

التحفيّزات الجبائية الممنوحة لمجمع الشركات، حالة الضريبة على أرباح الشركات - دراسة تطبيقية
The Tax Privileges Granted to Corporate Groups: Application of Corporate Profit Tax
Applied study

العيد حورية

Elaid Houria

مخبر الإقتصاد الرقمي في الجزائر، جامعة خميس مليانة (الجزائر) ، h.elaid@univ-dbkm.dz

بزارية امحمد

Baziria M'hamed

مخبر الصناعة التطور التنظيمي للمؤسسات والإبداع، جامعة خميس مليانة (الجزائر) m.bazeria@univ-dbkm.dz

تاريخ النشر : 2025.07.21

تاريخ القبول : 2025.06.25

تاريخ الاستلام : 2025.04.19

مستخلص: تهدف هذه الدراسة إلى تحديد حجم التحفيّزات الجبائية التي يستفيد منها مجمع الشركات مقارنة بالشركات الفردية و شروط الإستفادة منها، وذلك من خلال التطبيق العملي، حيث تم مقارنة قيمة الضريبة على أرباح الشركات التي تدفعها الشركة بصفتها شركة فردية، وقيمة الضريبة على أرباح الشركات التي تدفعها نفس الشركة بصفتها شركة تابعة في مجمع، و توصلت الدراسة إلى أن ما تدفعه الشركة التابعة لمجمع كضريبة أقل مما تدفعه كشركة فردية، وعلى هذا الأساس يمكن القول أن التحفيّزات الجبائية الممنوحة لمجمع الشركات تشكل عاملا رئيسيا في بروزه مستقبلا، وكتوصية يستحب أن يقوم المشرع الجزائري بإستحداث هيئة إدارية تتكون من أعوان ذات مهارات محاسبية و جبائية تهتم بهذا النوع من الشركات على مستوى المصالح الولائية،
الكلمات المفتاحية: مجمع الشركات، التحفيّزات الجبائية، الضريبة على أرباح الشركات.

تصنيف JEL : H320 , M210

Abstract: This study aims to assess the scale of tax incentives benefited by corporate groups compared to standalone companies, along with the eligibility criteria for such incentives. Through empirical analysis, we compared the corporate income tax paid by a company operating as a standalone entity versus the same company operating as a subsidiary within a group. The study revealed that subsidiaries within a group pay less tax than their standalone counterparts. Thus, it can be argued that tax incentives granted to corporate groups play a pivotal role in their future growth.

As a recommendation, the Algerian legislature should establish an administrative body composed of skilled accounting and tax professionals to oversee such companies at the regional tax authority level.

Keywords: Corporate groups, tax privileges, corporate profit tax

JEL Classification Codes: M210 , H320

المؤلف المرسل : العيد حورية، h.elaid@univ-dbkm.dz

1. مقدمة

تبنى معظم الدول النامية سياسات إقتصادية متباينة إلا أنها تشترك في بعض الخصائص كالتدخل في الإقتصاد و نظام صرف ثابت و فرض ضوابط و قيود صارمة فيما يخص تدفقات رأس المال الدولية إضافة إلى إعتداد إقتصادها بشكل كبير على تصدير المواد الخام.

تتميز السياسة الإقتصادية في الجزائر بتفضيل القطاع العام على حساب القطاع الخاص، وهذا يعود إلى سنة 1967 أين تم دمج الشركات الخاصة المتبقية من فترة الإستقلال في قطاع الشركات الحكومية، وبقي الوضع على حاله حتى صدور القانون رقم 82-11 الذي يتعلق بالإستثمار في القطاع الخاص الوطني سنة 1982 (جريدة الجمهورية الجزائرية الرسمية العدد 34 الصادرة في 24 أوت 1982، ص 1692)، و صدور عدة قوانين أخرى في نفس السياق.

في ظل مواجهة التطور الإقتصادي خاصة فيما يتعلق بقواعد المنافسة الجديدة، يظهر مجمع الشركات كنموذج متكامل لعدة شركات تقودها ذات المصالح الإقتصادية و المالية.

ومن خلال تحليلنا للإقتصاد الجزائري نلاحظ تطور مجمع الشركات من مؤسسات صغيرة أسرية في بداية ظهوره إلى مؤسسات كبرى متداولة في البورصة ترتبط فيما بينها إرتباطا إقتصاديا، وهذا ما أجبر المشرع الجزائري على مواكبة هذا التطور من خلال الإهتمام بهذا النوع من الشركات عبر سن ترسانة من القوانين و التشريعات تسمح لها بمزاولة نشاطها و منحها جملة من التحفيزات الجبائية ضمن شروط أهلية محددة.

و بإعتبار أن السياسة المالية التي تنتهجها الشركات الناشطة في القطاع الخاص تعبر بدورها عن مجموعة من القرارات التي تهدف إلى تحقيق أفضل إستفادة من الموارد التي يوفرها المساهمون وذلك عبر البحث عن الاستثمارات الأكثر ربحية كإطلاق منتج جديد ثم البحث عن كيفية تمويل هذه الاستثمارات، يمكن القول أن النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات يحضى بإهتمام العديد من الشركات.

على هذا الأساس يمكن طرح السؤال التالي: ما مدى أهمية التحفيزات الجبائية الممنوحة لمجمع الشركات مقارنة بالشركات الفردية؟ و يمكن طرح التساؤلات التالية :

ما المقصود بمجمع الشركات ؟ و ماهي التحفيزات الجبائية الممنوحة له في إطار قوانين الاستثمار؟ و ما مدى أهميتها بالنسبة لمجمع الشركات ؟

من أجل الإجابة على التساؤل المطروح تم صياغة الفرضية الرئيسية التالية :

- يخفف النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات الضرائب و الرسوم الواقعة على عاتق الشركات،
- تعتبر التحفيزات الجبائية الممنوحة لمجمع الشركات آلية دعم من أجل زيادة النمو و التطور،
تهدف هذه الدراسة إلى تبيان مفهوم مجمع الشركات من وجهة نظر المشرع الجبائي الجزائري و إهتمامه بهذا النوع من الشركات من خلال منحه جملة من التحفيزات الجبائية طبقا لشروط أهلية محددة.

تكمن أهمية هذه الدراسة في تسليط الضوء على أهمية التحفيزات الجبائية الممنوحة لمجمع الشركات مقارنة بين ما تدفعه الشركة من ضريبة على أرباح الشركات كشركة فردية و ما تدفعه كشركة تابعة في مجمع.

ومن أجل إستقاء العناصر السابقة تم إعتداد منهجين، المنهج الوصفي في تحديد النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات في التشريع الجزائري، و المنهج التحليلي من خلال تجسيد هذا النظام في الواقع العملي عبر تطبيق الضريبة على أرباح الشركات على شركة فردية و على نفس الشركة لكن في إطار مجمع الشركات.

2. التأسيس النظري لمجمع الشركات

مجمع الشركات هو شركة تجارية بحسب الشكل حسب نص المادة 3 من القانون التجاري الجزائري تخضع للقواعد العامة كباقي الشركات الأخرى ولها أركان موضوعية عامة وأركان خاصة، لكنها تنفرد ببعض الخصائص بدءا بطريقة تأسيسها إلى غاية تسييرها.

1.2. مفهوم مجمع الشركات

هناك عدة تعاريف لمجمع الشركات نذكر منها :

"يكون مجمع شركات كلما كانت مجموعة من الشركات المستقلة قانونيا تخضع لسيطرة واحدة" (Mohand, 2017, p127). "المجمع هو مجموعة من الوحدات المرتبطة إقتصاديا وماليا والمستقلة قانونيا، إحدى هذه الوحدات تسمى 'الشركة الأم' والتي تسيطر على الوحدات الأخرى التابعة لها". (Beatrice, 2015, p251).

حسب نص المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة " يقصد بمجمع الشركات، كل كيان إقتصادي مكون من شركتين أو أكثر ذات أسهم مستقلة قانونيا تدعى إحداها 'الشركة الأم' والتي تحكم الشركات الأخرى المسماة 'الشركات الأعضاء' تحت تبعيتها لإمتلاكها المباشر لنسبة 90 % أو أكثر من رأسمال الشركة، والتي لا يكون رأسمالها ممتلكا كليا أو جزئيا من طرف هذه الشركات أو بنسبة 90 % أو أكثر من طرف شركة أخرى يمكنها أخذ طابع الشركة الأم".

بناء على التعاريف السابقة، يمكن القول أن مجمع الشركات هو مجموعة من الشركات التجارية المستقلة قانونيا والغير مستقلة إقتصاديا وماديا، لأنها تخضع لسلطة ورقابة الشركة الأم.

2.2. تعريف الشركة الأم

عندما تمتلك شركة حصصا في شركات أخرى فإنها تكون ملزمة بإعداد بيانات مالية موحدة، يشمل نطاق التوحيد جميع الشركات الموحدة ويتكون من الشركة الأم والشركات التابعة. (Anne et catherine, 2009, p132)

يمكن القول أن هناك شركة أم في الحالات التالية :

- عندما تمتلك واحدة أو أكثر من الشركات التابعة،
- تمارس سيطرة على مشروع مشترك،
- تمتلك حصصا في شركات شريكة،

3.2. تعريف الشركات التابعة

هناك عدة تعاريف للشركات التابعة نذكر منها :

"الشركة التابعة هي شركة مسيطر عليها بالكامل من قبل الشركة الأم، يتم تجميعها عبر طريقة التكامل الكي و يتم إدخال كافة حساباتها بنسبة 100 %". (Djelloul, 2013, p21). " الشركة التابعة هي الشركة التي تمتلك فيها الشركة الأم أكثر من 50 % من رأسمالها و تعتبر هذه التبعية بمثابة تبعية قانونية ". (Farid, 2001, p207). و حسب تعريف المادة 729 من القانون التجاري الجزائري "إذا كانت لشركة أكثر من 50 % من رأسمال شركة أخرى، تعد الثانية تابعة للأولى".

إذا الشركة التابعة برغم من أنها شركة مستقلة قانونيا، إلا أنها شركة خاضعة لرقابة و سيطرة الشركة التي تحوز على أكثر من 50 % من رأسمالها .

3.2. تعريف السيطرة

يرتبط مصطلح السيطرة بمفهوم مجمع الشركات كونه يعبر عن نفوذ الشركة الأم إتجاه الشركات التابعة لها . يعرف كل من المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS3 و المعيار المحاسبي الدولي IAS 27 و المادة 08 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08 السيطرة أنها : " القدرة على توجيه السياسات المالية و التشغيلية للشركة لتحقيق فوائد من أنشطتها " . (Anne et catherine, 2009, p132)

هناك ثلاثة (03) أنواع من السيطرة :

- السيطرة الحصرية : ينتج هذا النوع من السيطرة بإمتلاك الشركة الأم الأغلبية حقوق التصويت بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، وهي بدورها ثلاثة أنواع: (Robert et autres, 2018, p148)
 - ✓ سيطرة قانونية: "Contrôle de droits" و تكون في حالة حيازة الشركة الأم لأغلبية حقوق التصويت بطريقة مباشرة أو غير مباشرة مما يمكنها إتخاذ القرارات بكل حرية في الشركات الأخرى،
 - ✓ سيطرة الممارسة بالفعل: "Contrôle de faits" تكون في حالة إمتلاك الشركة بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزء يتعدى 40% من حقوق التصويت،
 - ✓ سيطرة تعاقدية: "Contrôle contractuel" في هذه الحالة تفرض الشركة الأمسيطرته على شركة أخرى بموجب عقد أو بند من القانون التأسيسي، وهذا إن كان ممكنا في بلد تواجد هاته الأخيرة، وهذه القاعدة تخالف القاعدة الأساسية و التي هي إمتلاك أغلبية الأصوات.
 - التأثير الملحوظ : يعرف على أنه " القدرة على المشاركة و التأثير في قرارات السياسات المالية و التشغيلية للشركة دون السيطرة عليها " . (GILLES, 2011, p263)
 - وفقا لأحكام الفقرة 132-11 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، يفترض وجود تأثير ملحوظ في الحالات التالية :
 - ✓ إمتلاك مباشر أو غير مباشر نسبة 20 % أو أكثر من حقوق التصويت،
 - ✓ التمثيل في أجهزة الإدارة،
 - ✓ المشاركة في عملية وضع السياسات الإستراتيجية،
 - ✓ معاملات ذات أهمية كبيرة، تبادل المعلومات الفنية الأساسية أو تبادل الإطارات و المديرين،
- السيطرة المشتركة : لقد تطرق المعيار المحاسبي الدولي رقم 29 (IAS 29) عام 2011 إلى الاستثمارات في الشركات الزميلة و العقود المشتركة حيث عرف السيطرة المشتركة " هي الإتفاق التعاقدي على المشاركة في السيطرة على ترتيب معين و التي تتوفر فقط عندما تتطلب القرارات المتعلقة بالأنشطة الملائمة موافقة لإجماع الأطراف ذات العلاقة على السيطرة المشتركة"

3. التأسيس المحاسبي لمجمع الشركات

مجمع الشركات هو شركة خاضعة للقانون التجاري فهو مجبر على تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF .

1.3. تعريف بعض المصطلحات الخاصة بمجمع الشركات وفق المعايير المحاسبية الدولية

تبني المعيار المحاسبي الدولي IAS 31 و المعيار المحاسبي الدولي IAS 28 و المعيار المحاسبي للتقرير و الإبلاغ المالي IFRS 27 جملة من التعريفات فيما يخص المصطلحات التي تحيط بمجمع الشركات تتمثل في :

- مفهوم الرقابة (le contrôle) هو القدرة على التحكم في السياسات المالية و التشغيلية لكيان ما للحصول على منافع من أنشطتها.
- القوائم المالية (المجمعة) المدمجة (états financiers consolidés) هي تلك القوائم المالية للمجموعة التي يتم عرضها وكأنها كيان إقتصادي واحد،
- المجموعة (le groupe) هي الشركة الأم و كل الشركات التابعة لها،
- الشركة الأم (la société mère) هي الكيانات التي يكون لديها شركة تابعة أو أكثر،
- الشركة التابعة (Filiale) هي الشركة التي تراقبها شركة أخرى تسمى الشركة الأم،
- أقلية الحقوق (les intérêts minoritaires) هي ذلك الجزء من الأرباح والخسائر و من صافي أصول الشركة التابعة التي تعزى لحقوق الملكية التي لا تمتلكها الشركة الأم بشكل مباشر أو غير مباشر عن طريق إحدى الشركات التابعة،
- القوائم المالية المستقلة (Etats financiers individuels) هي تلك القوائم التي يتم عرضها بواسطة الشركة الأم أو أي مستثمر في شركة شقيقة أو شريك في كيان يخضع لسيطرة مشتركة و التي يتم فيها معالجة الاستثمارات على أساس الحصة المباشرة في الملكية وليس على أساس نتائج الأعمال و صافي أصول الشركات المستثمر فيها،
- الشركة الزميلة (société associée) هي الشركة التي يكون للمستثمر فيها نفوذ مؤثرو لكنها ليست شركة تابعة كما أنها ليست حصة في مشروع مشترك للمستثمر بما فيها الشركة التي ليست لها شخصية معنوية،
- التأثير الفعال (Influence notable) هو القدرة على المشاركة في إتخاذ القرارات المتعلقة بالسياسة المالية التشغيلية للشركة المستثمر فيها و لكن لاتصل تلك القدرة إلى درجة الرقابة (السيطرة) أو الرقابة المشتركة،
- السيطرة (contrôle commun) هي المشاركة بموجب إتفاق تعاقدى لمراقبة نشاط إقتصادي، و توجد الرقابة المشتركة فقط عندما تتطلب القرارات التشغيلية و القرارات المالية الإستراتيجية المرتبطة بالنشاط الموافقة بالإجماع من الشركاء (الأطراف الذين يشاركون في الرقابة)،
- الشركة المشتركة – المشروع (co-entreprise) هي ترتيب تعاقدى بين طرفين أو أكثر لمشاركة نشاط إقتصادي خاضع لرقابة مشتركة،
- صاحب الحصة (Co-entrepreneur) هو طرف في المشروع المشترك ولديه سيطرة مشتركة على المشروع المشترك،
- حقوق التصويت (droits de vote) تقيم السلطة في الشركة بنسبة حقوق التصويت المملوكة، و ليس بعدد الأسهم المملوكة في تاريخ إقفال الحسابات المدمجة فالأساس هو أن الحق في التصويت صفة أساسية للسهم فهناك أسهم عادية لها الحق في التصويت، و أسهم ممتازة لها الأولوية في الأرباح، و ليس لها الحق في التصويت و أسهم ذات حق مزدوج في التصويت بمقتضى نص تأسيسي أو بقرار من الجمعية العامة غير العادية.

2.3. التوحيد المحاسبي

تم توحيد الحسابات بموجب القانون 11-07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي SCF (الفصل الخامس بعنوان توحيد الحسابات و الحسابات المجمعة) و المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المتضمن تطبيق النظام المحاسبي المالي و قرار وزارة المالية الذي يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى و عرض البيانات المالية و القواعد الوظيفية للحسابات.

تحدد هذه الأحكام نطاق تطبيق التوحيد و منهجية إعداد الحسابات الموحدة و قواعد ومبادئ إعداد الحسابات الموحدة ومراقبة و نشر البيانات المالية الموحدة، و يحدد آخر قرار نطاق التطبيق و الكيانات المستثناة من التوحيد و المراقبة و تقنيات

التوحيد الواجب تطبيقها وفقا لدرجة السيطرة التي تمارسها الشركة، و يتمثل الهدف من التوحيد المحاسبي هو عرض الممتلكات، الوضع المالي و نتيجة مجموعة من الكيانات كما لو كانت كيانا واحدا، و يتم تطبيق التوحيد على كل من الميزانية المالية و جدول حسابات النتائج. (Ministère des finances, 2014, p470)

يعرف توحيد الحسابات على أنه "عملية إعداد حسابات موحدة لمجموعة كاملة بهدف فهم الواقع الإقتصادي لها بشكل أفضل". (Evelyne, 2007, p14)

عرفته المادة 732 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري على أنه " يقصد بالحسابات المدعمة، تقديم الوضعية المالية و نتائج مجموعة الشركات و كأنها تشكل نفس الوحدة، و تخضع لنفس قواعد التقديم و المراقبة و المصادقة و النشر التي تخضع لها الحسابات السنوية الفردية"

من الناحية العملية يجب على الكيان الموحد أن :

- يكون مقره أو نشاطه الرئيسي في الجزائر،
- يسيطر على كيان واحد أو أكثر موجود في الجزائر أو خارجها،
- يمتلك حصصا في كيانات شريكة،

2.3. فائدة الحسابات الموحدة

تهدف الحسابات الموحدة إلى عرض الممتلكات، الوضع المالي، و نتيجة الشركات المدمجة في المجمع و التي تعرف ب 'نطاق التوحيد' كما لو كانت شركة واحدة . (Evelyne, 2007, p14)

تهدف عملية توحيد الحسابات إلى تقديم وضعية إقتصادية لمجموعة من الشركات تربط بينها روابط إقتصادية، قانونية و مالية . (Mohamed, 2021, p246)

كما تقدم عملية توحيد الحسابات تقدم جملة من المزايا نذكر منها :

إن المعلومات الواردة في الحسابات الفردية للشركة الأم ليست كافية لتمثيل الواقع المالي لهذه الشركة و شركاتها التابعة، و تكون مفيدة للمستخدمين الداخليين و الخارجيين لأنه في الواقع قيمة الأصول المالية المسجلة في الميزانية المالية للشركة الأم في الحساب 26 'المشاركات و المشاركات المرتبطة' و الحساب 27 'الأصول المالية الثابتة الأخرى' لا تعكس واقع العناصر المالية و نتائج الشركات التابعة و المشاركات التي تمثلها، فالحسابات الموحدة هي التي تقدم صورة شاملة عن الوضع المالي و نتائج الشركات المدرجة في نطاق التوحيد .

كما توفر الحسابات الموحدة معلومات مالية مفيدة لكل من المستخدمين الداخليين للشركة الأم و المستخدمين الخارجيين للمجموعة، و تعتبر هذه المعلومات أكثر إكتمالا من تلك الواردة في الحسابات الفردية لكل شركة .

يمكن القول أن الهدف الرئيسي من توحيد الحسابات هو تجاوز حدود الحسابات الفردية لكل شركة من أجل :

- عكس نشاط الشركة و شركاتها التابعة،
- تقديم صورة حقيقية عن الوضع المالي،
- تقديم صورة إقتصادية حقيقية للمجموعة،
- توفير أداة لإدارة الكيان الإقتصادي،

3.3. طرق التوحيد المحاسبي

ينص المرسوم التنفيذي رقم 156-08 على طريقتين لتوحيد حسابات كيان مدرج في نطاق التوحيد .

تختلف طرق التوحيد التي يحددها القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 حسب ما إذا كان التوحيد يتعلق بشركات تابعة أو كيانات شريكة حسب ما يلي :

- **الشركات التابعة :** حسب المادة 729 من القانون التجاري الجزائري " تعتبر الشركة تابعة إذا كانت الشركة الأم تمتلك أكثر من 50 % من رأس مالها، في حالة العكس تعتبر الشركة ذات مشاركة في شركة أخرى إذا كانت الحصة التي تمتلكها هذه الشركة أقل أو تساوي 50 %".
- **أسهم المشاركة :** حسب تعريف المصطلحات الوارد في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 أسهم المشاركة هي " الأسهم التي يتم الإحتفاظ بها بشكل دائم مفيدا لنشاط الكيان لأنها تسمح له بممارسة تأثير على الكيان الذي تمتلك أسهمه أو التحكم فيه ".
- **الكيان الشريك :** حسب تعريف المصطلحات الوارد في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الكيان المشترك هو "كيان تمارس عليه الكيان الموحد تأثيرا هاما ولا يكون شركة تابعة أو كيانا تم إنشاؤه في إطار عمليات مشتركة ".
- **يتم التوحيد المحاسبي عبر ثلاثة (03) طرق مختلفة طريقة التكامل الكلي، طريقة التكامل النسبي وطريقة المعادلة .**
- **طريقة التكامل الكلي :** يتم التوحيد المحاسبي عبر التكامل الكلي إذا كانت السيطرة الممارسة من قبل الشركة الأم على الشركات التابعة هي سيطرة حصرية وتتكون هذه الطريقة من : (Beatrice et autres, 2015, p251)
 - ✓ دمج عناصر حسابات الشركات الموحدة في حسابات الشركة الموحدة بعد إجراء التعديلات اللازمة،
 - ✓ توزيع حقوق الملكية و النتيجة بين مصالح الشركة الموحدة و مصالح المساهمين أو الشركاء الآخرين و المعروفة بإسم 'المصالح الأقلية'،
 - ✓ تخفيض العمليات و الحسابات بين الشركة المدمجة بالكامل و الشركات الموحدة الأخرى،
- **طريقة التكامل النسبي :** يتم التوحيد عن طريق التكامل النسبي إذا كانت السيطرة الممارسة من قبل الشركة الأم على الشركات التابعة هي سيطرة مشتركة وتتكون هذه الطريقة من : (Evelyne, 2007, p14)
 - ✓ دمج الجزء الذي يمثل مصالح الشركة الموحدة في حسابات الشركة الموحدة بعد إجراء التعديلات اللازمة،
 - ✓ تخفيض العمليات و الحسابات بين الشركة المدمجة نسبيا و الشركات الموحدة الأخرى،
- **طريقة المعادلة :** يتم التوحيد المحاسبي عن طريقة المعادلة في حالة إذا كانت السيطرة الممارسة من قبل الشركة الأم على الشركات التابعة هي تأثير الملاحظ وتتكون هذه الطريقة من :
 - ✓ إستبدال القيمة المحاسبية للأسهم المملوكة بالحصة المقابلة من حقوق الملكية بما في ذلك نتيجة السنة المالية المحسوبة وفقا لقواعد التوحيد،
 - ✓ تخفيض العمليات و الحسابات بين الشركة الموضوعة في المعادلة و الشركات الموحدة الأخرى،

4.التأصيل الجبائي لمجمع الشركات

نظم المشرع الجبائي الجزائري مجمع الشركات في نص المادة 138 مكرر من القانون الجبائي الجزائري حيث منحه جملة من التحفيزات الجبائية لتسهيل نشاطه و مع ذلك أوجد جملة من الشروط لتحديد أهلية المجمع للإستفادة من هذه التحفيزات.

1.4. الضرائب و الرسوم المستحقة على مجمع الشركات

تتمثل الضرائب و الرسوم المستحقة على الأشخاص المعنويين أو تجمعات الشركات المعنويين تبعا لأحكام المادة 162 من قانون الإجراءات الجبائية CPF:

- الضرائب و الرسوم والأتاوى المستحقة من الشركات البترولية،
- الاقتطاعات من المصدر فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات المستحقة من الشركات الأجنبية،
- الضريبة على أرباح الشركات المستحقة على شركات رؤوس الأموال و تجمعات الشركات الخاضعة للقانون العام للضريبة على أرباح الشركات،
- الرسم على القيمة المضافة و الحقوق و الرسوم التي يحددها وعاءها و تصفيته و تحصيلها و المنازعات القائمة بشأنها كما هو الحال في مجال الرسم على القيمة المضافة،
- الرسم على النشاط المهي،
- الإقتطاعات من المصدر الواجب دفعها على الأجور و المرتبات و التعويضات،
- الإقتطاعات من المصدر الواجب دفعها على توزيع أرباح لأسهم من الشركات مهما كانت طبيعتها القانونية،
- حقوق الطابع و التسجيل،

2.4. شروط الأهلية للإستفادة من التحفيزات الجبائية الخاصة بمجمع الشركات

تحدد شروط الأهلية في التشريع الجزائري لنظام مجمعات الشركات حسب نص المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة كما يلي:

- أن يتكون المجمع على الأقل من شركتين،
- أن تكون الشركات الأعضاء على شكل شركات ذات أسهم،
- أن يكون رأس المال الاجتماعي للشركة التابعة ممتلكا بشكل مباشر بنسبة 90% على الأقل من طرف الشركة الأم،
- أن لا يكون رأس المال الاجتماعي للشركة الأم ممتلكا بصفة مباشرة أو غير مباشرة، كليا أو جزئيا من طرف الشركات الأعضاء،
- أن لا يكون رأس المال الاجتماعي للشركة الأم ممتلكا بصفة مباشرة بنسبة 90% أو أكثر من طرف شركة أخرى يمكنها أخذ طابع الشركة الأم.
- أن تكون العلاقات بين الشركات مسيرة أساسا بأحكام القانون التجاري،

3.4. التحفيزات الجبائية الخاصة بمجمع الشركات

لقد منح المشرع الجبائي الجزائري عدة تحفيزات جبائية إلى مجمعات الشركات فيما يتعلق بالضرائب و الرسوم الواقعة عليه .

- توحيد الميزانية: حسب نص المادة 138 مكرر الفقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة يمكن لتجمعات الشركات أن تختار الخضوع لنظام الميزانية الموحد بإستثناء الشركات البترولية.

والتوحيد نعني به ذلك التوحيد الذي يجمع حسابات الميزانية، الإختيار يتم من طرف الشركة الأم و يكون مقبول من طرف مجموع الشركات الأعضاء و هو لا يقبل التراجع لمدة أربع سنوات. وفي حالة ما إذا كانت الأنشطة الممارسة من طرف شركات أعضاء المجمع خاضعة لمعدلات مختلفة للضريبة على أرباح الشركات يخضع الربح المتأني من هذا التوحيد للضريبة بمعدل 19% في حالة ما إذا كان رقم الأعمال المحقق تابعا لهذا المعدل المتفوق وفي الحالة العكسية يسمح بتوحيد الأرباح تبعا لصنف رقم الأعمال.

- إعفاء الأرباح الموزعة: تعفى من الضريبة على أرباح الشركات الأرباح التي تتقاضاها الشركات بمناسبة مشاركتها في رأس مال الشركات الأخرى من نفس المجمع، ويقتصر هذا الإعفاء فقط على الأرباح الموزعة على المؤسسة الأم وفروعها.
- إعفاء فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن عناصر أصول مثبتة: حسب نص المادة 173 الفقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فإنه تعفى من الضريبة على أرباح الشركات فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن أصول مثبتة و المحققة بين شركات من نفس التجمع .
- النتيجة الجبائية السالبة : حسب نص المادة 06 من قانون المالية لسنة 2012 فإنه بإمكان الشركة التي حققت نتيجة جبائية سالبة أن تدخل في إطار التوحيد المحاسبي و خصم هذه النتيجة من قبل نتائج الشركات التابعة داخل المجمع .
- فيما يتعلق بالرسم على النشاط المهني: حسب نص المادة 220 الفقرة 06 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فإنه تعفى من الرسم على النشاط المهني العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجمع.
- فيما يتعلق بحقوق التسجيل: حسب نص المادة 347 من قانون التسجيل فإنه تعفى من حقوق التسجيل في إطار نظام مجمعات الشركات العقود التي تثبت نقل الأملاك بين الشركات الأعضاء لنفس المجتمع و العقود التي تثبت تحويل الشركات قصد إدماجها في المجمعات.
- فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة: حسب نص المادة 08 من قانون الرسم على رقم الأعمال فإنه تعفى من الرسم على القيمة المضافة العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجمع، كما لها إمكانية خصم الرسم على القيمة المضافة للسلع والخدمات المكتناة من قبل الشركات أعضاء بموجب المادة 18 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 .

5. الواقع العملي للتحفيزات الجبائية الممنوحة لمجمع الشركات من خلال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات IBS

من أجل تحديد قيمة التحفيزات الجبائية الممنوحة لمجمع الشركات تم تطبيق الضريبة على أرباح الشركات على نفس الشركة، بإعتبارها كشركة فردية ثم بإعتبارها كشركة تابعة في مجمع.

الشركات التالي ذكرها لا تشكل مجمع كما تم دراسته سابقا، ولكن في هذا البحث سيتم تكوين مجمع الشركات بإتباع الخطوات السابقة و من ثم تطبيق التحفيزات الجبائية الممنوحة لمجمع الشركات من أجل تحديد قيمة هذه التحفيزات بالنسبة للمجمع، بالإعتماد على التصريحات الجبائية (القوائم المالية) لأربع سنوات متتالية بدءا بسنة 2019 بإعتبار أن خيار مجمع الشركات وفق القانون الجبائي هو خيار لا رجعة فيه لمدة أربعة (04) سنوات .

1.5. تقديم الشركات محل الدراسة

سيتم إعادة تسمية الشركات الخاصة بهذه الدراسة كما يلي :

- الشركة (أ): ش ذ م م شركة سنجاسني SARL SOCIETE SENDJASNI، شركة رأسمالها 900 000 000 دج، تنشط في قطاع الإنتاج، صناعة المواد الغذائية الخاصة بالأبقار، مقرها الإجتماعي في حي الحرية ولاية الشلف .
 - الشركة (ب): ش ذ م م شركة سنجاسني أقرو SARL SENDJASNI AGRO TRADE، شركة رأسمالها 51 200 000 دج، تنشط في قطاع الخدمات، الإستيراد و التصدير، مقرها الإجتماعي في حي الشقة ولاية الشلف .
- من أجل أهداف الدراسة، سيتم إعتبار أن هذين الشركتين هما شركتنا أسهم و يكونان مجمع شركات لتداخل العمليات المالية و الإقتصادية فيما بينهم .

2.5. حساب الضريبة المدفوعة من قبل الشركتين خلال الفترة الممتدة من سنة 2019 إلى غاية سنة 2022

بناء على التصريحات الجبائية (القوائم المالية) للشركتين خلال الفترة الممتدة من سنة 2019 إلى غاية سنة 2022، سنقوم بتحديد قيمة الضريبة على أرباح الشركات IBS التي تحملتها كل من الشركتين .

- تحديد قيمة الضريبة على أرباح الشركات IBS التي تحملتها الشركة (أ)

يوضح الجدول التالي النتيجة الجبائية المحققة (السالبة و الموجبة) وقيمة الضريبة على أرباح الشركات IBS المدفوعة خلال الفترة الممتدة من سنة 2019 إلى غاية سنة 2022 للشركة (أ) .

الجدول 1. النتيجة الجبائية المحققة (السالبة و الموجبة) وقيمة الضريبة على أرباح الشركات IBS المدفوعة خلال الفترة

الممتدة من سنة 2019 إلى غاية سنة 2022 للشركة (أ)

السنوات	2019	2020	2021	2022
النتيجة الجبائية الموجبة	62 278 763	78 812 435	91 145 251	83 584 811
النتيجة الجبائية السالبة	00.00	00.00	00.00	00.00
قيمة الضريبة على أرباح الشركات (دج)	معفاة	5 192 207	4 787 312	4 600 601
أجمالي الضريبة على أرباح الشركات (دج)		دج 14 580 120		

المصدر: من إعداد الباحثين

يوضح الجدول 1 أعلاه أن الشركة (أ) دفعت ما قيمته 14 580 120 دج كضريبة على أرباح الشركات على مدار الفترة الممتدة من سنة 2019 إلى غاية سنة 2022 .

- تحديد قيمة الضريبة على أرباح الشركات IBS التي تحملتها الشركة (ب)

يوضح الجدول التالي النتيجة الجبائية المحققة (السالبة و الموجبة) وقيمة الضريبة على أرباح الشركات IBS المدفوعة خلال الفترة الممتدة من سنة 2019 إلى غاية سنة 2022 للشركة (ب) .

الجدول 2. النتيجة الجبائية المحققة (السالبة و الموجبة) وقيمة الضريبة على أرباح الشركات IBS المدفوعة خلال الفترة

الممتدة من سنة 2019 إلى غاية سنة 2022 للشركة (ب)

السنوات	2019	2020	2021	2022
النتيجة الجبائية الموجبة	11 108 586	15 108 318	13 424 409	40 748 268
النتيجة الجبائية السالبة	00.00	00.00	00.00	00.00
قيمة الضريبة على أرباح الشركات (دج)	2 870 032	4 519 256	3 424 409	10 594 549
إجمالي الضريبة على أرباح الشركات (دج)		دج 21 408 246		

المصدر: من إعداد الباحثين

يوضح الجدول 2 أعلاه أن الشركة (ب) دفعت ما قيمته 21 408 246 دج كضريبة على أرباح الشركات على مدار الفترة الممتدة من سنة 2019 إلى غاية سنة 2022 .

3.5. تحديد قيمة رقم الأعمال المحقق من قبل الشركة (أ) و الشركة (ب)

باعتبار أن الشركات التابعة للمجمع تمارس أنشطة متفاوتة تخضع النتيجة الجبائية الناتجة عن توحيد الحسابات إلى معدل الضريبة على أرباح الشركات تبعا لرقم الأعمال المحقق الأعلى قيمة.

يوضح الجدول التالي رقم الأعمال المحقق خلال الفترة الممتدة من سنة 2019 إلى غاية سنة 2022 للشركة (ا) والشركة (ب).

الجدول 3. رقم الأعمال المحقق خلال الفترة الممتدة من سنة 2019 إلى غاية سنة 2022 للشركة (ا) والشركة (ب)

السنوات	2019	2020	2021	2022
رقم أعمال الشركة (ا) (دج)	1 856 765 400	1 825 354 000	2 545 793 734	2 748 869 534
رقم أعمال الشركة (ب) (دج)	332 204 940	1 855 648 930	1 294 442 228	2 343 503 409

المصدر: من إعداد الباحثين

من الجدول 3 أعلاه نستنتج أن الشركة (ا) هي التي حققت أعلى رقم أعمال على مدار الفترة الممتدة من سنة 2019 إلى غاية سنة 2022، وبالتالي فمعدل الضريبة على أرباح الشركات المطبق على النتيجة الجبائية للمجمع هو المعدل الذي تخضع له الشركة (ا) وهو 19% لأنها شركة إنتاجية حسب نص المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

4.5. حساب الضريبة على أرباح الشركات لمجمع الشركتين (ا) و (ب)

باعتبار أن لكل من الشركتين نتائج إيجابية خلال الفترة الممتدة من سنة 2019 إلى غاية سنة 2022، وأن الشركة (ا) هي الشركة التي حققت أعلى رقم أعمال للفترة، وأن الشركة (ا) تمارس نشاط الإنتاج فهي تخضع للضريبة على أرباح الشركات بمعدل 19%، إذا يخضع المجمع المكون من الشركة (ا) والشركة (ب) إلى الضريبة على أرباح الشركات بمعدل 19%.

■ حساب قيمة الضريبة على أرباح الشركات IBS المحتملة للشركة (ب) التابعة للمجمع المكون من الشركة (ا) والشركة

(ب) خلال الفترة الممتدة من سنة 2019 إلى غاية سنة 2022

مع العلم أن الشركة (ب) قبل تكوين المجمع كانت تخضع لمعدل الضريبة على أرباح الشركات بمعدل 26% كونها تمارس نشاط التصدير والإستيراد.

يوضح الجدول التالي النتيجة الجبائية المحققة وقيمة الضريبة على أرباح الشركات IBS للشركة (ب) التابعة المحتملة خلال الفترة الممتدة من سنة 2019 إلى غاية سنة 2022 للمجمع المكون من الشركة (ا) والشركة (ب).

الجدول 4. النتيجة الجبائية المحققة وقيمة الضريبة على أرباح الشركات IBS للشركة (ب) التابعة المحتملة خلال الفترة الممتدة من سنة 2019 إلى غاية سنة 2022 للمجمع المكون من الشركة (ا) والشركة (ب).

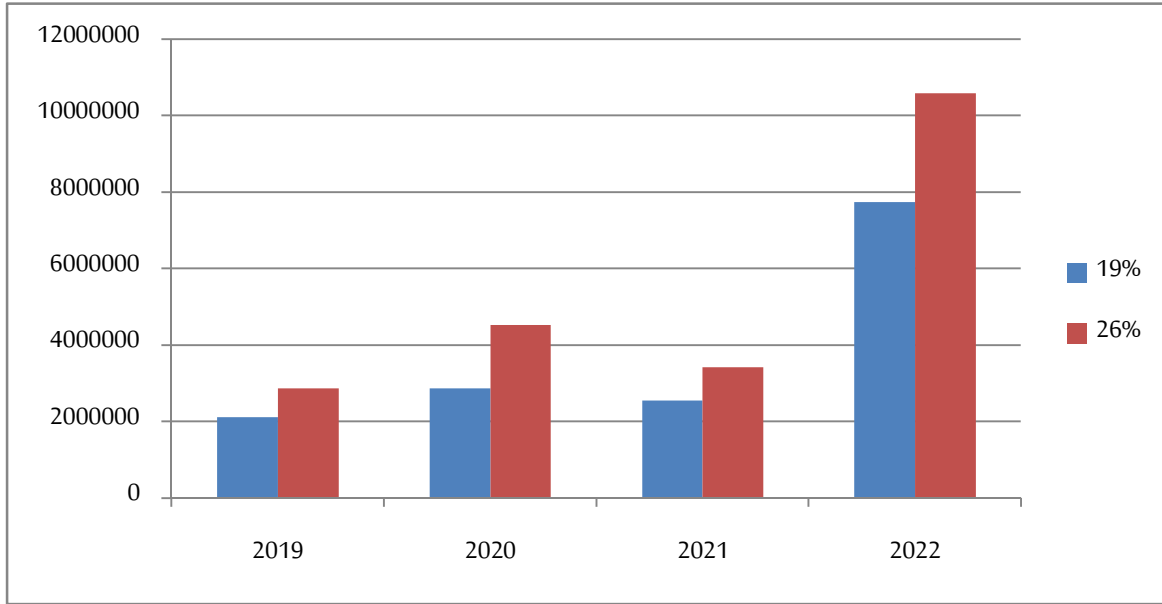
السنوات	2019	2020	2021	2022
النتيجة الجبائية الموجبة	11 108 586	15 108 318	13 424 409	40 748 268
النتيجة الجبائية السالبة	00.00	00.00	00.00	00.00
معدل الضريبة على أرباح الشركات		19 %		
قيمة الضريبة على أرباح الشركات (دج)	2 110 631	2 870 580	2 550 637	7 742 170
إجمالي قيمة الضريبة على أرباح الشركات (دج)		15 274 018 دج		

المصدر: من إعداد الباحثان

يوضح الجدول 4 أعلاه أن الشركة (ب) دفعت ما قيمته 15 274 018 دج كضريبة على أرباح الشركات على مدار الفترة الممتدة من سنة 2019 إلى غاية سنة 2022 بمعدل 19%.

بالإعتماد على معطيات الجدول 2 و الجدول 4 ، تم إنشاء الشكل 1 الذي يوضح قيمة الضريبة على أرباح الشركات الواجبة على الشركة (ب) كمؤسسة فردية بمعدل 26% ، و الشركة (ب) كشركة تابعة لمجمع بمعدل 19% على مدار الفترة الممتدة من سنة 2019 إلى غاية سنة 2022 .

الشكل 1. قيمة الضريبة على أرباح الشركات الواجبة على الشركة (ب) كمؤسسة فردية بمعدل 26% ، و الشركة (ب) كشركة داخل مجمع بمعدل 19% على مدار الفترة الممتدة من سنة 2019 إلى غاية سنة 2022 .



المصدر: من إعداد الباحثين

من خلال الشكل 1 أعلاه، نلاحظ أن قيمة الضريبة على أرباح الشركات المدفوعة من قبل الشركة (ب) كمؤسسة فردية بمعدل 26% ، أكبر من قيمة الضريبة على أرباح الشركات المدفوعة من قبل الشركة (ب) كشركة تابعة لمجمع بمعدل 19% على مدار الفترة الممتدة من سنة 2019 إلى غاية سنة 2022 .

6.5. مناقشة النتائج

بناءً على ما سبق تم التوصل إلى أن الشركة (ب) كشركة فردية دفعت ما قيمته 21 408 246 دج كضريبة على أرباح الشركات على مدار الفترة الممتدة من سنة 2019 إلى غاية سنة 2022 وذلك بمعدل 26% ، و أن الشركة (ب) كشركة تابعة لمجمع مع الشركة (أ) تدفع ما قيمته 15 274 018 دج كضريبة على أرباح الشركات على مدار الفترة الممتدة من سنة 2019 إلى غاية سنة 2022 وذلك بمعدل 26% ، إذا الشركة (ب) بإمكانها تحقيق وفر ضريبي على الضريبة على أرباح الشركات قيمته 6 134 228 دج، من خلال تكوين مجمع مع الشركة (أ) والاستفادة من التحفيزات الضريبية الممنوحة لمجمع الشركات من قبل المشرع الجبائي الجزائري .

6. خاتمة

يعتبر مجمع الشركات شركة تجارية كغيرها من الشركات الأخرى لكنها تنفرد ببعض القواعد والإجراءات لا تنطبق على كافة الشركات التجارية لأن المشرع الجبائي الجزائري منحها جملة من التحفيزات الجبائية الخاصة و أحاطها بمجموعة من الشروط.

وقد إشتملت الدراسة في جانبها التطبيقي إسقاطا لهذه الإمتيازات و التحفيزات على شركتين فقط لتكوين مجمع للإستفادة من التحفيزات الجبائية الممنوحة لمجمع الشركات، ولو إشتملت على أكثر من ذلك لكانت النتائج مختلفة، كما إقتصرت على تطبيق ضريبي واحد و هو الضريبة على أرباح الشركات IBS و لو تمت على جميع الضرائب المفروضة لكانت قيم الوفر الضريبي المحقق أكبر بكثير.

إن التحفيزات الجبائية الممنوحة لمجمع الشركات تساعد في تحقيق وفر ضريبي لشركات داخل المجمع، وقد يكون هذا عاملا تحفيزيا على تعدادها، خاصة في حالة تحقيق نتائج متفاوتة (موجبة و سالبة) داخل المجمع أو في حالة الإستفادة من معدل الضريبة على أرباح الشركات منخفض،

إستفاد المجمع من معدل الضريبة على أرباح الشركات الخاص بنشاط الإنتاج 19% لأن الشركة التابعة لهذا النشاط حققت أعلى رقم أعمال مقارنة بالشركة الأخرى التابعة لمعدل الضريبة 26 %، و كان العكس لما كانت الشركة لتحقق وفر ضريبي بتكوين المجمع وإنما أعباء ضريبية إضافية،

يمكن أن تشكل التحفيزات الضريبية الممنوحة لمجمع الشركات عاملا رئيسيا ومحفزا على تكوين مجمع الشركات مستقبلا، هناك بعض التوصيات فيما يتعلق بالدراسة :

تحديد خيار تكوين مجمع الشركات هو خيار لا رجعة فيه لمدة أربعة (04) سنوات من قبل المشرع الجبائي الجزائري هي مدة جد قصيرة، بإعتبار أن إجراءات تأسيس مجمع الشركات ليست سهلة، كما أن المجمع الذي يتكون من أكثر من أربعة (04) شركات يتطلب وقت ومهارة محاسبية للتنسيق بين الشركات الأعضاء وكذا التوحيد المحاسبي .

لا يمكن إنكار الروابط الإقتصادية و المالية للشركات داخل المجمع و مع ذلك لم يحدد المشرع الجبائي الجزائري حالة خضوع شركة واحدة إلى إجراءات التحقيق الجبائي من طرف الإدارة الضريبية، مصير الشركات الأخرى التابعة، حيث إكتفى بالإعتراف بالإستقلالية القانونية لكل شركة .

7. قائمة المصادر والمراجع

- ANNE le Manh, CATHERINE Maillet, (2009), *normes comptables internationales IAS/IFRS*, BERTI édition, Alger.
- BEATRICE et FRANCIS Grand Guillot, (2015), *la comptabilité des sociétés*, Gualino l'extenso édition, 12^{ème} édition, Issy-les_moulineaux cedex, Espagne.
- Cite officiel de la direction générale des impôts " mfdgi.gov.dz "
- Décret exécutif n° 08-156 du 20 Joumada El Oula 1429 correspondant au 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007 portant système comptable financier SCF .
- DJELLOUL Boubir,(2013) , *consolidation des comptes comparatifs SCF-IFRS – comptes combinés-consolidation fiscale* , les éditions du sahel, Alger.
- EVELYNE Gurfein, (2007), *comptes consolidés IAS-IFRS et conversion monétaire*, EYROLLES éditions d'organisation, Paris.
- FARID Makhoulouf, (2011), *comptabilité des sociétés selon le SCF*, édition PAGES BLEUES, Alger.

- GILLES Meyer, comptabilité approfondie-comptabilité des sociétés, édition HACHETTE SUPERIEUR, Paris, 2011.
- JEAN-CLAUDE Coille, (1997), *applications et cas de gestion financière –la politique financière-manuel d'exercices corrigés*, MAXIMA LAURENT de MESNIL éditeur, Paris.
- Loi n° 22-18 du 25 Dhou El Hidja 1443 correspondant au 24 juillet 2022 relative à l'investissement, (journal officiel N° 50, article 26)
- MESSEKDJI CH, (2014) , *techniques de consolidation des comptes de groupes*, Houma, édition, Alger .
- Ministère des finances, (2014), direction générale de la comptabilité, conseil national de la comptabilité, *Manuel de comptabilité financière, conforme à la loi 11-07 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier*, ENAG édition, Alger.
- MOHAMED Zaatri, (2021), *comptabilité général et analyse financière*, 4^{ème} édition, BERTI édition, Alger.
- MOHAND Cid Benaibouche , (2017) , *la comptabilité des sociétés*, office des publication universitaire , 3^{ème} édition, Alger.
- PAUL Krugman, MAURICE Obstfeld, MARC Melitz et autres, (2012), *économie internationale*, 9^{ème} édition, NOUVEAUX HORIZONS édition, Paris.
- ROBERT Obert , (2014) , DSCG 4 fusion consolidation l'essentiel en fiche , éditions FRANCIS LEFEBVRE DUNOD , 4^{ème} édition , Paris.
- ROBERT Obert, MARIE-PIERRE Mairesse, ARNAUD Desenfans, (2019) , DCG 10 comptabilité approfondie tout en un , éditions FRANCIS LEFEBVRE DUNOD, Paris.

قانون الإجراءات الجبائية .

قانون التسجيل .CE.

قانون الرسم على رقم الأعمال CTCA.

قانون الضرائب المباشرة و الرسوم الماثلة CIDTA.

المعايير المحاسبية الدولية IAS 3 و IAS 10 و IAS 27.

للاستشهاد بهذا المقال وفق طريقة (APA) :

العبد حورية وبزارية امحمد. (2025). التحول التحفيزات الجبائية الممنوحة لمجمع الشركات، حالة الضريبة على أرباح الشركات -

دراسة تطبيقية، مجلة الاقتصاد الجديد. المجلد 16 / العدد 02/2025.