذا كانت الاتفاقيات الدولية الثنائية تتضمن نسبة أخرى تختلف عن تلك التي يعتمدها القانون الجبائي الداخلي؟ وما هو الدور الذي لعبته هذه الاتفاقيات بشأن ردع التحويلات نحو الخارج ومحاربة التهرب والازدواج الضريبيين، وهو ما سنعالجه من خلال الفرع التالي.

المشاكل الجبائية والازدواج الضريبي: حل العديد من المشاكل الجبائية ولاسيما تلك المتعلقة بمكافحة التهرب الضريبي، وتسوية مشاكل الازدواج الضريبي.

يُعبّر حجم الاتفاقيات الجبائية الدولية، التي تدل الإحصائيات على تزايدها المستمر⁽²⁾ على أهميتها في حل العديد من المشاكل الجبائية ولاسيما تلك المتعلقة بمكافحة التهرب الضريبي، وتسوية مشاكل الازدواج الضريبي.

هناك جملة من العوامل الكلاسيكية أدت إلى تسهيل تطور العديد من الاتفاقيات الجبائية، أهمها دولية النشاطات التجارية، التي ضاعفت من مخاطر الازدواج الضريبي الدولي⁽³⁾، والتي تعني الخضوع المتقابل للضريبة في الدولتين على نفس الشخص المكلف بالضريبة وعلى ذات المادة الخاضعة ولأجل نفس فترة النشاط⁽⁴⁾، وهو الهدف من تزايد هذه الاتفاقيات علاوة على تجنب محاولات التهرب الضريبي وحماية المكلفين بالضريبة، وضمن التعاون والتنسيق الإداري الجبائي بين الدول أطراف الاتفاقية وتسهيل تطوير المبادلات التجارية.⁽⁵⁾

1 - انظر المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة المعدلة بموجب المادة 16 من قانون المالية لسنة 1997، 14، و 15 من قانون المالية لسنة 1999 و 10 من قانون المالية لسنة 2001 و 20 من قانون المالية لسنة 2003.

2 - تشكل الاتفاقيات الجبائية شبكة هامة بحيث تطور عددها من 24 اتفاقية مبرمة بين 1899 إلى غاية 1949، ثم ارتفع عددها إلى 256 فيما بين الحربين العالميتين الأولى والثانية، ثم إلى نحو 400 اتفاقية فيما بين 1963 إلى غاية 1979، أما في سنة 1980 فقد بلغت شبكة الاتفاقيات الجبائية الثنائية الدولية نحو 1300 اتفاق، ومجمل هذه الاتفاقيات تغطي علاقات شمال جنوب، أما الاتفاقيات المتعلقة بجنوب جنوب فهي تبقى إلى غاية 1984 نادرة ومنها على سبيل المثال: الاتفاقية المغربية التونسية المؤرخة في 27/08/1980، أو بين الجزائر وتونس في 09/02/1985، حول التفاصيل الإحصائية انظر:

- MARTINEZ (Jean- Claude): théorie générale des conventions fiscales Rep du droit fiscal international Français, FASC 350-15-11, 1984 N° 02, P 06 et s.

3 - MARTINEZ (J.C): op cit, N° 06, P 07.

4 - RIVIER (J.M): op cit, P 38.

5 - MARTINEZ (J.C): op cit, N° 07, P 07.

- dewall (a) : un nouveau régime de contrôle de prix de transfert : R.D.AFF. int, 1966, N° 05, P 653.

هناك عامل آخر أدى إلى تطور مجالات الاتفاقيات الجبائية، وهو المتمثل في البحث عن نظام جبائي دولي جديد، ولأجل ذلك برز إلى الوجود الاتفاقيات الجبائية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE)⁽¹⁾.

أبرمت الجزائر بدورها جملة من الاتفاقيات الجبائية، وإن كانت شبكة هذه الاتفاقيات قد أخذت في التطور بوتيرة منتظمة منذ بداية التسعينات إلا أن المعطيات المتوفرة تشير إلى أن الشبكة الجزائرية لا تزال متأخرة مقارنة مع نظيراتها في تونس والمغرب.⁽²⁾

تحدد الاتفاقيات الجبائية قواعد اقتسام الاقتطاعات فيما بين الدول الموقعة عليها، وهي بذلك تتضمن أحكاما مفصلة تتعلق في آن واحد بنمط تحديد الضريبة وكيفية ونسب الاقتطاع المفروض، وكذا بطبيعة العائدات المقصودة.

بشكل عام، تتضمن الاتفاقيات الثنائية نسبا أقل من تلك التي يحددها التشريع الداخلي، مع الاحتفاظ بمبدأ قسمة الخضوع الضريبي بين دولة مصدر العائدات ودولة إقامة المستفيد منها.⁽³⁾

تلجأ الدول عادة إلى الاستعانة بالمبادئ التي كرسها الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتطوير الاقتصادي OCDE⁽⁴⁾ والتي اختارت نسبتين من الاقتطاع من المصدر، أولهما ذلك المطبق بشكل عام والمحدد بـ 15% من المبلغ الخام للأرباح، وثانيهما ذلك المخصص للشركات الأم التي تملك أكثر من 25% من رأس مال شركاتها التابعة لها والمحدد بـ 5% من نفس الوعاء.⁽⁵⁾

يلاحظ أن هذه الاتفاقية اعتمدت تطبيق نسبة مخفضة فيما يتعلق بمجمعات الشركات، وذلك لمسايرة ما تنص عليه التشريعات الداخلية للدول والتي تعتمد بدورها نسبا مخفضة فيما يتعلق بمجمعات الشركات.⁽⁶⁾

- Contrôle des opérations internationales, Editions du Jurisclasseur 2-1999, procédures fiscales, Fasc 373.

1 - TIXIER (G): Les problèmes des prix de transfert dans les conventions fiscales signés par la France et dans la convention Modèle de L.O.C.D.E, Paris Mars 1979.

OCDE, principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales : OCDE 1995, précité.

- د. مختار عبد الحكيم طلبة، المعاملة الضريبية للشركات دولية النشاط، مرجع سابق، ص 45 وما يليها.

2 - محمد عباس محرزى: اقتصاديات الجبائية والضرائب، مرجع سابق، ص 202.

3 - منها على سبيل المثال: الاتفاق الموقع بين دولة الإمارات العربية المتحدة واليابان في 28/06/2004 بشأن تجنب الازدواج الضريبي، والتي بدأ العمل بها مطلع أوت 2004، انظر : C/ Documents and settings/ P.C.

4 - OCDE, principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales : OCDE 1995, précité.

5 - المادة 10-1 و2 من الاتفاقية النموذجية OCDE المتعلقة بالضريبة على الدخل والثروة المؤرخة في 11/04/1977 المعدلة في سبتمبر 1992.

6 - المادة 115-219 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

يؤدي ذلك إلى تجنب المشاكل التي قد تنتج عن تطبيق المعايير القانونية الوطنية والدولية في آن واحد.

لقد ذهبت عدة اتفاقيات دولية ثنائية إلى اعتماد نفس النسب المذكورة في الاتفاقية النموذجية، ومنها تلك المبرمة بين فرنسا والولايات المتحدة الأمريكية والتي تظهر نسبة 15% و 5% إذا كانت مشاركة المؤسسة المستفيدة داخل المجموعة الموزعة للأرباح تصل إلى 10%⁽¹⁾. إضافة إلى اعتبارات أخرى اقتصادية يمكن أن تمارس تأثيرها على تحديد النسبة.⁽²⁾

كما ذهبت أيضا لكسمبورغ إلى إبرام عدة اتفاقيات جبائية ثنائية مع عدة دول بهدف التذليل من مشكلة الازدواج الضريبي منها ألمانيا، الأرجنتين، جنوب إفريقيا، كوريا، بلجيكا، البرازيل، فرنسا، بريطانيا، المغرب، اليابان، تونس وغيرها.⁽³⁾

تجدر الإشارة، إلى أنه وتطبيقا لمبدأ سموّ الاتفاقيات الدولية على القوانين الداخلية⁽⁴⁾، فإن هناك أسبقية للنسب التي يتم توظيفها في الاتفاقيات الدولية على النسب المذكورة في القانون الداخلي، وفي هذا الإطار فإن هذه النسب إذا كانت مرتفعة عما هي عليه في القانون الداخلي، فإنها تنتج وضعية تفرض على الشركات متعددة الجنسيات تكاليف إضافية، إذا ما قامت بإنجاز عمليات مع شركات متواجدة بالخارج، تخضع من خلال هذه العمليات لأحكام الاتفاقية الجبائية.

إن تطبيق الاتفاقيات الجبائية الدولية، يثير إشكالا آخر يتعلق بمفهوم الأرباح الخاضعة للضريبة، ولأجل ذلك، فإن الخبراء الدوليين التابعون لمنظمة التعاون والتطوير الاقتصادي يقترحون مفهوما للربح تضمنتها الاتفاقية النموذجية⁽⁵⁾، تضمن هذا المفهوم المبالغ الموزعة التي تنطوي على إخفاء للأرباح.⁽⁶⁾

1 - المادة 09-2 من الاتفاقية الجبائية الثنائية الموقعة بين فرنسا والولايات المتحدة الأمريكية في 28/07/1967 المتعلقة بتجنب الازدواج

الضريبي في مادة الضريبة على المداخل والثروة.

2 - C.E 17/03/1993, Req N° 85894, M.MEMMI- R.J.F 5/1993, N° 612, et conclusion: ARRICHI de CASANOVA, P 359.

- WALL (A de): Une tendance récente du droit conventionnel bilatéral Français: La protection du dispositif de droit interne: D.F 1993, N° 40, P 1565.

3 - SCHOSSELER (Guy): Le régime des sociétés mères et filiales, Article publié dans la revue « fiscalité européenne et droit international des affaires, N° 132, Année 2003».

4 - تنص المادة 132 من الدستور الجزائري المؤرخ في 28/11/1996 الصادر بموجب الأمر الرئاسي رقم 96-438 المؤرخ في 07/12/1996 الذي يتعلق بإصدار نص تعديل الدستور المصادق عليه في استفتاء 28/11/1996، ج ر، عدد 76 ل 08/12/1996، على أن "المعاهدات التي يصادق عليها رئيس الجمهورية حسب الشروط المنصوص عليها في الدستور تسمو على القانون". أنظر كذلك بشأن مصادر الضريبة وقانونيتها: أ. هلال يوسف إبراهيم: المشكلات العملية في ضريبة المبيعات، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 13 و 17 وما يليها.

5 - المادة 10-3 من الاتفاقية النموذجية OCDE المؤرخة في 11/04/1977 المعدلة.

6 - Comité des affaires fiscales de l'OCDE, commentaire de la convention Modèle OCDE en matière d'impôts sur le revenu et la fortune signé le 11/04/1977, N° 27, P 97.

تطبيقا لذلك، سبق للقضاء الإداري الفرنسي⁽¹⁾ وأن قام بترجمة معاني الاتفاقية الجبائية المبرمة بين فرنسا وبلجيكا، وقرر بأن العائدات المعاد توزيعها لا تشكل أرباحا بمفهوم الاتفاق الثنائي بين البلدين، وعليه فإنها لا تخضع إلى الاقترع من المصدر في فرنسا، ويتعلق هذا القرار بشركة فرنسية تابعة لأخرى بلجيكية، إذ لم يرق القضاء الفرنسي بإحضار المبالغ المسددة من قبل الشركة الفرنسية باتجاه ممولها البلجيكي للاقتراع من المصدر على أساس أن الشركة البلجيكية لا تمتلك أي جزء من رأسمالها الاجتماعي، وعليه فإن المبلغ المسدد لا يشكل طابعا للربح.

لقد تم اتخاذ هذا القرار تبعا لترجمة وزارة لمفهوم الربح بمعنى الاتفاقية المبرمة بين فرنسا وبلجيكا⁽²⁾ والتي تقترح التمييز بحسب ما إذا كان المستفيد من المبالغ شريك للمؤسسة التي قامت بتوزيعها من دونه، وتحتفظ بتصنيف الأرباح فقط بالنسبة للمبالغ التي منحت لأشخاص يملكون مشاركة داخل رأسمالها، ومع أنه لم يتم تحديد حد أدنى من المشاركة في رأس المال، إلا أن النسبة المرتفعة تبدو ضرورية، مع أنه يمكن الاعتماد ظاهريا على النسب التي تنص عليها الاتفاقية الجبائية ذاتها، لأجل تطبيق النسب المخفضة التي تضمنتها هذه الأخيرة.

يشكل إذن القانون الدولي وسيلة تقود إلى جعل أحكام القانون الداخلي مرنة باتجاه مجموعات الشركات.⁽³⁾ وعليه وحينما يكون المستفيد من المبالغ لا يمتلك مشاركة داخل الشركة الموزعة، فإن المبالغ التي سددت إليه تندرج ضمن فئة العائدات غير المسماة وهي بالتالي معفاة من الاقترع من المصدر لأنها تخضع للضريبة فقط داخل الدولة التي تتواجد فيها الشركة التي تسدد المبالغ.⁽⁴⁾

قد لا تنص بعض الاتفاقيات الجبائية على بنود تتعلق بالعائدات الموزعة إلى أشخاص لا يمتلكون أي جزء من رأسمال الشركة الموزعة، وفي هذه الحالة فإنه يجوز تطبيق نسبة الاقترع من المصدر المنصوص عليها في القانون الداخلي، مع أن ذلك لا يخدم مصلحة مجموعات الشركات التي ترغب دائما، وانطلاقا من وجود اتفاقية ثنائية تنص على نسب مخفضة، الاستفادة من هذه النسب.

يمكن للقضاء الإداري أن يفحص بذاته ما إذا كانت المبالغ قد خضعت للضريبة داخل دولة أخرى حقيقة، وذلك بطلب معلومات إضافية، حتى يتمكن من تأسيس قراره بشكل منطقي.

1 - C.E 27/07/1984, Req N° 16649, société patrex, D.F 1984, N° 39 comm 1570 et Concl RACINE; R.J.F 10/1984, P 562, précité.
CF également: C.E 25/03/1983, Req N° 16649, sociétés patrex, précité Demandant une interprétation ministérielle pour la notion de dividendes, précité.

2 - الواردة في المادة 15 من الاتفاقية المبرمة بين فرنسا وبلجيكا المؤرخة في 10/03/1964.

3 - MARTINEZ (J.C): op cit, N° 10, P 8.

4 - وذلك حسب ما ورد في المادة 21 من الاتفاقية النموذجية OCDE المؤرخة في 11/04/1977 المعدلة والسابق ذكرها.

فيما يخص الجزائر، فإنه وإلى غاية 2003/01/01، قامت الدولة بالتوقيع على عدد من الاتفاقيات الجبائية الثنائية وعددها 30 اتفاقية كما هو ظاهر من الجدول المفصل أدناه.

الملاحظ أن شبكة الاتفاقيات الجبائية أخذت في التطور بصفة منتظمة نسبيا منذ بداية التسعينات باعتناق فلسفة اقتصاد السوق، والانفتاح على عالم التجارة والمنافسة الحرة.

توضح الدراسة الأولية للاتفاقيات الموقعة مؤخرا والاتفاقيات الموجودة في مرحلة التفاوض أو المصادقة، فتح مجال التعاون الضريبي المتبادل مع البلدان العربية وكذلك البلدان الآسيوية، مما يظهر اهتمام هذه الدول برغبتها في استثمار رؤوس أموالها في الجزائر.⁽¹⁾

إن التطور النسبي الحاصل في الجزائر سببه الإصلاح الجبائي الذي تم إدخاله في بداية التسعينات من جهة، والرؤية الجديدة للاتفاقيات الدولية الجبائية المتأثرة إلى حد بعيد بأفكار وتحليل منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وبتعاظم خلال السنوات الأخيرة ظاهرة عولمة الاقتصاد.⁽²⁾

تعمل الإستراتيجية الاقتصادية الجزائرية في الوقت الحاضر على تشجيع تدفقات الاستثمارات الأجنبية نحو البلاد، ولهذا اعتمدت السلطات العمومية على ممارسة سياسة اتفاقيات جبائية متفتحة اتجاه الاستثمار الأجنبي المباشر، كمنح معدل منخفض للاقتطاع من المنبع على أرباح الأسهم "الشركة الأم والفروع". وبالفعل، تقود الاتفاقيات الجبائية الدول إلى التخلي أو الحد من بعض الضرائب، لأن الإبقاء على العمل بطريقة الاقتطاع من المصدر المنصوص عليه في التشريع الجبائي الوطني عند مستويات مرتفعة، المطبق على تدفقات الدخول الإجمالية، تكون بمثابة عامل مثبت لجزء كبير من الاستثمار الأجنبي.⁽³⁾ ولهذا تعمل هذه الاتفاقيات الجبائية على ضمان إيرادات جبائية للدول بتدعيم فرض الضرائب على المقيمين، مقابل الحد من فرض الضرائب على المنبع، وبوضع قيد العمل آليات للتعاون بين الدول لتجنب التهرب والغش الضريبيين الدوليين.

1 - محمد عباس محرز: المرجع السابق، ص 202.

2 - نفس المرجع السابق.

- على هذا الأساس اقترحت واشنطن على الجزائر مؤخرًا التفاوض لإبرام اتفاق شامل لعدم الازدواج الضريبي وحماية الاستثمارات، هذه الاتفاقية ستسمح للعديد من الشركات الأمريكية بالعمل في ظروف مضمونة والتموقع الفعلي في السوق، خاصة بعد الزيارة الأخيرة التي قامت بها 50 شركة أمريكية من مختلف التخصصات بداية أكتوبر 2010، راجع مقال ح ص بعنوان: في محاولة لضمان تموقع فعلي في السوق وحماية الاستثمارات، واشنطن تريد اتفاقية عامة لعدم الازدواج الضريبي مع الجزائر، الخبر، 2010/10/11، ص 7.

3 - محمد عباس محرز: المرجع السابق، ص 203.

فعلى سبيل المثال، تضمنت الاتفاقية الجبائية الثنائية الموقعة بين الجمهورية الجزائرية والجمهورية الفرنسية في 17/05/1982⁽¹⁾ أحكاما مستمدة من الاتفاقية النموذجية OCDE وقد خلقت هذه الأحكام عدم المساواة في قسمة حقوق الخضوع الضريبي بين الدولتين، وهي مبررة انطلاقا من إرادة خلق موازنة بين فارق التنمية والتطور الاقتصادي للطرفين، كما أن نظرية المنشأة الثابتة تتضمن ورشات التركيب علاوة على ورشات البناء التي نصت عليها الاتفاقية الجبائية الموقعة بين البلدين سنة 1968.

علاوة على ذلك، فإن الاتفاقية تنص على الإحالة على قواعد الخضوع الضريبي الذي تضمنته الاتفاقية النموذجية OCDE⁽²⁾ بالنسبة للأتاوي، وعائدات الديون والأرباح، وفيما يتعلق بالأجور، فإن شرط "المهمة المؤقتة" حدد بـ 183 يوم إلى غاية 90 يوم.

يذكر أن الجزائر، أبرمت عدة اتفاقيات ثنائية مع فرنسا باعتبارها أهم شريك اقتصادي، وهي على التوالي الاتفاقية المؤرخة في 02/10/1968، المتعلقة بعائدات رؤوس الأموال، وكذا الاتفاقية المؤرخة في 17/05/1982 السالف ذكرها، وأيضا الاتفاقية الجبائية المؤرخة في 17/10/1999، والتي تهدف إلى تجنب الازدواج الضريبي، ومكافحة التهرب والغش الضريبي، والتي تضمنت علاوة ذلك قواعد التكفل المتبادل في مادة الضريبة على الدخل، والثروة.⁽³⁾

جدول الاتفاقيات الجبائية ذات البعد العام الموقعة من قبل الجزائر

الدولة	تاريخ التوقيع	رقم وتاريخ مرسوم المصادقة	رقم الجريدة الرسمية
أثيوبيا	26 ماي 2002		
الأردن	16 سبتمبر 1997	427-00، 17 ديسمبر 2000	2000/79
اندونيسيا	28 أبريل 1995	342-97، 13 سبتمبر 1997	1997/61

1 - الاتفاقية الجبائية الثنائية الموقعة بين الجزائر وفرنسا في 17/05/1982 والتي صادقت عليها فرنسا بالقانون رقم 83-491 المؤرخ في 16/06/1983، والمتعلقة بالازدواج الضريبي، والتكفل المتبادل في مادة الضريبة على الدخل وضريبة الشركات وحقوق التسجيل والطابع. انظر:

- Convention internationales conclues par la France, ED Jurisclasseur 2002, FASC 351, Impôts et contributions FASC 16-10.

- Commentaire: Droit fiscal 1984, N° 12, comm 608.

- G.TIXIER: Les conventions fiscales récentes conclues par la France: Droit fiscal, 1995, P 973.

2 - MARTINEZ (J.C): op cit, N° 12, P 08.

3 - Convention fiscales internationales conclues par la France, précité.

1991/06	1990، 22 ديسمبر 90-424	23 جويلية 1990	إتحاد المغرب العربي
		07 أكتوبر 2002	إسبانيا
1993/35	1991، 20 جويلية 91-231	03 فيفري 1981	إيطاليا
		24 أبريل 2001	الإمارات العربية المتحدة
		11 جوان 2000	البحرين
		10 مارس 1997	البرتغال
2002/82	2002، 09 ديسمبر 62-432	15 ديسمبر 1991	بلجيكا
		25 أكتوبر 1998	بلغاريا
		31 جانفي 2000	بولونيا
1994/65	1994، 02 أكتوبر 94-305	02 أوت 1994	تركيا
1985/25	1985، 11 جوان 85-161	09 فيفري 1985	تونس
2000/26	2000، 07 ماي 00-95	28 أبريل 1998	جنوب إفريقيا
1995/37	1995، 15 جويلية 95-186	28 جوان 1994	رومانيا
		09 أبريل 2000	سلطنة عمان
2001/19	2001، 29 مارس 01-78	14 سبتمبر 1997	سوريا
2002/24	2002، 07 أبريل 02-121	17 أكتوبر 1999	فرنسا
		06 ديسمبر 1999	الفيتنام
		05 أوت 1998	قطر
2000/68	2000، 16 نوفمبر 00-364	28 فيفري 1998	كندا
		24 نوفمبر 2001	كوريا الجنوبية
		26 مارس 2002	لبنان
1990/41	1989، 26 سبتمبر 89-180	19 جوان 1988	ليبيا
		31 جانفي 1999	مالي
		17 فيفري 2001	مصر
1990/44	1990، 13 أكتوبر 90-299	25 جانفي 1994	المغرب
		26 ماي 1998	النيجر
		25 جانفي 2001	الهند
		29 جانفي 2002	اليمن

جدول الاتفاقيات الجبائية البحرية والجوية الموقعة من طرف الجزائر

الدولة	تاريخ التوقيع	رقم وتاريخ مرسوم المصادقة	رقم الجريدة الرسمية	ملاحظات
سويسرا	17 مارس 1972	32-72 المؤرخ في: 1972/07/27	1972/66	جوي
بريطانيا	27 ماي 1981	446-82 المؤرخ في: 1982/12/11	1982/51	جوي
تشيكوسلوفايا سابقا	18 جوان 1985	08-87 المؤرخ في: 1987/02/03	6 و 9 و 1987	جوي
الاتحاد السوفياتي سابقا	11 جوان 1983	31-89 المؤرخ في: 1989/03/14	1989/11	جوي
المملكة العربية السعودية	09 جوان 1988	133-89 المؤرخ في: 1989/08/01	1989/31	جوي

هناك نوع من الاتفاقيات الثنائية يتعلق بالعائدات الموزعة كتلك التي أبرمتها الجزائر مثلا مع فرنسا تحيل إلى التشريعات الداخلية لأجل تحديد مجال تطبيق الاقتطاع من المصدر، بسبب عدم تضمنها بنود تحدد مفهوم هذه العائدات⁽¹⁾ وهو ما تنص عليه المادة 10 من الاتفاقية النموذجية OCDE.

يشير ذلك إلى وجود مشكل أساسي في القانون الجبائي الدولي يتعلق بتحديد معايير تطبيق صحيحة بالنسبة لكل الدول، وفي هذه الحالة فإن العائدات التي تعتبر موزعة وعلى وجه الخصوص تلك التي تشكل تحويلا غير مباشر للأرباح نحو الخارج، تخضع إلى الاقتطاع من المصدر حينما تكون التوزيعات الخفية للأرباح قد وجهت إلى شركاء أو أشخاص تربطهم بالشركة أو بهؤلاء الأشخاص روابط متينة.⁽²⁾

ترسي الإدارة الجبائية الفرنسية كمييار أساسي بالنسبة للمبالغ الموزعة، نظرية الشريك، أو بشكل أدق، فإن المبالغ المسددة إلى أشخاص غير شركاء لا تعتبر كأرباح محولة، بمفهوم الاتفاقيات الجبائية الدولية،

1 - GEST: La qualification des revenus réputés distribués aux regards des conventions fiscales internationales, commentaire de l'instruction administratif du 02/07/1991, B.O.I, 41.2.91, D.F 1991, N° 48, P 1709 et s.

2 - Instruction administratif du 02/07/1991, B.O.D.G.I 4 J 2-91, précité.

والأكثر من ذلك تعتمد المصالح الجبائية الفرنسية مفهوم الروابط المتينة مع الشريك، وهي بذلك تتسم بالمرونة أكثر من تلك المتعلقة ببيئة التعاون والتطوير الاقتصادي التي تستلزم كشرط إضافي وجود علاقات قانونية بين الأشخاص وليس فقط مجرد علاقات اقتصادية تسمح بالحصول بشكل غير مباشر على جزء من الأرباح خصوصا في حالة الشركات التابعة للمجمع.

إن الاتفاقية النموذجية OCDE، المؤرخة في 1977/04/11 لا تمثل سوى طابعا دلائليا وليس إلزاميا ولذلك يمكن مثلا للإدارة الجبائية الجزائرية أن ترجع إلى نص المادة 189 من القانون الضريبي الذي يقبل التبعية القانونية والفعلية، وهو ما أخذت به المادة 09-1 من الاتفاقية النموذجية بتوظيفها لمصطلح "المؤسسة الشريكة".

قد يضمن ذلك وحدة الترجمة، ووحدة التناسق وعدم التفكك بين أحكام القانون الجبائي الدولي والتشريع الداخلي لكل دولة.

عموما يمكن القول بأن الاتفاقيات الثنائية الدولية تعطي امتيازاً لمجمعات الشركات لأنها تستفيد من نسب ضريبية مخفضة مقارنة بتلك المطبقة في التشريع الداخلي للدول.

تلعب الاتفاقيات الثنائية أيضا دور هام في إقصاء الازدواج الضريبي، وهو ما سنتناوله من خلال المطلب التالي.

Journal of International Taxation : 1996, N° 5, P 653

ترجع ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي التي انتشرت في الآونة الأخيرة إلى نمو التجارة الدولية وحركة رؤوس الأموال بين الدول (1) وحلول الانفتاح الاقتصادي محل الاقتصاد المغلق ليصبح العالم كله كوحدة اقتصادية وكسوق حرة. (2)

عادة ما يحدث الازدواج الدولي نتيجة مبدأ السيادة الضريبية "La souveraineté fiscale" والذي يعني السلطة المطلقة للدولة في اتخاذ القرار على إقليمها، فسلطة فرض الضرائب من خصوصيات السيادة المعترف بها لكل دولة دون النظر إلى باقي التشريعات الضريبية المقارنة.

بسبب تطبيق المادة 189 من قانون الضرائب المباشرة الجزائري؛ فإن مجموعات الشركات تخضع إلى ازدواج ضريبي ذي طبيعة اقتصادية (3) ذلك أن المبالغ التي أعادت الإدارة الجبائية تقويمها بإدماجها ضمن نتائج الشركة التي قامت بتحويل الأرباح نحو الخارج، قد تم إخضاعها في آن واحد داخل الشركة التي استفادت من هذه الأموال.

تمثل هذه الوضعية مخالفة للمبادئ المعمول بها التي تقضي عدم الخضوع المزدوج للضريبة على نفس العائد، على اعتبار أن مجمع الشركات يشكل من الناحية الاقتصادية كتلة واحدة.

هذا الوضع يمكن اعتباره من ناحية أخرى كطريقة لردع التهرب الجبائي الدولي (4)، لأنه يعاقب وبشكل شديد مجموعات الشركات، وذلك بإخضاع نفس المبالغ مرتين للضريبة.

غير أنه إذا كانت معاقبة التحويل غير المباشر للأرباح تبدو مسألة طبيعية عادية، فإنه ينبغي من جهة أخرى عدم شلّ تطوير مجموعات الشركات بفعل خضوعها المزدوج للضريبة.

الواقع أنه كثيرا ما يحدث فرض الضريبة بشكل مزدوج بناء على التدخل المتزامن للمصالح الجبائية للدولتين كل على حدى برغبة منها في حماية سيادتها الضريبية. (5)

1 - عباس محمود محرزى: مرجع سابق، ص 198.

2 - د. عطية عبد الحليم صقر: مرجع سابق، ص 132 وما بعدها.

3 - د. ناصر مراد: مرجع سابق، ص 132.

4 - د. سوزي عدلي ناشد: مرجع سابق، ص 57.

5 - السيد عبد المولى: مرجع سابق، ص 56.

3 - PLAGNET (Bernard): procès des techniques de suppression des doubles impositions, droit fiscal international 2, 1982, FASC 352, FASC 16-2, N° 3 à 05.

4 - BILAN (J.L): Transferts indirects de bénéfices à l'étranger, précité, P 195.

5 - DEWALL : Un nouveau régime de control de prix de transfert. R.D AFF. Int, 1996, N° 5, P 653.

توفر الاتفاقات الدولية بعض الحلول بالنسبة لكل فئة من العائدات التي تم التصريح بها بشكل عادي، ولكنها نادرا ما تنص هذه الاتفاقات على حالات التقويم الجبائي المعمول على أساس القانون الداخلي، أو تطبيقا لأحكامها.

مثل هذا الوضع يفسر وجود إرادة لمعاقبة المكلف بالضريبة الذي يحاول التهرب من دفع الضريبة، وبالتالي فإن الهدف هو ضمان حقوق الدولة التي تحصلها وفقا لمبدأ الإقليمية.⁽¹⁾

يترتب على ذلك بالنسبة لمجمع الشركات ازدياد العبء الضريبي مما قد يؤدي إلى عرقلة نشاطها الاقتصادي، وتواجدها بالخارج.⁽²⁾

ولذلك، اتجهت جهود الدول إلى التنسيق الضريبي لأجل تجنب هذا الازدواج، وتكرس ذلك عن طريق محاولات الاتفاقية النموذجية OCDE بطرحها حلولاً غير إلزامية (الفرع الأول)، أو عن طريق الاتفاقات الثنائية التي حددت بعض مواطن هذا الازدواج وحاولت منح إعفاءات ضريبية معينة تسري على رعايا الدولتين (الفرع الثاني).

المادة 25 من الاتفاقية النموذجية: إلغاء الخسوع المزدوج للضريبة

لأجل إلغاء الخسوع المزدوج للضريبة، يمكن للمؤسسات أن تلجأ إلى طلب تطبيق إجراءات اتفاقية ودية، يتم بموجبها الحصول على تعهدات من جانب الإدارة الجبائية.

لقد دلت المادة 25 من الاتفاقية النموذجية لهيئة التعاون والتطوير الاقتصادي OCDE على أنها تحث الدول على أن تدرج ضمن الاتفاقيات الدولية الجبائية التي تبرمها بنوداً تتعلق بالإجراءات الودية مثل الطعون غير القضائية التي من شأنها أن تخلق علاقة فيما بين المصالح الإدارية الجبائية لمختلف الدول وكل ذلك بغرض إقصاء الازدواج الضريبي.

يسمح هذا الحل بالنسبة للمؤسسة المستفيدة من التحويل غير المباشر للأرباح أن تطلب تنفيذ الإجراءات الودية، وذلك حينما "تقدر بأن الإجراءات التي اتخذتها الدولة ... سينجر عنها خسوع ضريبي غير مطابق للاتفاقية".⁽³⁾

1 - C. SILBERZTEIN, et PRIOL (J.M) : contrôle des prix de transfert : un dispositif critignable ? Dr Fisc 1998, N° 42, P 1285.

2 - د. ناصر مراد: مرجع سابق، ص 133.

3 - المادة 25 من الاتفاقية النموذجية OCDE الموقعة في 11/04/1977 السابق ذكرها.

لقد سبق لبعض الدول كفرنسا مثلا : أن قبلت بهذا الحل وذلك بموجب المادة 25 من الاتفاقية الجبائية الموقعة من قبلها مع الولايات المتحدة الأمريكية في 1967/07/28 وكذا المادة 05 من الاتفاقية التي أبرمتها مع بلجيكا في 1964/03/10⁽¹⁾.

هناك إجراء خاص يتعلق بطلب المعلومات منصوص عليه في قانون الإجراءات الجبائية⁽²⁾ وهو يهدف إلى تدعيم الوسائل التي تتاح للإدارة الجبائية لأجل مراقبة العمليات الدولية ومساءلة المكلف بالضريبة.

خارج هذا الإطار، وأخذا بعين الاعتبار، الصعوبات التي تواجهها الإدارة الجبائية لأجل تحديد السعر الحقيقي لعملية التنازل بمقابل التي تمت بين الشركتين، أصدرت الإدارة الجبائية الفرنسية تعليمة إدارية صادرة سنة 1999⁽³⁾، تنص على إمكانية لجوء المؤسسات متعددة الجنسيات إلى طلب اتفاق مع الإدارة الجبائية حول طريقة تحديد السعر الذي سيطبق في المستقبل على التنازلات داخل المجموع.

بشكل عام، فقد تضمنت هذه التعليمات جملة من الأحكام أهمها أنه يجوز للمجمعات الدولية أن تطلب اتفاق مع الإدارة الجبائية حول طريقة تحديد سعر التحويل مستقبلا على التنازلات التي تتم داخل المجموع، والغرض من هذا الاتفاق المسبق هو ضمان اعتماد طريقة تحديد سعر مطابق للمبادئ المطبقة في مادة أسعار التحويل التي حددتها وعرفتها الاتفاقية النموذجية لهيئة التعاون والتطوير الاقتصادي، ويجب على هذا الاتفاق المسبق أن يلغي كل خطر للازدواج الضريبي، اعتبارا من طابعه الثنائي، ووجب أن يحتفظ بالوعاء للدولتين المعنيتين بالاتفاق، وبالتالي يضمن هذا الحل اختيار طريقة لتحديد السعر مطبق خلال فترة محددة في الزمن، وذلك بالأخذ بمجموعة من المعايير التي ستكون معروفة لدى شركات المجموع، ولدى المصالح الضريبية للدولتين، وهي طريقة يمكن أن تمكن المؤسسة من حساب أسعار التحويل المطبقة على التنازلات السابقة بين الشركات التابعة للمجموع.

وعليه فإن الاتفاق بين الدولتين سيكون مبرما باستعمال إجراء ودي كما هو منصوص عليه في الاتفاقية النموذجية سألقة الذكر، وبناء على طلب الشركة التي يهملها الأمر، التي تضمن من خلال هذه الإجراءات على الأقل إقصاء للازدواج الضريبي الذي يمكن أن تخضع له المجمعات.

إن أساس الإجراء المنصوص عليه في المادة 25 ف 03 من الاتفاقية النموذجية يكمن في إلغاء مخاطر الازدواج الضريبي عن طريق إبرام اتفاق بين الدولتين المتعاقدتين. والواقع أنه يتعلق بالعمليات التي توجه إلى

1 - انظر المادة 25 من الاتفاقية الجبائية الثنائية المبرمة بين فرنسا والولايات المتحدة في 1967/07/28

وكذا المادة 05 من الاتفاقية المبرمة بين فرنسا وبلجيكا في 1964/03/10.

2 - Contrôle des opérations internationales, Editions de Jurisclasseur, 2, 1999, Fasc 373, N° 7 et suiv.

3 - Instruction administratif du 07/09/1999, B.O.D.I 8-99.

خزينة الدولتين، وتسمح هذه الاتفاقات بتحديد قواعد اقتسام الوعاء الخاضع للضريبة. أما فيما يخص التنازلات التي يمكن أن يغطيها الاتفاق المسبق، فإنه يتم تماشياً مع الطلب الذي قدمه المكلف بالضريبة، إذ يمكن أن يتعلق الأمر بمنتوج واحد أو بنوع وحيد من التنازلات، أو يمكن أن يتعلق بكل التنازلات فيما بين المؤسسات المرتبطة مثلما هو منصوص عليه في المادة 189 من قانون الضرائب المباشرة.

لأجل إبرام هذا الاتفاق المسبق، يطلب من المؤسسات التقدم إلى الإدارة الجبائية⁽¹⁾ وذلك لأجل فحص الشروط التي يمكن من خلالها إجراء اتفاق مسبق وهو إجراء مسبق، يمكن في حد ذاته من إثارة وإبراز أهمية الاتفاق ونمط ومصدر المعلومات الضرورية وتحليل سياسة سعر التحويل والرتبنة المرتقبة والمتوقعة للأشغال وكذا كل المسائل المتعلقة بأنماط التعلية الإدارية المتعلقة بالطلب.

انطلاقاً من هذه المبادرة التي يقوم بها المكلف بالضريبة لدى المكتب المكلف بالتفاوض والاتفاقات، تقترح الشركة طريقة لتحديد سعر التحويل وتقدم مجموعة من المعطيات التجارية الصناعية والمالية، وتشير من خلالها بأنه وبموجب هذا الاقتراح الذي تقدمه فإن ذلك يؤدي إلى تحديد سعر تحويل بطريقة مطابقة لمبدأ المنافسة الحرة.

يرسل هذا الطلب إلى الإدارة العامة للضرائب وبالموازاة مع ذلك وجب على المؤسسات أن تقدم طلباً مماثلاً لدى الدولة المعنية⁽²⁾.

يفترض الاتفاق المسبق تعاوناً بين الإدارة الجبائية والمؤسسة، وعلى هذا الأساس فإن الإدارة الجبائية تعمل على دراسة طلب المكلف بالضريبة ولاسيما فيما يتعلق بالمقترحات التي قدمها هذا الأخير، بحيث تتولى فحصها، وستكون موضوع نقاش بين الأطراف، ولأجل ذلك تنظم اجتماعات تقنية بغرض تمكين المكلف من تقديم الوثائق الضرورية لتبرير الطريقة التي يرغب في اعتمادها ويتم فحص هذه الطريقة تزامناً مع مناقشة الطريقة التي تقترحها الإدارة الجبائية بدورها، وذلك بطريق التفاوض بين الهيئات الجبائية المختصة لمختلف الدولتين محل الاتفاق.⁽³⁾

لأجل الحصول على إقناع الإدارة الجبائية، يتعين على المكلف بالضريبة أن يسعى ما أمكن لجمع معطيات حول الأسعار الممارسة بشأن التنازلات المقارنة في السوق الحرة، وعند عدم وجود هذه المعطيات، أو إذا تمكّن من تعريف وتحديد كل التنازلات التي يمكن أن تكون مقارنة ولكنه تعذر عليه جمع معطيات بشأنها،

1 - x : Les transferts indirectes de bénéfiques à l'étranger (l'art 57 du CGI), Article publié dans la revue "fiscalité européenne et droit international des affaires, 2001/1. www.Fontaneau.com/ CFE.734. htm"

2 - Instruction administrative du 07/09/1999, précité.

3 - x : Les transferts indirects de bénéfiques à l'étranger: article publié dans le revue fiscalité européenne et droit internationales des affaires, 2000/1, précité.

وفي حالة استحالة تحديد ذلك، يجمع المكلف بالضريبة المعطيات والمعلومات الممكنة والمتاحة حول الأسعار الممارسة بشأن تنازلات مشابهة ومماثلة حتى ولو لم يكن لها علاقة متينة مع التنازلات الموجودة في السوق والممارسة بحرية، ويقترح التعديلات الضرورية عليها وتطبيقها على عملياته الخاصة التي ينجزها.⁽¹⁾

بشكل عام، يتعين على المكلف بالضريبة أن يبرهن على أن الطريقة التي يقترحها تمكن من أعمال مقارنة لأسعار المنافسة الحرة.

هذه الطريقة المقترحة التي ستطبق على العمليات المستقبلية يمكن أن توجه عن طريق تقييم الشروط الاقتصادية أو العملية والتي تُمكن آثارها من تعديل معايير الاتفاق في الخطة التي تنجز فيها العمليات المذكورة. يمكن للشركة فضلا على ذلك أن تقترح مجال تطبيق الطريقة وشروط تعديلها وكذا شروط إلغائها.

يتعين على الإدارة الجبائية أن تتعهد بالتزام احترام قواعد السرية في اتجاه الأشخاص غير الإدارة التي تتعامل معها، وتطبق في هذا المجال قواعد السرية الجبائية. وإذا انتهى الأمر بتوقيع اتفاق مسبق، يرسل إلى المكلف بالضريبة رسالة تتضمن بنود الاتفاق، ويلزم باحترام شروطه، وينطوي هذا الأخير خصوصا على المؤسسات المعنية به والعمليات التي يغطيها، وتفصيلات الطريقة المتفق عليها لأجل تحديد سعر التحويل المعتمد، وطرق مراجعة أو إلغاء الاتفاق وتاريخ دخوله حيز التطبيق ومدته وشروط تحديد العمل به.⁽²⁾

إن هذا الحل لا يقدم أهمية حقيقية سوى باتجاه بعض الدول كالولايات المتحدة التي أظهرت قبولها لهذه الطريقة بغرض إقصاء الازدواج الضريبي وكذا بعض دول الاتحاد الأوروبي.

يضاف إلى ذلك أن المكلفين بالضريبة لا يمكن لهم الرجوع إلى قضايا سابقة ومثل هذه الوضعية تشكل عائقا بالنسبة لمجمعات الشركات التي ولكونها لا يمكنها أن تقيّم بدقة العبء الجبائي الذي تتحمله من واقعة التقويم الجبائي، فهي ليست مهتمة بإبجاز استثمارات هامة بسبب الخطر المالي الذي تتضمنه هذه الأخيرة.⁽³⁾

وبأكثر عمومية يمكن القول بأن الإجراء الودي، وضع لأجل تصحيح ما قد تنتجها الاتفاقيات الجبائية التي تتعارض مع القوانين الداخلية التي قد تتضمن أحكاما أمرية.

1 - x : Les transferts indirects bénéfiques à l'étranger, Revue fiscalité européenne, et droit internationales des affaires 2000/1, précité.

2 - Idem.

3 - Idem.

لأجل ذلك ذهب الفقرة الثانية من نص المادة 09 من الاتفاقية النموذجية لهيئة التعاون والتطوير الاقتصادي إلى تكريس حكم يصحح الآثار السلبية الناتجة عن التقييم، وذلك بإعادة وضع المؤسسات داخل وضعية تنافسية حرة.

يتمثل هذا الحكم في قيام الدولة التي تتواجد فيها الشركة بتخفيض يستجيب للضريبة التي تم تسديدها على المبالغ المعاد إدماجها داخل الدولة التي تتواجد فيها الشركة التي سددت هذه المبالغ.

مثل هذا الحكم مؤسس على أسباب جبائية، تقضي باعتبار التحويل غير المباشر للأرباح شكل من أشكال التهرب وليس الغش الجبائي، وانطلاقاً من هذا الواقع لا ينبغي أن يترتب عنه تسديد مبالغ إضافية.⁽¹⁾

تطبيقاً لذلك قبلت كندا وضعاً مشابهاً لما ورد في الفقرة 02 من المادة 09 من الاتفاقية سالفة الذكر، وذلك حسبما نصت عليه المادة 03 من الاتفاقية الجبائية التي أبرمتها مع فرنسا في 1975/05/02. وعليه وبناءً على ما تقدم، تحتفظ كل دولة بسيادتها الكاملة وهي حرة في رفض تصحيح النتائج، لأن مثل هذه القاعدة لا تعطي للدولة حق النظر على دولة أخرى، ولكنها تسمح فقط ببلورة مبلغ صحيح للخضوع الضريبي لأجل تفادي مشكلة الازدواج الضريبي.

يعني ذلك أن اعتراض الدولة يلغي الإجراء برمته، ويضاف إلى ذلك، عقبات أخرى، ناتجة عن الطابع الدولي للعملية، فعلاوة على اختلاف نسب الخضوع الضريبي فيما بين الدولتين، فإن مجموعات الشركات تتحمل أيضاً التنوع النقدي والفارق في سعر الصرف الذي قد يصل إلى مستويات هامة.⁽²⁾

إن الحلول السابق ذكرها، صعبة في تطبيقها، لأن⁽³⁾ العديد من الدول كبلجيكا وإيطاليا والبرتغال وغيرها تتحفظ بشأن استعمالها، حماية لسيادتها الجبائية، على حساب تجنب الازدواج الضريبي.

وبذلك ورغم هذه الحلول، يمكن للهيئات العمومية أن تلجأ إلى فرض الرسوم على نفس العائدات عدة مرات، لأنها تفسر من واقعة أن اقتسام الحق في الإخضاع الضريبي لا يتعلق سوى بالاتفاقيات الثنائية وفي الحالات التي يتم خلالها التصريح بالمبالغ بشكل عادي، أما في الافتراض الخاص بإعادة الإدماج فإن الوضع مختلف، لأن الهيئة الضريبية التابعة للدولة التي تتواجد بها الشركة تعمل على تطبيق اختصاصها الإقليمي، وهو الوضع الذي أدى إلى التفكير في إيجاد حل يلزم الدول بالقيام بإجراء اتفاق تحكيمي يقوم على اعتبارات اقتصادية أكثر منها قانونية، وهو ما سوف نتناوله في الفرع التالي.

1- انظر المادة 09 من الاتفاقية النموذجية لهيئة التعاون والتطوير الاقتصادي OCDE.

2 - CHARLOT (N) : op cit, P 305.

3 - Idem.

يكمن الحل الأمثل في البحث عن صيغة إقصاء جذري لمشكلة الازدواج الضريبي الدولي، وذلك بغرض اللجوء إلى هيئة تحكيم تكون قراراتها ملزمة للدول، وهو ما أثارته هيئة التعاون والتطوير الاقتصادي التي رغبت في ضرورة الحصول على قرار ذي طابع إلزامي.⁽¹⁾ وعلى اعتبار أن الإتحاد الأوروبي يملك هيكل متطورة تعمل على البحث عن تجانس تشريعات مختلف الدول الأعضاء، ولاسيما فيما يتعلق بالضرائب⁽²⁾ وذلك عن طريق تحديد السيادة الجبائية لكل دولة، ولأجل ذلك، فإن لجنة الإتحاد الأوروبي أعطت أهمية قصوى لإجراء التحكيم، إذ كرست في سنة 1976 اقتراحا يعدّ بمثابة توصية يتعلق بإقصاء الازدواج الضريبي في حالة تقويم الأرباح فيما بين المؤسسات الشريكة.⁽³⁾

علاوة على ذلك فإن المادة 220 من اتفاق روما المنشأ للإتحاد الأوروبي تنص على دور الاتفاقيات الجبائية في إلغاء الازدواج الضريبي الدولي.

إن الحكم المتعلق باللجوء إلى التحكيم الذي تعتبر قراراته إلزامية للدول، قد تم اعتماده عقب ذلك بموجب اتفاقية مؤرخة في 1990/07/23⁽⁴⁾ وفي نفس الوقت هناك توصيتان متعلقتان بالدمج ونظام الشركات الأم، يتعلق الأمر باتفاقية متعددة الأطراف، عرفت تعديلا في أحكام وإجراءات الاتفاقية السابق ذكرها⁽⁵⁾، والتي تقر دخولها حيز التطبيق فور مصادقة الدول الموقعة عليها وهي قابلة للتنفيذ لمدة 05 سنوات قابلة للتجديد.⁽⁶⁾

لقد نصت المادة 08 من الاتفاقية رقم 436/90 المؤرخة في 1990/07/23 على أن الدول الموقعة تحتفظ بحرية فيما يتعلق بإمكانية رفض اللجوء إلى إجراء ودي لاحق على حالة عدم نجاح اللجوء إلى التحكيم، حينما تكون الشركات المعنية بالتقويم خاضعة إلى عقوبات هامة، بموجب دعوى إدارية خاصة إذا كان المكلف بالضريبة يستعمل وسائل غش يمكن أن تعرضه إلى عقوبات جزائية.

يعني ذلك، أن هناك شرط مسبق للاستفادة من الحل التحكيمي الإلزامي، وهو المتمثل في ثبوت عدم وجود سوء نية المكلف بالضريبة أو عدم ثبوت أساليب الغش أو خرق القانون من جانبه، وفي حالة العكس، فإن الشركة تقصى من الاستفادة من الحكم الوارد بالاتفاقية.

1 - Commentaire de la convention Modèle OCDE, précité, P 190.

2 - Art 99 du Traité de ROME du 25/03/1957, précité.

3 - J.O des communautés européennes du 21/12/1976, P4, présenté le 29/11/1976, N° 301.

4 - Convention N° 90/436 du 23/07/1990, Relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéficiaires d'entreprises associés, J.O des communautés européennes du 20/08/1990, L 225, P 1.

5 - En outre la convention multinationale n'est pas soumise à l'interprétation de la cour de justice des communautés européennes (C.J.C.E 28/03/1984), AFF N° 56/84, Christoph VAN GAU. ERA contre Gisèle maître recueil des arrêts de la cour de justice des communautés européennes, P 1769.

6 - ART 20 de la convention N° 90/436, précité.

فضلا عما سبق، حددت الاتفاقية الموقعة في 1990/07/23 بشكل دقيق، مراحل القيام بإجراء اللجوء إلى التحكيم وذلك بغرض ضمان تطبيقه من قبل الدول الموقعة عليه، وكذا ضمان فعالية الإجراء في حد ذاته، والذي من شأنه أن يخلق للمؤسسات قانون حقيقي لتصحيح الأزواج الضريبي. ومفاد هذا الإجراء أنه إذا لم يتم الحصول على اتفاق ودي في أجل سنتين، فإنه وجب على الهيئات الضريبية إنشاء لجنة معاينة مكونة من رئيس وممثل أو أكثر عن كل إدارة جبائية وعدد فردي من الشخصيات المستقلة التي تختارها الدولتين بالاتفاق، وهي لجنة تبدي رأيها خلال 6 أشهر⁽¹⁾ وهو رأي استشاري قد يصبح ملزما للدول في حالة عدم توافقها على اتخاذ قرار مخالف.

يفترض إلغاء الأزواج الضريبي الدولي إذن ضرورة تخلي الدول وتنازها ولو بشكل حصري عن سيادتها الجبائية لفائدة هيئة استشارية.

مثل هذا الوضع يدل على وجود إرادة لدى الدول أعضاء الاتحاد الأوروبي في تصحيح الآثار السلبية الناتجة عن غياب التعاون بين مختلف الهيئات الجبائية.

يسمح هذا الوضع أيضا لمجمع الشركات الدولية أن تنجز استثمارات جديدة، بكل ارتياح واطمئنان وبعيدا عن هاجس الأزواج الضريبي الذي غالبا ما تتخوف منه، لأنه وبوجود مثل هذه الاتفاقيات تكون المجمعات وبشكل مسبق على دراية بالآليات القانونية التي تطبق عليها.

وجب على الشركات بحسب الاتفاقية رقم 436/90 السالف ذكرها أن تختار بين إثارة الطعون المتاحة لها في القانون الداخلي، وبين إقامة الدعوى أمام اللجنة الاستشارية. ومع أن الاتفاقية المذكورة لم تحدد طرق تنفيذ القرار التحكيمي، إلا أنه يمكن القول أنه يعود لكل دولة أن تتخذ ما هو مناسب لأجل ضمان تنفيذ وتطبيق هذه القرارات.

عموما يمكن القول، أن ما ورد من إجراءات تتعلق بإقصاء الأزواج الضريبي الدولي ضمن الاتفاقية رقم 436/90، يعد بمثابة وسيلة جديدة، وحديثة، تشير إلى اتجاه إرادة الدول نحو إلغاء الأزواج الضريبي.

لعل الضرورات الاقتصادية مارست تأثيرها ليس فقط على الأحكام القانونية، ولكن أيضا على مبادئ تطبيق القواعد الضريبية ومجالها، وتوزيعها بين مختلف الدول.

1 - Art 7 et 9 de la convention N° 90/436, précité.

يعتقد أن تعميم مثل هذه الحلول لتشمل دول غير الأعضاء في الاتحاد الأوروبي ضرورية، بل وتحقق نجاعة لاسيما في ظل وجود شراكة أورو متوسطية، وفي ظل محاولات تشجيع وترقية المبادلات التجارية بين الدول العربية، وكذا دول اتحاد المغرب العربي.

ينتج عن مثل هذا الحل تشجيع تطوير مجتمعات الشركات، وتحفيزها على إنشاء فروع جديدة داخل عدة دول تعتمد أنظمة ضريبية متجانسة.

خلاصة القول، أن ردع التحويلات غير المباشرة للأرباح يجد مصدره في التشريع الجزائري، انطلاقا من نص المادة 189 من قانون الضرائب المباشرة والتي تدل على حياد الإدارة الضريبية إزاء العمليات التي يُجزئها أطراف الجمع، ويجوز لها في إطار أعمال سلطتها في الرقابة أن تعيد تقويم هذه العمليات تجنباً لمحاولات التهرب الضريبي الدولي، غير أن عمل الإدارة الجبائية يخضع لرقابة القضاء الإداري الذي يعود له في النهاية القول الفصل، في شأن تقدير الوقائع التي يعرض عليه.

الأكثر من ذلك، أن جدلية الدليل تسمح لمجتمعات الشركات من التهرب والإفلات من توقيع العقاب عليها.

ويُفترض وجود التحويل غير المباشر للأرباح، إذا ثبت أن هناك فرق هام في أسعار العمليات المنجزة بين المؤسسات المرتبطة وبين تلك التي تمارس بين مؤسسات مستقلة.

تشكل أسعار التحويل أهم المشاكل العملية التي تعترض سبيل الإدارة الجبائية وكذا المكلف بالضريبة، بسبب تنوع المعايير أحيانا، أو بسبب عدم إمكانية تطبيق معيار المنافسة الحرة - بشكل عملي - باعتباره أهم المعايير المستعملة.

يمكن للقضاء الإداري أن يقرر تبعا لحالات النزاع المعروضة عليه، وبناء على الأدلة التي قدمت إليه، إعفاء المجتمعات إما كلياً أو جزئياً، كما يمكن له تثبيت موقف الإدارة الجبائية التي ذهبت إلى إعمال تقويم جبائي وهو ما يدل على ضرورة توفير مرونة كافية باتجاه مجتمعات الشركات.

غير أن العبء الجبائي الذي تتحمله فعليا المجتمعات، يمكن تخفيفه بفعل الاتفاقيات الجبائية الثنائية، المتعلقة بالاقتطاع من المصدر وهو ما من شأنه أن يخفف من شدة الازدواج الضريبي الذي يمكن أن تتحمله المؤسسات بفعل إعادة التقويم.

تبدو دراسة هذا الموضوع في غاية الأهمية وذلك بسبب معالجته من جهة الأحكام التي وجب تطبيقها دفاعاً ضد التهرب الضريبي الدولي، بفعل التحويلات غير المباشرة للأرباح نحو الخارج، ومن جهة أخرى،

ضمان حياد القواعد الجبائية فيما يتعلق بالعمليات التي تنجزها مجموعات الشركات، درءا لعدم الوقوع في مشكلة الازدواج الضريبي الدولي.

خاتمة

على الرغم من عدم اعتراف المشرع التجاري بمجمعات الشركات لا من حيث تعريفها ولا من حيث تنظيمها. إلا أن هذه الهياكل أضحت واقعا اقتصاديا لا جدال فيه، ذلك أن هذه الكيانات تشكلت نتيجة عمليات التركيز التي شهدتها شركات الأسهم منذ مطلع القرن الماضي، بغرض إحكام سيطرتها اقتصاديا وبغرض تذليل مختلف المخاطر التي تصاحب عادة عمليات انجاز وتنفيذ مشاريعها، وكذا بغرض تجنب المنافسة إذا تعلق الأمر بإنتاج وتسويق منتوجات متماثلة.

لقد أدى ذلك إلى القول بأن مجمعات الشركات لها مفهوم اقتصادي أكثر منه قانوني، وهو ما يفسر عدم اهتمام مختلف فروع القانون وأهمها التشريع التجاري بتنظيم هذه الهياكل الجديدة، ولعل مرد ذلك طبيعة المجمعات ذاتها التي تتصف بالمرونة سواء من حيث تشكيلها أو تسييرها، بما يتفق مع متطلبات عالم الأعمال والحياة الاقتصادية.

غير أن المثير للانتباه هو الاهتمام الخاص والمتزايد للمشرع الجبائي بتنظيم مسألة الخضوع الضريبي لمجمع الشركات، وهو إن دلّ على شيء فإنما يدل على أن القانون الضريبي يعبر عن مدى استقلاليته عن بقية فروع القانون الأخرى، ولاسيما القانون التجاري، كما يدل أيضا عن محاولته لمسايرة واقع عالم الأعمال بدليل أنه يعترف بوجود مجمعات الشركات ككيان اقتصادي من خلال بيان مفهومه، وتنظيم طرق وكيفية خضوعه الجبائي. ومع أن المشرع الجزائري لم يستحدث النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات سوى حديثا، وذلك من خلال قانون المالية لسنة 1997، إلا أنه يمكن ردّ ذلك إلى عدة عوامل أهمها حداثة اعتناق المشرع لنظام اقتصاد السوق وما استتبعه من إعادة هيكلة المؤسسات التي ظلت تعمل في الجزائر منذ استقلالها وفق نظام اقتصادي اشتراكي، وهو ما يؤدي منطقيا إلى استنتاج حداثة وجود وظهور مجمعات الشركات ذاتها بالجزائر.

وعليه، وإذا كان التشريع التجاري لا يعترف بوجود الشخصية القانونية لمجمع الشركات، فإنه وعلى العكس من ذلك يقرّ المشرع الضريبي بامتلاكها للشخصية الجبائية. وهي خطوة من شأنها أن تؤدي إلى تذليل الصعوبات التي يمكن أن تظهر فيما لو لم يتم الاعتراف بوجود هذه الشخصية على مستوى الخضوع الجبائي لنتائج الشركات المكونة لها.

كما تهدف هذه الخطوة أيضا إلى تشجيع تكوين وإنشاء مجمعات الشركات التي تلعب دورا هاما وحيويا في تطوير القطاع الاقتصادي ولاسيما في مجال ترقية الاستثمار وتعزيز مكانة وقدرة الشركات التنافسية وطنيا ودوليا.

يوفر النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات الذي أرساه المشرع الجزائري، مزايا متعددة، فهو فضلا عن كونه يحقق لمختلف شركات المجمع اقتصادا ضريبيا هاما بفعل تطبيق آلية تجميع نتائج الشركات الأعضاء وإعداد ميزانية موحدة بما يسمح بموازنة الخسائر التي تُمنى بها بعض الشركات مع الأرباح التي يحققها البعض

الآخر، فإنه وعلاوة على ذلك يسمح هذا النظام الخاص باستفادة المجمع من عدة إعفاءات ضريبية هامة قررها المشرع الجزائري تشجيعا لتكوين المجمعات وتشجيعا لتطبيق نظامها الجبائي الخاص، لاسيما ما تعلق بإعفاء عقود تحويل الملكية بغرض تكوين المجمع من رسوم التسجيل، وإعفاء فائض قيمة التنازل عن الأموال فيما بين شركات المجمع من الضريبة، وكذا إعفاء الأرباح الموزعة وإعفاء جزئي خاص بالرسم على النشاط المهني، وغيرها.

يسمح النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات بتحقيق الأهداف والمبادئ الأساسية التي يقوم عليها القانون الضريبي، وذلك من خلال القضاء على أهم المشاكل التي يمكن أن تثار بشأن الخضوع الضريبي لنتائج مجمعات الشركات، والمتعلقة بمشكلة الازدواج الضريبي.

يذكر أن مشكلة الازدواج يمكن أن تكون داخلية أو دولية، وهي من أكثر المشاكل تعقيدا على المستوى الجبائي، نظرا لما يتضمنه القانون الضريبي من مبادئ أهمها مبدأ الإلزام بدفع الضريبة ومبدأ الإقليمية في فرضها. وعليه، فإن عدم الاعتراف بوجود الشخصية الجبائية لمجمع الشركات الذي يعتمد على أساس وحدة الذمة المالية لمختلف الشركات التابعة ونسبتها إلى المجمع الذي تنتمي إليه سيؤدي حتما إلى تطبيق مبدأ استقلالية الشركات، وهو ما سينتج عنه الاصطدام بمشكلة الازدواج الضريبي.

بفضل النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات يمكن للهيئات العمومية أن تقف وتتعرف بدقة على الوضعية المالية الحقيقية للمجمع، وذلك من خلال تطبيق آلية تجميع النتائج والميزانية الموحدة التي تسمح بتبيان الصورة الواضحة للوضع المالي للمجمع ومدى قوته الاقتصادية. كما تسمح أيضا بمعرفة وضع المؤسسات داخل قطاعات نشاط معينة ووضع السوق بما يمكن الهيئات العمومية من رسم إستراتيجية مستقبلية بالاعتماد على هذه المعطيات.

من أجل ذلك يعتبر هذا النظام الخاص بمثابة المبدأ الواجب تطبيقه بشأن الخضوع الضريبي لمجمعات الشركات، ويعني مبدئيا الاستغناء عن تطبيق القواعد الضريبية العامة، التي تترك المجال لتطبيق أحكام ضريبية خاصة تتلائم وتناسب خصوصيات ومميزات المجمعات وتتفق مع متطلباتها. ومع أن تطبيق هذا النظام الخاص مسألة متروكة لاختيار المجمعات ذاتها، وذلك بموجب إجراءات شكلية اجتهد المشرع الجزائري في تبسيطها، وتولت الإدارة الجبائية شرحها وتحليلها، تتمثل أساسا في تحرير طلب الخضوع لهذا النظام الخاص من جانب الشركة الأم، يُرفق به رسالة قبول كل شركة عضوة بالمجمع، تقدم إلى الإدارة الجبائية. إلا أنه وعلى الرغم من افتراض تحقيق هذه الإجراءات واستكمالها، فإن المشرع وبغرض الاحتفاظ بتطبيق هذا النظام على المجمعات الحقيقية دون تلك التي تتأسس بغرض الاستفادة من مزاياها الجبائية، أحاط مسألة الخضوع بجملة من الشروط الموضوعية منها ما هو عام كضرورة أن يكون شكل الشركة ذات أسهم، وتمائل تاريخ بداية ونهاية سنة النشاط

الخاص بكل عضو في المجمع، ومنها ما هو خاص، كضرورة تملك الشركة الأم نسبة 90% على الأقل من رأس مال كل شركة عضوة بشكل مباشر. على ألا يكون رأس مال الشركة الأم مملوكا هو الآخر من جانب شركة تابعة لا بشكل مباشر ولا بشكل غير مباشر.

يضاف إلى الشروط السابقة ضرورة خضوع الشركات المكونة للمجمع الجبائي، إلى التسيير وفق قواعد القانون التجاري، وعدم جواز تحقيق نتائج سلبية خلال دورتي استغلال متتاليتين عقب انتماءها لنظام المجمع. فإن تعذر استكمال أحد هذه الشروط فإن ذلك يؤدي حتمًا إلى تعذر تطبيق النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات. وهو ما يؤدي إلى القول بضرورة الرجوع إلى تطبيق القواعد الضريبية العامة في هذه الحالة والتي سينتج عنها معاملة الشركات التابعة بحسب مبدأ استقلال الأشخاص المعنوية.

يستنتج مما سبق ذكره أن خصوصيات مجمع الشركات تخلق حالة قلب للنظام الجبائي المطبق عادة على المؤسسات التجارية، فإذا كانت هذه الأخيرة تخضع أصلا إلى تطبيق القواعد الضريبية العامة كمبدأ، وإلى قواعد خاصة كاستثناء، فإنه وعلى العكس من ذلك تخضع مجتمعات الشركات كقاعدة إلى النظام الخاص بها الذي كرسه المشرع بموجب قانون المالية لسنة 1997، ولا تخضع إلى القواعد الضريبية العامة إلا بشكل استثنائي حينما يتعذر تطبيق هذا النظام الخاص إما بسبب عدم توفر شروطه أو بعدم طلب الخضوع إليه.

غير أنه وحتى في حالة عدم خضوع مجمع الشركات إلى النظام الجبائي الخاص به فإنه من الصعب قبول تطبيق القواعد العامة الضريبية وذلك بسبب خصوصيات المجمع الذي يخلق من تلقاء نفسه تشابك العلاقات المالية والتجارية بين أعضائها وهي علاقات متينة أو بسبب وجود مساعدات مالية استثنائية خاصة في الأوضاع التي تعاني فيها الشركات التابعة حالة مالية صعبة، وهو ما جعل الفقه الإداري كما القضاء يتجهان شيئا فشيئا إلى التقليل من إخضاع المجمع إلى تطبيق القواعد الضريبية العامة التي تقضي باعتماد مبدأ استقلالية الأشخاص المعنوية وذلك لفائدة الاعتراف بالمجمع ككيان قائم بذاته.

يؤخذ على المشرع الجزائري عدم اهتمامه بتفصيل كليات تطبيق النظام الجبائي الخاص، ولا سيما مسألة المعالجة الجبائية لخسائر الشركة التابعة المحققة قبل دخولها لنظام المجمع الجبائي، وعقب الخروج منه، والتصحيحات الواجب إعمالها عند تطبيق آلية دمج النتائج أو تجميع الحسابات، مما يستدعي تدخل المشرع الجزائري لتدارك النقص التشريعي حول هذه المسائل، أو على الأقل تدخّل الإدارة الجبائية بتوضيحات وتفصيلات مناسبة من شأنها أن تزيل اللبس والغموض من جهة، ومن جهة أخرى أغفل المشرع عدة جوانب هامة تتعلق بالخضوع الضريبي الخاص بمجمع الشركات، لا سيما ما يتعلق بطرق تسديد الضريبة، وما إذا كان بالإمكان تطبيق مبدأ التضامن في تسديدها فيما بين الشركات التابعة، عملا بالقواعد العامة، وكيفية ضبط

آلية الرقابة الجبائية على النتائج المحققة من قبل أعضاء المجمع، وإعادة تقويمها. ويضاف إلى النقص التشريعي الملاحظ في كثير من الجوانب، قلة التعليمات الإدارية المتعلقة بتطبيق النظام الجبائي الخاص بالمجمعات.

علاوة على ما تقدم، تعذر علينا تقييم مدى فعالية تطبيق هذا النظام الجبائي، بسبب عدم نشر إحصائيات تدل على مدى نجاعة تطبيقه ميدانيا والمشاكل المرافقة للتطبيق. وهو ما شكل عائقا أساسيا في البحث، ولعل مرد ذلك، ضعف هياكل الإدارة الجبائية الجزائرية، خاصة في ظل وجود مشاكل متنوعة تعاني منها هذه الأخيرة، تتعلق أساسا بعملية التحكم في جباية الأنشطة الاقتصادية غير المنظمة أو الموازية.

بناءً عليه، يمكن تقديم جملة من التوصيات والاقتراحات أهمها:

أولاً: ضرورة تدخل المشرع الجزائري بغرض سدّ النقص والغموض التشريعي المتعلق بشروط تطبيق النظام الجبائي الخاص بالمجمعات وأهمها مسألة إلزامية أن يكون شكل الشركة ذات أسهم دون غيرها وهو شرط لا يتناسب في واقع الأمر مع واقع المجمعات التي تتشكل من عدة أنماط أخرى للشركات غير شركة الأسهم.

ثانياً: ضرورة سدّ النقص التشريعي فيما يتعلق بالمعالجة الجبائية لخسائر الشركة التابعة خاصة تلك التي تحقق قبل انضمامها للمجمع.

ثالثاً: ضرورة التفكير في السماح بوجود مجمعات جبائية ذات مشاركات متقابلة في رأس المال تماشياً مع واقع هذه الأخيرة.

رابعاً: ينبغي تعديل التشريع الجبائي فيما يتعلق بأحكام النظام الضريبي الخاص بالمجمعات، لاسيما في كيفية تحديد نتائج المجمع وطرق تسديد الضريبة.

خامساً: ينبغي توضيح مسألة اختصاص الإدارة الجبائية برقابة الشركات التابعة للمجمع. خاصة في ظل استحداث مديرية كبيريات الشركات كما ينبغي تدخل المشرع بسن قواعد خاصة تتعلق برقابة مجمع الشركات والآثار المترتبة على ممارسة هذه الرقابة.

سادساً: ينبغي السعي لتفعيل دور الإدارة الجبائية الجزائرية خاصة في مجال المراقبة الجبائية، ومكافحة التهرب الضريبي الداخلي والدولي على حد السواء، وذلك بتكثيف جهود عصرنة الإدارة وتحديثها بما يتلاءم والدور المنوط بها في المحافظة على مصالح الخزينة العمومية.

سابعاً: ينبغي على الإدارة الجبائية أن تلعب دوراً تحسيسياً لدى مجمعات الشركات النشطة، وذلك بغرض توعية وتشجيع تطبيق النظام الخاص بمجمع الشركات وما يتضمنه من مزايا جبائية.

ثامنا: ينبغي بناء إدارة جبائية عصرية ومحترفة قادرة على تنفيذ مهامها لا سيما فيما يتعلق بمكافحة التهرب الضريبي الدولي، الناتج عن التحويل غير المباشر للأرباح نحو الخارج من جانب الشركات متعددة الجنسيات.

يمكن القول عموماً بأن المشرع الجزائري وبارسائه للنظام الخاص بمجمع الشركات، إنما يكون قد أثبت على الأقل مساهمته لواقع عالم الأعمال والذي يعرف انتشاراً كبيراً لهذه الهياكل، وهو بذلك - أي المشرع - يعبر عن إرادته في تحديث نظامه الجبائي وجعله عصرياً مواكباً ومناسباً لما يحدث من تطورات في العالم. وعلى الأقل، فهي محاولة جديّة لتجاوز الوصف الذي طال النظام الجبائي الجزائري منذ مدة على أنه من أكثر الأنظمة تعقيداً في العالم.

أولاً: المراجع باللغة العربية

I- النصوص القانونية

1. الدستور الجزائري لسنة 1996، الصادر بالأمر رقم 438/96 المؤرخ في 07/12/1996 المصادق عليه بموجب استفتاء 28/11/1996، ج.ر. عدد 76 بتاريخ 08/12/1996.
2. الأمر رقم 58/75 المؤرخ في 26/09/1975 المتضمن القانون المدني المعدل والمتمم.
3. الأمر رقم 59/75 المؤرخ في 26/09/1975 المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم.
4. الأمر رقم 103/76 المؤرخ في 09/12/1976 المتضمن قانون الطابع.
5. الأمر رقم 105/76 المؤرخ في 09/12/1976 المتضمن قانون التسجيل المعدل.
6. القانون رقم 14/86 المؤرخ في 19/08/1986 المتعلق بأعمال التنقية والبحث عن المحروقات واستغلالها ونقلها بالأنايب المعدل والمتمم.
7. القانون رقم 01/88 المؤرخ في 12/01/1988 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية.
8. القانون رقم 02/88 المؤرخ في 12/01/1988 المتعلق بالتخطيط المعدل والمتمم.
9. القانون رقم 03/88 المؤرخ في 12/01/1988 المتعلق بصناديق المساهمة.
10. القانون رقم 26/89 المؤرخ في 31/12/1989 المتضمن قانون المالية لسنة 1990.
11. القانون رقم 10/90 المؤرخ في 14/04/1990 المتعلق بالنقد والقرض.
12. القانون رقم 22/90 المؤرخ في 18/08/1990 المتعلق بالسجل التجاري المعدل والمتمم.
13. القانون رقم 36/90 المؤرخ في 31/12/1990 المتضمن قانون المالية لسنة 1991.
14. القانون رقم 14/91 المؤرخ في 14/09/1991 المتضمن لتعديل القانون المتعلق بالسجل التجاري.
15. القانون رقم 25/91 المؤرخ في 18/12/1991 المتضمن قانون المالية لسنة 1992.
16. الأمر رقم 03/94 المؤرخ في 31/12/1994 المتضمن قانون المالية لسنة 1995.
17. الأمر رقم 25/95 المؤرخ في 25/09/1995 الخاص بتسيير رؤوس أموال الدولة المتاجر بها.
18. الأمر رقم 27/95 المؤرخ في 30/12/1995 المتضمن قانون المالية لسنة 1996.
19. الأمر رقم 07/96 المؤرخ في 10/01/1996 المتضمن تعديل القانون المتعلق بالسجل التجاري.
20. الأمر رقم 27/96 المؤرخ في 09/12/1996 المتضمن تعديل القانون التجاري.
21. الأمر رقم 10/96 المؤرخ في 10/01/1996 المتعلق ببورصة القيم المنقولة.

22. الأمر رقم 31/96 المؤرخ في 30/12/1996 المتضمن قانون المالية لسنة 1997.
23. القانون رقم 02/97 المؤرخ في 31/12/1997 المتضمن قانون المالية لسنة 1998.
24. القانون رقم 12/98 المؤرخ في 31/12/1998 المتضمن قانون المالية لسنة 1999.
25. القانون رقم 11/99 المؤرخ في 23/12/1999 المتضمن قانون المالية لسنة 2000.
26. القانون رقم 06/00 المؤرخ في 23/12/2000 المتضمن قانون المالية لسنة 2001.
27. القانون رقم 12/01 المؤرخ في 19/07/2001 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2001.
28. الأمر رقم 03/01 المؤرخ في 20/08/2001 المتعلق بالاستثمار.
29. الأمر رقم 04/01 المؤرخ في 20/08/2001 المتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية وتسييرها وخصوصتها.
30. القانون رقم 21/01 المؤرخ في 22/12/2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002.
31. القانون رقم 21/01 المؤرخ في 22/12/2002 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية.
32. القانون رقم 11/02 المؤرخ في 24/12/2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003.
33. الأمر رقم 03/03 المؤرخ في يوليو 2003 المتعلق بالمنافسة.
34. القانون رقم 04/03 المؤرخ في 17/02/2003 المتعلق ببورصة القيم المنقولة.
35. القانون رقم 11/03 المؤرخ في 26/08/2003 المتعلق بالنقد والقرض.
36. القانون رقم 22/03 المؤرخ في 28/12/2003 المتضمن قانون المالية لسنة 2004.
37. القانون رقم 21/04 المؤرخ في 29/12/2004 المتضمن قانون المالية لسنة 2005.
38. القانون رقم 02/05 المؤرخ في 06/02/2005 المتضمن تعديل القانون التجاري.
39. القانون رقم 16/05 المؤرخ في 31/12/2005 المتضمن قانون المالية لسنة 2006.
40. القانون رقم 24/06 المؤرخ في 26/12/2006 المتضمن قانون المالية لسنة 2007.
41. القانون رقم 09/08 المؤرخ في 25/02/2008 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد.
42. القانون رقم 12/07 المؤرخ في 30/12/2007 المتضمن قانون المالية لسنة 2008.
43. القانون رقم 21/08 المؤرخ في 30/12/2008 المتضمن قانون المالية لسنة 2009.
44. الأمر رقم 01/09 المؤرخ في 22/07/2009 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009.
45. الأمر رقم 09/09 المؤرخ في 30/12/2009 المتضمن قانون المالية لسنة 2010.
46. الأمر رقم 01/010 المؤرخ في 26/08/2010 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010.
47. المرسوم التشريعي رقم 12/93 المؤرخ في أبريل 1993 المتضمن ترقية وتشجيع الاستثمار.
48. المرسوم التشريعي رقم 04/92 المؤرخ في 11/10/1992 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1992.
49. المرسوم التشريعي رقم 01/93 المؤرخ في 19/01/1993 المتضمن قانون المالية لسنة 1993.

50. المرسوم التشريعي رقم 08/93 المؤرخ في 25/04/1993 المتضمن تعديل القانون التجاري ج. ر. عدد 27 المؤرخ في 27/04/1993.
51. المرسوم التشريعي رقم 10/93 المؤرخ في 23/05/1993 المتعلق ببورصة القيم المنقولة المعدل والمتمم.
52. المرسوم التشريعي رقم 18/93 المؤرخ في 29/12/1993 المتضمن قانون المالية لسنة 2003.
53. المرسوم التنفيذي رقم 438/95 المؤرخ في 23/12/1995 المتضمن تطبيق أحكام القانون التجاري المتعلقة بشركات المساهمة والتجمعات ج. ر. عدد 80 مؤرخ في 24/12/1995.
54. المرسوم التنفيذي رقم 41/97 المؤرخ في 18/01/1997 المتعلق بشروط القيد في السجل التجاري.
55. المرسوم التنفيذي رقم 303/02 المؤرخ في 28/09/2002 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 60/91 المؤرخ في 23/02/1991 المحدد لتنظيم وصلاحيات المصالح الخارجية للإدارة الجبائية.
56. المرسوم التنفيذي رقم 453/03 المؤرخ في 01/12/2003 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 41/97 المتعلق بشروط القيد في السجل التجاري.

II- التعليمات والتقارير الإدارية

1. التعليمات الإدارية رقم 97/07 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب في 13/04/1997
2. التعليمات الإدارية رقم 01 المؤرخة في 05/03/2003، المتضمنة تحديد كفاءات تحويل الاختصاص إلى مديرية كبريات الشركات الصادرة من المديرية العامة للضرائب.
3. القرار الصادر عن وزارة المالية المؤرخ في 23/06/1975 المتعلق بكفاءات تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة.

III- المؤلفات العامة والرسائل

1. إبراهيم الأعمش: أسس المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1991.
2. إبراهيم المنجي: التعليق على نصوص الضريبة الموحدة، الطبعة الأولى، منشأة المعارف الإسكندرية، مصر، 1998.
3. أحمد حلمي الخطيب، د. محمد عبد الفتاح محمد: المحاسبة في الشركات القابضة وإعداد القواعد المالية المجمعة، مركز التعليم المفتوح، القاهرة، مصر، 1999.
4. أحمد رجب عبد العال: محاسبة الشركات (أشخاص، أموال، قابضة وتابعة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1992.
5. أحمد عبد الرحمن شرف الدين: د. عاصم أحمد عجيلة، د. محمد رفعت عبد الوهاب، مبادئ التشريع الضريبي، مطبعة نهضة مصر، (دون ذكر سنة النشر).

6. أحمد عبد الرحمن شرف الدين: مبادئ التشريع الضريبي، مطبعة نهضة مصر، القاهرة، مصر، (دون ذكر سنة النشر).
7. أحمد محرز: اندماج الشركات من الواجهة القانونية (دراسة مقارنة)، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1985.
8. أسامة الفولي: أسعار التحويل والتهرب الضريبي الدولي.
9. إلياس ناصيف: موسوعة الشركات التجارية، الجزء الثالث، الشركة القابضة، الطبعة الثالثة، 1998.
10. بن زارع رابع: شركة المحاسبة، رسالة ماجستير، جامعة عنابة، 2000.
11. ثروت عبد الرحيم: شرح القانون التجاري المصري الجديد، الجزء الأول، الطبعة الثالثة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2000.
12. حسام عيسى: الشركات متعددة القوميات، المؤسسة العربية للدراسات والنشر، مصر، 1978.
13. حسام محمد حسين: الشركات متعددة القوميات، المؤسسة العربية للدراسات والنشر، القاهرة، مصر، 1978.
14. حسن المصري: اندماج الشركات وانقسامها، دار الكتب القانونية، القاهرة، مصر، 2007.
15. حسن المصري: اندماج الشركات وانقسامها، دراسة مقارنة بين القانون الفرنسي والقانون المصري، مطبعة حسان، الطبعة الأولى، القاهرة، مصر، 1986.
16. حسين فتحي: الأسس القانونية لعروض الاستحواذ على إدارات الشركات، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1997.
17. خالد عبد العليم السيد عوض: الضريبة على القيمة المضافة (دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية)، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، القاهرة، مصر، 2007.
18. خلاصي رضا: النظام الجبائي الجزائري الحديث (جباية الأشخاص الطبيعية والمعنوية)، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2005.
19. خيرت ضيف: المحاسبة الضريبية، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، مصر، 1969.
20. رابع رتيب: المبادئ الأساسية في علم المالية العامة، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، مصر، 2000.
21. رابع رتيب: الممول والإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1991.
22. رفعت فحري، د. رضا السيد عبد الحميد، د. ناجي عبد المؤمن، القانون التجاري، القاهرة، مصر، 2003.
23. زكريا بيومي: إقليمية الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، 1969.

24. سعيد عبد العزيز عثمان: النظم الضريبية، (مدخل تحليلي مقارنة)، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2004-2003.
25. سعيد عبد العزيز عثمان، ود. شكري رجب الحشماوي: اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
26. سعيد يوسف البستاني: قانون الأعمال والشركات، الطبعة الثانية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2008.
27. سميحة القليوبي: الشركات التجارية، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر 1988.
28. سوزي عدلي ناشد: المالية العامة، الطبعة الأولى، 2006، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2006.
29. سوزي عدلي ناشد: ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2008.
30. سيد عبد المولى: الضرائب والمعاملات الدولية.
31. السيد عطية عبد الواحد: التشريع الضريبي، مصر، 2004-2005.
32. شريف مصباح أبو كرش: إدارة المنازعات الضريبية (في ربط وتحصيل الضرائب)، الطبعة الأولى، دار المناهج، عمان، الأردن، 2004.
33. صلاح جودة: الاتفاقيات الدولية بشأن تجنب الازدواج الضريبي، الجزء الرابع، القاهرة، مصر، 2003.
34. ضياء مجيد الموسوي: العولمة واقتصاد السوق الحرّ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، (دون ذكر سنة النشر).
35. طلعت جيايد الحديدي: المركز القانوني الدولي للشركات متعددة الجنسيات، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
36. عادل أحمد حشيش: ضرائب الدخل (في التشريع المصري)، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2002.
37. عباس مصطفى المصري: عقد الحساب الجاري (الضوابط القانونية والشبهات الشرعية في الفقه الإسلامي والقانون الوضعي)، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2004.
38. عبد الحفيظ عبد الله عيد، د. ماهر ظاهر بطرس: التشريع الضريبي، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، مصر، 2000.
39. عبد الحميد الشواربي: الشركات التجارية، الطبعة الثانية، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، 1988.
40. عبد السلام أبو قحف: السياسات والأشكال المختلفة للاستثمارات الأجنبية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1989.

41. عبد المنعم فوزي: المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية القاهرة، مصر، 1972.
42. عطية عبد الحليم صقر: الازدواج الغريبي، (دراسة مقارنة)، القاهرة، مصر، 1989.
43. عيسى محمد أبو طبل: الضرائب العامة على الدخل، دار الثقافة العربية، القاهرة، مصر 1991.
44. غسان رابح: الوجيز في العقد التجاري الدولي (نموذج العقد النفطي)، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، الطبعة الأولى، 2008.
45. فوزي عطية: الشركات التجارية في القوانين الوضعية والشريعة الإسلامية، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2005.
46. كيلاني عبد الراضي محمود: التجمع ذو الغاية الاقتصادية (دراسة في القانون الفرنسي) دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1999.
47. ماهر ظاهر بطرس: التشريع الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2007.
48. مبروك حسين: المدونة النقدية والمالية الجزائرية، الطبعة الأولى، دار هومة، الجزائر، 2004.
49. محسن شفيق: نقل التكنولوجيا من الناحية القانونية، مركز البحوث والدراسات القانونية والتدريب المهني القانوني، مصر 1984.
50. محمد الشريف غنام: الإفلاس الدولي لمجموعة الشركات متعددة الجنسيات (مسؤولية الشركة الأم الأجنبية عن ديون شركاتها الوليدة)، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2006.
51. محمد الطنطاوي الباز ود. طارق محمود عبد السلام: المالية العالمية والتشريع الضريبي، مكتبة عين شمس، القاهرة، مصر 2002، 2003.
52. محمد حسن قاسم: أصول الإثبات في المواد المدنية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2003.
53. محمد حسن هند: مدى مسؤولية الشركة الأم عن ديون شركاتها الوليدة في مجموعة الشركات (مع إشارة خاصة للشركات متعددة القوميات)، رسالة دكتوراه، القاهرة، مصر، 1997.
54. محمد شوقي بشادي، د. محمود عباس حمدي، د. أمال محمد كمال: محاسبة منشآت متخصصة، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، مصر، 2003.
55. محمد عباس محرز: اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الثالثة، دار هومة، الجزائر، 2005.
56. محمد عبد العزيز عجمية ود. إيمان عطية ناصف: التنمية الاقتصادية (دراسات نظرية وتطبيقية)، الناشر: قسم الاقتصاد، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2003.
57. محمد فريد العريبي: الشركات التجارية (المشروع الجماعي بين وحدة الإطار القانوني وتعدد الأشكال)، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2007.
58. محمود الكيلاني: جزاء الإخلال في تنفيذ العقود الدولية لنقل التكنولوجيا، رسالة دكتوراه، القاهرة، 1988.

59. محمود سمير الشرقاوي: الشركات التجارية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1986.
60. مختار عبد الحكيم طلبة: المعاملة الضريبية للشركات دولية النشاط في القانون المصري والقانون المقارن، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1998.
61. مرداوي كمال: الاستثمار الأجنبي المباشر في الدول المتخلفة - حالة الجزائر - رسالة دكتوراه، جامعة منتوري، قسنطينة، 2004.
62. مصطفى سلامة حسين: التنظيم الدولي للشركات متعددة الجنسيات، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1982.
63. منى محمود ادلي: سياسة الحوافز الضريبية وأثرها على توجيه الاستثمارات في الدول النامية، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، سوريا، 2006.
64. ناصر مراد: فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003.
65. هلال يوسف إبراهيم: المشكلات العملية في ضريبة المبيعات، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003.
66. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم: المحاسبة المالية المتقدمة (المحاسبة عن الاندماج وإعداد القواعد المالية في الشركات القابضة والتابعة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1998.
67. يونس أحمد البطريق، د. المرسي السيد حجازي، د. حامد عبد المجيد دراز، د. محمد عمر حماد أبو دوح، المالية العامة، الإسكندرية، مصر، 2006.
68. يونس أحمد البطريق، د. المرسي السيد حجازي، د. محمد عمر أبو دوح، د. أشرف جلال عيدة: النظم الضريبية، إيكس لتكنولوجيا المعلومات، الإسكندرية، مصر، 2006.

IV- المقالات:

1. أمقران عبد العزيز: عن الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مقال منشور في مجلس الدولة. عدد خاص المنازعات الضريبية 2003.
2. بلعوج بلعيد: استثمار الشركات المتعددة الجنسيات، مجلة كلية الاقتصاد وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة.
3. عبد السلام أبو قحف: السياسات والأشكال المختلفة للإستثمارات الأجنبية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1989.
4. غربي علي: العولمة وتجلياتها، فعاليات الملتقى الدولي "الجزائر والعولمة"، جامعة منتوري، قسنطينة، قسم علم الاجتماع، 22، 23 نوفمبر 1999.

5. محسن شفيق: نقل التكنولوجيا من الناحية القانونية، مركز البحوث والدراسات القانونية والتدريب المهني القانوني، 1984.
6. مراد محامد: الحكومة تشرع في مراقبة الشركات الأجنبية العاملة في الجزائر، مقال - جريدة الشروق اليومي في 2008/11/23.
7. مصيطفى بشير: مفارقة الاقتصاد الجزائري، فائض تجاري عجز في تحويل العملة، مقال منشور بجريدة الشروق الجزائر، في 2008/11/23.

v- الأحكام والقرارات القضائية:

1. نقض مصري في 1952/02/28، طعن رقم 188 لسنة 19 قضائية.
2. نقض مصري في 1953/02/12، طعن رقم 16 لسنة 24 قضائية.
3. نقض مصري في 1953/12/03، طعن رقم 431 لسنة 21 قضائية.
4. نقض مصري في 1964/03/11، طعن رقم 193 لسنة 29 قضائية.
5. نقض مصري في 1964/12/21، طعن رقم 396 لسنة 29 قضائية.
6. نقض مصري في 1965/03/10، طعن رقم 428 لسنة 29 قضائية.
7. نقض مصري في 1965/06/09، طعن رقم 231 لسنة 30 قضائية.
8. نقض مصري في 1966/06/15، طعن رقم 434 لسنة 30 قضائية.
9. نقض مصري في 1972/11/01، طعن رقم 21 لسنة 35 قضائية.
10. نقض مصري في 1974/02/06، طعن رقم 20 لسنة 30 قضائية.
11. نقض مصري في 1974/04/17، طعن رقم 276 لسنة 37 قضائية.
12. نقض مصري في 1976/05/20، طعن رقم 378 لسنة 41 قضائية.
13. نقض مصري في 1981/04/18، طعن رقم 1356 لسنة 47 قضائية.
14. قرار المحكمة العليا، الغرفة التجارية، بتاريخ 1984/01/07، ملف رقم 29356، قضية بين (ب.ع) ضد (ر.ب).
15. نقض مصري في 1988/06/06، طعن رقم 551 لسنة 51 قضائية.
16. قرار مجلس الدولة الدولية، المؤرخ في 2000/05/08، ملف رقم 2129 بين يونيون بنك وبنك الجزائر.
17. قرار مجلس الدولة الغرفة II، المؤرخ في 2001/07/30، ملف رقم 001763، عدد خاص، مجلة المنازعات العربية، 2003.
18. قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، بتاريخ 2002/01/28، ملف رقم 3718، مجلة المنازعات الضريبية، عدد خاص، 2003.

I- Conventions fiscales internationales :

1. Convention fiscale entre la France et la Belgique 10/03/1964 relative aux doubles impositions et assistance administrative en matière d'impôts sur les revenus entrée en vigueur 17 juin 1965.
2. Convention fiscale entre la France et Etats Unies du 28/07/1967 relative aux doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune entrée en vigueur 11/08/1968.
3. Convention fiscale Franco-Algérienne du 02/10/1968 pour les revenus de capitaux mobiliers : distributions intervenues à partir du 1er juin 1970 ; pour les autres revenus : année 1968. Pour les successions et actes intervenus postérieurement au 1er juin 1970 entrée en vigueur 1er juin 1970.
4. Convention modèle de l'organisation de coopération et de développement économique (OCDE). Du 11/04/1977 modifié en septembre 1992.
5. Convention fiscale Franco-Algérienne du 17/05/1982 relative aux doubles impositions et assistance réciproque en matière d'impôt sur les successions, de droits d'enregistrement et de droit de timbre, entrée en vigueur 1er février 1984.
6. Convention N° 90/436 du 23/07/1990. Relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprise associé. J.O des communautés européennes du 20/08/1990.
7. Convention fiscale entre la France et Etats Unies du 31/08/1994 pour éviter les doubles impositions et prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôt en revenu et sur la fortune.
8. Convention fiscale Franco-Algérienne du 17/10/1999 en vue d'éviter les doubles impositions, de prévenir l'évasion fiscale et d'établir des règles d'assistance réciproque en matière d'impôt sur le revenu, sur la fortune et sur les successions.

I- Rapports et instructions administratifs

1. Instruction du 07/10/1941 du comité permanent d'organisation professionnelle des banques.
2. Réponse ministérielle N°11651 a M. WASMER, J.O. débats assemblée nationale du 04/10/1952.
3. Les conclusions du commissaire de gouvernement MEHL. Sous C.E section 24/03/1972. Req N°73288 D.F 1972. N°19. Com 686. Et 697 et 1973. N°5 cm 141.
4. Instruction administrative du 03/05/1972, B.O.D.G.I.4.I.1.72. D.F.1972. N° 20-21. I.D. 3894.
5. Note administratif du 04/05/1973. B.O.D.G.I 4A-273
6. Instruction administrative du 26/06/1975 BODGI 4C8.75 D.F 1975 N° 27.I.D. 4860.J.O.P 1975 édition E.IV ; v4860.
7. J.O des communautés européenne du 21/12/1976 D4 présenté le 29/11/1976. N°301.
8. Comité des affaires fiscales de OCDE, commentaire de la convention modèle OCDE en matière d'impôt sur le revenu et la fortune signé le 11/04/1977. N°27.
9. Réponse ministérielle N° 35006. A Mr PALMARO. J.O débats sénat du 18/10/1980. D.F. 1981. N°4 com 124.
10. Réponse ministérielle N° 268 à Mr FOSSET. J.O débat assemblée nationale du 19/08/1982. P3.848. D.F 1982 N°45 com 2119.
11. Instruction administrative du 22/08/1983 B.O.D.G.I. 4A- 7-83.
12. Document administrative DGI. 4K.142, 1.15/12/1989. Et 4H-2141.11 du 01/04/1987.

13. Réponse ministérielle INCHANGE : JOANQ 26/12/1988. J.O débat assemblée nationale p 3854
14. Instruction administrative du 09/05/1988. BODGHI4H9-88.
15. Instruction administrative du 21/07/1988 BODG.I.4H. 1488.
16. Bulletin CNCC N° 75 septembre 1989 ; lettre du président de la commission des opérations de Bourse. Du président de la compagnie nationale des commissaires aux comptes du 1er sept 1989 Bull CNCC N° 75 sept 1989.
17. Document N° 78 du 02/06/1989. CNCC, Bull 75 sept 1989.
18. Avis du 02/06/1989 du conseil national de la comptabilité relatif aux règles comptables applicables aux stés qui optent pour le régime de l'interrogation fiscal. Bull du conseil national de la comptabilité du 1989, N°78 D.F 1989 N° 32-38.
19. Avis de la commission des études juridiques de Ford Sept 1989 Bull de compagnie national des commissaires aux comptes Sept 1989. N° 75.
20. Instruction administrative du 28/12/1989. B.O.D.GI 13.L.3.D.F 1990. N°10.I.D.9922.
21. Instruction administrative du 13/07/1990. B.O.D.G.I.4H. 10-90, 125.
22. Les conclusions du commissaire du gouvernement RACINE sous C.E section 06/07/1990. Req N°88224. R.J.F 8-9/1990.
23. Instruction administrative du 02/07/1991. BODGI4A.2.91. D.F 1991. N°48.
24. Instruction administrative du 3/07/1992. B.O.D.G.I.4H-10-92.
25. Instruction administrative du 12/02/1993. B.O.D.G.I. 4H-5-93.
26. Rapport N° 580 de M. AUBERGER. J.O Assemblée nationale 1993-1994.
27. Instruction administrative du 08/09/1994. B.O.D.G.I 3CA.94.DF 1994 N°41. CA 11209. Francis Lefebvre 41/1994 N° spécial.
28. Document administratif DGIH 1111 du 01/03/1995- N°33.
29. Comité fiscal de la mission d'organisation administrative de nouvelle précision du l'intégration fiscal droit fiscal 1996.
30. Avis des CNCC. Bull 101. Mars 1996.
31. CNCC Bull. 104. Décembre 1996.
32. Document administratif D.GI. 4H-6612, 14, du 12/07/1997.
33. Document administrative DGI 4H-6613., 15, du 12/07/1997
34. Circulaire N° 07 M.F / DGI / DLF /LFI 97 du 13/04/1997 concernant le régime fiscal des groupes de sociétés
35. Instruction du 01/02/1999. B.O.I 4J.I.-99 DF 1999. Instr 12161.
36. Instruction administrative du 07/09/1999 BODGI 1-8-99.
37. Instruction C.P. 23/03/2000.00.032 A.I. A21. N° 3-9-2.
38. Instruction du 28/06/2001. B.O.D.I. 4H- 2-01.
39. Instruction administrative du 14/12/2001. N° 4J. 2.01.D.F 2002, N° 3 liste 12734.
40. Institut supérieur de gestion Annaba : les groupes industrielles, séminaire ASMIDAL/ Groupe du 23 au 24/07/2001.
41. Doctrine administratif du 09/03/2001. D.B. 4A12 transfert indirect des bénéfices à l'étranger entre entreprise dépendantes (art 57 CGI).
42. Instruction administrative du 21/03/2001. B.O.I 4.J.I. 01. D.F.2001. N° 16 instr. 12615.
43. Instruction administrative du 08/01/2002. BO.I. 4H-1-02.

II- Ouvrages et thèses

1. ATANGANA (Albert) : Evolution et perspectives du contrôle des prix de transfert en Afrique, Mémoire publié ou : www.mémoireenline.com. Ecole supérieur de commerce, Rouen, France.
2. AULANIER-FURDERER (O) : La gestion fiscale des déficits des sociétés, Thèse université de Dijon, 1987.
3. AZZI (Rachad) : L'unité économique dans les groupes de sociétés, concept et effets économiques.
4. BAILLY (J.M.), COSTE (P), SIMONS (P): La consolidation des comptes, Paris, Les éditions de l'organisation, 1986.
5. BARKI (Mohammed) : Comptabilité fiscal de l'entreprise, 2ème édition I.C.A, Alger, 2007.
6. BARRE (R) : Economie politique, soins collection Thémis, Edition PUF, tome I.
7. BASTIEN (F), CORRE (J), GERARD (M), JOLY (J), MATERNE (M) : Les comptes de groupe, Paris, Techniques et pratiques du droit des affaires, Editions publi-union, 1977.
8. BENFREHA (N. Eddine): les multinationales et la mondialisation (en jeux et perspective pour L'Algérie), Ed. Dahlab, Alger, 1999.
9. BERTEL (J.P), JEANTIN (M) : Acquisitions et fusions de société commerciales, Editions Litec, Paris, 1991.
10. BEZARD (P), DABIN (L)- ECHARD (J.F)- JADAUD (B) SAVAG (A): Les groupes de sociétés une politique législative Litec collection, Paris, 1975.
11. BIENVENU (J.J) : Droit fiscal, Paris, Collection droit fondamental, Droit financier, PUF, 1987.
12. BILAN (J.L): transfert indirect de bénéfices à l'étranger, E.D. Litec, Paris 1981.
13. BLAISE (J.B) : Les ententes et les concentrations économiques, Paris, Sirey, 1983.
14. BOUFFAUD OU (C): Les sociétés multinationales et l'évolution fiscale, Mémoire, Paris, 1975, Bib, CUJAS.
15. BRACHET (B) : Le système fiscal français, Paris, LG.D.J, 1991.
16. BUFFE (Marie) : Théorie de l'acte anormal de gestion, Mémoire université Aix en Provence, 2007.
17. BUSSEY (Jack): Droit des affaires, Presse de sciences po et Dalloz, Paris, 1998.
18. CHADEFAX (M) : Les fusions de sociétés : régime juridique et fiscal, la VILLEGUERIN éditions, 2ème éd, 1995.
19. CHAMPAUD (C): Le pouvoir de concentration de la société par action, thèse université de Rennes, bibliothèque de droit commercial, Paris, Série 1962.
20. CHARLOT (Nicole) : La fiscalité des groupes de sociétés, thèse, Aix en Provence, France, 1995.
21. CHAUSSARD (S) : Le régime fiscal des aides inter-entreprises, Thèse, Université de Dijon, 1985.
22. CLAVERIE (Michel) : La lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales, thèse, Bordeaux, 1978.
23. CORDIER (B) : Le renforcement des fonds propres dans les sociétés anonymes, Paris, Bibliothèque de droit privé, tome 204, L.G.D.J, 1989.
24. CORRE (J) : la consolidation des bilans (Les règles et pratiques internationales) 3ème édition DUMOD 1981.
25. COZIAN (M) : Les grands principes de la fiscalité des entreprises, Paris, Litec, 1987.
26. COZIAN (M), VIANDIER (A) : Droit des sociétés, édition Litec, Paris, 1993.
27. COZIAN (M), VIANDIER(A), DEBOISSY(F): Droit des sociétés 18ème édition Litec, Paris, 2005.

28. COZIAN : Précis de fiscalité des entreprises.
29. D. PAULET (olivier) : Les abus de biens sociaux dans les groupes de sociétés, Aix en Provence, 1998, www.LichonPaulet.c.France.com/olivier20%publication1htm.
30. DAVID (C), FOUQUET (O), LATOURNERIE (M.A), PLAGINET (B) : Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, précité « Le champ d'application de la T.V.A : l'activité économique (thème 41)».
31. De LAUZAINGHEIN (Christian), De LAUZAINGHEIN (Marie- Hélène), De Mellis (Lucile): Droit fiscal, 13ème édition, D'ALLOZ, Paris, 2006.
32. FLORY (M): Droit international du développement. PUF. Paris 1977.
33. FOURNIER (J.L) : Les sociétés dépendantes en droit fiscal et les choix fiscaux, Thèse, Université de Paris I, 1982.
34. FRADIN (J.P) et Geffroy (J.B) : Traité de droit fiscal de l'entreprise, ED. PUF, 2003.
35. FRADIN (J.P) et Gefroy (J.B) : Traité de droit fiscal de l'entreprise Ed. Puf, 2003.
36. FRAJAT : Droit économique, Paris, Puf, 1982.
37. GARREAU (Dominique), JUILLAND (Patrick) : Précis de droit international économique, 3ème édition, Dalloz, Paris, 2007.
38. GAST NEAU (Pierre) : La fiscalité des groupes de sociétés (L'intégration fiscale).
39. GEST (G), Tixier (G) : Droit fiscal international, Collection droit fondamental, PUF, Paris, 1990.
40. GHARBI (Najib): Le contrôle fiscal des prix de transfert, ED harmattan, Paris, 2005.
41. GIBIRILA (Deen) : Droit des sociétés 2^{ème} édition Ellipses, Paris, 2003.
42. GIBIRILA (Deen) : Le dirigeant de société (statut juridique social et fiscal), Litec, Droit, Paris, 1995.
43. GOLIARD (F) et ZITOUNE (j): Droit fiscal des entreprises, 1er édition Berti, Alger, Paris, 2007.
44. GOOTHIÈRE (B) : Les impôts dans les affaires internationales, éditions Francis Lefebvre, Paris 1991.
45. GUARDAIN (D) : L'intégration fiscale des groupes de sociétés, Paris, Edition Masson, 1990.
46. GUIRAMAND (France) et HERAND (Alain) : Droit des sociétés, 6ème édition Dunod, Paris, 1999.
47. GUYON (Yves) : Droit des affaires, Tome I, Economica, Paris 1990.
48. HAMEL (J), LAGARDE (G), JAUFFRET (A) : Traité de droit commercial, Paris, L.G.D.J. 1980, Tome 1.
49. HANNOUN (Charly) : Le droit des groupes de sociétés, Thèse doctorat en droit, Paris, Nanterre, 1988, et L.G.D.J. 1991.
50. JACQUEMIN (A), PARMENTIER (C) : La double imposition économique des bénéfices des sociétés et les mesures d'allègement vers une solution européenne, Louvain, Editions Litec, 1968.
51. JACQUEMOT (Pierre) : La firme multinationale une introduction économique, ED Economica, Paris, 1990.
52. JACQUEMOT (Pierre) : La firme multinationale une introduction économique, Ed. Economica, Paris, 1990.
53. JADAUD (Bernard) : Droit commercial, LITEC, Paris.
54. JADAUD (Bernard) : Plaisant (Robert) : Droit du commerce international, 4ème édition, Dalloz.

55. JAUFFERT (A), MESTRE (J) : Manuel de droit commercial, Ed. LGDJ, Paris, 1991.
56. JAUFFERT (A), MESTRE (J) : Manuel de droit commercial, Paris ED.LGDJ, 1991, 698, P 203, N° 466.
57. KAMOUN (Fériel) : La preuve en droit fiscal, Mémoire université de Sfax, Tunisie.
58. KLEIN (J) et Marois (B) : Gestion financière multinationale, ED. ECONOMICA, Paris, 1996.
59. LABRUNIE (Jean-Louis) : L'art 57 du code général des impôts et la lutte contre l'évasion fiscale internationale, Thèse Aix Marseille, 1979.
60. LABURNIE (Gean Louis) : L'article 57 du code général des impôts et la lutte contre l'évasion fiscale internationale, Thèse, Aix Marseille, 1979.
61. LAFOREST (G) : Régime fiscal des sociétés filiales françaises de sociétés mères étrangères ; Etats Unis, Grande-Bretagne, République Fédérale d'Allemagne, ou l'importance du critère « Ratione personal » en droit fiscal international, thèse université de paris, 1983.
62. Le CANNU (Paul): droit des sociétés, 2eme édition MORITHCRESTIEN LGDJ 2003.
63. LE MAIRE (Jean Paul) : Stratégies d'internationalisation. ED. DUNOD. Paris, 1997.
64. LEFEBVRE (Francis) : L'intégration fiscal, 4ème édition, Paris, 1994.
65. LEFEBVRE (Francis) : Mémento pratique comptable, 1993, ED, Francis Lefebvre, Paris, 1992.
66. LEFEBVRE (Francis): Les groupes de sociétés (2005-2006), Mementos Ed. Francis Lefebvre.
67. MEBTOUL (A. Rahmane) : L'Algérie face aux défis de la mondialisation, Tome 2 OPU Alger.
68. MENJULO (Michel) : Droit international et européen des sociétés ED : Montchrestien, Paris, 2001.
69. MERLE (Ph) et Fouchon (Anne) : Précis de droit commercial (sociétés commerciales), 11ème édition, Dalloz, 2007.
70. MERLE (Ph) : Droit commerciales ; sociétés commerciales, 5ème éd DALLOZ Delta 1996.
71. MOLITOR (Roger): Le régime fiscal des sociétés mères et filiales "Schachtel Privileg". Bibliothèque Cujas, études fiscales 1-4, 94.
72. MORGENSTERN (Patrick) : L'intégration fiscal, 8ème édition groupe revue fiduciaire, Paris, 2007.
73. MOUSSERON (Pierre): Droit des sociétés, édition Montchrestien.
74. MUNDET (E) : Le régime fiscal des transferts indirects des bénéficiaires à l'étranger, Thèse, Droit, Université Montpellier 1, 2000.
75. NOZET (N) : Les actes anormaux de gestion en droit fiscal, Thèse, Université de Dijon, 1974.
76. OHL (D) : Les prêts et avances entre sociétés d'un même groupe. Préf, M. Cabrillac, Litec, 1982.
77. OUDENOT (Ph) : Fiscalité approfondie des sociétés, Litec édition, Paris, 2001.
78. PAILLUSSEAU (J) : CAUSSAIN (J.J), LAZARSK : (h) PEYRAUMAURE (Ph) : La session d'entreprise, 4ème édition, Dalloz, 1999.
79. PARIENTE (Maggy) : Les groupes des sociétés (Aspects juridique, social, comptable et fiscal), édition Litec, Paris, 1993.
80. PIERRET (M.F) : La consolidation des comptes, Paris, Editions Berger-Levrault, 1987.
81. RAFFIN (Marie Hélène) : Régime fiscale Applicable aux sociétés mères et filiales dans la communauté européenne.
82. RASSAT (Patrick), RASSAT GIANMARCO (Patrick): Les prix de transfert, Edition : Maxima, Paris, 1998.
83. RIPERT (G) et ROBLOT (R) : Traité de droit commercial, T1, éd L.G.D.J., Paris, 1997.

84. RODIERE (Réné) et Bruno Oppetit : Droit commercial (groupements commerciaux) 9ème édition, précis Dalloz, Paris, 1977.
85. ROLAND (Torrel) : Contrôle fiscal, (Les clés du contrôle fiscal par la jurisprudence). Ed. Maxima, 1995.
86. SABAROTS (J) : Le principe de la Non-immixtion de l'administration fiscale dans la gestion des entreprises privées thèse, Université de Bordeaux, 1979.
87. SCHWALD (Frédérique) : Les défis de la mondialisation : innovation et concurrence, ED. Masson, Paris, 1994.
88. SEBBAG (V) : Les transferts de déficits dans les groupes de sociétés et les firmes multinationales, Thèse, Université de Paris II, 1981.
89. SERLOOTEN (Patrick) : Droit fiscal des affaires, 7ème édition, Paris, 2008.
90. SERVERIN (E.), LASCOUMES (P.), LAMBERT (T.): Transactions et Pratique Transnationales, Economica, Paris, 1987.
91. SINE (Laure) : Droit des sociétés, 6ème édition, Dunod, Paris, 2004.
92. TEXIER (Gilbert), GEST (Guy), KEROGUES (Jean) : Droit fiscal international, Litec, Droit, Paris.
93. TOURE (M) : Le traitement fiscal des charges financières, Paris, Bibliothèque de science financière, Tome 31, L.G.D.J. 1994.
94. VANHAECKE (M) : Les groupes de sociétés, L.G.D.J., Paris, 1962.
95. VANHAECKE (Michel) : Les groupes des sociétés L.G.D.J., Paris, 1962.
96. VASSEUR (Michel) : Cours polycopie droit des affaires, 1985.
97. VIANDIER (Alain) : Droit comptable, Dalloz.
98. VIDAL (Dominique) : Droit des sociétés, LGDJ. 4ème édition.
99. VILLEGIER (R): L'intégration fiscale des groupes de sociétés, Paris, L.G.D.J. 1992.
100. VOUTSIS (C): La distribution de dividendes fictifs, Conséquences pénales et civiles, Paris, Bibliothèque de science financière, L.G.D.J. 1965.

III- Articles

1. ALGABAS (ANNE-MARIE), DARMAILACO (Carine) et SURYANORAYANAN (Dharman): Les investissements directs à l'étranger, une croissance exponentielle, Revue Economie Internationales, N° 2713, Mai 2001.
2. BAC (A) : L'intérêt du compte courant inter-entreprises, J.C.P, 1994, Edition E.
3. BAILLY (L) : La structure financière des groupes, synthèses d'une étude C.D.C. – C.O.R.E.F., R.F.C., 1991, N° 228.
4. BAILLY (L) : Opérations de trésorerie intra-groupe, R.F.C, 1989, N° 203.
5. BARDET (H) : Mobilité des entreprises et intégration fiscale, B.F., Francis le Fèbre, 10/1988, p 495, et 7/1990.
6. BERNARD(Y): groupes de sociétés: la jurisprudence n'a pas l'esprit de sacrifice, R.J.F 06/2006.
7. BERTREL (J.P) : La gestion de trésorerie au sein des groupes de sociétés ; R.J.D.A 7/92.
8. BEZARD (P), CHAPUS (P) : La C.O.B. et la protection des actionnaires minoritaires dans les groupes, Revue des sociétés, 1982.
9. BLOND (J.P) : Les aides interentreprises sans contrepartie financière immédiate, R.F.C., 1986, N° 168.
10. BON (H) : L'entreprise en difficulté à l'intérieur d'un groupe, R.F.C. 4/1980.

11. BOUCHARD (J.ch) : en matière fiscale, Le cours de Bourse traduit-il la valeur vénale ? option finance 10/11/2003, N° 758.
12. BOUGNOUX (Ame) : Groupes de société, Répertoire pratique de droit privé, ED. Jurisclasseur, 1997.
13. BOUGNOUX (ANNE) : fusion, scission, Apport partiel d'actif répertoire pratique du droit privé (sociétés), Fasc 150 N° 25 à 30 ED. Jurisclasseur, 1997.
14. BOUGNOUX (Anne) : groupes de sociétés (participations, filiales, et sociétés contrôlées) répertoire pratique de droit privé, ED Jurisclasseur, 1997 Fasc 140, N° 07 et 08.
15. BOULOC (B) : Droit pénal et groupes d'entreprises, Revue des sociétés, 1988, N° 2.
16. BOURTOURAU (Pierre-Yves) et Bernard (Marc) : Relations intra-groupe, Prix de transfert, et acte anormal de gestion vers une convergence des règles de preuve applicable aux opérations nationales et internationales, Rev. Di. Fisc. N° 50 du 10/12/2009. N° 576.
17. BOUSSUGE (Frank) : Le précompte dans le code des régimes de groupes, R.D.F. N° 21-22, Année 1999.
18. BOUSSUGE : Le précompte dans le cadre du régime de groupe R.D.F. N° 21, 1999.
19. BOUTRILLER (P) : Groupe de sociétés : centralisation des opérations de trésorerie, J.C.P.E 2001.
20. BUR (C) : L'acte anormal de gestion ou le premier risque fiscal pour l'entreprise EFE, Editeur 1999.
21. BUR (Christain) : L'acte anormal de gestion (ou le premier risque comptable, perçu le 01/03/1999.
22. CABRILLAC (M), TEYSSIE (B) : Commentaire de la loi bancaire, R.T.D.C. 1984.
23. CHADEFaux (M)/ La régularité fiscale d'une opération de L.B.O. suivie de l'absorption rapide de la cible par société holding, D.F. 1993. N° 08.
24. CHAMPAUD (CL) : Les méthodes de groupements des sociétés, R.T.D.com, 1967.
25. CHARVERIAT (A) : Garantie par une société mère des engagements de ses filiales, R.J.D.A. 6/1991.
26. CHEVALIER (A) : La banque de groupe, Les petites affiches, 1988, N° 112.
27. CHIGUER (Brahim) : La gestion fiscale des entreprises internationales, Cas du contrôle du Maroc, La problématique des prix de transfert partiel, TAX. MA / J.C.T. Portail/WPS/PA.
28. Chronique Mme HAGELS TEEN, « Les relations commerciales normales entre les entreprises », R.J.F, 5/1978.
29. COLLETTE (Christine)= vers un régime fiscal de groupe en France R.F.C.MOI1987-N°179.
30. COLLIN (P) et MORGENSTERN (P) : La sortie d'une filiale intégrée précité.
31. COLLIN (P), Morgenstern (P) : L'intégration fiscale, Risques liées à la comptabilité de l'impôt sur les sociétés, R.F.C., 1992, N° 236.
32. COLLIN (P): déductibilité des pertes en capital subies par les dirigeants, R.F.C, 1993, N° 251.
33. COLLIN (Patrick) et MARGENSTERN (Patrick) : optimisation fiscale des groupes (intégration fiscale ou société en nom collectif ? R.F.C 265, Mars 1995.
34. COUDERT (M.A) : abandons des créances et subventions entre entreprises, ED Jurisclasseur, Fiscal impôts directs traité, 2001, Fasc : 1114, N° 02.
35. COUDERT (M.A)= Redistribution des produits des filiales .E D.jurisclasseur2002,FASC1132.10.
36. COURET (A), CE SBRON (L), PROVOst (B), Rosenpick (P), et SAUZEY (J.C) : Les contestations portant sur la valeur des droits sociaux, Bull Joly 2001.

37. COURET (A), Guillot (J.L) et Peltier (F) : Les conventions de trésorerie intra groupe droit des sociétés Actes pratiques, N° 4, sept 1992.
38. COURET (A), Guillot (J.L) et Peltier (F) : Les conventions de trésorerie intra groupe droit des sociétés Actes pratiques, N° 4, sept 1992.
39. COZIAN (M) : L'Administration et le réalisme du droit fiscal : Droit fiscal 1980, N° 41, et Rev D.G.I, 1981.
40. COZIAN (M) : L'inégalité devant l'impôt du fait de l'administration, Dalloz, 1975, chronique.
41. COZIAN (M) : Les transactions intra-groupe : Le principe des transactions à prix normal, B.F. Francis Lefebvre 11/1985.
42. COZIAN (M) : on immoler une société à l'intérêt du groupe ? (l'arrêt sofige du 21/06/1995), Droit fiscal 1996, N° 6.
43. COZIAN (M) : Propos sur une « Tarte à la crème », L'autonomie et le réalisation du droit fiscal, D.F. 1980, N° 41.
44. COZIAN (M), BYRAMIEE (C) : La distinction des erreurs comptables et des décisions de gestion D.F., 1993, N° 43.
45. DAIGRE (J.J) : Les sociétés contrôlées par une même personne physique peuvent fournir un groupe échappant du monopole bancaire pour les opérations de trésorerie interne, Note sous arrêt cass.com. 10/12/2003. Rev. Soc. N° 3/2004.
46. DAIGRE (J.J) ; BOM POINT (D), BAS DEVANT (F), La prise de contrôle rampante, J.C.P.E. Suppl N° 6/2001.
47. DAILLUREAU (J) : La notion de groupe de société et l'entreprise en droit des activités économiques, Recueil Dalloz, Sept. 2003.
48. DAVID (C) : La gestion fiscale du risque de change pour les entreprises, les petites affiches, 1994, N° 14.
49. DELESALLE (E) : Intégration fiscale : Limitation de déduction de certaines charges financières, R.F.C. 1989, N° 199.
50. DELESALLE (E) : Les abondons de créances, R.F.C., 1989, N° 197.
51. DELESALLE (E), SCHEID (J.C) : Fiscalité des groupes déficit et reports en arrière des déficits, R.F.C. 1988, N° 190.
52. DELLAITRE (O) : Les nouvelles règles de prix de transferts aux états unies, B.F. Francis le fèbvre 6/192.
53. DESBRIERES (Ph) et MINETTI (f): contraintes juridiques et fiscales d'une trésorerie de groupe, banque 1992.
54. DEWALL (A) : un nouveau régime de contrôle de prix de transfert : R.D.AFF. int, 1966, N° 05.
55. DIBOUT (Patrick) : Subsidiarité des conventions fiscales, établissement stable et symétrie de l'art 3, III de la loi du 28/12/1959, Revue de droit fiscal, N° 50, 10/12/2009, N° 580.
56. DOUVIER (P.J), Lavabre (C) : Le régime des opérations de gestion commune de la trésorerie, (Ash Bowling) et de compensation de crédit dans les groupes B.F, Français, Le Febvre 11/1994.
57. ESCAUT (P): Les méthodes de détermination des prix de transfert, critères de choix et Modalités.
58. FESSI (Mohamed) : Le nouveau système comptable, El Watan économie du 14 au 20 juillet 2008.
59. Fidel (Laurant) : Le contrôle fiscal des groupes ayant opté pour le régime de l'intégration fiscale, R.F.C 237, Sept 1992.

60. FONDEVILA (Patrick) : La gestion fiscale des groupes de sociétés soumises à l'impôt société, Les échos Judiciaires girondins, N° 5334, du 20/022007.
61. FOUQUET (Olivier) et DURAND (Philippe) : La cohérence de l'intégration fiscale en question R.D.F. N° 52, du 24/12/2009, N° 603.
62. FURAZARA: analyse empirique de la Mondialisation et des échanges Intra entreprise "Revue économique de L'OCDE", 1993, N° 20.
63. GASTINEAU (D), Intégration fiscal, (imposition des résultats), ED. Juris Classeur, 2003.
64. GASTINEAU (P) et Bussy (A) : La notion de dividendes en droit fiscal, Droit et patrimoine, 2002, N° 108.
65. GASTINEAU (P) : Intégration fiscal (sortie du groupe, restructurations, fin du groupe) traite fiscal impôts directs éd Jurisclasseur fin du groupe) fasc 1135-20.
66. GASTINEAU (P) : L'intégration fiscale (Régime de distributions) ED. Junis Classeur, N° 185, 2003.
67. GASTINEAU (Pierre) : Intégration fiscale (généralités) : Fiscal impôts direct traité, ED du Jurisclasseur 2003, FASC 1135.
68. GASTINEAU (Pierre) : Intégration fiscale : Opérations sur la société mère : Fusion scission, Prise de participation au moins de 95%, Fiscal impôts directs, Traité, Edition Juisclasseur, 2003.
69. GAVALDA (C) : Les crédits dits intra-groupes : RD. banc et Bourse, 1991.
70. GAVALDA (L) et FOUFFLET (J) : La loi 24/01/1984, Relative à l'activité et au contrôle des centralisations des opérations de trésorerie, J.C.P. 2001, N° 42, 18/10/2001.
71. GELIN et A. le Boulanger : Prix de transfert : du principe de pleine concurrence à l'analyse de la valeur dans l'entreprise, Droit fiscal, 2001, N° 48.
72. GEST: La qualification des revenus réputés distribués aux regard des conventions fiscales internationales, commentaire de l'instruction administratif du 02/07/1991, B.O.I, 41.2.91, D.F 1991, N° 48.
73. GLAIZE (A) et Vincent(G); transactions intragroupes: les primaparex enjeux fiscaux, option Finance 19/11/2001, N° 665, expertise.
74. GOULARD (G): déductibilité des sommes versées en exécution d'un engagement de caution, R.J.F 12/1993.
75. GOUMEZAIN (Smail) : transfert de bénéfices vers l'étranger : La nouvelle dette extérieure des transferts de certains experts, article publié à ELWATAN, Le 26/10/2008
76. Gouthière (B): "Prix de transfert: les entreprises française face à l'administration fiscal Américaine" B.F, Francis Lefebvre 7/1992.
77. GRAS (NICOLAS): droit des sociétés, financement des sociétés articles publié le 26/12/2007, www.Monjuriste.com / Droit des sociétés.
78. GRAS (NICOLAS): droit des sociétés, financement des sociétés articles publié le 26/12/2007, www.Monjuriste.com / Droit des sociétés.
79. GUINARD (J.C), TOURNES (P) : Champ d'application de la T.V.A, R.J.F, 11/1988.
80. GUNADIN (Daniel) : évolution du droit fiscal, français face à la notion de groupe, (a propos des conditions d'application du nouveau régime d'intégration fiscale des groupes de sociétés, R.F.C, 198 février, 1989.
81. GUTMANN (Daniel) : La fiscalité française des groupes de sociétés à l'épreuve du droit communautaire, Revue de droit fiscal, 2004, N° 14.

82. H. DEBOUT : Achat d'actions ou Achat d'actifs : Les critères Juridiques du choix, Bull.Jolly 2000, P 894, N° 228.
83. H. Le DHSCORN : les aspects juridiques d'une centrale de trésorerie Bull Jolly, 1988.
84. HALLOUIN (J.C) : Conditions de validité d'une convention de trésorerie, notion de groupes, Recueil Dalloz, 2004.
85. HAMDAOUI (Taous) : Reforme de la bourse d'Alger plus urgente que jamais, Revue tunisienne d'économie et de gestion, N° 26, vol. XXVI, 2008.
86. HAMEAU (Vincent): compte courant d'associé, un moyen de financement intéressant. Article publié sur net PME 2001-2009.
87. ISRAEL et Th. BOUHOURS : contentieux en matière de prix de transfert ; quelles leçons faut-il tirer de la Jurisprudence ? Droit fiscal, 2005, N° 09.
88. JEANTIN (M) : Les prêts de titres ; Revue sociétés, 1992.
89. JUFFROY (P) et CALISTI (J-L) : La compensation de la perte des droits d'une filiale intégrée lors de sa sortie du groupe fiscal revue de droit fiscal, 1995, N° 17.
90. KARRAY (Bassem) : Le nouveau cadre Juridique Tunisien en matière de l'évaluation en Douane études Juridiques, Rev de la Fac de Sfax, Tunisie 2002, N° 9.
91. KORNPORST (Emmanuel) : Abus de droit procédure fiscal ED : Jurisclasseur, 1994, Fasc, 375.
92. LANGE (J.L) OHL (D) : Monopole bancaire et liberté : La loi 24/01/1984. Permet elle d'effectuer les opérations de banque et établissement de crédit, Revue banque, 1985, N° 450.
93. LAUPRETRE (D'hoir): L'émergence d'un droit des obligations adopté au phénomène des groupes de sociétés, D. 1993, chr 248.
94. LAVIGNE: Les paradis fiscaux dans la communauté européenne, R.F.F.P, 1993, N° 41.
95. LE CANNU (P): Sociétés et groupes pendant la période d'observation" petites affectés 09 janv 2002, N° 7.
96. LE CANNU (Paul) : Les organes de groupes petites affiches, 4 Mai, 2001, N° 89, Spéc.
97. LE GALL (J.P) : Le régime fiscal des commissions versées par les entreprises françaises pour l'obtention du marché à l'exportation, J.C.P. 1984, édition C.I.II. 14342.
98. Le GALL (J.P): Fiscalité des transferts internationaux de technologie: nouvelles technologies, Nouveau mode de transfert, R.D.A.L, 1985, N° 5.
99. LE GALL (Jean Pierre) et COUDIN (pascal)M les conséquences juridiques de l'utilisation des déficits d'une filiale dans un groupe intégré Droit fiscal N° 48 précité p 1355 et suiv.
100. LEGALL (J.P) : Le traitement de l'interposition de personne en fiscalité internationale, J.C.P. 1987, édition II, 14922.
101. LEGENDRE (Alain) : Plaidoyer pour la reconnaissance en droit fiscal de l'existence d'une part, non détachable de l'intérêt du groupe auquel elle appartient, de l'intérêt propre d'une société, Revue de droit fiscal N° 11, 16/03/2006.
102. LEVE (J.L): un aperçu pratique sur l'étude de prix de transfert, article publié par le département du trésor et L.I.R.S, R.D.A.I, 1989, N° 1.
103. MALKI (Lyes) : Les paradis fiscaux épinglés, ELWATAN Economie, du 06 au 12/04/2009, N° 193.
104. MARTIN (G.I) : La notion de fusion R.T.D. com 1978.
105. MARTINEZ (Jean- Claude): théorie générale des conventions fiscales Rep du droit fiscal international Français, FASC 350-15.11, 1984 N° 02.

106. MBWA – MBOMA (Marcellin) : Le contrôle fiscal des groupes intégrés, GAZ PAL, du 14/09/1996.
107. MONSELLATO (G), TRUCHI (J.L), et PELLEFIGHE (j) : comparables dépendants et indépendants : Les tentations de l'administration fiscale française, D.F 2004, N° 15.
108. MORGENSTERN (P) : Bénéfice consolidé et Bénéfice mondial, R.F comptable 221, de Sept 1995.
109. MORGENSTERN (P) : La reprise des provisions intragroupe lors de la sortie de l'intégration fiscale, rf comptabilité, 1993.
110. MORGENSTERN.(P) : Les Distributions de dividendes dans un groupe intégré R.F.C N°209.
111. MOULIN(J.M): groupes de sociétés: opérations de trésorerie Bulletin Joly sociétés, N° 4, Avril 2004.
112. NEIGHBOUR (John): (observateur OCDE): Prix de transfert: le principe de pleine concurrence; centre de politique et d'administration fiscales de L'OCDE.
113. OHL (D) : Les opérations de trésorerie de l'art 12-3 de la loi 24/01/1984, la trésorerie et le financement de l'entreprise, Revue de jurisprudence commercial, N° Spé Nov 1989.
114. OLLEON (Laurent)= la perception par une entreprise nouvelle de dividendes versées par la Filiale qu'elle à créer la prive pas du bénéfice de l'exoneration. Revue de droit fiscal N° 16-19/04/2007 conclusions sur= C .E 8eme et 3eme ss .sect. 7/07/2006. N° 277456.Millot: jurisData.N° 2006-080.951.
115. OMRANE (Ahmed) : Les problèmes sucites par l'entrée en vigueur de la loi N° 2001-117 du 06/12/2001. Completant le code des sociétés commerciales, études Juridiques. Revue de la faculté de droit de Fasc, Tunisie, 2002, N° 09.
116. PAROT (J.C) : Opérations sur le capital, pour une nouvelle lecture de la jurisprudence de la cour de cassation, Droit fiscal, 1998.
117. PAROT (J.C): restructuration des sociétés: les conditions de qualification de l'Abres de droit dans la jurisprudence judiciaire et administrative, Rev. Soc.2001.
118. PAULET (Jean-Pierre) : Les multinationales des frein ou moteur de l'économie ellipses, édition Marketing, S.A. Paris, 1997.
119. PERIE (M) : Réduction des délais d'arrêté de comptes, Apport de la méthode, P.E.R.T. R.F.C, 1992, N° 240.
120. PETIT JEAN(Xavier): régime fiscal des groupes de sociétés: d'importants changements en cours. Les petites Affiches-03nov.2005.N°219.
121. PHILIPPE (J.J) : le champ d'application de la TVA, quelques problèmes essentiels», D.F, 1993, N° 52.
122. PIERRE (jean Luc) : Déduction conditionnelle de l'aide accordé par une société à une sous filiale, en l'absence même de relations commerciales entre les deux sociétés, Note sur : C.E 3ème et 8ème Sous-section, 10/03/2006, N° 263183. Stés sept : Juris data, N° 2006-080848, Revue de droit fiscal, N° 21-22, 25/05/2006.
123. PLAGNET (B) : Illicéité et normalité, B-F Francis le Febre, 7/1984.
124. PLAGNET (Bernard): procès des techniques de suppression des doubles impositions, droit fiscal international 2, 1982, FASC 352, FASC 16-2.
125. RACINE (PF) : L'organisation de l'administration fiscale et le contrôle fiscal, Revin Conseil d'état, numéro spécial, 2003.
126. REGOLI (j.p) : qu'est-ce qu'un paradis fiscal selon la fiscalité française ? R.F compt 2001, N° 330.

127. ROHMER (X) : de la validité des opérations d'acquisition fusion rapide, les petites affiches, 1993, N° 47.
128. ROSSIGNOL (Jean Luc) : Le régime fiscal des aides entre sociétés sœurs, Rev. Française de comptabilité, Juillet-août 1999.
129. ROUTIER (R) : Les clauses de rachat en droit des sociétés, Bull, Jolly 2002.
130. SAHAR Lyès: L'Algérie veut devenir un opérateur énergétique international : rapport publié à EL-WATAN. Economie sur la 4ème semaine de l'Algérie a eu lieu à l'hôtel Hilton du 15 au 19/11/2008.
131. SCHEVIN (P) : Les aspects juridiques de l'organisation financière, le cas 2e Bowling et du Netting, R.F.C, 1992, N° 232.
132. SCHMIUL (D) : Quelques remarques sur le droit de la minorité dans les cessions de contrôle, D 1972. Ch.
133. SCHOSSELLER (Guy) : Le régime des sociétés mères et filiales, article publié dans le revue « fiscalité européenne et droit international des affaires », N° 132, 2003.
134. SENERS (François) : Déduction conditionnelle de l'aide accordé par une société à une sous filiale conclusion sous C.E 10/03/2006, N° 263-183, RDF, 2006.
135. SIE-RACZEK – ABITAN (MANON) : Déductibilité des abondons de créances assortis d'une clause de retour à meilleure fortune, Revue de droit fiscal, N° 21-22, du 25/03/2006, Note sous CCA Paris 15/06/2005, N° 00-1225, Sté ALPHACAN.
136. SILBERZTEIN (C), et PRIOL (J.M) : contrôle des prix de transfert : un dispositif critignable ? Dr Fisc 1998, N° 42.
137. STORCK (M) : Définition légale du contrôle d'une société en droit français, Rev. Soc. 1986, N° 385.
138. TIRARD (J.M) : La répression de l'érosion fiscale internationale, R.F. comp. 2002, N° 742.
139. TIRARD (J.M) : La répression de l'évasion fiscale internationale, R.F. comp, 2002, N° 342.
140. TIXIER (G) : Les conventions fiscales récentes conclues par la France, Droit fiscal, 1995.
141. Tixier (G): Les problèmes des prix de transfert dans les conventions fiscales signés par la France et dans la convention Modèle de L.O.C.D.E, Paris Mars 1979.
142. TORT (ERIC) : La fiscalité des groupes intégrés (L'audit du résultat d'ensemble et de l'IS groupes, Revue Française de comptabilité article 1999.
143. TUROT (J) : Commission à l'exportation, R.J.F, 3/1990.
144. TUROT (J): déductibilité des engagements de caution, R.J.F 10/1989.
145. TUROT (S) : Fiscalité des groupes non intégrés du rifici dans la jurisprudence sur les abondons de créances, R.J.F 1/1992.
146. VIANDIER (A): Les opérations financières au sein des groupes de sociétés étude de deux confiranotions récentes, J.C.P: éd E1985, II, 14447.
147. VILLEMOT(Dominique) la loi de finance pour 2002 à apporté des Modifications significatives au régime fiscal de Faren Applicable Aux opérations de fusion...Revue de droit fiscal N°25.2002.
148. VILLERAY (M): Le contrôle fiscal des sociétés membres d'un groupe intégré; les petites Affiches 21/08/1995 N°100.
149. WALL (A de): Une tendance récente du droit conventionnel biloterd Français: La protection du dispositif de droit interne: D.F 1993, N° 40.
150. X : Intégration fiscale : Bilan et perspective (compte rendu de la réunion du comité fiscale de la mission d'organisation administrative) D.F. Francis Lefebvre 8-9. 1992.

151. YOHANN (Bernard) : Groupes de sociétés : La Jurisprudence n'a pas l'esprit de sacrifice, R.J.F, 06/2006.

IV- Les sites web:

1. http://www.le_matin.DZ.net/new/ « grâce à l'or noir, Alger engrange des recettes fiscales colossales.art.publié le 20/02/2008.
2. http://www.ALGERIE_DZ.com//article_17025_html «les recettes fiscales de l'Algérie en baisse de premier trimestre » synthèse de, algérie DZ.com d'après Aps le 11/05/2009.
3. <http://www.bbA.34.com/spip.php.art604>. Righi Farid: régime fiscal des groupes de sociétés article publié le 20/09/2008.
4. www.Net_PME.fr/fiscalite_entreprise./380/compte_courant_d_associe.
5. http://home_page.Mac.com/apports_en_compte.Html. Etude sur la possibilité d'utiliser les comptes courants comme une garantie de remboursement à l'occasion de cession des participations des capitaux investis.
6. www.Monjuriste.com/droit_des_societes.
7. [www.memoire_en_ligne.com. 08/08/1461 m l'unité économique dans les groupes de société.2html](http://www.memoire_en_ligne.com/08/08/1461_m_l unite_economique_dans_les_groupes_de_societe.2html).
8. www.VIRNIMEN.net/glossaire/definition_abandons_de_creance.html. Dictionnaire financier.
9. ELSA.BONNET :Abandons de créance : déductibilité et imposition. Article publié le 30/04/2008 dans : [www.village.juriste.com/abandon_creance. Déductibilité 3712.html](http://www.village.juriste.com/abandon_creance.Deductibilite_3712.html).
10. www.definition_act_finance.fr/abandon_de_creance_113.
11. www.group.erf.com/intro.catalogue/revue.s.php: le régime de l'abandon de créance.article publié dans la revue judiciaire, comptabilité, N°307 date de parution 06/2004.
12. http://www.observeur.OCDE.org/news/full_story.php/aid/353.
13. DGI/<http://Doc.impots.gov.fr>.
14. www.etudes_fiscales_internationals.blog_spirit.com/medrie
15. [www.aboulo.com/acte.anormal.gestion.juge.fiscal.html.21k.exposé.27/08/2002](http://www.aboulo.com/acte.anormal.gestion.juge.fiscal.html.21k.expose.27/08/2002) par B.K.
16. http://www.fontaneau.com/CFE_734.html.
17. <http://www.benlawyers.fr> « fiscalité/fiscalité algérienne-36.html
18. <http://www.Algerie.Dz.com/article7679html>.
19. Banque mondiale : L'Algérie doit accélérer la réforme de la fiscalité pour accroître ces recettes fiscales et lutter contre l'économie informelle, synthèse de Kahina, Algérie, Dz.com, d'après la nouvelle république, le 03/01/2007.
20. [http://www.elwatan.com/selon le D.G des impôts le 25/06/2006](http://www.elwatan.com/selon_le_D.G_des_impots_le_25/06/2006), par Bouteldja Noura « la dette fiscale s'élève à 600 milliards de dinars ».

V- La jurisprudence :

1. C.E. 3 août 1942, req. n° 65810, R.O., p. 177.
2. C.E. 23/05/1950. Req N°42218.
3. C.E. 23 mars 1953, req. n° 75326, R.O., p.226 ; D.F., 1953, n° 11, comm. 6.
4. C.E. 07/07/1958. Req N° 35977. R.O. p188.
5. C. E. 17 juin 1959, req. n° 38473, R.O., p. 446. D.F., 1959, n° 51, comm. 854 ; Dupont, 1959, p. 492 ; J.C.P., 1959, 65183, observ. R.
6. C.E. 25/04/1960. Req 45089 R.O. p60.
7. C.E. 3 juillet 1961, req. n° 47081, R.O. p. 402.

8. C.E. 21/12/1963. Req N° 54142 et 56200.
9. C.E. 14 juin 1963, req. n° 87457, D.F., 1964, n° 48 bis, concl. DUCAMIN ; Dupont, 1963, p. 613.
10. C.E. 30 octobre 1963, req. n° 50220, D.F., 1966, n° 25 bis, comm. 200, concl. DUCAMIN ; Dupont, 1963, p. 826.
11. C.E. 7 novembre 1963, req. n° 57183, R.O., p. 428 ; D.F., 1963, n° 49, comm. 1156, et 1964, n° 12, doctrine, concl. POUSSIÈRE ; Dupont, 1963, n° 12, p. 828 ; J.C.P., 1964, édition C.I., II, 73083.
12. C.E. 29 janvier 1964, req. n° 47515, R.O., p. 20 ; D.F., 1964, n° 11, comm. 398 ; Dupont, 1964, p. 253.
13. C.E. 13 avril 1964, req. n° 56173, R.O. p. 69. D.F., 1964, n° 21-22, comm. 647, et 1965, n° 8, doctrine ; Dupont, 1964, p. 470 ; J.C.P., 1964, édition C.I., II, 74369, observ. A.L.
14. C.E. 08/05/1964. Req 66968. Et 68362.
15. C.E. 18/04/1966. Req N° 63621.
16. C.E. 6 mai 1966, req. n° 62129, R.O. p. 159 ; D.F., 1966, n° 24, comm. 605 ; Dupont, 1966, p.340.
17. C.E. 29 mai 1970, req. n° 67221, 67529 et 74113, Lebon, p. 367 ; D.F., 1970, n° 31, comm. 890, 897, 904 et 1971, n° 26, comm. 954, concl. MEHL ; Dupont, n° 10, 1970, p. 346.
18. C.E. 21 octobre 1970, req. n° 71071 à 71073, Lebon, p. 605 ; D.F., 1970, n° 49, comm. 1412 ; Dupont, 1971, n° 1, p. 33 ; J.C.P., 1971, édition C.I., I, 1187.
19. C.E. 14 novembre 1970, req. n° 77214, D.F., 1970, n° 50, comm. 1433, et 1972, n° 22-23, comm. 849, concl. MEHL ; Dupont, 1971, n° 2, p. 73.
20. C.E. Section 24 mars 1972, req. n° 73288, D.F., 1979, n° 19, comm. 686 et 697, et 1973, n° 5, comm. 141, concl. MEHL.
21. C.E. 10 mai 1972, req. n° 79927, D.F., 1972, n° 18, comm. 641.
22. C.E. 10 janvier 1973, req. n° 79312, Lebon, p. 23 ; D.F., 1973, n° 11, comm. 406, 408 et 410, et 1974, n° 8, comm. 223, concl. DELMAS-MARSALET ; Dupont, 1973, n° 4, p. 120 ; B.F. Francis Lefebvre, 2/1973, chron., p. 112.
23. C.E. 20 mars 1974, req. n° 82807 et 83553, et req. n° 85291 et 85772, D.F., 1974, n° 46, comm. 1409, concl. SCHMELTZ ; R.J.F., 7-8/1974, n° 269.
24. C.E. 4 décembre 1974, req. n° 92009, D.F., 1975, n° 10, comm. 368, et n° 29-30, comm. 1002, concl. SCHMELTZ ; R.J.F., 2/1975, n° 49, et chron. MARTIN LAPRADE, p. 50.
25. C.E. 11 décembre 1974, req n° 93653, D.F., 1975, n° 12, comm. 428, concl. Mme
26. LATOURNERIE ; R.J.F., 2/1975, n° 55.
27. C.E. 22 janvier 1975, req. n° 91501, D.F., 1975, n° 16, comm. 571, concl. Mme LATOURNERIE ; R.J.F., 3/1975, n° 100.
28. C.E. 5 février 1975, req. n° 90788 et 91255, D.F., 1975, n° 13, comm. 472, et 1976, n° 43, comm. 1502, concl. SCHMELTZ ; R.J.F., 4/1975, n° 168.
29. C.E. Plénière 16 mai 1975, req. n° 92372, D.F., 1975, n° 38, comm. 1180 et 1184 ; R.J.F., 7-8/1975, n° 344.
30. C.E. 25 juillet 1975, req. n° 96008, Lebon, p. 465 ; D.F., 1975, n° 45. comm. 1456, concl. FABRE ; R.J.F., 10/1975, n° 458.
31. C.E. 12 novembre 1975, req. n° 94839, D.F., 1976, n° 8, comm. 282, concl. LOBRY ; R.J.F., 1/1976, n° 12.

32. C.E. 3 décembre 1975, req. n° 89412, D.F., 1976, n° 13-14, comm. 467, concl. FABRE. et n° 38, I.D. 5176 ; R.J.F., 2/1976, n° 56 ; J.C.P., 1976, édition C.I, II, 12222.
33. C.E. Plénière 19 décembre 1975, req. n° 84774 et 91895 ; R.J.F., 2/1976. n° 77, et concl. MARTIN LAPRADE, p. 41.
34. C.E. 28 janvier 1976, req. n° 77909, D.F., 1976, n° 13-14, comm. 484 ; R.J.F., 3/1976, n° 118, et chron. MARTIN LAPRADE, p. 85.
35. C.E. 2 juin 1976, req. n° 94758, D.F., 1977, n° 39, comm. 1362 note B. ; R.J.F., 9/1976, n° 371 ; J.C.P., 1977, édition C.I., II, 12364, note PENNERA.
36. C.E. 16 février 1977, req. n° 1128, D.F., 1977, n° 13, comm. 508 ; R.J.F., 4/1977, n° 224.
37. Tribunal administratif de Paris 8 juillet 1977, n° 73-331 et 74-737, D.F., 1978, n° 17, comm. 655 ; R.J.F., 3/1978, n° 148.
38. C.E. 1er février 1978, req. n° 3402, D.F., 1978, n° 13, comm. 473, 474 et 476 ; R.J.F., 3/1978, n° 174.
39. C.E. 15 février 1978, req. n° 4413, D.F., 1978, n° 25, comm. 1036 ; R.J.F., 3/1978, n° 149, et 5/1978, chron: Mme HAGELSTEEN, p. 146.
40. C.E. Section 24 février 1978, req. n° 2372, Lebon, p. 203 ; D.F., 1978, n° 22, comm. 919, n° 30, comm. 1212, concl. RIVIERE, et n° 39, I.D. 5839 ; R.J.F. 4/1978, n° 152, et 5/1978, chron. Mme HAGELSTEEN, p. 146.
41. C.E. Plénière 24 mars 1978, req. n° 2628 ; D.F., 1978, n° 22, comm. 893 ; R.J.F., 5/1978, n° 224.
42. C. E. 29 mars 1978, req. n° 4062, D.F., 1978, n° 29, comm. 1188, et n° 39, comm. 1401 ; R.J.F., 5/1978, n° 231, et chron. Mme HAGELSTEEN, p. 146 ; J.C.P., 1980, édition C.I., II, note BATAILLON.
43. C.E. 29 mars 1978, req. n° 5125, D.F., 1979, n° 4, comm. 85, concl. RIVIERE ; R.J.F., 5/1978, n° 227.
44. C.E. 12 juillet 1978, req. n° 2138, 2769 et 7717, D.F., 1978, n° 42, comm. 1592 ; R.J.F., 10/1978, n° 401.
45. CASS. Com. 28/11/1978. D. 1980 p316. Obs Bousquet.
46. C.E. 13 décembre 1978, req. n° 9831, D.F., 1979, n° 10, comm. 454 ; R.J.F., 2/1979, n° 65.
47. C.E. 24 janvier 1979, req. n° 6782, Société International Flavors et Fragrances, D.F., 1979, n° 22, comm. 1141, et n° 51, comm. 2530, concl. RIVIERE, et 1979, n° 27, C.A. 6174 ; R.J.F., 3/1979, n° 127 et n° 133.
48. C.E. 7 février 1979, req. n° 8475, D.F., 1979, n° 20, comm. 990 et 995, et n° 39, I.D. 6218, et 1980, n° 21, comm. 1150, concl. LOBRY ; R.J.F., 3/1979, n° 118.
49. C. E. Plénière 9 mars 1979, req. n° 10454, D.F., 1979, n° 27, comm. 1411, 1413 et 1444, et n° 43, comm. 2048 quater, concl. MARTIN LAPRADE ; R.J.F., 4/1979, n° 193.
50. C.E 14/03/1979. N° 7360. R.J.F 5/79. N° 272.
51. C.E. Plénière 27 juillet 1979, req. n° 11717, D.F., 1980, n° 27, comm. 1495, concl. FABRE ; R.J.F., 11/1979, n° 639.
52. C.E. 12 mars 1980, req. n° 10924 et 10925, D.F., 1980, n° 22-23, comm. 1245 ; R.J.F., 5/1980, n° 411.
53. C.E. 23 avril 1980, req. n° 9404 à 9404 bis, D.F., 1980, n° 30, comm. 1641 ; R.J.F., 6/1980, n° 469.
54. C.E. Plénière 30 avril 1980, req. n° 16253, Lebon, p. 206 ; D.F., 1980, n° 28, comm. 1642 ; R.J.F., 6/1980, n° 467, et concl. MARTIN LAPRADE, p. 246 ; J.C.P., 1980, édition C.I., I, 8813 ; Revue des sociétés, 1980, n° 4, p. 785.

55. C.E. Plénière 7 mai 1980, req. n° 13493, Société Agepan, Lebon, p. 216 ; D.F., 1980, n° 41, comm. 1999, et 1981, n° 8, comm. 367, concl. MARTIN LAPRADE ; R.J.F., 7-8/1986, n° 585, et chron. SCHRICKE, p. 297.
56. C.E. 14 mai 1980, req. n° 9259, D.F.; 1980, n° 28, comm. 1643 ; R.J.F., 7-8/1980, n° 573.
57. C.E. 25 juillet 1980, req. n° 15073, D.F., 1980, n° 5, comm. 180, n° 8, I.D. 6812, et n° 42, comm. 1851, concl. LOBRY ; R.J.F., 11/1980, n° 861.
58. C.E. 21 novembre 1980, req. n° 17055, D.F., 1981, n° 7, comm. 279, concl. RIVIERE ; R.J.F., 2/1981, n° 10, et chron. SAUVE, p. 56.
59. C.E. Section 9 janvier 1981, req. n° 10145, Société Timex Corporation, D.F., 1981, n° 23, comm. 1237 ; R.J.F., 3/1981, n° 201, et concl. VERNY, p. 98 ; Dalloz, 1981, p. 149, note TIXIER et ROHMER ; B.F. Francis Lefebvre, 3/1981, n° 323.
60. C.E. 6 février 1981, req. n° 14390, D.F., 1981, n° 21, comm. 1066 ; R.J.F., 4/1981, n° 314.
61. Cour d'appel de paris 28/02/1981. Req N° 897.1193. société Balzorotti et U.V.M. réunie.
62. C.E. 6 mars 1981, req. n° 20708, D.F., 1981, n° 27, comm. 1393 ; R.J.F., 5/1981, n° 417.
63. C.E. 29 juin 1981, req. n° 15950 à 15953, D.F., 1981, n° 41, comm. 1778, et 1983, n° 19, comm. 985, concl. SCHRICKE ; R.J.F., 10/1981, n° 850.
64. C.E. 9 octobre 1981, req. n° 15553, D.F., 1982, n° 4, comm. 108, concl. VERNY ; R.J.F., 12/1981, n° 1048.
65. C.E. 9 octobre 1981, req. n° 19972, D.F., 1981, n° 52, comm. 2366 ; R.J.F., 12/1981, n° 1047.
66. C.E. Plénière 27 novembre 1981, req. n° 16814, Lebon, p. 452 ; D.F., 1981, n° 31, comm. 1630 ; R.J.F., 1/1982, n° 7, et concl. VERNY, p. 8 ; J.C.P., 1982, édition C.I., I, 10258 et 10271.
67. C.E. 16 avril 1982, req. n° 17218, D.F., 1982, n° 31, comm. 1651 ; R.J.F., 6/1982, p. 280.
68. C.E. 2 juin 1982, req. n° 23342, D.F., 1983, n° 6, comm. 191, concl. SCHRICKE ; R.J.F., 7/1982, n° 637 ; B.F. Francis Lefebvre, 7/1982, n° 1056.
69. C.E. 11 juin 1982, req. n° 16187, D.F., 1983, n° 41, comm. 1861, concl. VERNY ; R.J.F., 8-9/1982, n° 774.
70. C.E. Plénière 26 juillet 1982, req. n° 2533 et 19645, D.F., 1983, n° 10, comm. 378, concl. RIVIERE ; R.J.F., 10/1982, n° 903, et chron. RACINE, p. 439.
71. C.E. Plénière 26 juillet 1982, req. n° 27823, D.F., n° 10, comm. 384, concl. SCHRICKE ; R.J.F., 10/1982, n° 910.
72. C.E. Plénière 6 octobre 1982, req. n° 19255, D.F., 1983, n° 12, comm. 542 ; R.J.F., 11/1982, n° 1033, et concl. SCHRICKE, p. 501.
73. C.E. 15 octobre 1982, req. n° 26585, D.F., 1983, n° 15, comm. 754, concl. RIVIERE ; R.J.F., 12/1982, n° 1090.
74. C.E. 26 novembre 1982, req. n° 24360, D.F., 1983, n° 22, comm. 1127, concl. BISSARA ; R.J.F., 1/1983, n° 16 ; B.F. Francis Lefebvre, 1/1983, n° 164.
75. C.E. 12 janvier 1983, req. n° 32729, D.F., 1983, n° 20-21, comm. 1078 ; R.J.F., 3/1983, n° 397.
76. C.E. 14/03/1983. N° 34430 et 36880.
77. C.E. 25/03/1983 N° 34182 R.J.F. 6/83. N° 764.
78. C.E. 22/06/1983. Req. N° 26240. R.J.F. 8-9. 1983. N°941. Francis Lefebvre.
79. CASS. Com 19 nov. 1985. Bull. inf 1986. p86.
80. C.E. 16 février 1983, req. n° 28383, D.F., 1983, n° 27, comm. 1444, concl. SCHRICKE ; R.J.F., 4/1983, n° 496.

81. C.E. 16 février 1983, req. n° 37868, D.F., 1983, n° 27, comm. 1450, concl. SCHRICKE ; R.J.F., 4/1983, n° 492.
82. C.E. 25 mars 1983, req. n° 16649, Société Patrex, R.J.F., 6/1983, n° 763 ; Dalloz, p.331 ; J.C.P., 1983, édition C.I., I, 11587.
83. C.E. 1er juin 1983, req. n° 24427, D.F., 1983, n° 40, comm. 1810 ; R.J.F., 8-9/1983, n° 940 ; J.C.P., 1983, édition C.I., II, 11973.
84. C.E. Section 1er juillet 1983, req. n° 28315, D.F., 1984, n° 5, comm. 149, concl. RIVIERE ; R.J.F., 10/1983, n° 1108, et 2/1984, p. 50, chron. de GUILLENSCHMIDT, p. 119.
85. C.E. 11 juillet 1983, req. n° 33942, Lebon, p. 306 ; D.F., 1984, n° 16, comm. 813, concl.
86. LEGER ; R.J.F., 10/1983, n° 1109.
87. C.E. 29 juillet 1983, req. n° 39781, D.F., 1983, n° 50, comm. 2312 ; R.J.F., 11/1983, n° 1289.
88. C.E. 4 novembre 1983, req. n° 34516, D.F., 1984, n° 52, comm. 2363 ; R.J.F., 1/1984, n° 19.
89. C.E. 5 décembre 1983, req. n° 35697, D.F., 1984, n° 14, comm. 695 ; R.J.F., 2/1984, n° 121 ; J.C.P., 1984, édition C.I., I, 13148.
90. C.E. 15 février 1984, req. n° 35339 et 36108, Société Carlo Erba, D.F., 1984, n° 29, comm. 1388, concl. RACINE ; R.J.F., 4/1984, n° 428 et 429.
91. C.E. 14 mars 1984, req. n° 34430 et 36880, D.F., 1984, n° 45-46, comm. 1946, concl. Mme LATOURNERIE ; R.J.F., 5/1984, n° 593 ; J.C.P., 1984, édition E, I, 13325.
92. C.J.C.E. 28 mars 1984, aff. n° 56/84, Christoph von GALLERA contre Gisèle MAITRE, Recueil des arrêts de la Cour de justice des Communautés européennes, p. 1769.
93. C.E. 20 avril 1984, req. n° 37050, Lebon, p. 151 ; D.F., 1985, n° 1, comm. 9, concl. LEGER ; R.J.F., 6/1984, n° 719.
94. C.E. 6 juin 1984, req. n° 35415 et 36733, Compagnie financière de Suez, D.F., 1985, n° 7, comm. 287 ; R.J.F., 8-9/1984, n° 940, et concl. VERNY, p. 466 ; Revue des sociétés, 1985, p. 132, note BLANCHER.
95. C.E. 22 juin 1984, req. n° 37368 et 38106, D.F., 1985, n° 8, comm. 383, concl. RACINE ; R.J.F., 8-9/1984, n° 943.
96. C.E. 27 juin 1984, req. n° 35030, D.F., 1984, n° 22-23, comm. 1063, concl. Mme LATOURNERIE ; R.J.F., 8-9/1984, n° 937 ; J.C.P., 1985, édition C.I., II, 14579 ; Revue des sociétés, 1985, n° 1, p. 139, note J. G.
97. C.E. 27 juillet 1984, req. n° 16649, Société Patrex, D.F., 1984, n° 39, comm. 1570, concl. RACINE ; R.J.F., 10/1984, n° 1247.
98. C.E. Plénière 27 juillet 1984, req. n° 34588, S.A. Renfort service ; D.F., 1985, n° 11, comm. 596 ; R.J.F., 10/1984, n° 1233, et concl. RACINE, p. 562. DAVID (C.), FOUQUET (G.), LATOURNERIE (M.-A.), PLAGNET (B.), Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, Paris, Editions Sirey, 1991, 761 p., "La charge de la preuve (thème 52)", p. 555.
99. C.E. 20 février 1985, req. n° 41598, D.F., 1985, n° 41, comm. 1690, concl. BISSARA ; R.J.F., 4/1985, n° 534.
100. Tribunal administratif de Strasbourg 28 février 1985, req. n° 860/82, S.A. Vidmar, D.F., 1986, n° 15, comm. 819.
101. C.E. 4 mars 1985, req. n° 41398, M. d'ARSAC, D.F., 1985, n° 41, comm. 1697 ; R.J.F., 5/1985, n° 700.
102. Tribunal administratif de Strasbourg 14 mars 1985, req. n° 869/82, D. F., 1985, n° 27, comm. 1285.
103. C.E. 20 mars 1985, req. n° 38863, D.F., 1985, n° 41, comm. 1672 ; R.J.F., 5/1985, n° 680.

104. C.E. 22 avril 1985, req. n° 45813, D.F. 1985, n° 31, comm. 1420, concl. Mme LATOURNERIE ; R.J.F., 6/1985, n° 844.
105. C.E. 26 juin 1985, req. n° 39049 et 39805, D.F., 1985, n° 44, comm. 1852 ; R.J.F., 8-9/1985, n° 1212.
106. C.E. 26 juillet 1985, req. n° 40066 et 40067, R.J.F., 10/1985, n° 1381.
107. C.E. 2 octobre 1985, req. n°39857, D.F., 1986, n°16-17, comm. 843, concl. RACINE ; R.J.F., 11/1985, n° 1416.
108. C.E. 25 novembre 1985, req. n° 40288, D.F., 1986, n° 24, comm. 1158, concl. RACINE ; R.J.F., 2/1986, n° 160.
109. C.E. 4 décembre 1985, req. n° 44323, D.F., 1986, n° 18, comm. 896, concl. Mme LATOURNERIE ; R.J.F., 2/1986, n° 153.
110. C.E. 6 janvier 1986, req. n° 42795, D.F., 1987, n° 52, comm. 2339 ; R.J.F., 2/1986, n° 154et n°172.
111. C.E. 2 juin 1986, req. n° 46630, S.A. Minerve, D.F., 1987, n° 41, comm. 1789 ; R.J.F., 8-9/1986, n° 755 ; Revue des sociétés, 1986, p. 620, note FOUQUET ; Droit des sociétés, 3/1987, n° 93.
112. C.E. Plénière 30 mars 1987, req. n° 52754, D.F., 1987, n° 30, comm. 1434, chron. TIXIER et ROHMER ; R.J.F., 5/1987, n° 489, et concl. MARTIN LAPRADE, p. 262 ; Revue des sociétés, 1987, p. 489.
113. C.E. 24 juillet 1987, req. n° 64511, D.F., 1987, n° 49, comm. 2185 ; R.J.F., 10/1987, n° 966.
114. C.E. 13 novembre 1987, req. n° 56447, D.F., 1988, n° 11, comm. 536 ; R.J.F., 1/1988, n° 29 ; B.F. Francis Lefebvre, 1/1988, n° 27.
115. C.E. 16 décembre, 1987, req. n° 55790, Société Allibert, D.F., 1988, n° 24, comm. 1142, note TIXIER et LAMULLE ; R.J.F., 2/1988, n° 513, et concl. MARTIN, p. 87, et 8-9/1988, chron. p. 514 ; J.C.P., 1988, édition E, 17047, B.F. Francis Lefebvre, 2/1988, n° 277.
116. C.E. 02/03/1988. N° 49054. Sté des ateliers mécaniques. Droit fiscal 1988. N°42 vote TIXIER et th LAMULE.
117. C.J.C.E. 8 mars 1988, aff. n° 102/86, Apple and Pear Development Council, Recueil de la Cour de justice des Communautés européennes, p. 1443, et concl. Sir GORDON-SLYNN, p. 1455, J.O. des Communautés européennes du 6 avril 1988, n° C 89/8 ; D.F., 1989, n°15, comm. 813 ; R.J.F., 8-9/1988, n° 970.
118. C.E. 11 mars 1988, req. n° 46846, D.F., 1988, n° 26, comm. 1331, concl. Mme de SAINT-PULGENT ; R.J.F., 5/1988, n° 565 ; B.F. Francis Lefebvre, 5/1988, n° 622 et 624.
119. C.E. 11 mars 1988, req. n° 48646, D.F., 1988, n° 42, comm. 1925, concl. Mme de SAINT-PULGENT ; R.J.F., 4/1988, n° 388, et chron. Mme LIEBERT-CHAMPAGNE, p. 240.
120. C.E. 15 avril 1988, req. n° 58229, D.F., 1988, n° 28, comm. 1462 ; R.J.F., 6/1988, n° 708, et 9/1988, chron. p. 514.
121. C.E. 27 avril 1988, req. n° 57048, D.F., 1988, n° 24, comm. 1156 ; R.J.F., 6/1988, n° 707.
122. C.E. 25 mai 1988, req. n° 50138, Société Ker Eol, D.F., 1988, n° 37, comm. 1633 ; R.J.F., 7/1988, n° 842.
123. C.E. 28/05/1988. Req N°50138. Société KER-EOL. R.J.F 7/88. N°842.
124. C.E. Plénière 27 juillet 1988, req. n° 50020, Boutique 2 M, D.F., 1988, n° 42, comm. 2202. R.J.F., 10/1988, n° 1139, et concl. FOUQUET, p. 577 ; J.C.P., 1988, édition E, I, 17786 ; B.F. Francis Lefebvre, 10/1988, n° 1321.

125. C.E. 28 septembre 1988, req. n° 60805, D.F., 1989, n° 7, comm. 240 ; R.J.F., 11/1988, n° 1254.
126. C.E. 7 octobre 1988, req. n° 50256, D.F., 1989, n° 9, comm. 376 ; R.J.F., 12/1988, n° 1296, et concl. Mme de SAINT-PULGENT, p. 720.
127. C.E. 19 octobre 1988, req. n° 56218, D.F., 1989, n° 7, comm. 241, note TIXIER et LAMULLE ; R.J.F., 12/1988, n° 1312, et concl. FOUQUET, p. 723 ; J.C.P., 1989, édition E, II, 15521, note TIXIER et LAMULLE.
128. C.J.C.E. 23 novembre 1988, aff. n° 230/7, Naturally Yours Cosmetics, D.F., 1989, p. 15, comm. 815, concl. DA CRUZ VILACA, et note E.K. ; R.J.F., 3/1989, n° 294.
129. C.E. 19 décembre 1988, req. n° 55655, D.F., 1989, n° 11, comm. 531 ; R.J.F., 2/1989, n° 158.
130. C.E. 25 janvier 1989, req. n° 49847, D.F., 1989, n° 20-21, comm. 1000, concl. MARTIN ; R.J.F., 3/1989, n° 234 ; B.F. Francis Lefebvre, 3/1989, n° 439.
131. C.E. 27 février 1989, req. n° 61397, Société Serimmo, D.F., 1990, n° 22, comm. 1077 ; R.J.F., 4/1989, n° 414 ; R.F.C., 1989, n° 203, p. 11.
132. C.E. 1er mars 1989, req. n° 79218 et 79283, Société Voyages Wasteels, D.F., 1989, n° 46-47, comm. 2169, note TIXIER et LAMULLE ; R.J.F., 5/1989, n° 626.
133. C.E. 3 mars 1989, req. n° 77581, Société Lainière de Picardie, D.F., 1989, n° 19, comm. 945, concl. MARTIN LAPRADE, et note TIXIER et LAMULLE ; R.J.F., 5/1989, n° 538, et chron. TUROT, p. 263 ; Bulletin Joly, mai 1989, p. 449.
134. Cour administrative d'appel de Bordeaux 21 mars 1989, req. n° 89-116, D.F., n° 30-31, comm. 1510.
135. C.E. 24 mai 1989, req. n° 72038, S.A. Industrielle du Métal Usine, D.F., 1989, n° 40, comm. 1731 ; R.J.F., 7/1989, n° 816 ; Bulletin Joly, 1990, n° 243.
136. Cour administrative d'appel de Nancy 27 juin 1989, req. n° 89-100 et 89-101, D.F., 1989, n° 42, comm. 1903 ; R.J.F., 10/1989, n° 1082.
137. Cour administrative d'appel de Paris 27 juin 1989, req. n° 89-325, S.A.R.L. Jean André, D.F., 1990, n° 7, comm. 265 ; R.J.F., 8-9/1989, n° 929.
138. C.E. 29 septembre 1989, req. n° 44402, Société Avions Marcel Dassault-Bréguet Aviation, D.F., 1990, n° 4, comm. 91, concl. FOUQUET ; R.J.F., 11/1989, n° 1200.
139. C.E. 3 novembre 1989, req. n° 92860, Société Caso-Pillet, D.F., 1991, n° 28, comm. 1425 ; R.J.F., 1/1990, n° 14, et concl. RACINE, p. 8 ; B.F. Francis Lefebvre, 1/1990, n° 23 ; Bulletin de gestion fiscale des entreprises, 1989, n° 18, p. 4.
140. C.E. 12 février 1990, req. n° 84904, Etablissements Charles Bussière, D.F., 1990, n° 22, comm. 1064, concl. RACINE ; R.J.F., 4/1990, n° 370, et chron. TUROT, p. 227.
141. C.E. 21 février 1990, req. n° 84483, S.A.R.L. Solodet, D.F., 1990, n° 19, comm. 910, et n° 27, comm. 3305, concl. FOUQUET ; R.J.F., 4/1990, n° 376.
142. C.E. 26 février 1990, req. n° 76860, Compagnie financière de Suez, D.F., 1990, n° 25-26, comm. 1225 ; R.J.F., 4/1990, n° 397 ; R.F.C., 1990, n° 214, p. 26.
143. Cour administrative d'appel de Paris 27 mars 1990, req. n° 618, Société "Les Constructions 80", R.J.F., 6/1990, n° 654.
144. C.E. 4 avril 1990, req. n° 63858, S.A. Allomat, D.F., 1990, n° 44, comm. 2050, concl. Mme LIEBERT-CHAMPAGNE ; R.J.F., 6/1990, n° 661 ; B.F. Francis Lefebvre, 6/1990, n° 718.
145. C.E. 9 mai 1990, req. n° 43152, 46632 et 46891, G.I.E. "Pool civile foncière", D.F., 1991, n° 8, comm. 295, concl. MARTIN-LAPRADE ; R.J.F., 8-9/1990, n° 956 ; B.F. Francis Lefebvre, 8-9/1990, n° 1014.

146. C.E. 9 mai 1990, req. n° 71453, S.C.I. Paradis immobilier, R.J.F., 7/1990, n° 797.
147. C.E. 9 mai 1990, req. n° 82611, Comité des producteurs de plants de pommes de terre, D.F., 1990, n° 41, comm. 1845 ; R.J.F., 6/1990, n° 676, et concl. FOUQUET, p. 396 ; R.F.C., 1990, n° 215, chron. LOUIT, p. 55 ; F.R. Francis Lefebvre, 30/1990, p. 4 ; Liaisons juridiques et fiscales, 1990, n° 92, p. 1, note FAUCHER.
148. C.E. 1er juin 1990, req. n° 70680, Société Foggini-France, D.F., 1991, n° 8, comm. 301 ; R.J.F., 8-9/1990, n° 976, et concl. MARTIN, p. 540 ; R.F.C., 1991, n° 219, chron. LOUIT, p. 58.
149. C.E. Section 6 juillet 1990, req. n° 88 224, Comité pour le développement industriel et agricole du Choletais, Lebon, p. 210 ; D.F., 1990, n° 41, comm. 1849 ; R.J.F., 8-9/1990, n° 989, et concl. RACINE, p. 543 ; DAVID (C), FOUQUET (O.), LATOURNERIE (M.-A.), PLAGNET (B.), Les Grands arrêts de la jurisprudence fiscale, Paris, Editions Sirey, 1991, 761 p., "Le champ d'application matériel de la T.V.A. : l'activité économique (thème 41)", p. 435 ; Bulletin de gestion fiscale des entreprises, septembre 1990, p. 6 ; B.F. Francis Lefebvre, 8-9/1990, n° 1075 ; F.R. Francis Lefebvre, 37/1990, p. 4.
150. Cour administrative d'appel de Paris 10 juillet 1990, req. n° 89-2134, S.A.R.L. Silit France, D.F., 1991, n° 42, comm. 1997.
151. Cour administrative d'appel de Paris 10 juillet 1990, req. n° 89-2243, R.J.F., 3/1992, n° 253; R.F.C., 1991, n° 219, p. 22.
152. C.E. Plénière 20 juillet 1990, req. n° 84846, Association pour l'action sociale de la Charente-Maritime, D.F., 1990, n° 41, comm. 1867, concl. RACINE ; R.J.F., 10/1990, n° 1177, F.R. Francis Lefebvre, 40/1990, p.7.
153. C.E. 3 octobre 1990, req. n° 61929, Société Ingersoll Rand Overseas Sales Company, D.F., 1991, n° 1, comm. 29 ; R.J.F., 11/1990, n° 1331.
154. C.E. 17 octobre 1990, req. n° 83310, M. LOISEAU, Lebon, p. 282, D.F., 1991, n° 48, comm. 2281, concl. FOUQUET ; R.J.F., 11/1990, n° 1317, et chron. TUROT, p. 735
155. C.E. 5 décembre 1990, req. n° 62224, 62225, 62280 et 62281, SA "Maison Jourdan", D.F., 1991, n° 7, comm. 227 ; R.J.F., 1/1991, n° 31, et concl. CHAHID-NOURAI, p. 8.
156. Cour administrative d'appel de Paris 20 décembre 1990, req. n° 89-916, S.A. Pisanti. D.F., 1992, n° 43, comm. 1949 ; R.J.F., 3/1991, n° 348.
157. C.E. 21 janvier 1991, req. n° 72827, Société Motte et Porisse, D.F., 1992, n° 48-49, . comm. 2257, concl. MARTIN ; R.J.F., 3/1991, n° 259.
158. Cour administrative d'appel de Paris 29 janvier 1991, req. n° 612, Société C.G.P.C., R.J.F., 5/1991, n° 576.
159. Cour administrative d'appel de Paris 31 janvier 1991, req. n° 2798, Compagnie des Brasseries et Glacières internationales, R.J.F., 4/1991, n° 392.
160. Cour administrative d'appel de Paris 21 février 1991, req. n° 89-2606, Société Secip, D.F., 1992, 33-38, comm. 1691 ; R.J.F., 4/1991, n° 420 ; R.F.C., 1991, n° 224, p.42, chron, LOUIT ; Bulletin de gestion fiscale des entreprises, mars 1991, p.8 ; J.C.P., 1991, édition E, I, 393.
161. Cour administrative d'appel de Paris 28 février 1991, req. n° 89-1193, S.A. Balzarotti et U.N.M. réunis, D.F., 1992, n° 44, comm. 2023, concl. BERNAULT, et 1993, n° 22-23, comm. 1118 ; Revue trimestrielle de droit commercial, janvier-mars 1993, p. 210.
162. Cour administrative d'appel de Paris 26 mars 1991, req. n° 2624, Société Europ Continents, D.F., 1992, n° 4, comm. 63 ; R.J.F., 6/1991, n° 746.

163. C.E. 10 avril 1991, req. n° 56464, Société Gavrel, D.F., 1991, n° 31, comm. 1593, concl. ARRIGHI de CASANOVA ; R.J.F., 6/1991, n° 739 ; J.C.P., 1991, édition E, II, 209, observ. D.F..
164. Cour administrative d'appel de Paris 11 juillet 1991, req. n° 90/518 et 90/686, Société Jeumont-Schneider, D.F., 1993, n° 4, comm. 73, concl. BERNAULT ; R.J.F., 12/1991, n°1481.
165. C.E. 23 octobre 1991, req. n° 71791, 71792, et 72822, Electrolux Production et Electrolux S.A., D.F., 1993, n° 19, comm. 969 ; R.J.F., 12/1991, n° 1482, et concl. FOUQUET, p. 862, et 1/1992, chron. TUROT, p. 3.
166. C.E. 20 janvier 1992, req. n° 67917, Sociétés Socodis, et M. BELLOCHE, D.F., 1992, n° 17, comm. 897, concl. ARRIGHI DE CASANOVA ; R.J.F., 3/1992, n° 290.
167. C.E. 22 janvier 1992, req. n° 82198, Société Electrification générale, R.J.F., 3/1992, n° 315 ; J.C.P., 1992, édition E, pan. 413.
168. C.E. 12 février 1992, req. n° 64045, Société Sofcar, D.F., 1992, n° 21-22, comm. 1032, concl. ARRIGHI de CASANOVA.
169. C.E. 17 février 1992, req. n° 74272, 81690 et 82782, Société Carrefour, D.F., 1992, n° 52, comm. 2458 ; R.J.F., 4/1992, n° 433, et concl. MARTIN, p. 267.
170. C.E. 17 avril 1992, req. n° 81090, Société Européenne des plastiques, D.F., 1992, n° 50, comm. 2329 ; R.J.F., 6/1992, n° 782.
171. Cass. com. 21 avril 1992, Société Saphymo-Stel, J.C.P., 1992, édition E, II, L 374, note DESLANDES.
172. C.E. 13 mai 1992, req. n° 71497, Nouvelles éditions musicales Caravelle. R.J.F., 7/1992, n° 948 ; J.C.P., 1992, édition E, pan. 776,.
173. Cour administrative d'appel de Paris 14 mai 1992, req. n° 91-13735, Société Kodak Pathé. D.F., 1992, n° 41, comm. 1882, note COZIAN.
174. Cour administrative d'appel de Lyon 26 mai 1992, req. n° 90-102 et 90-116, Société Régie immobilière de Villeurbanne, D.F., 1993, n° 8, comm. 396, chron. CHADEFAX, p. 377 ; R.J.F., 10/1992, n° 1408.
175. C.E. 15/01/1992. Req N°77015. SA. ORERE et M GOURDAIN. D.F. 1992 N° 26. Comm. 1230. R.J.F. 3/1992. N°314.
176. C.E. 3 juin 1992, req. n° 73236, S.A. Etablissements Eugène et Henri Dyant, D.F., 1984, n° 46, comm. 2151, concl. FOUQUET ; R.J.F., 7/1992, n° 1037 ; Bulletin de gestion fiscale des entreprises, mai 1992, p. 3.
177. C.E. Section 10 juillet 1992, req. n° 110213 et 110214, Musel S.P.B. et Brunner, D.F., 1993, n° 27, comm. 1392 ; R.J.F., 8-9/1992, n° 1249, et concl. FOUQUET, p. 673 ; Bulletin des conclusions fiscales, juillet à octobre 1992, p. 36.
178. Cour administrative d'appel de Paris 24 septembre 1992, req. n° 91-1078, Société Merck-Clevenot, R.J.F., 1/1993, n° 21.
179. Cour administrative d'appel de Paris 1er octobre 1992, req. n° 91-67, Société pétrolière d'importation Avia, D.F., 1994, n° 10, comm. 326 ; R.J.F., 1/1993, n° 33.
180. C.E. 8 janvier 1993, req. n° 87631 et 87632, M. SPITALETTO, R.J.F., 3/1993, n° 319 et 444, et concl. MARTIN, p. 183.
181. C.E. 17 mars 1993, req. n° 85894, M. MEMMI, R.J.F., 5/1993, n° 612, et concl. ARRIGHI de CASANOVA, p. 359.

182. Cour administrative d'appel de Paris 6 avril 1993, req. n° 91-699, Société Métaleurop, D.F., 1994, n° 5, comm. 164, concl. MOUREIX, note TIXIER et LAMULLE ; R.J.F., 7/1993, n° 1042.
183. Cour administrative d'appel de Nancy 8 avril 1993, req. n° 92/5, Etablissements Brisard-Nogues, R.J.F., 8-9/1993, n° 1110 ; Bulletin des conclusions fiscales, juillet 1993, p. 28.
184. C.E. 26 mai 1993, req. n° 78156 et 78157, Société Aussédât-Rey ; D.F., 1993, n° 32-37, comm. 1642, concl. ARRIGHI de CASANOVA ; R.J.F., 7/1993, n° 982, et chron. GOULARD, p. 546 ; J.C.P., 1993, édition E, pan. 852 ; F.R. Francis Lefebvre, 33/1993, p. 3 ; Bulletin Joly, juillet 1993, n° 233.
185. Cour administrative d'appel de Nantes 7 juillet 1993, req. n° 92-151, S.A. Languille, R.J.F., 11/1993, n° 1425 ; Bulletin des conclusions fiscales, juillet 1993, p. 26.
186. C.C.A. paris. 13/08/1993. Req N°92-34 sté SOFILTRA Poelman. D.F 1994. N° 5 comm 165.
187. Cour administrative d'appel de Nancy 23 novembre 1993, req. n° 92-303, S.A. Sodibrag, D.F., 1994, n° 40, comm. 1680, concl. Mme FELMY ; R.J.F., 2/1994, n° 128 ; Bulletin des conclusions fiscales, janvier 1994, p. 26.
188. Cour administrative d'appel de Paris 30 décembre 1993, req. n° 93-407 et 93-232, Société Schlumberger, R.J.F., 5/1994, n° 529 ; Bulletin des conclusions fiscales, mai 1994, p. 27.
189. C.C.A paris 10/01/1994. N° 92965- R.J.F 5/94. N° 522.
190. C.E. 26 janvier 1994, req. n° 119277, M. TERNANT et M. COURRET, D.F., 1994, n° 15, comm. 750, concl. ARRIGHI de CASANOVA ; Bulletin des conclusions fiscales, janvier 1994, p. 46.
191. C.E. 18 mars 1994, req. n° 68799 et 70814, S.A. Sovemarco-Europe, D.F., 1994, n°40, comm. 1703, note TIXIER et LAMULLE ; R.J.F., 5/1994, n° 532, et concl. MARTIN, p.290 ; F.R. Francis Lefebvre, 24/1994, p. 3, Bulletin des conclusions fiscales, mai 1994.
192. Cour administrative d'appel de Lyon Assemblée plénière 22 juin 1994, req. n° 92-549, Société Volvic, Bulletin des conclusions fiscales, juillet 1994, p. 24.
193. C.C.A Nantes 30/06/1994. N° 93. 811. R.J.F. 11/94. N° 1167.
194. C.E. 20/05/1995. Req N° 132531. D.F. 1995. N°41. Comm 1902. R.J.F Aout sept 1995. P574. Concl. Ph. MARTIN.
195. C.C.A. Lyon. 25/10/1995. N° 94427. R.J.F. 1/96. N° 17.
196. C.C.A Lyon 25/10/1995. N° 93438. R.J.F. 1/96. N° 18.
197. C.A NANCY 06/03/1996 N° 941326. R.J.F 12/96 N° 1464.
198. C.E 06/05/1996. N° 148572 R.J.F. 6/96. N° 711.
199. C.A. paris 12/06/1996. R.D. bancaire de la bourse. 1996. P 234. Obs. J. Credot. Et Y. Gérard.
200. CASS. Com 18/06/1996. AFF. Bergé. Droit societies. 1996. Com 182. Nore HAVASSE.
201. C.E 26/06/1996. N° 80178. R.J.F 8-9/1996. N° 973. Francis Lefebvre. (2005-2006) N° 5536 p455.
202. C.C.A Bordeaux 23/04/1997 N° 95703- 95310 R.J.F 5/98 N°537.
203. CASS. Com. 24/06/1997.
204. CASS. Com. 08/07/1997. Desanges. R.J.F 12/97. N° 1197. Droit Fiscal 1997. N° 43.
205. C.C.A Lyon 09/07/1997. N° 95. 856, R.J.F. 11/97. N° 1009. ED. Francis Lefebvre. (2005-2006) N° 5517.
206. C.C.A NANCY 19/02/1998. N° 95102. R.J.F. 6/98. N°655.
207. C.C.A paris. 20/11/1998. D-Affaire 1999. p 134 nore M.B.
208. C.E 22/03/1999. N° 163282 R.J.F. 5/99. N°534.

209. C.C.A Lyon 24/02/1999. N°95-20105, R.J.F 6/99. N°696. Francis Lefebvre. N°5536.
210. C.E 22/03/1999. S.A. Alphamed. Droit Fiscal. 1999 N° 50-51. Comm.. 909.
211. C.E (Na) 31/03/1999. N° 194517. R.J.F 6/99 N° 682.
212. CASS com 18/05/1999, Sté tgi c/crédit Lyonnais, Droit de société, 1999, comm N° 127, Note th, Bonneau.
213. C.E.06/02/2001, N° 219834, ANZALONE, Droit fiscal, 2001, comm N° 661.
214. C.C.A Marseille 30/04/2001. N° 97934- 975280, R.J.F 5/2002 N°474.
215. C.C.A NANCY 05/07/2001. Req N° 951360. R.J.F 06/2002. N° 616. Francis Lefebvre N° 5538.
216. C.C.A NANTES 31/07/2001. NOS 2428, et 2360. R.F.C N° 307-60/2004.
217. C.E. 26/09/2001. N° 219825. R.J.F. 12/01 N° 1491. Francis Lefebvre 2005-2006. P439.
218. C.C.A paris 29/11/2001. N° 98. 4454. R.J.F. 10/02. N° 1061.
219. Versailles. Ch. Com. Réunion. 02/04/2002 sté clos du prieure. C/ m souchon is qualité droit. Soc. Dic. 2002. p 25 nore F.X. LUCAS. D. 2002. Comm 3266.
220. C.E 16/05/2003. Req N° 222956. Sté telecopie juris data 2003.080.360. concl.M.H.MITJANIHE. rev.Fisc. N°30.35.2003. N°582.
221. C.C.A paris. 27/06/2003. Sté financière des terres rouges, R.J.F 11/03 N°1929. Droit Fiscal. 2003. N°52. Comm. 933. Obs. A.F Gagneau. Concl. F-Bataille.
222. CASS. Comm. 10/12/2003 N° 1795. R.J.D.A 4/04. N°430.
223. CASS. Com. 07/01/2004. Desapture, Droit Fiscal. 2004. N°11. Comm 332.
224. C.E. 08/06/2005. N° 255918. Recueil Lebon 9ème et 10ème sous section réunies.
225. C.C.A paris. 15/06/2005. N° 00-122 sté ALPHACAN.
226. C.E. 07/11/2005. N° 266436 inédit du recueil lebon 3ème et 8ème sous section réunis. www. études fiscales internationales.com/PDF :document 134.ko.
227. C.E 06/03/2006. Sté Disrolov. Droit Fiscal. 2007. N° 19. Comm 490.
228. C.E. 10/03/2006, N° 263183, Sté sept Décisions 678, concl. F. Séners B.D.C.F 6/06 N° 72.
229. C.E 3ème et 8ème sous section 10/03/2006. N° 263183. Sté Sopt Juris Data. N° 2006-080/848. Revue de droit Fiscal N° 21-22. 25/05/2006. P414.
230. CE. 8ème et 3ème SS. Sect 07/07/2006, N° 277456, Millot : Juris DATA, N° 2006, 080951.
231. C.E. 28/04/2006, N° 277572, min C/sté SEE-TEXTE, R.J.F. 7/06, N° 836.
232. C.E. 28/04/2006, N° 278738. Min C/sté. Atys France, R.J.F 7/06. N° 837.
233. C. Civ 3er , 13/12/2006. Bull. Joly 2007. P485. N° 125. J.F Barbiérie. Ass. Plén. 09/10/2006. Affaire Topie. D 2006. P2933.
234. C.E 9ème et 10ème S. Sect. 26/07/2007. N° 283372. Vacs Droit Fiscal. 2008. N°4. Comm. 75. Obs. J.L. Pierre.
235. C.E. 11/04/2008. N° 281033. SA GUERLAIN. : les conclusions de Melle C.VEROT. www. Etudes fiscales internationales.com. archive. 2007.04.22. art.57.html 64k.
236. C.E. 31/07/2009. N°296471. Min c/sté overseas. Thoroughbred racing stud farms. L.T.D. concl E. GLASER. Nore DIBOUT. Juris data N°09/081520.
237. C.E. 31/07/2009. N° 297833. Min c/sté swiss international air lines A.G. et 303818. Min c/sté swiss international air lines A.G.concl. E.GLASER nore Dibout Juris data N° 09/081525.
238. C.E. 11/12/2009. N° 301341. Sté G.E Haelth care clinical systems. Concl. Laurent ollion nore FOUQUET. Et DURAND. Juris data 09/081571. R.D.F N°52 du 24/12/2009 N°603.

.....122.....	المطلب الثاني: التعديلات المطبقة على نتائج المجمع
.....124.....	الفرع الأول: إعادة دمج التكاليف المالية
.....125.....	الفرع الثاني: إقصاء العمليات المنجزة داخل المجمع
.....127.....	المبحث الثاني: الإعفاءات المقررة قانونا
.....128.....	المطلب الأول: الإعفاءات الخاصة بالعمليات المنجزة بين أعضاء المجمع
.....129.....	الفرع الأول: إعفاء الأرباح الموزعة
.....130.....	أولا: مفهوم الأرباح الموزعة
.....133.....	ثانيا: النظام الجبائي للأرباح الموزعة داخل مجمع الشركات
.....135.....	الفرع الثاني: الإعفاء الجزئي للعمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء
.....136.....	أولا: القواعد التي تحكم الرسم على النشاط المهني
.....138.....	ثانيا: التسوية الجبائية للعمليات المنجزة بين شركات المجمع الجبائي
.....140.....	المطلب الثاني: الإعفاءات الخاصة بفوائض قيم التنازل وعقود تحويل الملكية داخل مجمع الشركات
.....142.....	الفرع الأول: إعفاء فوائض قيم التنازل
.....142.....	أولا: القواعد العامة المتعلقة بفوائض قيم التنازل عن الأصول
.....145.....	ثانيا: القواعد الخاصة المتعلقة بفوائض قيم التنازل عن الأصول بين أعضاء المجمع الجبائي
.....148.....	الفرع الثاني: إعفاء عقود تحويل الملكية من رسم التسجيل
.....151.....	الفصل الثاني: أنظمة دفع الضريبة
.....152.....	المبحث الأول: تحديد الضريبة على أرباح مجمع الشركات
.....153.....	المطلب الأول: حساب الوعاء الضريبي
.....155.....	الفرع الأول: تحديد النتائج الخاضعة للضريبة بمعدل عادي
.....158.....	الفرع الثاني: النتائج الخاضعة للضريبة بمعدل منخفض
.....163.....	المطلب الثاني: طرق تسديد الضريبة
.....163.....	الفرع الأول: تسديد الضريبة من جانب الشركة الأم
.....167.....	الفرع الثاني: إقتسام الضريبة
.....173.....	المبحث الثاني: الخضوع الضريبي الناتج عن الرقابة الجبائية
.....175.....	المطلب الأول: حق الإدارة الجبائية في ممارسة الرقابة
.....176.....	الفرع الأول: المصالح الجبائية المختصة بإعمال الرقابة الجبائية

.....178.....	الفرع الثاني : مجال ممارسة الرقابة الجبائية
.....183.....	المطلب الثاني : إجراءات إعادة التقويم
.....184.....	الفرع الأول: تحصيل الضريبة
.....188.....	الفرع الثاني: الاعتراض عن إعادة التقويم
...192	h Gōu lēw ■ ΕΜΗΓΟΛΗΕΥΡΟΥ lēn VāMlē/ΣΓΗ ü ΣΥη : Γ ΓΗ οϋ ll è
.....195.....	Hōg Yē&A&Z' h Gōu lēw ■ A&B&h G'Ω: A&X è g G&D
.....197.....	الفصل الأول: وجود علاقات مالية وتجارية متينة بين أعضاء الجمع
.....198.....	المبحث الأول: العلاقات المالية
.....200.....	المطلب الأول: طبيعة العلاقات المالية ونظامها الجبائي
.....202.....	الفرع الأول: العمليات المالية المجانية
.....203.....	أولا: مبررات قبول عمليات مالية مجانية داخل مجمع الشركات:
.....209.....	ثانيا: الخضوع الضريبي للعمليات المجانية
.....216.....	الفرع الثاني: التسوية الجبائية للعمليات المالية بعوض
.....217.....	أولا: التسيقات على الحساب الجاري
.....223.....	ثانيا: عمليات الضمان
.....227.....	المطلب الثاني: الهياكل المالية
.....228.....	الفرع الأول: الإطار القانوني للهياكل المالية داخل المجمع
.....228.....	أولا: موقف التشريع الفرنسي
.....230.....	ثانيا: موقف المشرع الجزائري
.....235.....	الفرع الثاني: أشكال التركيز المالي
.....235.....	أولا: مركزية الخزينة
.....237.....	ثانيا: الشركات المالية
.....239.....	المبحث الثاني: العلاقات التجارية
.....240.....	المطلب الأول: عمليات البيع
.....241.....	الفرع الأول: بيع البضائع
.....246.....	الفرع الثاني: التنازل عن عناصر الأصول الثابتة
.....250.....	أولا: الأسهم المسعّرة بالبورصة
.....252.....	ثانيا: الأسهم غير المسعّرة بالبورصة
.....253.....	المطلب الثاني: تقديم الخدمات

.....254.....	الفرع الأول: مصاريف المقر
.....256.....	أولاً: أنواع التكاليف
.....258.....	ثانياً: طرق اقتسام المصاريف
.....258.....	الفرع الثاني: العمولات المسددة للتصدير
.....260.....	أولاً: الشروط الشكلية
.....262.....	ثانياً: الشروط الموضوعية
.....269.....	الفصل الثاني: وجود مساعدات مالية استثنائية داخل مجتمعات الشركات
.....271.....	المبحث الأول: النظرية العامة للديون المعدومة والعمليات المشابهة لها
.....273.....	المطلب الأول: تسجيل عملية إهمال الديون محاسبياً وشروطها القانونية
.....274.....	الفرع الأول: المساعدات المالية من الناحية المحاسبية
.....278.....	الفرع الثاني: المساعدات المالية ومخاطر التهرب والازدواج الضريبي
.....282.....	المطلب الثاني: طبيعة الديون المهملة
.....283.....	الفرع الأول: إهمال الديون ذات الطابع التجاري
.....286.....	الفرع الثاني: إهمال الديون ذات الطابع المالي
.....289.....	المبحث الثاني: النظام الجبائي للمساعدات المالية الاستثنائية
.....290.....	المطلب الأول: تصنيف المساعدات
.....290.....	الفرع الأول: هجر التمييز التجاري المالي بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات
.....294.....	الفرع الثاني: هجر التمييز التجاري المالي بالنسبة للرسم على القيمة المضافة
.....297.....	المطلب الثاني: خصم المساعدات
.....298.....	الفرع الأول: مصلحة الشركة
.....302.....	الفرع الثاني: طرق ممارسة الرقابة
.....302.....	أولاً: تقدير الوقائع
.....305.....	ثانياً: تصنيف المساعدات
.....306.....	
.....312.....	الفصل الأول: قرينة التحويل غير المباشر للأرباح
.....315.....	المبحث الأول: وجود رابطة التبعية
.....316.....	المطلب الأول: التبعية القانونية
.....316.....	الفرع الأول: مفهوم التبعية القانونية

.....369.....	المطلب الثاني: الإعفاء الجزئي
.....370.....	الفرع الأول: الإعفاء الجزئي باستعمال السلطة التقديرية العامة
.....372.....	الفرع الثاني: الطرق الخاصة
.....373.....	أولا: التحليل الاقتصادي
.....374.....	ثانيا: التقدير الجزائي
.....377.....	المبحث الثاني: الخضوع الضريبي للمجمع
.....378.....	المطلب الأول: عملية التقويم
.....378.....	الفرع الأول: التقويم الجبائي وفقا للقانون الداخلي
.....384.....	الفرع الثاني: الاتفاقيات الدولية
.....393.....	المطلب الثاني: تجنب الازدواج الضريبي الدولي
.....394.....	الفرع الأول: النظام غير الإلزامي
.....399.....	الفرع الثاني: النظام الإلزامي
.....404.....	
.....410.....	
.....441.....	

Ĥÿÿ| Ć

ÿ ä|Ĥ ä

Ŝ öÿkeld