

الوضع الجبائي للشركات التجارية التي يتغير شكلها

د.ة/ عائشة بوعزم

جامعة عبد الحميد بن باديس/ مستغانم

اهتم المشرع الجزائري بتنظيم مختلف أنواع الشركات التجارية من خلال مجموعة من الأحكام القانونية، ورد ذكرها في القانون المدني، القانون التجاري وحتى في نصوص قانونية أخرى لا سيما القوانين الضريبية⁽¹⁾، لكنه أولى اهتماما ملحوظا بالنسبة لأنواع معينة من الشركات التجارية دون أنواع أخرى، فعلى سبيل المثال لم يتعرض إلى الشركات التجارية التي يتغير شكلها إلا بصفة مقتضبة من خلال أحكام قانونية سنحاول التطرق إليها في هذه الدراسة، وهو ما دفعنا لمحاولة إزالة الستار عن موضوع الوضع الجبائي للشركات التجارية التي يتغير شكلها.

بناء على ذلك، تمر الشركة التجارية بعدة مراحل، وفي كل مرحلة تخضع لضرائب و/أو رسوم معينة، فعند تأسيسها وانقضائها تخضع لرسوم التسجيل والطابع، أما أثناء حياتها فتخضع لبعض الضرائب المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة، وتخضع للضرائب المنصوص عليها في قانون الضرائب غير المباشرة في بعض الحالات، كما تخضع للرسم على رقم الأعمال.

لكن لسبب أو لآخر قد يقرر الشركاء/المساهمون تغيير شكلها، الأمر الذي يستلزم منهم إتباع مجموعة من الإجراءات القانونية سواء في علاقتهم مع بعضهم البعض أو مع الغير.

تطرح تلك الإجراءات القانونية الواجبة الإتباع مشكلة كيفية اتخاذ القرار، إن كان عن طريق تعديل القانون الأساسي، أو لابد من حل الشركة التجارية القائمة ذات شكل معين، بموجب عقد حل لها، وإعادة تأسيس شركة تجارية أخرى ذات شكل جديد، بموجب عقد تأسيس جديد؛ كذلك تطرح

مشكل، إن كان لتغيير شكل الشركة أثر على علاقتها مع الغير، لا سيما على علاقتها مع إدارة الضرائب، بالأحرى إن كان يجب على الشركة أن تلتزم اتجاه إدارة الضرائب بنفس الالتزامات الجبائية التي كانت تخضع لها قبل تغيير شكلها.

إذا سلمنا بضرورة حل الشركة التجارية القائمة ذات شكل معين، وإعادة تأسيس شركة تجارية أخرى ذات شكل جديد، هذا يعني انقضاء شخص معنوي، وميلاد شخص معنوي جديد، مما يترتب عنه تصفية الشركة الأولى وتسوية وضعيتها اتجاه الشركاء/المساهمين واتجاه الغير بما فيه إدارة الضرائب، وتكوين شركة جديدة تكتسب حقوقا وتتحمل التزامات بما فيها الالتزامات الجبائية.

لكن إذا سلمنا بفكرة تعديل القانون الأساسي، هذا لا يؤدي حتما إلى انقضاء شخص معنوي كان قائما وميلاد آخر جديد، وإنما يستمر ذات الشخص المعنوي لكن بحلة جديدة، مما يترتب عنه احتفاظ الشركة بنفس الحقوق والالتزامات بما فيها الالتزامات الجبائية، مع بعض التعديلات الطفيفة.

لم يبين المشرع الجزائري صراحة موقفه من إشكالية إن كان تغيير شكل الشركة التجارية يؤدي إلى ميلاد شخص معنوي جديد أو لا يؤدي إلى ذلك، عكس المشرع الفرنسي الذي نص صراحة على أن التحويل المنتظم لشركة إلى شركة ذات شكل آخر لا يؤدي إلى إنشاء شخص معنوي جديد، الأمر ذاته بالنسبة إلى الاستمرار أو أي تعديل آخر للقانون الأساسي⁽²⁾.

غير أن الاجتهاد القضائي الفرنسي ذهب إلى أبعد من ذلك واعتبر أن تحويل الشركة التجارية إذا كان مصحوبا بتعديلات أخرى جوهرية على مستوى القانون الأساسي، يؤدي إلى إنشاء شخص معنوي جديد، مثلا إذا قرر الشركاء تعديل شكل وموضوع الشركة في آن واحد⁽³⁾.

بالتالي حتى وإن لم ينص المشرع الجزائري صراحة على أن تحويل الشركة التجارية من شكل إلى شكل آخر لا يؤدي إلى إنشاء شخص معنوي جديد، إلا أنه فصل أحكام تحويل شركات المساهمة عن أحكام حلها، كل في قسم على حدة⁽⁴⁾، كما نص على أن شخصية الشركة تبقى مستمرة إلى أن تنتهي التصفية بعد حلها⁽⁵⁾، ما يؤدي إلى انتهاء الشخص المعنوي، ولم يتعرض لهذا الحكم حينما نص على أحكام تحويلها، بل بين أن تغيير شكلها يكون بموجب تعديل قانونها الأساسي، مما يمكن استنتاج، ولو ضمنا، في انتظار تأكيد من قبل المشرع الجزائري، كما فعله نظيره الفرنسي منذ سنة 1978⁽⁶⁾، أنه في حال تحويل الشركة تبقى محتفظة بشخصيتها المعنوية.

هكذا فإن تغيير شكل الشركة التجارية لا يؤدي إلى انقضاءها، ولا يؤدي إلى تأسيس شركة تجارية جديدة، فلا مجال لتطبيق إجراءات الحل بالنسبة للشكل الأول، ولا مجال لتطبيق إجراءات التأسيس بالنسبة للشكل الجديد، بل يجب تعديل القانون الأساسي للشركة، بالتالي ما هي الإجراءات الواجب إتباعها ومتى تتغير الشركة التجارية من شكل إلى آخر؟

أما على الصعيد الضريبي لا يخضع الشكل الأول لرسوم التسجيل والطابع المقررة قانونا في حال انقضاء الشركة التجارية عن طريق الحل، ولا يخضع الشكل الجديد لرسوم التأسيس، بالتالي ما هي الضرائب والرسوم التي تخضع لها الشركة التجارية؟

طرق تغيير شكل الشركة التجارية

يتغير شكل الشركة التجارية بموجب نص قانوني أو طبقا لإرادة الشركاء، ولا ينجم عن ذلك إنشاء شخص معنوي جديد، لكن شرط أن لا يقرر الشركاء تعديل بند الشكل وبند أو بنود أخرى جوهرية في عقد الشركة، مثلا تغيير الشكل وموضوع الشركة في آن واحد.

على هذا الأساس، قد تضطر الشركة التجارية إلى تغيير شكلها إما بصفة إجبارية استنادا إلى نص قانوني يلزمها بذلك، أو تختار بنفسها تبديل الرداء وفقا لإرادة الشركاء/المساهمين، عن طريق إتباع مجموعة من الإجراءات.

-إجراءات تحويل الشركة التجارية

لا يشترط التشريع الفرنسي الرسمية في عقد تحويل الشركة التجارية، وإنما تغيير شكلها يتم بموجب محضر الجمعية العامة غير العادية محرر وفق الشروط المنصوص عليها قانونا . لاسيما تلك المتعلقة بتقرير محافظ الحسابات . ومودع لدى مركز السجل التجاري والشركات، بالإضافة إلى وثائق أخرى ضرورية، دون إهمال إجراءات الإشهار القانوني، وبعدها يتم إيداع الملف كاملا إما لدى مركز شكيليات (إجراءات) المؤسسات أو لدى كتابة ضبط محكمة التجارة، في حين يشترط التشريع البلجيكي إفراغ عقد تحويل الشركة في شكل رسمي لدى الموثق⁽⁷⁾.

بناء على ذلك، ما موقف التشريع الجزائري من هذه الإجراءات ؟

أولاً: إجراءات أولية

خول القانون للشركاء/المساهمين حق الاطلاع على وثائق الشركة، حتى يتسنى لهم معرفة الوضعية التي آلت إليها الشركة التجارية، مما يمكنهم من اتخاذ القرار السديد.

01. الاطلاع على وثائق الشركة: قبل اتخاذ أي قرار بخصوص تغيير شكل الشركة، يحق للشركاء/المساهمين، الاطلاع على جميع وثائقها، لا سيما تقرير محافظي الحسابات، حينما يتعلق الأمر بالشركات التي تقوم على الاعتبار المالي أو الشركات الهجينة، وكذا عند الاقتضاء، الاطلاع على تقرير الخبير المعتمد، حينما يتعلق الأمر بالشركات التي تقوم على الاعتبار الشخصي، أو الشركات الهجينة⁽⁸⁾.

يتم وضع تلك الوثائق تحت تصرف الشركاء/المساهمين قبل مدة زمنية محددة قانونا لانعقاد الجمعية العامة غير العادية، لتمكينهم من إبداء الرأي عن دراية وإصدار قرار دقيق⁽⁹⁾.

02. عقد جمعية عامة غير عادية: يتخذ قرار تغيير شكل الشركة التجارية من قبل الشركاء/المساهمين، عن طريق عقد جمعية عامة غير عادية وفق الشروط المنصوص عليها قانونا.

في هذا الصدد يمكن التنويه أنه يمكن أن ينص القانون الأساسي على أن تأخذ القرارات عن طريق استشارة كتابية، إذا لم يطلب أحد الشركاء عقد اجتماع الشركاء⁽¹⁰⁾، بالتالي يطرح التساؤل إن كان بإمكان تغيير شكل الشركة عن طريق استشارة كتابية بدلا من عقد جمعية عامة غير عادية، يبدو أن الجواب سيكون بالنفي، في انتظار صدور نص قانوني أو اجتهاد قضائي يفصل في ذلك، لأن قرار تحويل الشركة قرار مصيري، يتطلب موافقة أغلب الشركاء إن لم نقل جميعهم، بالتالي يظهر أنه لا يمكن تصور اتخاذ مثل هذا القرار دون أن يطلب الشركاء عقد اجتماع للبحث فيه.

يتطلب انعقاد الجمعية العامة غير العادية استدعاء الشركاء/المساهمين خلال الآجال المحددة قانونا⁽¹¹⁾، وكذا احترام النصاب القانوني⁽¹²⁾، حتى يتمخض عنها قرار تحويل الشركة التجارية، مدون في محضر نظامي وقانوني، يتم بموجبه تعديل القانون الأساسي، وكذا إشهاره.

يمكن التنويه كذلك، إلى أن القانون الفرنسي يشترط إشهار قرار التحويل⁽¹³⁾، في حين لم يشترط القانون الجزائري ذلك.

ثانيا: تعديل القانون الأساسي وإجراءات الإشهار

بعدما يتخذ الشركاء/المساهمون قرار تحويل الشركة التجارية، فإن هذا التحويل لا ينتج آثاره إلا بعد استنفاد إجراءات تعديل العقد التأسيسي لها، بالإضافة إلى إجراءات الإشهار.

01. تعديل القانون الأساسي

لا يشترط التشريع الفرنسي أن يتم تغيير شكل الشركة التجارية بموجب تعديل للقانون الأساسي عن طريق عقد رسمي محرر أمام الموثق، عكس التشريع البلجيكي الذي يشترط ذلك، كما سبق ذكره، فما هو موقف التشريع الجزائري؟

نص المشرع الجزائري صراحة في القانون المدني، أن عقد الشركة يجب أن يكون مكتوباً وإلا كان باطلاً، وكذلك يكون باطلاً كل ما يدخل على العقد من تعديلات إذا لم يكن له نفس الشكل الذي يكتسبه ذلك العقد⁽¹⁴⁾.

بناء على ذلك، يستنتج من هذا النص القانوني أن عقد الشركة أو أي تعديل له يجب أن يكون مكتوباً، دون أن يحدد المشرع إن كانت الكتابة رسمية أو عرفية، غير أنه بالرجوع إلى نفس النص القانوني المحرر باللغة الفرنسية نلاحظ أن المشرع اشترط الرسمية في تحرير هذه العقود، كما نص في القانون التجاري أن الشركة تثبت بعقد رسمي وإلا كانت باطلة⁽¹⁵⁾، بالتالي يظهر أنه مجرد سهو في النص القانوني المدون في القانون المدني، باللغة العربية.

هكذا، فإن تغيير شكل الشركة يجب أن يكون بموجب عقد رسمي محرر لدى الموثق، بناء على القانون الأساسي للشركة، محضر الجمعية العامة غير العادية وتقرير محافظ الحسابات عند الاقتضاء.

02. إجراءات الإشهار

نص المشرع الجزائري صراحة على ضرورة إيداع العقود المعدلة للشركات التجاري لدى المركز الوطني للسجل التجاري، وتنشر حسب الأوضاع الخاصة بكل شكل من أشكال الشركات وإلا كانت باطلة⁽¹⁶⁾.

بناء على ذلك، يجب تسجيل عقد تغيير شكل الشركة التجارية لدى المركز الوطني للسجل التجاري، والقيام بالإشهارات القانونية في النشرة الرسمية

للإعلانات القانونية، وكذا في الصحافة الوطنية المكتوبة أو أية وسيلة ملائمة، على عاتق ونفقة الشركة، قصد اطلاع الغير على هذا العقد⁽¹⁷⁾.

بالتالي، تلك هي إجراءات تغيير شكل الشركة التجارية تبعا للتشريع الجزائري، فما هي إذن حالات تحويل الشركة التجارية من شكل إلى آخر؟

حالات تغيير شكل الشركة التجارية

يتغير شكل الشركة التجارية إذا توافرت فيها الشروط المنصوص عليها قانونا، أو إذا قرر الشركاء/المساهمون ذلك.

أولاً: تغيير شكل الشركة بموجب نص قانوني

نص القانون صراحة أنه يجب تحويل الشركة التجارية إلى أخرى تحت طائلة حلها أو فسخ عقدها، في الحالات التالية:

01. تغيير شكل شركة التوصية البسيطة

يجب أن تتحول شركة التوصية البسيطة إلى شكل آخر بقوة القانون في حال وفاة الشريك المتضامن الوحيد وترك ورثة قصر غير راشدين، وذلك في أجل سنة واحدة⁽¹⁸⁾.

02. تغيير شكل شركة ذات المسؤولية المحدودة

يجب أن تتحول شركة ذات المسؤولية المحدودة بقوة القانون، إذا تجاوز عدد الشركاء فيها عشرون (20) شريكا، إلى شركة مساهمة في أجل سنة واحدة⁽¹⁹⁾.

ثانياً: تغيير شكل الشركة التجارية طبقاً لإرادة الشركاء

يمكن للشركة التجارية أن يتغير شكلها طبقاً لإرادة الأطراف في الحالات التي ينص عليها القانون الأساسي، لا سيما:

01. تغيير شكل شركة ذات المسؤولية المحدودة

يمكن للشركة ذات المسؤولية المحدودة أن تتحول إراديا إلى شركة مساهمة، إذا بلغت مستوى من النمو بسبب ازدهار نشاطها، أو حتى يتسنى لها اللجوء العلني للدخار⁽²⁰⁾.

يمكن أن تتحول إلى شركة توصية بسيطة أو شركة تضامن إذا انخفض رأسمالها عن الحد القانوني، وذلك في أجل سنة واحدة⁽²¹⁾، شرط موافقة جميع الشركاء⁽²²⁾.

02. تغيير شكل شركة المساهمة

يجوز لشركات المساهمة أن تتحول لشركات من نوع آخر بعد مرور على الأقل سنتين على تاريخ إنشائها، وإعداد ميزانية السنتين المالية الأوليين وأثبتت موافقة المساهمين على ذلك⁽²³⁾، بالتالي تحويلها إلى شركة تضامن يقتضي إجماع الشركاء، تحويلها إلى شركة التوصية البسيطة أو شركة توصية بالأسهم يتقرر طبقا للشروط المنصوص عليها في تعديل القانون الأساسي، وإجماع الشركاء الذين سيحملون صفة شركاء متضامنين، أما تحويلها إلى شركة ذات مسؤولية محدودة يكون وفقا للشروط المقررة لتعديل القانون الأساسي لهذا النوع من الشركات⁽²⁴⁾؛ يجوز كذلك لشركات المساهمة التي انخفض رأسمالها عن الحد القانوني أن تتحول في ظرف سنة إلى شركة ذات شكل آخر⁽²⁵⁾.

03. تغيير شكل شركة توصية بالأسهم

يمكن للجمعية العامة غير العادية أن تقرر بموافقة أغلبية الشركاء المتضامنين تحويلها إلى شركة مساهمة أو إلى شركة ذات مسؤولية محدودة⁽²⁶⁾.

04. تغيير شكل الشركة التجارية إلى تجمع

يمكن تحويل كل شركة تجارية إلى تجمع إذا كان موضوعها متناسبا مع تعريفه، دون أن يؤدي ذلك إلى حل أو تأسيس شخص معنوي جديد⁽²⁷⁾.

هكذا يمكن استنتاج أن تقرير الشركاء/المساهمين تغيير شكل الشركة التجارية، سواء بموجب نص قانوني أو بناء على اتفاقهم، لا يكون من دون مبرر، وإنما هو إجراء تفرضه الظروف السائدة، مما يؤثر على ميادين عدة، لاسيما الضرائب والرسوم التي تلتزم بها الشركة اتجاه إدارة الضرائب، بالتالي ما هي أنواعها، وهل يطرأ عليها تعديل أو تغيير؟

- جباية الشركات التجارية التي يتغير شكلها

لا تخضع الشركة التجارية ذات الشكل القديم لأي رسم من جراء التحويل، عكس الشركة التجارية ذات الشكل الجديد التي تخضع لرسوم بسبب تعديل القانون الأساسي، وفي حال انتهاء بأي وسيلة كانت، تخضع للرسوم المقررة قانوناً حسب طريقة انقضاءها، لكن بالنسبة للضرائب والرسوم التي تخضع لها الشركة التجارية خلال ممارسة نشاطها، تطرح إشكالا سنحاول تحليله.

- رسوم إنشاء وانقضاء الشكل الجديد للشركة التجارية

يقتضي تغيير شكل الشركة التجارية وجود عقدين (02) رسميين: القانون الأساسي للشركة وهو الأصل وعقد تعديل القانون الأساسي الذي يتضمن تغيير شكلها، فالأول لا يخضع لأي رسوم جديدة في حين الثاني يخضع لرسوم، سواء حين إنشائه أو حين انقضاء الشركة.

أولاً: رسوم التسجيل

تخضع جميع المعاملات التي يقوم بها الأشخاص إلى رسوم التسجيل، التي قد تكون ثابتة أو نسبية أو تصاعدية، تبعا لطبيعة العقود ونقل الملكية الخاضعة لهذه الرسوم⁽²⁸⁾.

01 رسوم تسجيل عقد تغيير شكل الشركة التجارية

لم ينص المشرع الجزائري صراحة على مبلغ رسوم تسجيل عقد تغيير شكل الشركة التجارية، بالتالي إذا لم ينتج عن هذا التغيير ميلاد شخص معنوي جديد، فإن العقد الذي يثبتها يخضع لرسم ثابت، والمقرر للعقود غير

المسماة، قدره 1.500 دج⁽²⁹⁾، لكن هناك جانب من الفقه (طبيب زيتون وفرونسوا غوليار) يرى أنه يخضع لرسم نسبي قدره 1%⁽³⁰⁾.

أما إذا نتج عن هذا التغيير ميلاد شخص معنوي جديد، فإنه يعتبر توقفا عن النشاط، بالتالي حل الشركة القائمة، فتخضع لرسم ثابت قدره 3.000 دج، وإنشاء شركة جديدة تخضع لرسم تأسيس شركة تجارية⁽³¹⁾.

غير أنه بالرجوع إلى نص المادة 248 من قانون التسجيل، نجد المشرع ينص على أن عقود التحويل تخضع لرسم نسبته 5,0%، إذا لم تتضمن نقل أموال منقولة أو عقارية بين الشركاء أو أشخاص آخرين، أو تكفل بديون، دون أن يكون هذا الرسم أقل من 1.000 دج بالنسبة لشركات الأشخاص، ودون أن يقل عن 10.000 دج ولا يتجاوز 300.000 دج بالنسبة لشركات الأموال، ويصفي هذا الرسم من رأسمال الشركة⁽³²⁾، هذا ولم يبين المشرع ما المقصود بعبارة عقود التحويل، حيث هناك عدة أنواع من التحويلات: إما بتغيير الشكل القانوني للشركة، أو تغيير نظامها الجبائي، أو تغيير نشاطها.

02 رسوم تسجيل عقد انتهاء الشركة التجارية

تنقضي الشركة التجارية، مهما كان السبب عن طريق الحل.

بناء على ذلك، تخضع العقود المتعلقة بحل الشركة التجارية لرسم ثابت إذا لم تتضمن نقل أموال منقولة أو عقارية بين الشركاء أو أشخاصا آخرين⁽³³⁾، أما إذا تضمنت ذلك فهي تخضع لرسوم حقوق التنازل⁽³⁴⁾.

ثانيا: رسوم الطابع

يعتبر رسم الطابع ضريبة مفروضة على جميع الأوراق المخصصة للعقود المدنية والقضائية وللمحررات التي يمكن أن تقدم للقضاء كدليل، غير أن هناك أوراق استثنائها القانون من رسم الطابع⁽³⁵⁾.

بناء على ذلك، يلزم جميع الأشخاص الذين يريدون الحصول على العقود المدنية والقضائية والمحررات التي يمكن أن تقدم للقضاء كدليل، بالخضوع

إلى الرسم المخصص لكل ورقة على حدة، بغض النظر إن كان الشخص طبيعيا أو معنوياً.

بالتالي تخضع الشركات التجارية مهما كان نوعها أو موضوعها لهذا الرسم، كلما قامت بإبرام عقود سواء حين تأسيسها، تعديلها أو انتهاءها أو أثناء ممارسة نشاطها وبمناسبته، تحت طائلة عقوبات جبائية و/أو جزائية صارمة في حال مخالفة الأحكام القانونية للطابع.

إذن، عقد تعديل القانون الأساسي للشركة التجارية الذي يكون موضوعه تغيير شكلها، يخضع إلى رسوم الطابع، سواء تعلق الأمر بالأصل أو النسخة أو النسخ المطابقة للأصل المصادق عليها من قبل الموثق.

تلك هي رسوم التسجيل والطابع طبقاً للنظام الجبائي الجزائري المطبقة في حال تغيير شكل الشركة التجارية، في حين لا يشترط المشرع الفرنسي لتغيير شكل الشركة التجارية تعديل قانونها الأساسي بموجب عقد رسمي، وإنما يكتفي فقط بالإجراءات السابقة ذكرها، التي ينتج عنها تحديث للقانون الأساسي الأصلي، يتم تسجيله مقابل رسم ثابت مقرر للعقود غير المسماة⁽³⁶⁾.

- الضرائب المتعلقة بنشاط الشركة التجارية

تخضع الشركة التجارية أثناء ممارسة نشاطها للالتزامات الضريبية، وبما أن تغيير شكلها لا ينجم عنه ميلاد شخص معنوي جديد، فالأمر يقتضي . حسب اعتقادي . استمرار خضوعها للضريبة المباشرة سواء الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات، حسب الحالة، خضوعها للرسم على النشاط المهني، الرسم العقاري، إن اقتضى الأمر ذلك، رسم التطهير، وكذا الضرائب غير المباشرة والرسم على القيمة المضافة، لكن ما موقف المشرع الجزائري من هذا الفرض؟

أولاً: أثر تحويل شركة المساهمة أو شركة ذات المسؤولية المحدودة إلى شركة أشخاص على النظام الضريبي
تعرض المشرع الجزائري لحالة يمكن للشركة التجارية أن يتغير فيها شكلها، فبين الحكم بشأنها.

01. موقف التشريع الجزائري

نص المشرع الجزائري صراحة، أن تحويل شركة المساهمة أو شركة ذات المسؤولية المحدودة إلى شركة أشخاص، يعتبر توقفاً عن نشاط الشركة⁽³⁷⁾.
بناءً على ذلك، وإذا اعتبرنا هذا التحويل توقفاً عن نشاط الشركة، فإنه يؤدي بالضرورة إلى حل شركة المساهمة أو شركة ذات المسؤولية المحدودة، وتأسيس شركة أشخاص من نوع جديد، بمعنى انقضاء شخص معنوي، وميلاد شخص معنوي جديد.

02. أثر موقف المشرع الجزائري على نظرية الشخصية المعنوية

إن هذا الموقف يعتبر خطيراً، لأنه يلغي فكرة احتفاظ الشركة التجارية التي يتغير شكلها بالشخصية المعنوية، والتي بالرغم من عدم الاعتراف بها صراحة من قبل المشرع الجزائري إلا أنه يمكن استنتاجها من عدة نصوص قانونية، كما سبق تحليله.

كذلك، يطرح إشكال في هذا الإطار هو كالتالي: لماذا يعتبر تحويل شركة المساهمة أو شركة ذات المسؤولية المحدودة إلى شركة أشخاص توقفاً عن نشاط الشركة، بالرغم من أن كلا الشركتين تخضعان إجبارياً لنظام الضريبة على أرباح الشركات، وفي حال تغيير شكلهما إلى شركة أشخاص يمكنهما المحافظة على نفس النظام أو تغييره طبقاً لإرادتهما⁽³⁸⁾.

فإذا لم يحافظا على نفس النظام، بمعنى تغيير نظام الضريبة على أرباح الشركات، إلى نظام الضريبة على الدخل الإجمالي، في هذه الحالة يجب . منطقياً . اعتباره توقفاً عن الدفع، لكن إذا حافظا على نفس النظام، بمعنى الضريبة على أرباح الشركات، لماذا يعتبر ذلك توقفاً عن الدفع؟

بالتالي، فإن اعتبار تحويل هاتين الشركتين توقفا عن الدفع سيؤدي إلى نتيجة خطيرة، وهي أن الشركة ستعرض للحل، فتتقضي شخصيتها المعنوية، وهذا ما يتعارض مع فكرة أن الشركة التي يتغير شكلها تبقى محتفظة بشخصيتها المعنوية، إلا إذا صاحب تغيير شكلها تغيرا آخر جوهري وأساسي في بنود العقد كتغيير الشكل والنشاط، أو تغيير الشكل والنظام الضريبي في آن واحد.

ثانيا: أثر تغيير شكل باقي الشركات التجارية على النظام الضريبي
لم يتعرض المشرع الجزائري لحالات أخرى يمكن للشركة التجارية أن يتغير فيها شكلها، وما مدى أثره على النظام الضريبي، وإن كان من الضروري أن تستمر في ممارسة نشاطها، بالتالي تبقى خاضعة لنفس أنواع الضرائب التي كانت خاضعة لها من قبل، أو تتوقف عن ممارستها، بالتالي تؤسس مباشرة الضريبة المستحقة التي ما زالت لم تفرض.

01. تحويل شركات تجارية تتمتع بشخصية معنوية إلى أخرى تتمتع بها
لم ينص المشرع على حالة تحويل شركة الأشخاص إلى شركة أشخاص ذات شكل آخر، مثلا تحويل شركة تضامن إلى شركة توصية بسيطة، أو العكس، أو إلى شركة أموال أو إلى شركة هجينة؛ كذلك لم ينص على حالة تغيير شكل شركة أموال إلى شركة أموال أخرى لكن ذات شكل آخر، مثلا تحويل شركة المساهمة إلى شركة توصية بالأسهم، أو إلى شركة هجينة مثلا تحويل شركة المساهمة إلى شركة ذات المسؤولية المحدودة؛

بل لم ينص على حالة تغيير شكل شركة هجينة إلى شركة هجينة أخرى، مثلا تحويل المؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة إلى شركة ذات المسؤولية المحدودة، أو إلى شركة أموال.

بناء على ذلك، يظهر أنه ما دام تغيير شكل الشركة التجارية لا يؤثر على شخصيتها المعنوية، فهي لا تعتبر متوقفة عن ممارسة نشاطها، ولكن استثناء يمكن اعتبارها كذلك إذا اختارت تغيير نظامها الجبائي، بالتالي يجب أن

تنحل وتتأسس شركة تجارية جديدة، بمعنى انقضاء شخص معنوي وميلاد شخص معنوي جديد.

02. تحويل شركات تجارية لا تتمتع بشخصية معنوية إلى أخرى تتمتع بها، أو العكس.

لم ينص المشرع على مثل هذه الحالات، بالتالي يظهر أنه إذا قرر الشركاء في إحدى الشركات التجارية التي لا تتمتع بالشخصية المعنوية مثل شركة المحاصة أو الشركة التي أنشأت لتكون فعلية، تغيير شكلها، في هذه الحالة يجب عليها أن تتوقف عن ممارسة نشاطها، ليس على أساس النظام الجبائي لأنه ثابت قانوناً أن شركة المحاصة لها حرية اختيار النظام الجبائي الذي يناسبها⁽³⁹⁾، ولكن على أساس انتقال من مرحلة عدم التمتع بالشخصية المعنوية إلى مرحلة التمتع بها.

بناءً على ذلك، يظهر أنه يجب أن تنحل الشركة التجارية التي لا تتمتع بالشخصية المعنوية، ثم تتأسس شركة تجارية جديدة تتمتع بشخصية معنوية مستقلة عن تلك التي يتمتع بها الشركاء.

الأمر ذاته في الحالة العكسية، بمعنى تحويل شركة تجارية تتمتع بالشخصية المعنوية إلى شركة تجارية أخرى لا تتمتع بها، يؤدي إلى التوقف عن ممارسة النشاط.

تلك هي التعليقات التي يمكن استخلاصها من نص المادة 196 فقرة 5 قانون ضرائب مباشرة ورسوم مماثلة، في حين نلاحظ أن المشرع الفرنسي لم ينص على مثل هذا الحكم القانوني، وإنما نص على أنه يعتبر توقفاً عن ممارسة النشاط في حال التحويل الذي ينتج عنه تأسيس شخص معنوي جديد، أو في حال تحويل شركة أموال أو جمعية مؤسسة طبقاً للقانون المتعلق بعقد الجمعية إلى تجمع المصلحة الاقتصادية، أو تحويل شركة غير معفاة من الضريبة على الشركات إلى شركة للاستثمار ذات رأسمال متغير⁽⁴⁰⁾.

هكذا فإن دراسة موضوع الوضع الجبائي للشركات التجارية التي يتغير شكلها
خلص بنا إلى مايلي:

يستحسن أن يعترف المشرع الجزائري صراحة أن الشركة التي يتغير شكلها
تبقى محتفظة بشخصيتها المعنوية، وأن تحويلها لا يؤدي إلى إنشاء شخص
معنوي جديد.

نص المشرع الجزائري في المادة 580 فقرة 2 قانون تجاري، أنه يتم استدعاء
الشركاء في الشركة ذات المسؤولية المحدودة قبل خمسة عشر يوما على
الأقل من انعقاد الجمعية بكتاب موصى عليه يتضمن بيان جدول الأعمال،
غير أننا لا نجد مثل هذا الحكم في باقي أنواع الشركات التجارية الأخرى، فهل
يعني ذلك أنه ليس إجباريا على المسير استدعاء الشركاء إلى عقد جمعية
عامة سواء كانت عادية أو غير عادية، يبدو أن الجواب على هذا السؤال
يكون بالنفي، لأنه ليس من المنطق عدم استدعائهم، لذا وبالرغم من أنه
يمكن أن ينص القانون الأساسي على ذلك، في حال تفتن الشركاء أو
المساهمين إليها، حين تقريرهم إنشاء شركة تجارية أيا كان نوعها، إلا أنه
يستحسن إضافة أحكام نص المادة 580 فقرة 2 قانون تجاري، إلى جميع
أحكام الشركات التجارية.

يجب تعديل نص المادة 418 فقرة 1 من القانون المدني باللغة العربية، وذلك
باستراط الرسمية في عقد الشركة وفي العقود المعدلة له، على غرار ما جاء
في نفس النص باللغة الفرنسية، وفي نص المادة 545 قانون تجاري.

يشترط القانون الفرنسي تحديث القانون الأساسي للشركة بعد أي تعديل
يطرأ عليه، في حين لا يشترط المشرع الجزائري ذلك، وإنما يبقى دائما هناك
عقدين (02) رسميين منفصلين يسيران معا، لكن يمكن أن يحصل تلاعب في
أحد العقدين (02)، خاصة القانون الأساسي، بالتالي يستحسن لو ينص
المشرع الجزائري على ضرورة تحديث القانون الأساسي للشركة.

نص المشرع على شرط الإجماع فقط حينما تتحول شركة ذات المسؤولية المحدودة إلى شركة تضامن، ولم ينص على هذا الشرط في حال تحويلها إلى شركة توصية بسيطة، بالرغم من إمكانية ذلك شرط موافقة جميع الشركاء الذين يقبلون أن يصبحوا شركاء متضامنين، على غرار ما نص عليه في حال إمكانية تحويل شركة المساهمة إلى شركة توصية بسيطة أو شركة توصية بالأشهر، في نص المادة 715 مكرر 17 فقرة 2 قانون تجاري، لذا يستحسن لو يضيف المشرع الجزائري نصا قانونيا يقضي بذلك.

يستحسن أن يبين المشرع صراحة رسم التسجيل الذي يخضع له عقد تغيير شكل الشركة التجارية، وباقي التحويلات الأخرى التي قد تطرأ عليها، لتفادي الغموض واللبس وتعدد الآراء.

يستحسن تعديل الفقرة الخامسة من نص المادة 196 قانون ضرائب مباشرة ورسوم مماثلة، لأن كلا من شركة المساهمة وشركة المسؤولية المحدودة، كل على حدة، تبقى محتفظة بشخصيتها المعنوية في حال تغييرها إلى شركة أشخاص، باستثناء إذا اختارت تغيير نظامها الجبائي، فقط في هذه الحالة يمكن اعتبار تحويلها بمثابة توقف عن ممارسة النشاط، على أساس تغيير النظام الجبائي، وليس على أساس تغيير شكل الشركة.

بالتالي يمكن اقتراح صياغة جديدة لهذه الفقرة هي كالتالي:
"يعتبر توقفا عن نشاط الشركة التجارية:

1. إذا كان تغيير شكلها القانوني مصحوبا بتغيير نظامها الجبائي ؛
2. إذا كان تغيير شكلها القانوني مصحوبا بتغيير نشاطها؛
3. تحويل شركة تجارية لا تتمتع بالشخصية المعنوية إلى شركة تجارية تتمتع بها أو العكس."

-الهوامش

- (1): الأمر رقم 58-75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 يتضمن القانون المدني معدل ومتمم.
الأمر رقم 59-75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 يتضمن القانون التجاري معدل ومتمم.
الأمر رقم 101-76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة، المعدل والمتمم بموجب القانون رقم 09-09 المؤرخ في 30 ديسمبر 2009 المتضمن قانون المالية لسنة 2010.

- الأمر رقم 102-76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، المعدل والمتمم بموجب الأمر رقم 01-09 المؤرخ في 22 جويلية 2009 المتضمن قانون المالية لسنة 2009.
- الأمر رقم 103-76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الطابع، المعدل والمتمم بموجب القانون رقم 09-09 المؤرخ في 30 ديسمبر 2009 المتضمن قانون المالية لسنة 2010.
- الأمر رقم 104-76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، المعدل والمتمم بموجب القانون رقم 09-09 المؤرخ في 30 ديسمبر 2009 المتضمن قانون المالية لسنة 2010.
- الأمر رقم 105-76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون التسجيل، المعدل والمتمم بموجب القانون رقم 09-09 المؤرخ في 30 ديسمبر 2009 المتضمن قانون المالية لسنة 2010.
- Art.1844-3 C.Civ.F: « La transformation régulière d'une société en une société d'une autre forme n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle. Il en est de même de la prorogation ou de toute autre modification statutaire. » ; et Art. L210-6 C.Com.F.
- (3) Cf. Cass. com. 2 juillet 1979. Rev.Soc. 1980. 769. note RANDOUX.: G. Ripert – R. Roblot", Traité de droit commerciale." sous la direction de Michel Germain. Tome 1. Volume 2. les sociétés commerciales. L.G.D.J. 18^e édition. 2001. p.104 ; Bertrand de Lamy -Marc Segonds. Fasc.7: NOTIONS FONDAMENTALES. Responsabilité pénale des personnes morales. Juris-Classeur Pénal des affaires. Cote: 09.2004. p. 8.
- (4) نص المشرع على أحكام تحويل شركات المساهمة في القسم الثامن من الفصل الثالث الذي يحمل عنوان شركات المساهمة، في حين نص على أحكام حل شركات المساهمة في القسم التاسع من نفس الفصل.
- (5) المادة 444 ق.مدني.
- (6) Loi n°78-9 du 4 janvier 1978 MODIFIANT LE TITRE IX DU LIVRE III DU CODE CIVIL. JORF du 5 janvier 1978 page 179.
- (7) Louis philippe marcelis. Sophie Maquet. modèles et contrats de sociétés. Mise a jour par Smaranda Iliescu et Laurent Mertens. Kluwer. 2007/2008. p.359 ; www.greffes.com/.../formalites/...forme.../transformation.../111-90.html
- (8) المواد 559 فقرة 1، 584 فقرة 2 و 5، 585 فقرة 2 شطر 2 وفقرة 3، 587، 578 فقرة 6 و 7 ق.تجاري.
- (9) المواد 557 فقرة 2، 585 فقرة 3، 677 ق.تجاري.
- (10) المادتان 556 فقرة 2، 580 ق.تجاري.
- (11) نص المشرع الجزائري في المادة 580 فقرة 2 ق.تجاري، أنه يتم استدعاء الشركاء في الشركة ذات المسؤولية المحدودة قبل خمسة عشر يوما على الأقل من انعقاد الجمعية بكتاب موصى عليه يتضمن بيان جدول الأعمال، غير أننا لا نجد مثل هذا الحكم في باقي أنواع الشركات التجارية الأخرى، فما سبب ذلك؟
- (12) المواد 556 فقرة 1، 563 مكرر 4، 563 مكرر 8، 575، 580، 581، 582، 586 و 674 ق.تجاري.
- (13) www.greffes.com/.../formalites/...forme.../transformation.../111-90.html
- (14) المادة 418 ق.مدني.
- (15) المادة 545 ق.تجاري.
- (16) المادة 548 ق.تجاري.
- (17) نص المرسوم التنفيذي رقم 453-03 المؤرخ في 1 ديسمبر 2003 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 41-97 المؤرخ في 18 يناير 1997، ج.ر عدد 75 مؤرخة في 07 ديسمبر 2003، ص. 13 على شروط القيد في السجل التجاري، وكذا المواد 5، 11، 12، 13 و 14 من القانون رقم 0804 المؤرخ في 14 غشت 2004 المتعلق

- بشروط ممارسة الأنشطة التجارية، ج.ر عدد 52 مؤرخة في 18 غشت 2004، ص.4، المعدل بموجب القانون رقم 06.13 المؤرخ في 23 يوليو 2013، ج.ر عدد 39 مؤرخة في 31 يوليو 2013، ص.33.
- (18): المادة 563 مكرر 9 ق. تجاري. في هذه المادة نص المشرع على ضرورة تحويل شركة التوصية البسيطة إلى شركة أخرى، غير أنه لم يبين الشكل الذي قد ترتبده الشركة الجديدة، فلا يمكن أن تكون شركة تضامن، في حين يمكن أن تتحول إلى شركة من شركات الأموال أو الشركات المختلطة، لكن لا بد من أن يكون لها رأسمال معتبر، هذه الطريقة تعتبر نوعا ما خطيرة، لأن مؤسسها أنشئوها نظرا لعدم كفاية رأس المال فهي تقوم على الاعتبار الشخصي، فكيف لهم أن يحولوها إلى شركة من شركات الأموال أو الشركات المختلطة، خاصة إذا لم يتوافر لديهم الحد الأدنى المطلوب قانونا في مثل هذه الشركات؟.
- حول تحويل شركة توصية بسيطة:
- Mohamed Salah. Les sociétés commerciales. Tome 1: Les règles communes. La société en nom collectif. La société en commandite simple. EDIK. 2005. p.367.
- (19): المادة 590 ق. تجاري.
- (20): Alexis Constantin. Droit des sociétés (Droit commun et droit spécial des sociétés). 3^e édition. Dalloz. 2007. p.106.
- (21): المادة 566 فقرة 2 ق. تجاري.
- (22): المادة 591 ق. تجاري.
- نص المشرع على شرط الإجماع فقط حينما تتحول شركة ذات المسؤولية المحدودة إلى شركة تضامن، ولم ينص على هذا الشرط في حال تحويلها إلى شركة توصية بسيطة، بالرغم من إمكانية ذلك شرط موافقة جميع الشركاء الذين يقبلون أن يصبحوا شركاء متضامنين، على غرار ما نص عليه في حال إمكانية تحويل شركة المساهمة إلى شركة توصية بسيطة أو شركة توصية بالأسهم، في نص المادة 715 مكرر 17 فقرة 2 ق. تجاري.
- (23): المادة 715 مكرر 15 ق. تجاري.
- (24): المادة 715 مكرر 17 ق. تجاري.
- (25): المادة 594 فقرة 2 ق. تجاري.
- (26): المادة 715 ثالثا 10 ق. تجاري.
- (27): المادة 799 مكرر 4 ق. تجاري.
- (28): المادة 2 ق. تسجيل.
- (29): المادة 208 ق. تسجيل المعدلة بموجب المادة 19 من القانون رقم 14.10 المؤرخ ي 30 ديسمبر 2014، يتضمن قانون المالية لسنة 2015، ج.ر عدد 78 مؤرخة في 31 ديسمبر 2014، ص.3، و؛
- Ministère des finances. Direction générale des impôts. Guide fiscal de l'enregistrement. 2010. p. 41.
- (30): Tayeb ZITOUNE. François GOLIARD. Droit fiscal des entreprises. 1^{ère} édition. collection droit pratique. Berti 2007. p.63.
- (31): المادة 212 ق. تسجيل؛ و؛
- Tayeb ZITOUNE et François GOLIARD. ibid.. p. 63.
- (32): المادة 248 ق. تسجيل.
- (33): المادة 212 ق. تسجيل، السابقة الذكر.
- (34) Guide fiscal de l'enregistrement. op.cit.. p. 44.
- (35): المادة 1 ق. طابع.
- (36): Arts. 680 et 635 C.G.I.F.
- (37): المادة 196-5 ق.ض.م.

(38):المادة 1.136/أ ق.ض.م.

(39):المادة 1.136/أ ق.ض.م، السابقة الذكر.

(40):Art. 221 C.G.I.F ; Voir aussi: Patrick Serlooten. Droit fiscal des affaires .7^e édition. Dalloz 2008. p. 421.

قائمة المصادر

01النصوص القانونية حسب تسلسلها الزمني

- (1) الأمر رقم 58-75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 يتضمن القانون المدني معدل ومتمم.
- (2) الأمر رقم 59-75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 يتضمن القانون التجاري معدل ومتمم.
- (3) الأمر رقم 101-76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة، المعدل والمتمم بموجب القانون رقم 09-09 المؤرخ في 30 ديسمبر 2009 المتضمن قانون المالية لسنة 2010.
- (4) الأمر رقم 102-76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، المعدل والمتمم بموجب الأمر رقم 01-09 المؤرخ في 22 جويلية 2009 المتضمن قانون المالية لسنة 2009.
- (5) الأمر رقم 103-76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الطابع، المعدل والمتمم بموجب القانون رقم 09-09 المؤرخ في 30 ديسمبر 2009 المتضمن قانون المالية لسنة 2010.
- (6) الأمر رقم 104-76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، المعدل والمتمم بموجب القانون رقم 09-09 المؤرخ في 30 ديسمبر 2009 المتضمن قانون المالية لسنة 2010.
- (7) الأمر رقم 105-76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون التسجيل، المعدل والمتمم بموجب القانون رقم 09-09 المؤرخ في 30 ديسمبر 2009 المتضمن قانون المالية لسنة 2010.
- (8) المرسوم التنفيذي رقم 453-03 المؤرخ في 1 ديسمبر 2003 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 41-97 المؤرخ في 18 يناير 1997، ج.ر عدد 75 مؤرخة في 07 ديسمبر 2003، ص. 13 المتعلق بشروط القيد في السجل التجاري.
- (9) القانون رقم 0804 المؤرخ في 14 غشت 2004 المتعلق بشروط ممارسة الأنشطة التجارية، ج.ر عدد 52 مؤرخة في 18 غشت 2004، ص. 4، المعدل بموجب القانون رقم 0613 المؤرخ في 23 يوليو 2013، ج.ر عدد 39 مؤرخة في 31 يوليو 2013، ص. 33.
- (10) القانون رقم 10.14 المؤرخ في 30 ديسمبر 2014، يتضمن قانون المالية لسنة 2015، ج.ر عدد 78 مؤرخة في 31 ديسمبر 2014، ص. 3.

. النصوص القانونية في التشريع الفرنسي

Loi n°78-9 du 4 janvier 1978 MODIFIANT LE TITRE IX DU LIVRE III DU CODE CIVIL• JORF du 5 janvier 1978 page 179.

02. قائمة المراجع

- 1) Alexis Constantin. Droit des sociétés (Droit commun et droit spécial des sociétés). 3^e édition. Dalloz.2007.
- 2) G. Ripert – R. Roblot" .Traité de droit commerciale." sous la direction de Michel Germain. Tome 1. Volume 2. les sociétés commerciales. L.G.D.J. 18^e édition. 2001.
- 3) Louis philippe marcelis. Sophie Maquet. modèles et contrats de sociétés. Mise a jour par Smaranda Iliescu et Laurent Mertens. Kluwer. 2007/2008.

- 4) Mohamed Salah. Les sociétés commerciales. Tome 1: Les règles communes. La société en nom collectif. La société en commandite simple. EDIK. 2005.
- 5) Patrick Serlooten. Droit fiscal des affaires .7^e édition. Dalloz 2008.
- 6) Tayeb ZITOUNE. François GOLIARD. Droit fiscal des entreprises. 1^{ère} édition. collection droit pratique. Berti 2007.

المقالات

Fasc.7: NOTIONS FONDAMENTALES. .Bertrand de Lamy _ Marc Segonds
Cote: . Juris-Classeur Pénal des affaires.Responsabilité pénale des personnes morales
2004..09

04الدليل التطبيقي

. Guide fiscal de l'enregistrement. Direction générale des impôts.Ministère des finances
2010.

05مواقع الانترنت

www.legifrance.gouv.fr/: Code civil français.
www.legifrance.gouv.fr/: Code de commerce français.
www.legifrance.gouv.fr/: Code général des impôts français.
www.greffes.com/.../formalités/...forme.../transformation.../111-90.html