

شروط تطبيق نظام الميزانية الموحدة الخاص بجباية مجمع الشركات في التشريع الجزائري

Conditions for the application of the unified budget system for the collection of companies in the Algerian legislation

ط. د حليمة كوسمة⁽²⁾

كلية الحقوق والعلوم السياسية
جامعة الحاج لخضر - باتنة 1 (الجزائر)
Koussamez@gmail.com

د. أمال بوهنتالة⁽¹⁾

أستاذة محاضرة - كلية الحقوق والعلوم السياسية
جامعة الحاج لخضر - باتنة 1 (الجزائر)
amel.bouhental@univ-batna.dz

تاريخ النشر
30 مارس 2022

تاريخ القبول:
16 مارس 2022

تاريخ الارسال:
26 نوفمبر 2021

الملخص:

يعد النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات تحفيزا لهذه المشروعات، لما يمنحه من مزايا لا نجدها في القواعد العامة للضريبة، لاسيما وأنه يسمح بتجميع نتائج الشركات التابعة للمجمع وخضوع الشركة القابضة للضرائب على الأرباح التي حققها المجمع ككل، دون أن تكون هذه الشركات التابعة خاضعة للضريبة، وهذا ما يجسد نظام الميزانية الموحدة، والذي يتوقف تطبيقه في القانون الجزائري على توافر جملة من الشروط يمكن إجمالها في فئتين: شروط موضوعية وشروط إجرائية. وتهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى توافق هذه الشروط مع نشاط المجمعات من جهة، والغاية من اشتراطها من جهة أخرى. وقد تمّ التوصل إلى أنه إذا كان تطبيق النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات مرهون بتوافر جملة من المعايير، فإن ذلك دليل على حذر المشرع باتجاه هذه الهياكل، خاصة عندما يقرر إقصاء جميع أنماط الشركات المعروفة في القانون التجاري من الانتماء إلى المجمع باستثناء شركات الأسهم، بالإضافة إلى وضعه لشروط لا تتعلق فقط بشكل الشركة وإنما أيضا بطبيعة نشاطها.

الكلمات المفتاحية: مجمع شركات- شركة قابضة- شركات تابعة- ميزانية موحدة- دمج جبائي.

Abstract:

The tax system of the complex of companies is an incentive for these projects, because it gives it advantages that we do not find in the general rules of the tax, especially since it allows the compilation of the results of the companies affiliated with the complex and the holding company is subject to taxes on the profits achieved by the complex as a whole, without these subsidiaries being subject to tax, and this What embodies the unified budget system, whose application in Algerian law depends on the availability of a number of conditions that can be summed up in two categories: objective conditions and procedural conditions. This study aims to know the extent to which these conditions are compatible with the activities of the associations on the one hand, and the purpose of their requirement on the other hand. It has been concluded that if the application of the tax system for the companies' complex is contingent on the availability of a set of criteria, this is evidence of the legislator's caution towards these structures, especially when he decides to exclude all types of companies known in the commercial law from belonging to the complex with the exception of stock companies, in addition to To set conditions not only related to the company's form, but also to the nature of its activity.

Keywords: consolidation of companies- holding company- subsidiaries- consolidated budget- fiscal consolidation.

مقدمة:

وضع المشرع الجزائري نظاما جبايا خاصا بمجمعات الشركات وذلك من خلال ما يعرف بنظام الميزانية الموحدة أو المدعمة، والذي يسمح بتجميع نتائج الشركات التابعة للمجمع وخضوع الشركة القابضة للضرائب على الأرباح التي حققها المجمع ككل، دون أن تكون هذه الشركات التابعة خاضعة للضريبة، فضلا عن ذلك يتميز النظام الضريبي الخاص بمجمعات الشركات بمزايا واعفاءات جبايية.

كما أن تطبيق القواعد العامة الضريبية يبدو غير مناسب ولا يتلاءم تماما مع طبيعة هذه الهياكل المؤسسية، بل إن تطبيقها يثير مشاكل جبايية خاصة تتعلق بمبدأ الحياد الضريبي، مبدأ استقلالية الأشخاص المعنوية وازدواجية الخضوع الجباي.

وعليه يتميز النظام الجباي الخاص بمجمع الشركات، علاوة على توحيد الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات، بجملة من الإعفاءات الضريبية،¹ تتعلق أساسا بتخفيض نسبة الضريبة على أرباح الشركات، وعدم إدخال العمليات المنجزه بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة ضمن رقم الأعمال المعتمد كقاعدة للرسم، فضلا عن إعفاء فوائض القيم الناتجة عن التنازل والمحقة بين شركات المجمع من الخضوع للضريبة.

غير أن تطبيق النظام الجباي الخاص بمجمع الشركات في الجزائر يتوقف على توافر جملة من الشروط الموضوعية والإجرائية، وهذا ما يجعل مفهوم المجمع في القانون الجباي يختلف عن مفهومه في إطار القانون التجاري.

وبناء على ما تقدم نطرح الإشكالية الآتية: هل وفق المشرع الجزائري في تحديده لمختلف الشروط القانونية لتطبيق نظام الدمج الجباي الخاص بمجمع الشركات، أم أن الهدف من هذه الشروط هو التقليل قدر الإمكان من فرص الاستفادة من مزايا هذا النظام الضريبي؟ لتحليل هذه الإشكالية ارتأينا الاعتماد على المنهجين الوصفي والتحليلي، وتقسيم هذه الورقة البحثية إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: مفهوم نظام الميزانية الموحدة الخاص بجباية مجمع الشركات.

المبحث الثاني: الشروط الموضوعية لتطبيق نظام الميزانية الموحدة الخاص بمجمع الشركات.

- المبحث الثالث: الشروط الإجرائية لتطبيق نظام الميزانية الموحدة الخاص بمجمع

الشركات.

المبحث الأول: مفهوم نظام الميزانية الموحدة الخاص بمجمع الشركات

يرتكز النظام الجباي الخاص بالمجمعات على أساس اعتبار هذه الأخيرة تمثل شخصا جبايا واحدا، بحيث تصبح الشركة الأم المكلف الوحيد بالضريبة باتجاه الإدارة الجبايية،

وذلك بفعل تحديد الوعاء الخاضع للضريبة عن طريق توحيد نتائج الشركات التابعة لها، والتي لا يأخذ استقلالها القانوني بعين الاعتبار.² وعليه لتحديد مفهوم نظام الميزانية الموحدة الخاص بجباية المجمع لا بدّ أولاً من تعريف المقصود بهذا التوحيد، ثمّ التطرق لكيفية تطبيق هذا التوحيد.

المطلب الأول: تعريف نظام توحيد الميزانية

نصت المادة 138 مكرر الفقرتين 1 و2 من قانون الضرائب المباشرة على تعريف نظام الميزانية المدعمة بقولها: «يمكن لتجمعات الشركات مثلما هي محددة في صلب هذه المادة أن تختار الخضوع لنظام الميزانية الموحدة، باستثناء الشركات البترولية. التوحيد يعني به الذي يجمع مجموع حسابات الميزانية، الاختيار يتمّ من طرف الشركة الأم ويكون مقبولاً من طرف مجموع الشركات الأعضاء، وهو لا يقبل التراجع لمدة أربع (4) سنوات».³

يعد التعريف القانوني الذي أتى به المشرع الجبايي الجزائري غامضاً، ولا يعبر عن حقيقة الغايات الجباية التي يهدف إليها نظام الميزانية المدعمة، إذ اقتصر هذا التعريف على استعمال عبارة توحيد مجموع حسابات الميزانية.

ويتضح بالرجوع إلى القانون الجبايي الفرنسي تعريف هذا الأخير لنظام الميزانية المدعمة في المادة 223 منه، والتي جاء فيها أنّه: «يمكن للشركة الأم أن تجعل من نفسها المدينة الوحيدة بالضريبة على أرباح الشركات على نتائج شركات التجمع المؤسس من طرف الشركة الأم والشركات، التي تمتلك نسبة 95% من رأس مال الشركات الفرعية وبصفة متواصلة أثناء قيام النشاط، وهذا بطريقة مباشرة أو غير مباشرة بواسطة شركات المجمع».⁴

ويستخلص من المقارنة بين مفهوم نظام الميزانية المدعمة في القانونيين الجزائري والفرنسي، أنّ الأحكام الجباية الجزائرية لا تهدف حسب رأينا إلى جعل الشركة الأم المدينة الوحيدة بالضريبة على أرباح الشركات، على عكس القانون الفرنسي الذي ابتغى ذلك، وهذا على كل النتائج المحققة من طرف شركات المجمع.

وقد أكد المشرع الجزائري هو الآخر على امتداد هذا التدعيم إلى كافة شركات المجمع.

المطلب الثاني: كيفية توحيد الميزانية

تلتزم كل شركة من شركات المجمع بالتصريح بنتائجها إلى الشركة الأم، ثم تقدم هذه الأخيرة تصريحاً لجمل نتائج المجمع مع إجراء مقاصة بين الأرباح والخسائر، على النحو الذي يتم فيه احتساب الناتج الصافي المحرر، هذا الأخير الذي يعتمد في تحديده على المبلغ الجبري للنتائج المصرح بها، والغير المدفوعة من طرف كل شركة من شركات المجمع.⁵

ويتحقق هذا التدعيم من الناحية العملية عن طريق مسك حسابات مدعمة، والتي لا وجود لتعريف دقيق لها في القانون الجبائي الجزائري. بينما عرفها القانون التجاري بأنها: « تقديم الوضعية المالية ونتائج مجموعة الشركات وكأنها تشكل نفس الوحدة». وتخضع لنفس قواعد التقديم والمراقبة والمصادقة والنشر التي تخضع لها الحسابات السنوية الفردية».⁶ في حين لم يعط القانون المحاسبي الجزائري أي مفهوم للحسابات المدعمة، بالرغم من تعرضه لمسائل تقنية ومهمة في سبيل تحديد الناتج الإجمالي.⁷

هذا ولا بد من الإشارة إلى وجود اختلاف بين مفهوم التدعيم الجبائي والتدعيم المحاسبي. حيث يمكن للشركات التجارية أن تقدم الحسابات المدعمة من الناحية المحاسبية دون أن يتبعها وضع حسابات مدعمة من الناحية الجبائية.

ويلاحظ عبر مقارنة أحكام القانون الجبائي والتجاري، إلزام هذا الأخير الشركات القابضة بإعداد حسابات مدعمة ونشرها.⁸

كما أخضعها لمراقبة مندوبين للحسابات على الأقل.⁹ غير أنه مع ذلك حصر إعداد هذه الحسابات على الشركات التي تباشر عمليات الادخار العلني أو تلك المسعرة في البورصة¹⁰، مما يدفعنا إلى التساؤل عن حقيقة هذه الشركات؟ في حين جعل القانون الجبائي متابعة حسابات المجمع بمقتضى الحسابات المدعمة، ومن ثم انتقاء نظام الميزانية المدعمة عبارة عن اختيار جبائي محض، لها الحرية في إتباعه أو العدول عنه، متى انتهت المهلة القانونية لتطبيقه أو طرأ ظرف يحول دون إعماله.¹¹

ينار الإشكال أمام هذا التضارب بين أحكام القانون الجبائي من جهة، والقانون التجاري والمحاسبي من جهة أخرى، حول مدى وجوب مسك الحسابات المدعمة من عدمه حتى ولو لم تقبل الشركات الضريبة حسب رأينا الاقتراح الذي تقدمت به الشركة الأم من أجل تطبيق نظام الميزانية المدعمة، إلا أنها تبقى ملزمة بوضع محاسبة فردية نظرا لتعدادها ضمن الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات وجوبا، تأسيسا على ذلك يسري نظام الربح الحقيقي في حقها، أيا كان رقم أعمالها المسجل من قبلها.

كما ويعتبر من الصعب الوصول إلى صورة مالية صحيحة عن المجمع بمجرد استقراء الوثائق المالية للشركات المكونة له، إذ يهدف موضوع التدعيم للميزانيات إلى إعطاء تشخيص معمق وبل كاشف للحقيقة بعرض الوضعية المالية للمجمع، ومن ثم نتائج المجموع المكون من الشركة الأم والشركات المرتبطة بها تأسيسا على كونها تمثل كيانا واحدا.¹²

وعليه يتضح أن التدعيم الذي ابتغاه القانون التجاري للميزانيات هو التدعيم المحاسبي قبل أن يكون تدعيما جبائيا، والذي يعد أقل صرامة من الثاني، ويفهم من إشارة القانون

التجاري في أحكام المادة 732 مكرر 3 منه إلى الشركات اللاجئة إلى الادخار العلني أو المسعرة في البورصة، انصراف تدعيم الميزانيات في الحقيقة فقط إلى الشركات الواقعة في هذا الإطار. بينما لم يستهدف التدعيم الجبائي الذي نص عليه قانون الضرائب المباشرة بالضرورة ذلك، ولو كانت نية المشرع الجبائي كذلك لكان تعرض إلى هذه المسألة صراحة، مما يستخلص معه أن القانون التجاري جاء أكثر صرامة مما هو عليه الشأن بالنسبة للقانون الجبائي.

هذا وما تجدر الإشارة إليه أيضا أن النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات يتميز علاوة على توحيد الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات، بجملة من الإعفاءات الضريبية¹³ تتعلق أساسا بتخفيض نسبة الضريبة على أرباح الشركات¹⁴، وإعفاء فوائض القيم الناتجة عن التنازل والمحقة بين شركات المجمع من الخضوع للضريبة.¹⁵ فضلا عن عدم إدخال العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة ضمن رقم الأعمال المعتمد كقاعده للرسم.¹⁶

المبحث الثاني: الشروط الموضوعية لتطبيق نظام الميزانية الموحدة الخاص بمجمع الشركات

انطلاقا من نص المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كرس المشرع الجزائري نظاما ضريبيا خاصا بمجمع الشركات، والذي يتوقف تطبيقه على توافر جملة من الشروط يمكن إجمالها في فئتين أولاهما تتعلق بالشروط العامة وهي مرتبطة بشكل الشركة وطبيعة نشاطها، وتتعلق الثانية بالشروط الخاصة، منها ما يخص الشركة القابضة ومنها ما هو مرتبط بالشركات التابعة لها.

المطلب الأول: الشروط الموضوعية العامة

المعيار الذي اعتمده المشرع في هذا الشأن إنما هو معيار قانوني مزدوج يتعلق بشكل الشركة من جهة، وبطبيعة نشاطها من جهة أخرى.

الفرع الأول: شكل الشركة

حصر المشرع الجزائري مجال تطبيق النظام الجبائي الخاص بالمجمعات على شكل وحيد وحصري وهو شكل الشركة ذات الأسهم،¹⁷ ويستوي أن تكون مسعرة بالبورصة من دونها.¹⁸ يمكن إذن أن نستنتج أنه يتعين التمييز بين مفهوم مجمع الشركات من الناحية الجبائية عنه من الناحية القانونية، لأنه إذا كان يعني من وجهة النظر القانونية تجمع عدد شركات مهما كان شكلها القانوني وخضوعها لإدارة وسيطرة الشركة الأم بفضل استحواذ هذه الأخيرة على جزء من رأسمالها ولو بشكل غير مباشر،¹⁹ فإن المجمع من وجهة النظر الجبائية يعني بخلاف ذلك تجمع شركتين أو أكثر، تسمى الأولى الشركة الأم وهي بالضرورة شركة ذات أسهم، تسيطر

شروط تطبيق نظام الميزانية الموحدة الخاص بجباية مجمع الشركات في التشريع الجزائري

على باقي الشركات الأخرى بامتلاكها مباشرة 90% على الأقل من رأسمالها والتي يجب أن تكون هي الأخرى بالضرورة شركات ذات أسهم أيضا.²⁰

الفرع الثاني: طبيعة نشاط الشركة

تقضي الفقرة الأولى من نص المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بأنه: "يمكن لتجمعات الشركات مثلما هي محددة في هذه المادة أن تختار الخضوع لنظام الميزانية الموحدة باستثناء الشركات البترولية... وانطلاقا من ذلك، يكون المشرع الجزائري قد استثنى بصريح العبارة" الشركات البترولية " من إمكانية الخضوع للنظام الجبائي الخاص بالمجمعات.

والمشرع بدوره لم يورد مبررات إقصاء الشركات البترولية من النظام الضريبي غير أنه يمكن القول أن هذا النوع من النشاط من القطاعات الحيوية في البلاد، كما يحقق أعلى نسبة من الإيرادات العامة للدولة، وبالتالي تحكمه قوانينه الخاصة به وعقود شراكة وامتياز، ولعل ذلك هو السبب في إقصائها حتى لا تستفيد من امتيازات مزدوجة.²¹

وعلاوة على ما تقدم يستثني المشرع الجزائري أيضا من مجال تطبيق النظام الجبائي الخاص بالمجمعات، الشركات التي تنظم علاقاتها بقوانين أخرى إلى جانب القانون التجاري، ويجد ذلك مصدره في نص المادة 138 مكرر المذكورة سابقا والتي جاء فيها أنه: "يجب أن تكون العلاقات بين الشركات الأعضاء في التجمع بالمفهوم الجبائي مسيرته أساسا بأحكام القانون التجاري..."²²

المطلب الثاني: الشروط الموضوعية الخاصة

زيادته على الشروط العامة التي تطبق على جميع الشركات الأعضاء بالمجمع الجبائي سواء كانت شركة أم أو شركة تابعة، فإن المشرع الجبائي نص أيضا على شروط أخرى خاصة بالشركة الأم وكذا بالشركة التابعة.

الفرع الأول: الشروط الخاصة بالشركة الأم

وتتمثل فيما يلي:

أولا- تملك نسبة 90% من رأسمال الشركات التابعة:

نصت المادة 138 مكرر على ضرورة تملك الشركة القابضة نسبة قدرها 90% على الأقل من رأسمال الشركات التابعة لها وبطريقة مباشرة، وهو شرط إلزامي لأجل تطبيق النظام الجبائي الخاص بالمجمعات.

لكن كان يتعين على المشرع الجزائري أن يفصل بموجب نصوص خاصة طبيعة الحقوق المرتبطة بأسهم الشركة التي تكون رأسمالها، والذي يتعين امتلاك نسبة 90٪ منه من جانب الشركة الأم وكيفية احتساب هذه النسبة من الأسهم، وذلك أسوةً بنظيره الفرنسي.²³

ثانيا- عدم جواز امتلاك رأس مال الشركة الأمر من قبل الأعضاء:

تقضي المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بضرورة ألا يكون رأس المال الاجتماعي للشركة القابضة مملوكا بطريقة مباشرة أو غير مباشرة كلياً أو جزئياً من قبل الشركات التابعة، وهو ما يعني أنه ينجم عن المساهمات المتداخلة والمتقابلة²⁴ عدم قابلية الخضوع للنظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات.

الفرع الثاني: الشروط الخاصة بالشركة التابعة

ويتعلق الأمر بشرط واحد يتمثل في ضرورة تملك نسبة 90٪ من رأسمال الشركة التابعة بصفة مباشرة من جانب الشركة الأم لقبول عضويتها بالمجمع الجبائي.²⁵ ويشكل هذا الشرط قراءة عكسية لما هو عليه الحال بالنسبة للشركة القابضة، إذ يتعين لقبول الشركة التابعة في نظام مجمع الشركات أن يكون رأسمالها الاجتماعي مملوكا على الأقل بنسبة 90٪ من قبل الشركة الأم وبطريقة مباشرة، وعليه فإن تملك هذه النسبة إذا لم يتم بشكل مباشر من جانب الشركة القابضة، فإن الشركة لا تستفيد من وصف التابعة من الناحية الجبائية رغم أنها توصف كذلك من الناحية القانونية.²⁶

المبحث الثالث: الشروط الإجرائية لتطبيق نظام الميزانية الموحدة الخاص بمجمع الشركات

ليس من اليسير أعمال رقابة جبائية على مجمع الشركات بصفة عامة، وذلك نظراً لتشابك العلاقات بين أعضائه فضلاً عن أن الرقابة التي يتم تطبيقها داخل الشركة لا تسمح بتحديد وضعيتها الجبائية بطريقة دقيقة، ذلك أن الشركة لا تخضع للضريبة بشكل مستقل عن المجمع الذي تنتمي إليه. وعليه يطرح التساؤل أولاً عن المصالح الجبائية المختصة بإعمال الرقابة، ثم إجراءات تطبيقها على مجمع الشركات.

المطلب الأول: المصالح الجبائية المختصة بإعمال الرقابة

نظراً لخصوصية مجمع الشركات الذي يحتوي على عدد من الشركات التي تتواجد في أماكن مختلفة، مما يؤدي إلى خضوع كل منها إقليمياً لاختصاص مفتشية الضرائب التي يتواجد بها المقر الاجتماعي للشركة التابعة، فإن مسألة تحديد المصالح الجبائية المختصة بالرقابة ليست بالمسألة البسيطة.

إنّ أن التعلية الإدارية الصادرة في 13/04/1997 عن المديرية العامة للضرائب والمتعلقة بالنظام الجبائي الخاص بمجمعات الشركات،²⁷ تقضي بالتزام الشركات التابعة بأن

تقدم نسختين من ميزانيتها لدى مفتشية الضرائب المختصة إقليميا، كما يجب أن ترفق نسخة طبق الأصل لرسالة اختيار النظام الجبائي لمجمع الشركات والشهادة الأصلية لقبول طلبهم المقدمة من طرف مفتشية الضرائب لمقر الشركة القابضة، مرفقة بشهادة سألبة فيما يتعلق بالخضوع الضريبي على أرباح الشركات.

إذن نستنتج أن مفتشية الضرائب التابع 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 سألبة فيما يتعلق بالخضوع الضريبي إلى مقر الشركة القابضة.

غير أن التساؤل المطروح يكون حول الشركة التابعة، فهل تخضع هذه الأخيرة للرقابة من قبل مفتشية الضرائب التي تتبعها إقليميا، أم أنه يجب أن يمتد اختصاص مفتشية الضرائب الخاصة بالشركة الأم ليشمل رقابة الشركات التابعة أيضا.

يبقى هذا التساؤل في غاية الأهمية رغم 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،²⁸ والذي أدمجت نصوصه في قانون الإجراءات الجبائية لاسيما المادة 160 منه التي نصت على أنه: " تعين الهيئة المكلفة بتسيير كبريات الشركات محل دفع 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 بالأنابيب، المعدل والمتمم وكذا النشاطات الملحق بها..."، والملاحظ أن المشرع الجزائري لم يحسم هذه المسألة مما يؤدي إلى الرجوع لتطبيق القواعد العامة،²⁹ التي تقضي بخضوع الشركات التابعة للرقابة الجبائية التي تمارسها عليها مفتشيات الضرائب التي توجد ضمن دائرة اختصاصها الإقليمي.

المطلب الثاني: إجراءات الرقابة الجبائية على مجمع الشركات

تتعلق الرقابة الجبائية أساسا بتحديد نتائج الشركة وكذا التعديلات المقدمة على هذه النتيجة بقصد تحديد نتيجة المجمع الجبائي. وعلى هذا الأساس فإن كل شركة تابعة ملزمة بإيداع تصريح خاص بها، أما الشركة القابضة فإنه يتعين عليها أن تكتب تصريحين، أولهما فردي يتعلق بنتائجها الخاصة، وثانيهما إجمالي يتعلق بنتيجة المجمع ككل، والذي يتضمن بالضرورة نتائج التصريحات الفردية لأعضائه.³⁰

هذا ويمكن أن تتم مراقبة الشركة القابضة بشكل مستقل بالنسبة لهذين التصريحين، وهذه الإمكانية في ممارسة الرقابة على نفس الضريبة خلال الفترة نفسها تشكل استثناء خاصا بالشركات القابضة، ولا تطبق إلا على الضرائب الخاضعة لنظام الميزانية الموحدة.³¹ كما يتم إعمال الرقابة بشأن التصريح بالنتيجة الخاصة بالشركة القابضة بحسب قواعد القانون العام، وبحسب نفس المبادئ التي تطبق بشأن مراقبة الشركات التابعة، وبالمقابل فإن مراقبة التصريح الخاص بنتيجة مجمع الشركات لا يجب أن تتعلق 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، وكذلك الناتجة عن تطبيق الاتفاقيات الداخلية.³²

هذا ويمكن أن يخضع كل تصريح لإجراء الرقابة الجبائية، فإذا كانت الشركة القابضة باعتبارها رأس المجمع الجبائي قد تلقت إشعارا بالفحص الضريبي يتعلق بحساباتها الخاصة، فإنه ينبغي على الإدارة الجبائية إذا ما رغبت عقب ذلك في مراقبة التصريح الخاص بنتيجة المجمع ككل، أن توجه إشعارا جديدا بالفحص وذلك تطبيقا للقواعد العامة.³³ مع أن جانباً من الفقه³⁴ يعتبر أن المسألة لا تتعلق بالالتزام بالنسبة للإدارة الجبائية، لأنه يمكن لهذه الأخيرة انطلاقاً من نفس الإجراء أن تقوم بمراقبة مزدوجة تشمل في آن واحد التصريح الفردي والتصريح الخاص بنتيجة المجمع، لأن الأمر يتعلق بنفس المكلف والضريبة.

وتجدر الإشارة أيضاً إلى التساؤل المطروح حول شروط ممارسة الحق في الرقابة المخول للإدارة الجبائية، إذا ما تعلق الأمر بمجمع الشركات، وفي هذا الصدد تقضي القواعد العامة بضرورة إعلام المكلف بالضريبة بالشروع في إجراء التحقيق المحاسبي،³⁵ عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول، مع تمكين المكلف من أجل لا يقل عن ثلاثين يوماً للتحضير، وفي حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة، ولا يمكن البدء في فحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع إلا بعد مرور أجل التحضير المذكور سابقاً.³⁶

خاتمة: انطلاقاً مما سبق تمّ التوصل إلى النتائج والتوصيات الآتية:

أولاً- النتائج:

- إذا كان تطبيق النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات مرهون بتوفر جملة من الشروط، فإن ذلك دليل على حذر المشرع الجزائري باتجاه هذه الهياكل، ويظهر حذره خاصة عندما يقرر

إقصاء جميع أنماط الشركات المعروفة في القانون التجاري من الانتماء إلى المجمع باستثناء شركات الأسهم، كما يظهر حذره بوضعه معايير لا تتعلق فقط بشكل الشركة وإنما أيضا بطبيعة نشاطها، فهو يعفي الشركات التي تنشط في مجال البترول ومشتقاته من تأسيس مجتمعات بالمفهوم الجبائي.

- يلاحظ بالنسبة لمجمع الشركات التجارية أن المشرع الجبائي استهدف بلوغ التدعيم إلى أقصى درجاته، وذلك باشتراطه امتلاك الشركة الأم لنسبة 90 % فأكثر من رأس مال شركتها الفرعية. أما عن تبني هذا النظام الجبائي، فيكون بناء على اقتراح تتقدم به الشركة الأم وتقبله باقي الشركات التجارية عندما تتوافر فيها الشروط القانونية. ويخول لها من ناحية أخرى الحق في الخروج من دائرة التدعيم الجبائي عند ظهور أي ظرف، بينما يتعرض نظام الميزانية المدعمة برمته إلى التوقيف لما يتعلق الأمر بالشركة الأم.

ثانيا- التوصيات؛

- ضرورة تدخل المشرع لتعديل الأحكام الخاصة بشروط تطبيق النظام الجبائي المتعلق بالمجمعات، وذلك كأن يعمد مثلا إلى تخفيض نسبة المشاركة في رأسمالها وجعلها مباشرة أو غير مباشرة، وفتح المجال لجميع أشكال الشركات الأخرى المعروفة لتكوين مجتمعات بالمفهوم الجبائي مهما كانت طبيعة نشاطها، بما يحقق المصالح الاقتصادية للمجمعات التي تسعى إلى تحقيق اقتصاد ضريبي، وبما يحفظ ويضمن عدم إفلاتها من الضريبة من جهة أخرى.

- يؤخذ على المشرع عدم اهتمامه بتفصيل كليات تطبيق النظام الجبائي الخاص بالمجمع، لاسيما 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 تدخله لتدارك النقص التشريعي حول هذه المسائل، أو على الأقل تدخل الإدارة الجبائية بتوضيحات مناسبة من شأنها أن تزيل اللبس والغموض.

- ينبغي بناء إدارة جبائية عصرية ومحترفة قادرة على تنفيذ مهامها، لاسيما فيما يتعلق بمكافحة التهرب الضريبي الدولي الناتج عن التحويل غير المباشر للأرباح نحو الخارج من جانب الشركات متعددة الجنسيات.

الهوامش؛

¹ - نعيجي عبد الكريم، بن عماره منصور، أثر الامتيازات الجبائية في تحفيز الاستثمار الأجنبي المباشر- دراسة حالة مجمع فرتيال عنابة - فترة الدراسة من سنة 2006 إلى 2014، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، الجزائر، المجلد 09، العدد 02، 2016، ص516-517.

² - Fradin(J.P) et Geffroy (J.B), *Traité de droit fiscal de l'entreprise est pur*, 2003, N° 373 , p600.

- وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، الحاسبة المالية المتقدمة (الحاسبة المالية عن الاندماج واعداد القوائم المالية في الشركات القابضة والتابعة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1998، ص7.
- ³ - المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة محدثة بموجب المادة 14 من قانون المالية لسنة 1997، ومعدلة بموجب المواد: 07 من قانون المالية لسنة 2008، 03 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009، 06 من قانون المالية لسنة 2012.
- ⁴ - Art 223 A al 1 C.G.I (FR): «Une société peut se constituer seule redevable de l'impôt sur les sociétés du sur l'ensemble des résultats du groupe formé par elle- même et les sociétés dont elle détient 95 p 100 au moins du capital de manière continue au cours de l'exercice directement ou indirectement par l'intermédiaire de sociétés du groupe».
- ⁵ - المادة 138 مكرر/2 المشار إليها سابقا.
- ⁶ - المادة 732 مكرر 4 من الأمر رقم 59-75، المؤرخ في 1975/09/26، ج.ر عدد 101، مؤرخة في 1975/12/19، المتضمن القانون التجاري الجزائري المعدل بموجب الأمر رقم 96-27، المؤرخ في 1996/12/09، ج.ر عدد 77، مؤرخة في 1996/12/11، المتضمن تعديل وإتمام القانون التجاري الجزائري.
- ⁷ - القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، ج. ر، العدد 74، المؤرخة في 25 نوفمبر 2007.
- ⁸ - المادة 732 مكرر 3 من القانون التجاري الجزائري المعدل والمتمم.
- ⁹ - المادة 732 مكرر 2 من القانون التجاري الجزائري المعدل والمتمم.
- ¹⁰ - المادة 732 مكرر 3 من القانون التجاري الجزائري المعدل والمتمم.
- ¹¹ - المادة 138 مكرر ف 1 و 2 و 6 من قانون الضرائب السالفة الذكر.
- ¹² - زرموت خالد، إدماج الحسابات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر، أطروحة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2010/2011، ص17.
- ¹³ - نعيجي عبد الكريم، مرجع سابق، ص516-517.
- ¹⁴ - إلياس ناصيف، موسوعة الشركات التجارية، الشركات القابضة- هولدينغ- والشركات المحصور نشاطها خارج لبنان - أوف شور-، ط 3، 1998، ص269.
- ¹⁵ - المادة 3/173 محدثة بموجب المادة 19 من قانون المالية لسنة 1997.
- ¹⁶ - المادة 220 معدلة بموجب المواد: 25 من قانون المالية لسنة 1997 و 13 من قانون المالية لسنة 2000 والمادة 05 من قانون المالية لسنة 2001.
- ¹⁷ - المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المشار إليها سابقا.
- ¹⁸ - ينظر إلى الرسوم التشريعي رقم 93-10 المؤرخ في 23-05-1993 المتعلق ببورصة القيم المنقولة المعدل والمتمم بالأمر 96-10 المؤرخ في 10-10-1996، والقانون رقم 03-04 المؤرخ في 17-02-2003.
- ¹⁹ - ينظر إلى نص المادة 729 وما يليها من القانون التجاري الجزائري المعدل والمتمم.
- ²⁰ - المادة 138 مكرر/3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة السابق ذكرها.
- ²¹ - بن زارع رابع، النظام الجبائي لمجمع الشركات، أطروحة دكتوراه، تخصص قانون أعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة برج باجي مختار، عنابة، الجزائر، 2010/2009، ص25.

22 - ويتعلق الأمر بالشركات القابضة العمومية والمؤسسات العمومية الاقتصادية التي يمتلك رأسمالها الاجتماعي من طرف تلك القابضة، بحيث لا يمكنها تكوين مجتمعات بالمفهوم الجبائي، لأنها تخضع لقواعد وأحكام خاصة بها.

23 - بن زارع رابع، مرجع سابق، ص35.

فالتشريع الفرنسي تضمن تدقيقات حول هذا الموضوع، بنصه على أن تملك النسبة المقدرة بـ95% على الأقل من رأسمال الشركات التابعة تمتد إلى تملك هذه النسبة من الحقوق المتصلة بالأرباح ومثيلتها على الأقل من حقوق التصويت المرتبطة بأسهم الشركة. ينظر:

-Francis Lefebvre, *Groupes de sociétés ,mémento pratique, édition Francis Lefebvre, Paris, 2011, p563.*

24 - *Sophie Noémie, Filiale, participation et sociétés contrôlées, Joly sociétés, 1999, p24.*

25 - قبل تعديل قانون المالية 2012 كان يشترط المشرع أيضا شرطا آخر يتمثل في عدم تسجيل عجز في نتائج الشركة التابعة خلال الدورتين السابقتين على دخولها نظام الدمج الجبائي، لكن تم إلغاء هذا الشرط من نص المادة 138 مكرر من قانون الضرائب بعد تعديلها بموجب المادة 06 من القانون رقم 11-16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011، المتضمن قانون المالية لسنة 2012.

26 - خلاصي رضا، النظام الجبائي الحديث لجباية الأشخاص الطبيعية والمعنوية، ج 1، دار هومة، الجزائر، 2005، ص 182.

27 - التعليمية الإدارية رقم 07 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب في 13/04/1997 والمتعلقة بالنظام الجبائي الخاص بمجمعات الشركات والمشار إليها سابقا.

28 - أنظر كذلك التعليمية الإدارية رقم 01 المؤرخة في 05/03/2003، المتضمنة تحديد كيفيات تحويل الاختصاص إلى مديرية كبريات الشركات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب.

29 - المادة 01 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري رقم 01-21 مؤرخ في 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج.ر عدد 79، مؤرخة في 23 ديسمبر 2001، المعدل والمتمم بموجب القانون رقم 20-16 المؤرخ في 31 ديسمبر 2020 المتضمن قانون المالية لسنة 2021، ج.ر عدد 83، مؤرخة في 31 ديسمبر 2020.

30 - *Collin (P). Morgen Stern(P), L'integration fiscale, risques lies à la comptabilité de l'impôt sur les sociétés, R.FC 1992, N° 236, p 817.*

31 - *Ibid.*

32 - رابع بن زارع، مرجع سابق، ص178.

33 - نصت المادة 20-04 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري والمشار إليه سابقا على أنه: " لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في الإحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار...".

34 - *Collin (P). Morgen Stern(P), Op.cit., p 818.*

35 - المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية المشار إليه سابقا.

36 - الفقرة 04 من المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية المشار إليه سابقا.